

2016





Impressum

Edition

ASR
Bundesgasse 18
Case postale
CH-3001 Berne

Direction

ASR

Conception et graphisme

Moser Graphic Design, Berne

Couverture

Zytglogge Berne, Martin Alexander Moser

Fotos

Pages: 5, 43 et 49
Clemens Laub, Berne

Impression

tanner druck ag, Langnau i.E.

Ce rapport de gestion est publié en allemand,
en français, en italien et en anglais.

Rapport de gestion 2016

Sommaire

4	Préambule	44	Enforcement et jurisprudence
		44	Introduction
6	L'exercice 2016 en bref	44	Enforcement
		44	Jurisprudence
7	Développement de la réglementation	46	Audit des institutions de prévoyance
7	Projets en cours		
10	Projets achevés	48	Annexes
12	Financial Audit	48	Organisation de l'ASR
12	Introduction	50	Abréviations
12	Inspections 2016	52	Constellations des agréments d'audit en Suisse
19	Analyse des causes et mesures à prendre	53	Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat
20	Procédures et enquêtes préalables	54	Déclarations d'intention signées avec les autorités étrangères
20	Indicateurs (Audit Quality Indicators)	55	Arrêts des Tribunaux 2016
22	Coopération avec les bourses	56	Comptes annuels de l'ASR
22	Normalisation	68	Rapport de l'organe de révision
23	Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2017		
23	Collaboration avec les comités d'audit		
24	Data Analytics		
27	Regulatory Audit		
27	Introduction		
28	Contrôles 2016		
31	Analyse des causes et mesures à prendre		
31	Nouveautés LBA/répercussions sur l'audit		
32	Contrôle des heures de formation continue		
33	Collaboration avec la FINMA		
33	Séminaire ASR 2016 sur l'audit prudentiel		
34	Affaires internationales		
34	Généralités		
34	Effets extraterritoriaux de la LSR		
35	Relations avec l'Union européenne		
35	Collaboration avec les Etats-Unis		
36	Relations avec d'autres Etats et organismes		
36	Organismes multilatéraux		
38	Agrément		
38	Généralités		
38	Statistiques		
42	Renouvellement de l'agrément		

Préambule

L'ASR a achevé la première année de la nouvelle période stratégique 2016–2019 en marquant ses premiers points dans la mise en oeuvre de la stratégie correspondante. Elle a d'une part intensifié la coopération et les contacts avec les acteurs de la révision tant au plan national qu'international. Elle a d'autre part amélioré la transparence des procédures d'enforcement en publiant les jugements exécutoires des tribunaux (sous forme anonymisée) et ses règles d'enforcement. Par-delà la mise en oeuvre de cette stratégie, elle reste entièrement focalisée sur les missions principales attribuées par le législateur.

Nous saisissons ici l'occasion de remercier tous les collaboratrices et collaborateurs de l'ASR de leur engagement infatigable en faveur des missions et de la stratégie de l'ASR.

Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

L'exercice sous revue se caractérise par une augmentation des chiffres d'affaires réalisés dans le secteur de l'audit financier par les grandes entreprises de révision établies en Suisse. Cette évolution est réjouissante, mais il ne faut pas s'y méprendre: le marché suisse de la révision et les honoraires de révision restent sous pression, en particulier pour les nouveaux appels d'offres. Si les chiffres d'affaires ont augmenté par rapport à l'exercice précédent, c'est en grande partie dû à des opérations de révision non récurrentes (p. ex. travaux forensiques). Tant le comité d'audit (Audit Committee) que le conseil d'administration des sociétés auditées ont l'obligation de vérifier, avant de les approuver, que les honoraires proposés dans les nouveaux appels d'offres permettent une exécution efficace et percutante de la révision financière.

Selon les nouvelles règles, le rapport de révision adressé à l'assemblée générale des sociétés cotées en bourse doit désormais indiquer les faits significatifs considérés dans le cadre de la révision (Key Audit Matters). La com-

préhensibilité du rapport de révision destiné aux investisseurs et aux autres destinataires est considérablement améliorée sous l'effet des nouvelles règles découlant de la norme ISA 701 et de la circulaire ASR n° 1/2015. Le rapport élargi au sens de ces nouvelles dispositions mentionne en effet clairement les risques financiers et les faits complexes les plus significatifs du point de vue de l'auditeur, ainsi que les opérations de révision visant à maîtriser ces éléments. Les dispositions prises par l'auditeur pour contrer les risques deviennent ainsi visibles non seulement pour le Conseil d'administration, mais aussi pour les investisseurs et les autres acteurs. On peut ainsi mieux apprécier la qualité d'une révision, de sorte que les arguments qualitatifs jouent désormais un rôle accru dans la concurrence entre les entreprises de révision.

Numérisation de l'audit financier

Le monde de l'audit financier n'échappe pas à la numérisation galopante. Les technologies modernes telles qu'analyse informatisée des données (Data Analytics) offrent de nouvelles perspectives. Par exemple, un lot de données peut aujourd'hui être vérifié automatiquement; les contrôles manuels par sondage selon des critères prédéfinis s'en trouvent ainsi réduits. L'auditeur garde certes un rôle primordial: ses connaissances pointues en économie d'entreprise lui permettent d'aborder l'analyse des données en posant les bonnes questions et en identifiant les relations pertinentes. Son expérience s'avère également utile lorsqu'il s'agit de soupeser d'un oeil critique les évaluations de la direction. Mais la profession et les exigences auxquelles l'auditeur doit répondre n'en subissent pas moins de profondes mutations.

Les technologies d'avenir, notamment l'intelligence artificielle (Artificial Intelligence), font aujourd'hui l'objet d'intenses débats. Ces technologies ont certes un potentiel qui, à moyen terme, secondera l'auditeur, en particulier dans ses décisions dis-

crétionnaires. Mais garder l'esprit critique face à des informations apparemment correctes restera probablement une capacité humaine difficile à remplacer.

Le coût de la numérisation est une autre question importante: les entreprises de révision voudront-elles ou pourront-elles financer l'investissement nécessaire pour passer au numérique? Les petites entreprises de révision seront bien avisées de mettre en commun leurs ressources pour investir dans ce domaine. Il semble également envisageable pour les entreprises de révision de sous-traiter ce champ d'activité auprès d'entreprises spécialisées.

Globalement, les évolutions touchant au rapport de révision et les avancées technologiques en cours représentent une belle opportunité pour l'audit financier, dans la mesure où elles contribuent à améliorer la qualité de la révision et à élargir l'accès du public aux résultats de la révision financière. Le nouveau rapport de révision élargi nécessite une approche plus analytique des mandats de révision et contribuera ainsi à améliorer la crédibilité de la révision. A moyen terme, de profondes mutations marqueront la profession d'auditeur financier, non seulement en la rendant de plus en plus nécessaire, mais surtout en lui assurant un bel avenir, quoique sous une forme nouvelle.

Audit des institutions de prévoyance

L'audit des institutions de prévoyance relève de l'intérêt public supérieur. Or, l'ASR ne cesse de constater de graves infractions aux devoirs de diligence dans ce domaine. Elle thématise ces infractions en détail dans le présent rapport d'activité (voir le chapitre spécifique). L'analyse de ces infractions suscite une question essentielle: les prescriptions légales s'appliquant aux organes de révision et aux auditeurs responsables mandatés par les institutions de prévoyance sont-elles suffisamment sélectives? La question se justifie d'autant plus qu'il faut s'attendre à ce que les institutions de

prévoyance prennent davantage de risques en période d'intérêts négatifs et de pénurie de placements. Compte tenu de cette situation difficile, les organes de révision ont une carte importante à jouer pour la crédibilité et la durabilité de la prévoyance professionnelle.

Berne, 18 janvier 2017



Thomas Rufer

Président du Conseil d'administration



Frank-Oliver Schneider

Directeur



L'exercice 2016 en bref

Audit financier et audit prudentiel

Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont régulièrement inspectées. Le périmètre de ces contrôles est défini sur la base d'une analyse annuelle des risques. Depuis 2015, l'ASR exerce sa surveillance non seulement sur le secteur de l'audit financier (Financial Audit), mais aussi sur le secteur de l'audit prudentiel requis par les lois sur les marchés financiers (Regulatory Audit). Durant l'exercice sous revue, l'ASR a mené une inspection commune avec la PCAOB américaine auprès d'une entreprise de révision suisse de taille importante (Joint Inspection). L'ASR a par ailleurs effectué également un nombre relativement élevé de contrôles suite à des annonces externes (Whistleblowing).

Droit et affaires internationales

Les jugements importants prononcés durant l'exercice sous revue ont été pratiquement tous favorables à l'ASR. On retiendra en particulier la conclusion du Tribunal fédéral confirmant le principe selon lequel que l'ASR a le droit d'enquêter sur des irrégularités présumées aux devoirs de diligence sur la base d'annonces de tiers (Whistleblowing), même si la loi ne le prévoit pas expressis verbis. S'agissant des affaires internationales, les Chambres fédérales ont entériné le principe d'une déréglementation modérée de la compétence extraterritoriale de l'ASR (art. 8 LSR), à l'instigation de l'ASR.

Agrément

Les entreprises de révision sont légalement tenues de renouveler leur agrément tous les cinq ans. Durant l'exercice sous revue, seules quelques demandes de renouvellement ont été déposées. La prochaine grande vague de renouvellements est attendue dès

2018. Durant l'exercice sous revue, le nombre de nouvelles demandes d'agrément de la part d'entreprises et de personnes physiques a été comparable à l'exercice précédent.

Annonces d'irrégularités présumées

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a reçu 36 annonces de tiers ayant trait à des irrégularités présumées contre la loi ou les règles professionnelles (exercice précédent: 35 annonces). Dix annonces concernent des travaux d'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (exercice précédent: 5 annonces). Lorsqu'il s'agit d'annonces qualifiées et crédibles, l'ASR procède à des investigations. Les annonces reçues durant l'exercice sous revue n'ont pas encore déclenché de procédure (exercice précédent: cinq procédures). En revanche, elles ont motivé l'ASR à déposer deux plaintes pénales auprès des autorités de poursuite pénale compétentes pour des révisions effectuées sans agrément.

Développement de la réglementation

Projets en cours

Compétence extraterritoriale de l'ASR

Le Conseil fédéral n'a pas encore mis en vigueur la compétence extraterritoriale de l'ASR concernant les organes de révision des émetteurs d'emprunts sis à l'étranger, mais il a transmis au Parlement le 1^{er} juillet 2015 un message proposant une déréglementation modérée dans ce domaine. Les Chambres fédérales ont approuvé ce projet dans son intégralité en date du 30 septembre 2016.

Cette modification de loi supprime la surveillance de l'ASR sur les organes de révision des émetteurs étrangers d'emprunts obligataires non cotés (art. 8, al. 1, let. b LSR 2016). Elle supprime également la surveillance des organes de révision des filiales importantes dont le siège est à l'étranger. Elle s'applique aussi bien aux émetteurs de titres de participation que d'emprunts, que leur siège soit en Suisse ou à l'étranger (suppression de l'art. 8, al. 1, let. c et d LSR 2016). De plus, les émetteurs d'emprunts sis à l'étranger peuvent renoncer à la surveillance de leur organe de révision par l'ASR si leur Etat de domicile n'a pas d'autorité de surveillance en matière de révision ou n'a pas d'autorité équivalente. Les investisseurs doivent toutefois être expressément informés du fait que l'organe de révision n'est pas soumis à la surveillance de l'Etat (art. 8, al. 3, let. b et al. 5 LSR 2016). Voir à ce propos les commentaires du chapitre «Affaires internationales, effets extraterritoriaux de la LSR».

Loi sur les services financiers (LSFin) et loi sur les établissements financiers (LEFin)

Le 4 novembre 2015, le Conseil fédéral a adopté le message sur la LSFin et sur la LEFin. La LEFin vise à régler la surveillance de l'ensemble des prestataires de services financiers pratiquant la gestion de fortune – sous quelque forme que ce soit – dans un seul et même acte législatif. Le Conseil des Etats a débattu du projet le 14 décembre 2016 et l'a transmis au Conseil national. Les propositions

suivantes du Conseil fédéral sont notamment importantes pour le secteur de l'audit:

- Les gestionnaires de fortune et les trustees sont formellement assujettis à la surveillance de la FINMA, mais la «surveillance courante» est assurée par des organismes de surveillance (OS) nouvellement institués (art. 57 ss. P-LEFin en rel. avec art. 43a ss. P-LFINMA). Ces organismes de surveillance représentent le «bras prolongé» de la FINMA et contrôlent que les gestionnaires de fortune et les trustees respectent les conditions d'agrément ainsi que les dispositions légales dans l'exercice de leurs activités. Toutes les facultés tutélaires, y compris la compétence de sanctionner, restent en revanche du ressort de la FINMA. Les organismes de surveillance peuvent également surveiller les intermédiaires financiers au sens de la loi sur le blanchiment d'argent. Il en ressort clairement que le statut d'OS est avant tout dévolu aux actuels organismes d'autorégulation (OAR) actifs dans le domaine de la lutte contre le blanchiment d'argent. Les gestionnaires de fortune collective¹, les directions de fonds et les maisons de titres sont en revanche assujettis à la surveillance de la FINMA. Ces acteurs doivent mandater une société d'audit agréée par l'ASR pour l'audit prudentiel. Cette mission présuppose notamment un agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat. De plus, ils doivent faire auditer leurs comptes annuels et leurs comptes consolidés selon les principes de la révision ordinaire. Les autres gestionnaires de fortune et trustees peuvent soit être audités par l'organisme de surveillance directement, soit mandater une société d'audit pour l'audit prudentiel. L'agrément en qualité de société d'audit présuppose un agrément ordinaire en qualité de réviseur par l'ASR. Il en va de même pour l'auditeur responsable. Du fait de la suppression de l'article 43o P-LFINMA, il y a incertitude quant à l'acteur appelé à délivrer l'agrément spécial (il serait judicieux d'attribuer cette

fonction aux OS, mais ce point doit encore être clarifié). La périodicité de l'audit prudentiel peut être fixée par l'organisme de surveillance, respectivement par la FINMA (la marge étant entre un et quatre ans).

- Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont nouvellement agréées pour une durée indéterminée (art. 7, al. 3 P-LSR).
- Les organismes d'autorégulation (OAR) au sens de la LBA sont reconnus par la FINMA s'ils garantissent notamment que les sociétés d'audit et les auditeurs responsables auxquels ils confient leur audit remplissent les conditions légales d'agrément (art. 24, al. 1, let. d en rel. avec art. 24a P-LBA). A l'avenir, il n'existera plus d'intermédiaires directement assujettis à la FINMA (IFDS). Ceux-ci doivent s'affilier à un organisme d'autorégulation reconnu dans un délai d'une année après l'entrée en vigueur de la LEFin (art. 42, al. 1 P-LBA). Dès lors, les sociétés d'audit et les auditeurs responsables des IFDS ne seront plus agréés par l'ASR (art. 9a, al. 4 et 5 P-LSR). Les conditions d'agrément ont été transférées dans la LBA. La condition de base demeure inchangée, à savoir que la société d'audit et l'auditeur responsable doivent être agréés par l'ASR en qualité de réviseurs. L'audit prudentiel des IFDS est encore réalisé sous la surveillance de l'ASR l'année précédant l'entrée en vigueur de la LEFin (message concernant l'art. 42 P-LBA).
- Le Conseil des Etats a créé de nouvelles bases légales pour l'accès facilité au marché des sociétés fintech, prévoyant notamment un type d'agrément spécifique à cet effet. Les sociétés fintech sont définies comme étant des entités essentiellement actives dans le secteur financier, dont l'activité commerciale

¹ Gestionnaire de fortune collective: toute personne qui administre à titre professionnel des actifs au nom et pour le compte de placements collectifs de capitaux ou d'institutions de prévoyance (art. 20, al. 1 P-LEFin). Cette définition fait l'objet de plusieurs exceptions (art. 20, al. 2 P-LEFin).

consiste à accepter des dépôts du public jusqu'à concurrence de 100 millions de francs ou à faire appel au public pour les obtenir, toutefois sans effectuer de placement ni verser d'intérêts. Ces sociétés doivent satisfaire uniquement au code des obligations pour la présentation des comptes. A la différence de la plupart des instituts financiers, elles ne sont pas tenues de présenter un bouclage selon les principes «True and Fair View» (art. 1a^{bis}, al. 3, let. a P-LB). Elles doivent faire réviser leurs comptes annuels ou leurs comptes consolidés selon les dispositions du CO (art. 1a^{bis}, al. 3, let. b P-LB), si bien que si les valeurs seuils ne sont pas atteintes, elles peuvent être soumises au contrôle restreint ou renoncer à une révision (art. 727 s. CO). Le Conseil fédéral peut en outre prévoir aussi des conditions allégées pour l'agrément des sociétés d'audit et des auditeurs responsables mandatés par ces sociétés pour l'audit prudentiel, lequel demeure nécessaire dans tous les cas (art. 1a^{bis}, al. 3, let. c P-LB en rel. avec art. 9a, al. 4 P-LSR).

La LSF fin vise à créer des conditions de concurrence homogènes pour améliorer la protection des clients. Cette loi s'applique à tous les fournisseurs de services financiers. Elle règle les conditions régissant la fourniture de services financiers et l'offre d'instruments financiers. La LSF fin ne devrait pas avoir d'incidence immédiate sur le secteur de l'audit.

Révision du droit de la société anonyme

Le 23 novembre 2016, le Conseil fédéral a adopté le message relatif à la modification du code des obligations (droit de la société anonyme) à l'intention du Parlement. Sous l'angle de la révision, on retiendra en particulier les points suivants:

- Le projet du Conseil fédéral introduit le principe d'une marge dite de fluctuation du capital. Celle-ci est conciliable avec la renonciation au

contrôle restreint, pour autant que ladite marge soit uniquement liée à la possibilité d'augmenter le capital-actions (art. 727a, al. 2 P-CO). Si la limite inférieure de la marge de fluctuation du capital est fixée sous le montant du capital-actions inscrit au registre du commerce, un expert-réviseur agréé doit délivrer une attestation de vérification par analogie aux dispositions régissant la réduction du capital-actions (art. 653w, al. 1, ch. 2 P-CO).

- L'Assemblée générale peut décider de distribuer un dividende intermédiaire dans la mesure où des comptes intermédiaires (cf. art. 960f P-CO) sont établis et vérifiés par l'organe de révision avant que l'Assemblée générale ne statue (art. 675a, al. 2 P-CO). Les sociétés qui ont renoncé au contrôle restreint ne peuvent pas distribuer de dividende intermédiaire (art. 727a, al. 2 P-CO).
- Lorsqu'il ressort du dernier bilan annuel que les actifs, après déduction des dettes, ne couvrent plus deux tiers de la somme du capital-actions, de la réserve légale issue du capital et de la réserve légale issue du bénéfice, le conseil d'administration procède à une évaluation de la situation économique de la société et prend des mesures d'assainissement propres à combler la perte de capital (art. 725a, al. 1 P-CO). Si la société n'a pas d'organe de révision, elle doit présenter ses derniers comptes annuels à un réviseur agréé pour un contrôle restreint avant leur approbation par l'Assemblée générale (art. 725a, al. 2 P-CO). L'obligation de révision s'éteint lorsque le conseil d'administration dépose une demande de sursis concordataire (art. 725a, al. 3 P-CO). L'organe de révision ou le réviseur agréé agissent «avec célérité» (art. 725a, al. 4 P-CO).
- S'il existe des raisons sérieuses d'admettre que les dettes de la société ne sont plus couvertes par les actifs, le conseil d'administration établit immédiatement des comptes intermédiaires à la valeur d'exploitation et à la valeur de liquidation. Il

peut renoncer à l'établissement de comptes intermédiaires à la valeur de liquidation lorsque la poursuite de l'exploitation est envisagée et que les comptes intermédiaires ne présentent pas de surendettement. L'établissement de comptes intermédiaires à la valeur de liquidation est suffisant lorsque la poursuite de l'exploitation n'est plus envisagée (art. 725b, al. 1 P-CO). Le conseil d'administration fait vérifier les comptes intermédiaires par l'organe de révision ou, à défaut, par un réviseur agréé (art. 725b, al. 2 P-CO). S'il ressort des deux bouclages intermédiaires que la société est surendettée, le conseil d'administration en avise le tribunal. Celui-ci déclare la faillite ou procède conformément à l'art. 173a de la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite (art. 725b, al. 3 P-CO; sursis concordataire ou sursis extraordinaire). Le Conseil d'administration n'est pas tenu d'aviser le tribunal si des créanciers ajournent des créances et acceptent qu'elles soient postposées à toutes les autres créances de la société dans la mesure du surendettement, pour autant que la postposition porte également sur les intérêts dus pendant toute la durée du surendettement ou aussi longtemps qu'il existe des raisons sérieuses d'admettre qu'il est possible de supprimer le surendettement en temps utile, mais au plus tard dans les 90 jours qui suivent l'établissement et la révision des bilans intermédiaires, et pour autant que le surendettement n'augmente pas sensiblement (art. 725b, al. 4 P-CO). Si la société ne dispose pas d'un organe de révision, il appartient au réviseur agréé de procéder aux avis obligatoires qui incombent à l'organe de révision chargé du contrôle restreint (art. 725b, al. 5 P-CO). L'organe de révision ou le réviseur agréé agissent «avec célérité» (art. 725b, al. 6 P-CO).

- Lorsqu'il existe une perte de capital ou un surendettement, les immeubles ou les participations dont la valeur réelle dépasse le prix d'acquisition ou le coût de revient peuvent être réévalués jusqu'à concurrence

de cette valeur au plus (art. 725c, al. 1 P-CO). Cette réévaluation ne peut intervenir que si l'organe de révision ou, à défaut, un réviseur agréé atteste par écrit que les conditions légales sont remplies (art. 725c, al. 2 P-CO, analogue à l'actuel art. 670 CO).

- Si le capital social n'est pas fixé en francs (cf. art. 621 P-CO), les cours de conversion déterminants pour établir les valeurs seuils pertinentes pour la révision (art. 727, al. 1 ch. 2 CO) sont, pour le total du bilan, le cours de conversion à la date de clôture du bilan et, pour le chiffre d'affaires, le cours moyen de l'exercice (art. 727, al. 1^{bis} P-CO).
- S'agissant des conditions légales d'indépendance, les nouvelles dispositions s'étendent également aux entreprises qui sont contrôlées par la société auditée ou l'organe de révision, ou qui contrôlent la société auditée ou l'organe de révision. Le législateur remplace ainsi le principe de direction par le principe de contrôle (art. 728, al. 6 P-CO).
- Dorénavant, l'organe de révision des sociétés dont les actions sont cotées en bourse vérifie si le rapport de rémunération est conforme aux dispositions légales et aux statuts (art. 728a, al. 1, ch. 4 P-CO).
- Désormais, l'assemblée générale ne peut plus révoquer l'organe de révision sans conditions, mais uniquement pour de justes motifs (art. 730a, al. 4 P-CO). Les motifs doivent être déclarés dans l'annexe des comptes (art. 959c, al. 2, ch. 14 P-CO).
- Les personnes qui ont part aux responsabilités inhérentes à la révision et qui n'ont causé que par négligence un dommage avec d'autres personnes en répondent à concurrence du montant au versement duquel elles seraient tenues à la suite d'un recours (responsabilité solidaire différenciée, art. 759, al. 2 AP-CO).
- Il s'agit de supprimer une erreur affectant le droit de la société anonyme, impliquant la désignation

d'un auditeur des comptes consolidés en sus de l'organe de révision (art. 804, al. 2, ch. 3 P-CO).

Etude des améliorations à apporter au droit de la révision

Considérant les résultats de la consultation relative à la révision en cours du droit de la société anonyme (cf. commentaires ci-dessus), le Conseil fédéral a, le 4 décembre 2015, chargé le Département fédéral de justice et police (DFJP) de procéder à l'étude des améliorations à apporter à la législation régissant la révision et sa surveillance ainsi que de son adaptation à l'évolution des règles internationales en la matière. Les rapports d'expertise correspondants seront présentés au Conseil fédéral en automne 2017 pour qu'il puisse statuer sur la suite de la démarche. A travers ce mandat d'expertise, le Conseil fédéral cherche à obtenir une solide base d'information qui lui permettrait d'envisager éventuellement une refonte, une libéralisation ou un renforcement du droit de la révision et/ou de la surveillance de la révision.

Les experts mandatés par l'Office fédéral de la justice (OFJ) ont interrogé par voie de questionnaire les principaux groupes d'intérêts quant à leurs vues sur les améliorations à apporter à la législation de la révision et de sa surveillance. Pour sa part, l'ASR considère que la législation en vigueur a fait ses preuves. Comme dans n'importe quel domaine législatif, il est certes possible d'optimiser certains aspects de droit, mais même agrégés, ces aspects ne constituent pas forcément un motif suffisant pour une révision législative. L'ASR est toutefois d'avis que l'audit des institutions de prévoyance (seulement les caisses de retraite, à l'exclusion des fonds patronaux de bienfaisance) devrait être confié désormais uniquement aux entreprises de révision au bénéfice d'un agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat et, le cas échéant, d'un agrément spécial supplémentaire (cf. à ce propos commentaires sur le postulat Ettlin, et cha-

pitre «Enforcement et jurisprudence», Audit des institutions de prévoyance).

Initiative parlementaire Schneeberger

L'initiative parlementaire «Droit de la révision. Concrétiser le contrôle restreint pour protéger nos PME» du 29 juin 2015 (numéro d'objet 15.472) déposée par Madame la Conseillère nationale Daniela Schneeberger (PLR/BL, par ailleurs présidente centrale de TREUHAND | SUISSE) propose de déréguler considérablement les exigences légales s'appliquant au contrôle restreint concernant les règles d'indépendance, les prestations de révision ponctuelles, la recommandation de décharge inscrite dans le rapport de révision, les avis obligatoires, la documentation de la révision et les questions de responsabilité.

Cette initiative est certes soutenue par TREUHAND | SUISSE, mais pas par les autres associations professionnelles. De fait, le contrôle restreint est un instrument qui a fait ses preuves dans la pratique. Rien ne justifie une telle refonte de la loi, ni au plan législatif, ni au plan économique. Elle aurait au contraire pour effet de diluer les exigences légales à tel point que l'utilité et l'image du contrôle restreint en ressortiraient durablement amoindries. L'ASR n'approuve dès lors pas cette initiative.

Lors de ses délibérations du 19 août 2016, la Commission des affaires juridiques du Conseil national (CAJ-N) a décidé par 12 voix contre 7 et 4 abstentions de ne pas donner suite à l'initiative parlementaire en question. Le plénum du Conseil national n'a pas encore traité l'affaire.

Postulat Ettlin

Le postulat «Il n'appartient pas à la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle d'imposer de nouvelles règles» du 28 septembre 2016 (numéro d'objet 16.3733) déposé par le Conseiller d'Etat Erich Ettlin

(PDC/OW) demande au Conseil fédéral d'examiner s'il y a lieu d'ordonner à la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle (CHS PP) de n'édicter aucune directive imposant aux organes de révision des institutions de prévoyance des exigences analogues à des conditions d'agrément. Au besoin, il faudra restreindre la compétence régulatoire de la CHS PP ou reformuler le mandat de cette commission.

L'auteur du postulat estime que le projet de directive réglant les exigences imposées aux organes de révision outrepassa le cadre de la compétence régulatoire attribuée à la CHS PP (art. 64a, al. 1, let. f LPP). La question de savoir s'il faut développer les règles d'audit pour améliorer la qualité de l'audit dans le segment des caisses de retraite doit être abordée dans le cadre général de l'étude des améliorations à apporter au droit de la révision et de sa surveillance (cf. plus haut), dans l'optique d'éviter les redondances entre CHS PP et ASR.

Ce nonobstant, la CHS PP a promu le 20 octobre 2016 la directive en question. Celle-ci prévoit que l'auditeur responsable d'une institution de prévoyance doit accomplir, par année civile, au moins 50 heures de révision facturables pour des institutions de prévoyance, et au moins 4 heures de formation spécialisée dans ce domaine (ch. 2.2, directive 03/2016 «Assurance-qualité dans la révision selon la LPP»).

Pour l'ASR, l'objet du postulat Ettlin n'est pas sans fondement. Comme indiqué plus haut, l'ASR ne cesse de relever de graves manquements dans l'audit des institutions de prévoyance (voir le chapitre spécifique, Audit des institutions de prévoyance). L'ASR appuie par conséquent l'idée de définir des conditions d'agrément spécifiques pour les organes de révision et les auditeurs responsables des institutions de prévoyance et, le cas échéant, d'assujettir ceux-ci à la surveillance de l'ASR. Elle estime toutefois que cet objectif nécessite une base légale, à ajouter à la LSR. En effet, le législateur a entériné en 2014 le principe de la

concentration de la surveillance des entreprises de révision et des sociétés d'audit (modification de la LSR en ce sens, RO 2014 4073, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2015) en considérant les différents types d'agrément pour les sociétés d'audit et les auditeurs responsables du secteur financier, et a ainsi confirmé que la concentration de l'agrément et de la surveillance en matière de révision aux mains de l'ASR répond à une volonté politique.

Le Conseil fédéral a annoncé le 2 décembre 2016 qu'il entendait examiner la conformité de la directive en question par rapport aux bases légales et a proposé d'accepter le postulat. Le Conseil des Etats a suivi cette recommandation le 6 décembre 2016.

Projets achevés

Révision LBA des «négociants»

Depuis le 1^{er} janvier 2016, les «négociants» constituent une nouvelle catégorie d'assujettis à la LBA. Cette catégorie regroupe des personnes et des entreprises qui ne sont pas des intermédiaires financiers au sens de la LBA, mais qui doivent néanmoins remplir certains devoirs de diligence en vertu de la LBA. Les négociants sont des personnes physiques ou morales qui, à titre professionnel, négocient des biens et reçoivent des espèces en paiement supérieures à 100'000 francs (art. 2, let. b en rel. avec art. 8a LBA). Les négociants doivent mandater un organe de révision pour vérifier qu'ils respectent les devoirs de diligence prescrits. L'organe de révision peut être un réviseur au sens de l'art. 5 LSR ou une entreprise de révision au sens de l'art. 6 LSR. L'organe de révision doit posséder les connaissances requises et l'expérience nécessaire (art. 15, al. 1 et 2 LBA).

Le législateur a clairement précisé par voie d'ordonnance que le négociant a l'obligation de mandater un organe de révision, indépendamment de l'obligation de faire réviser les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés au sens du

CO (modèle dit opting-out selon art. 727a CO; art. 22, al. 1 OBA).

Le rapport explicatif de l'ordonnance précise que l'art. 8, al. 1, OSRev s'applique si la révision est confiée à une personne physique (voir à ce propos le rapport explicatif concernant l'ordonnance sur le blanchiment d'argent (OBA): mise en oeuvre des recommandations du GAFI du 9 juillet 2016, p. 11). En clair, la personne physique doit être inscrite au registre du commerce à titre d'entreprise individuelle agréée par l'ASR en qualité de réviseur avant d'être habilitée à opérer des révisions auprès de négociants.

Comme indiqué plus haut, l'organe de révision doit disposer des connaissances spécialisées requises et de l'expérience nécessaire dans le domaine des révisions LBA pour pouvoir procéder à une révision avec tout le soin requis. L'organe de révision doit donc évaluer si son niveau de compétence suffit pour opérer une telle révision. Les exigences en termes de connaissances spécialisées et d'expérience sont satisfaites en particulier lorsque l'organe de révision et la personne qui dirige la révision (auditeur responsable) sont au bénéfice d'un agrément délivré par l'ASR ou par un organisme d'autorégulation pour les révisions LBA (art. 9a LSR ou art. 24, al. 1, let. d LBA) (rapport explicatif, p. 11).

Assurance-qualité dans les entreprises de révision individuelles

Une entreprise de révision obtient un agrément ASR en particulier lorsqu'elle dispose d'un système interne d'assurance-qualité et qu'elle en surveille à la fois l'adéquation et l'efficacité (art. 6, al. 1, let. d LSR en rel. avec art. 9, al. 1 OSRev). Un tel système présuppose toutefois l'intervention de deux personnes spécialisées. Si une seule personne est spécialisée, ses travaux risquent de ne pas être vérifiés, ou alors de l'être insuffisamment. Dans l'hypothèse où une entreprise de révision effectue uniquement des contrôles restreints auprès des PME, elle doit, en vertu du droit en vigueur, se doter

d'un système interne d'assurance-qualité avant le 31 août 2016 ou s'affilier à un système (autorégulé) de revue régulière de ses activités de contrôle par des pairs (peer review system, art. 9, al. 2 en rel. avec art. 49, al. 2 OSRev).

Le Conseil fédéral considère que la branche de la révision a toutefois omis de se doter d'un système autorégulateur de revue par les pairs. Etant donné qu'un délai au 31 août 2016 aurait été trop bref pour que les quelque 1'500 entreprises de révision concernées puissent se doter d'un système interne d'assurance-qualité, le Conseil fédéral a prorogé ce délai d'un an, soit jusqu'au 1^{er} septembre 2017. En application de cette décision, l'ASR a adapté sa circulaire n° 1/2014 concernant l'assurance-qualité interne des entreprises de révision (Circ. n° 1/2014) (ch. marg. 11) et y a apporté quelques adaptations rédactionnelles (ch. marg. 3 et annexe).

Postulat Schneeberger

Le postulat «Augmentation des charges des fiduciaires. Le contrôle c'est bien, la confiance c'est mieux» du 24 septembre 2014 (numéro d'objet 14.3778) déposé par Madame la Conseillère nationale Schneeberger (PLR/BL) exige que le Conseil fédéral procède à une analyse d'impact de la réglementation régissant la branche fiduciaire. Ce postulat vise principalement les objectifs suivants: montrer l'impact financier de la réglementation sur la branche, analyser les bénéfices correspondants et proposer des améliorations visant à éliminer toute bureaucratie inutile. Ce postulat véhicule notamment l'opinion que l'ASR complique inutilement le travail des fiduciaires en édictant sans cesse de nouvelles règles.

Dans sa réponse du 19 novembre 2014, le Conseil fédéral a proposé au Parlement de rejeter le postulat. Il estime que le mandat du postulat est déjà rempli pour trois raisons:

- Premièrement, la plupart des activités spécifiques des fiduciaires ne

sont pas réglementées par l'Etat, ou tout au plus par la branche fiduciaire elle-même. Il n'existe donc pas (à l'exception du canton du Tessin) d'autorité étatique d'agrément ou de surveillance contrôlant les entreprises actives dans la comptabilité, la clôture des comptes, la gestion immobilière, le conseil fiscal ou le conseil entrepreneurial. Par conséquent, il n'existe pas non plus de prescription étatique qu'il s'agirait d'évaluer.

- Deuxièmement, il existe des réglementations étatiques générales qui s'appliquent non seulement aux fiduciaires, mais globalement à toutes les entreprises. On mentionnera ici notamment les domaines de la statistique, des assurances sociales, de la présentation des comptes et de la révision, la fiscalité des entreprises et la taxe sur la valeur ajoutée, ou encore la formation professionnelle. Fin 2013, le Conseil fédéral a élaboré un rapport détaillé sur l'impact financier de la réglementation étatique, avec 32 propositions d'amélioration à la clé.

- Troisièmement, il existe effectivement un volet de la révision qui touche au domaine d'activité des fiduciaires, quoique dans des limites très étroitement définies, et qui est directement surveillé par l'ASR et donc par la Confédération. Cet aspect est également traité dans le rapport susmentionné de 2013 sur l'impact financier de la réglementation étatique et a fait l'objet d'enquêtes spécifiques. Celles-ci ont mis en évidence que les coûts de la surveillance de la révision sont acceptés par les entreprises interrogées et qu'ils sont considérés comme supportables par les experts. Aucune amélioration législative ne s'avère donc nécessaire.

On mentionnera également que, selon les rapports du Conseil fédéral de 2006 et de 2014 sur les professions libérales (dont font partie les fiduciaires), la branche fiduciaire a elle aussi enregistré, ces dernières années, une croissance supérieure à la

moyenne. Cette évolution n'est pas sans lien avec le fait que les nouvelles réglementations génèrent souvent aussi une demande accrue en consultation, laquelle est à son tour absorbée par la branche fiduciaire.

D'après les estimations du Conseil fédéral, la branche fiduciaire est sur la bonne voie. Il n'en reste pas moins que l'allègement administratif des entreprises demeure un élément fondamental dans la politique de croissance du Conseil fédéral, et que les initiatives allant dans ce sens se poursuivent.

La postulante a retiré son intervention le 14 septembre 2016, le jour même où cet objet devait être traité au Conseil national.

Circulaire n° 1/2008

La Circulaire n° 1/2008 fixe les normes de révision à appliquer dans le cadre des prestations de révision fournies pour le compte des sociétés d'intérêt public. L'ASR a décidé d'adapter cette circulaire avec effet au 15 décembre 2016 dans le cadre de la transposition des règles professionnelles internationales.

On retiendra à ce propos quatre points. Premièrement, la NAS 880 (Contrôle des offres publiques d'acquisition) a été révisée par EXPERTsuisse à l'occasion de la nouvelle réglementation de la LIMF. Deuxièmement, la norme ISA 701 (Key Audit Matters) et les autres normes ISA modifiées en conséquence sont reprises. La Circ. n° 1/2015 reste toutefois en vigueur jusqu'à ce que la NAS 701 puisse entrer en vigueur. Troisièmement, les normes NAS et ISA qui n'ont pas pour objet des prestations de révision exigées par la loi ont été biffées sur proposition de la Commission d'audit (CA) de la Chambre fiduciaire. Enfin, le nouveau chiffre marginal 4^{bis} précise que les Conforming Amendments touchant aux normes ISA sont également prises en compte par la Circ. n° 1/2008, même si ces modifications ne donnent pas lieu à la mise en vigueur d'une norme entièrement nouvelle avec une nouvelle date d'entrée en vigueur.

Financial Audit

Introduction

Par rapport à l'exercice précédent, le marché de l'audit a gardé la même structure. Les trois grandes enseignes du marché suisse, PwC, EY et KPMG, absorbent toujours la plus grande majorité des mandats de sociétés ouvertes au public et des autres sociétés d'intérêt public. Cet oligopole de fait ne doit toutefois pas masquer la concurrence intensive que se livrent aujourd'hui ces entreprises de révision. Par ailleurs, les réformes engagées dans l'UE insuffleront assurément une dynamique accrue sur le marché de la révision, se traduisant notamment par la multiplication des appels d'offres spontanés pour des missions d'audit.

L'ASR soumet les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat à un contrôle approfondi tous les trois ans, sauf pour:

- les entreprises mandatées par plus de 50 sociétés d'intérêt public, qui sont soumises au contrôle chaque année. Actuellement, ce rythme de contrôle ne touche que les cinq plus grandes enseignes de révision.

- les entreprises n'auditant que des intermédiaires financiers directement assujettis à la FINMA (IFDS), qui sont soumises au contrôle tous les cinq ans.

Le nombre d'entreprises de révision et d'audit au bénéfice d'un agrément en qualité d'entreprise soumise à la surveillance de l'Etat s'élevait au total à 32 entités à fin 2016. Huit entreprises sont habilitées à auditer uniquement des IFDS ainsi que les sociétés qui ne relèvent pas de l'intérêt public. Deux entreprises sont des entreprises de révision étrangères qui ont été contrôlées par l'ASR au cours de l'exercice sous revue en vertu de l'entrée en vigueur partielle de l'article 8 LSR.

Inspections 2016

L'ASR a opéré 90 inspections depuis l'entrée en vigueur de la LSR, dont 13 au cours de l'exercice sous revue². L'une de ces inspections a eu lieu en commun avec le PCAOB (Joint Inspection). Ces 13 inspections ont permis à l'ASR de passer en revue les dossiers de révision de 25 sociétés (File Review).

Les dossiers de révision à contrôler sont sélectionnés par l'ASR selon des critères de risques. La capitalisation boursière des sociétés ouvertes au public est l'un des repères importants sous cet angle: au 31 décembre 2016, les 20 sociétés SMI ont fait l'objet d'une revue de leur dossier de révision par l'ASR. En ce qui concerne les deux grandes banques suisses d'importance systémique (G-SIBs), UBS SA et Credit Suisse Group SA, certains aspects de la qualité de l'audit financier sont évalués chaque année depuis 2013 au moyen d'une revue de dossier.

La capitalisation boursière n'est pas le seul critère de sélection possible: l'ASR tient aussi compte de paramètres tels que la modification significative des honoraires ou le changement d'organe de révision, voire aussi la modification de la formulation standard du rapport de révision pour les sociétés d'intérêt public.

Figure 1

Statistique des inspections et des constats «comment form» de l'ASR (période 2008–2016)

Catégories	Big Five		Autres		Total	
	01.04.2008 – 31.12.2016	part 2016	01.04.2008 – 31.12.2016	part 2016	01.04.2008 – 31.12.2016	part 2016
Nombre de contrôles	39	5	51	8	90	13
Nombre de constats comment form (firm review)	125	1	178	5	303	6
Nombre de constats comment form (file review)	394	38	289	19	683	57
Nombre de revues de dossier ³	122	16	51	9	173	25

² Les opérations de contrôle sur site ont été achevées pour deux autres entités faisant partie des cinq plus grandes entreprises de révision. L'analyse des constats en est encore à ses débuts, de sorte que les résultats de ces inspections ne sont pas pris en compte dans le rapport de gestion ASR 2016.

³ L'ASR sélectionne, pour une revue de dossier, les notes de révision concernant les comptes consolidés (y compris les états financiers du groupe) et la révision d'une filiale d'importance majeure.

Revue des processus internes (firm review)

Par rapport aux années précédentes, l'ASR souligne la baisse continue du nombre absolu et du nombre moyen de constats pour les cinq plus grandes entreprises de révision ainsi que pour les autres entreprises de révision. Cette évolution s'explique notamment par l'impact des dispositions relativement constantes de l'ISQC 1 et par la sensibilisation accrue des responsables de la qualité. S'agissant des cinq plus grandes entreprises de révision, il convient de noter que l'ASR se focalise sur les revues de dossiers durant les années intermédiaires durant lesquelles le PCAOB n'effectue aucune inspection en Suisse. Ces années marquent une baisse consécutive du nombre de constats au niveau des processus internes aux entreprises. Durant l'exercice sous revue, le nombre moyen de constats par revue d'entreprise a été trois fois plus élevé pour les petites entreprises de révision que pour les cinq plus grandes entreprises de révision, et ce, bien que les systèmes d'assurance-qualité soient beaucoup moins complexes dans le cas des entreprises de révision de taille modeste que dans celui des cinq plus grandes enseignes de la branche. Ce nonobstant, le niveau des systèmes d'assurance-qualité peut être qualifié de bon en général.

Revue des dossiers de révision (file review)

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a réalisé et achevé 25 revues de dossiers (contre 19 l'année précédente). Les 13 contrôles effectués en 2016 ont donné lieu à 57 constats. Le nombre des constats par revue de dossier a enregistré une baisse réjouissante de 3,1 à 2,3 par rapport à l'année précédente. Concrètement, ces valeurs ont passé de 2,9 à 2,4 et de 3,8 à 2,1 respectivement pour les cinq plus grandes enseignes et les entreprises de révision de taille modeste. La revue des dossiers est révélatrice en ce sens que la qualité de l'audit dépend dans une large mesure des associés, des

collaborateurs et des circonstances. Les entreprises de révision devraient privilégier en premier lieu la cohérence de la qualité de l'audit.

Conformément aux dispositions de la circulaire n° 1/2010⁴, les mandats de révision pour lesquels la proportion entre honoraires de révision et honoraires pour prestations accessoires dépasse 1:1 dans un exercice doivent être annoncés à la date du 30 juin. Les entreprises de révision doivent en outre indiquer les prestations accessoires ainsi que les éventuelles mesures de protection prises pour éviter toute perte d'indépendance. Au 30 juin 2016, l'ASR avait enregistré quatre annonces de ce type (2015: 12). A l'issue d'un examen critique, elle en a tenu compte de manière situationnelle dans la stratégie de contrôle régissant la revue des dossiers de révision.

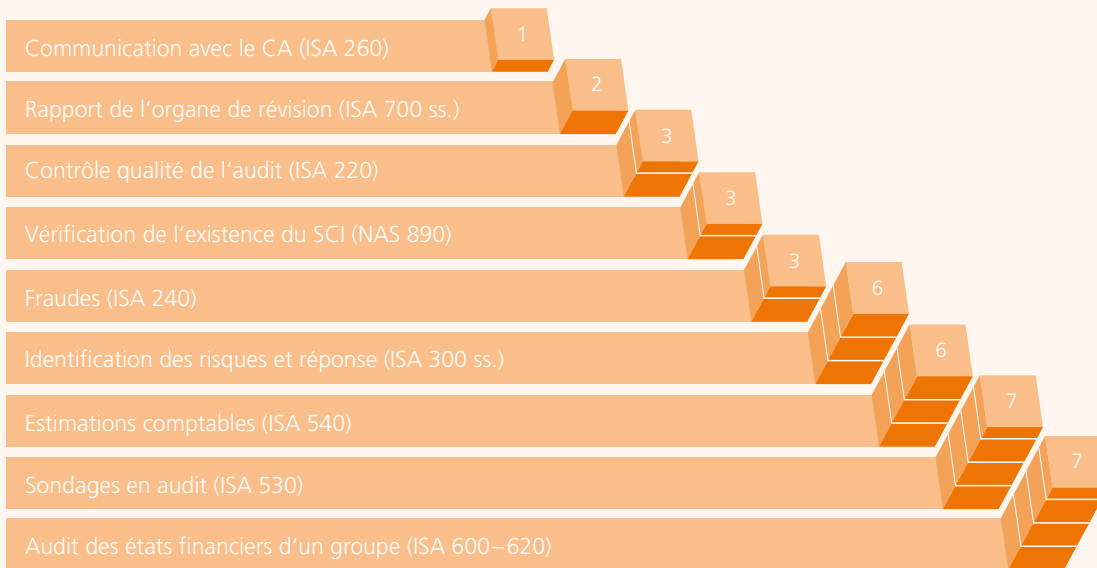
Les figures suivantes illustrent la statistique des constats issus des revues de dossiers en 2016, tant pour les cinq plus grandes enseignes que pour les autres entreprises⁵.

⁴ Circulaire n° 1/2010 concernant le reporting des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat à l'intention de l'Autorité de surveillance du 31 mars 2010 (Circ. n° 1/2010), ch. 22, let. b.

⁵ Pour faciliter la comparaison, les statistiques 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.

Figure 2

Répartition des constats par critères d'évaluation (2016) pour les cinq enseignes majeures de la révision (total: 38 constats issus des revues de dossier)



Durant l'exercice sous revue, la plupart des constats de l'ASR sont classés dans les catégories «Audit des états financiers d'un groupe», «Sondages en audit», «Estimations comptables» et «Identification des risques et réponse».

Dans différentes revues de dossiers, l'ASR a constaté que l'auditeur des comptes consolidés n'a pas obtenu une assurance positive suffisante de la part des auditeurs des composants s'agissant de postes significatifs. Dans de telles circonstances, l'auditeur des comptes consolidés doit procéder à des contrôles rigoureux par rapport aux composants qui ont été classés comme étant non significatifs. A titre d'exemple, on mentionnera la vérification de l'efficacité des contrôles généraux au niveau du groupe et la mise en place de contrôles analytiques adéquats. Toutefois, si l'auditeur des comptes consolidés estime que les procédures effectuées pour les composants significatifs ne fournissent pas d'éléments probants suffisants pour se forger une opinion, il doit également effectuer des procédures spécifiques pour certains composants non significatifs. La planification de l'audit revêt ici une

importance majeure. L'auditeur des comptes consolidés doit en effet bien connaître le groupe, ses composants et son contexte pour être en mesure de déterminer les composants à prendre en compte dans la définition du type de contrôle, et pour en dériver les instructions d'audit détaillées à transmettre aux auditeurs des composants. L'ASR a constaté à ce propos que les instructions de l'auditeur des comptes consolidés sont en partie insuffisamment réalisées par les auditeurs des composants, sans que l'auditeur des comptes consolidés n'en tienne compte de manière appropriée dans son évaluation des risques. Par ailleurs, on notera que les grandes sociétés ouvertes au public réalisent une part essentielle de leurs chiffres d'affaires à l'étranger. Il est donc primordial que l'auditeur des comptes consolidés inspecte davantage la documentation d'audit sur site pour évaluer la qualité du travail effectué par les auditeurs des composants. Il serait judicieux d'intégrer cet aspect sous forme d'un plan de rotation sur plusieurs années dans la planification de l'audit.

La norme régissant les sondages en audit définit des règles claires, qui sont en général précisées dans les

méthodologies internes des différentes entreprises de révision. Les contrôles par sondage servent à vérifier l'efficacité des contrôles ainsi que les contrôles de substance. Compte tenu de l'importance et du nombre de constats, l'ASR a inscrit ce critère au nombre des thèmes prioritaires du programme d'inspection 2017 (voir chapitre «Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2017»). Certains constats sont récurrents, à savoir:

- la sélection des échantillons n'est pas configurée de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage de la population aient une chance d'être sélectionnées;
- lorsque les contrôles par sondage sont effectués en cours d'année, le restant de l'année jusqu'au jour de clôture n'est pas pris en compte de manière adéquate;
- la taille de l'échantillon concernant les vérifications de détail n'est pas toujours suffisante pour couvrir la population. En conséquence, il n'est pas possible de tirer des conclusions valables sur l'ensemble de la population;

- la nature et la cause des déviations des anomalies ne sont pas été évaluées de manière suffisante.

Comme pour l'exercice précédent, les constats de l'ASR concernant l'examen des estimations comptables touchent essentiellement aux postes «goodwill» et «autres immobilisations incorporelles». En dépit de ce qu'exigent les normes d'audit, certaines équipes de révision n'ont pas recueillis d'éléments probants appropriés dans le cadre de l'évaluation des estimations comptables et hypothèses sous-tendant telles que

présentées par la direction. A titre d'exemple cela comprend également, que l'équipe de révision vérifie de façon critique la réalisation des hypothèses de l'exercice précédent, sur lesquelles s'appuient les plans business. Par ailleurs il s'avère nécessaire de valider les informations fournies par la direction des sociétés en recourant à des procédures d'audit alternatives.

La catégorie «Identification des risques et réponse» englobe les contrôles généraux du système informatique et des applications. Si une

entreprise de révision entend se fonder sur l'efficacité de ces contrôles, elle doit les tester suffisamment. A défaut, l'auditeur ne peut tabler sur les documents générés par le système pour effectuer certaines procédures d'audit. Dans certains cas, on observe que l'auditeur s'appuie sur les contrôles informatiques sans que ceux-ci aient été suffisamment testés. Les constats de l'ASR sont principalement imputables au manque d'esprit critique, aux lacunes dans l'identification des risques d'anomalies significatives et à l'absence de réponses adéquates.

Figure 3

Répartition des constats par critères d'évaluation (2016) pour les entreprises de révision de taille modeste soumises à la surveillance de l'Etat (total: 19 constats issus des revues de dossier)



S'agissant des entreprises de révision de taille modeste, l'ASR a à nouveau constaté des lacunes au niveau des éléments probants, des contrôles par sondage ainsi que des estimations comptables. Les lacunes relevées au niveau des éléments probants résultent souvent d'une planification défailante de l'audit.

Questionnaire IFIAR

Le 3 mars 2016, l'IFIAR a publié les résultats d'une enquête de vaste envergure⁶, à laquelle ont participé au total 29 Etats membres de cet organisme. C'est déjà la quatrième enquête de ce genre. Elle identifie sous forme anonymisée les constats communs issus des

contrôles des six plus grandes entreprises globales de révision⁷. Cette enquête cible en particulier les constats issus de la revue des dossiers de révision des sociétés d'intérêt public et des instituts financiers d'importance systémique. L'IFIAR se sert de cette enquête pour négocier avec les six plus grandes entreprises globales de révision un programme d'amélioration de la qualité des prestations de révision.

S'agissant de la revue des dossiers, les constats de l'ASR sont comparables à ceux des autres autorités, notamment de l'IFIAR, pour les catégories suivantes:

- évaluation des valeurs vénales
- contrôles internes

- comptabilisation des produits
- révision des comptes consolidés
- identification et maîtrise des risques d'anomalies significatives

Les Etats affiliés à l'IFIAR estiment que les réseaux internationaux d'audit et les entreprises de révision locales doivent renforcer la coordination de leurs opérations de manière à éliminer de façon durable les lacunes récurrentes dans les catégories susmentionnées. C'est dans ce but que

⁶ www.IFIAR.org > IFIAR Global Survey of Inspection Findings.

⁷ BDO International Limited, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Ernst & Young Global Limited, Grant Thornton International Limited, KPMG International Cooperative, et PricewaterhouseCoopers International Limited.

L'IFIAR a conclu une convention avec les six plus grandes entreprises de révision. Concrètement, il s'agit de réduire durant ces quatre prochaines années de 39% à 29% le nombre de sociétés d'intérêt public dont le dossier de révision donne lieu à au moins un constat (soit une réduction de 25%). De plus, comme pour l'exercice précédent, l'accent est placé sur l'analyse des causes profondes, laquelle permet de prendre des mesures ciblées et durables. L'ASR en a également tiré des conclusions pour sa part. Elle a ainsi d'une part adapté les critères définissant les Comment Forms au niveau de la revue des dossiers en ce sens que la probabilité d'occurrence ainsi que l'impact potentiel sur les comptes audités font l'objet d'une évaluation approfondie. Cette nouvelle approche devrait tendanciellement faire baisser le nombre de constats. D'autre part, l'ASR se concentre davantage sur la qualité des analyses des causes profondes établies par les sociétés auditées tant par rapport aux constats issus de la surveillance interne que par rapport aux constats issus des contrôles de l'ASR.

Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2016

Dans son rapport d'activité 2015, l'ASR avait publié les thèmes prioritaires du programme d'inspection 2016 visant l'audit financier. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a procédé à l'évaluation de ces thèmes⁸:

- examen des postes du bilan et du compte de résultats concernant les impôts sur le résultat (ISA 540/IAS 12)
- examen du tableau des flux de trésorerie (ISA 500/IAS 7)
- examen du résultat par action (ISA 500/IAS 33)

L'ASR a examiné les directives internes des cinq plus grandes entreprises de révision à la lumière des thèmes prioritaires du programme d'inspection 2016 et a vérifié leur application par sondage.

Examen des postes du bilan et du compte de résultats concernant les impôts sur le résultat

La norme IAS 12 «Impôts sur le résultat» est, dans sa forme actuelle, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1998, abstraction faite de quelques ajustements ponctuels.

La révision des comptes d'impôts peut s'avérer ardue pour les équipes d'audit, surtout lorsqu'il s'agit d'une entité structurée sous forme de groupe avec des structures fiscales complexes, dont la révision peut nécessiter non seulement le recours à l'IAS 12, mais également à d'autres normes d'audit (p. ex. ISA 500, ISA 540, ISA 600). Dans tous les cas, une bonne préparation nécessite une planification rigoureuse de l'audit et, dans ce cadre, l'auditeur est appelé à apprécier des questions fondamentales. Il doit par exemple évaluer la complexité des structures fiscales et des risques fiscaux liés au périmètre du groupe, ainsi que l'importance des montants d'impôts différés. Il doit également évaluer si la direction du groupe a fait appel à un expert et s'il doit lui aussi éventuellement faire appel à son propre expert. Le degré de complexité augmente surtout lorsqu'il s'agit d'entités structurées sous forme de groupe soumis à plusieurs régimes fiscaux différents, ce qui nécessite une expertise fiscale particulièrement pointue. En présence de comptes d'impôts importants auprès des composants du groupe, il est indispensable que l'auditeur des comptes consolidés donne des instructions adéquates aux auditeurs desdits composants, par rapport tant aux opérations d'audit à effectuer qu'aux éléments à lui communiquer. Le contrôle des impôts différés est lié à des incertitudes, des estimations et des hypothèses sur les résultats futurs. Dans le cas des impôts différés actifs provenant du report en avant de pertes fiscales non utilisées, il faut évaluer dans quelle mesure des futurs résultats imposables seront disponible pour couvrir de tels postes. Un tel examen présuppose un audit rigoureusement mené avec un esprit

critique aiguisé de la part de l'équipe d'audit.

L'ASR a évalué l'application des normes d'audit et de présentation des comptes concernant la révision des comptes d'impôts dans le cadre des revues de dossiers. Sur un total de 12 dossiers de révision⁹ sélectionnés à travers diverses branches, l'ASR a examiné huit dossiers sous l'angle des impôts sur le résultat. A l'exception de deux cas, toutes les entreprises ont clôturé leurs comptes selon les normes IFRS.

⁸ Résultats des inspections 2016 visant l'audit prudentiel: voir chapitre «Regulatory Audit».

⁹ L'analyse des constats était encore en cours au moment de la rédaction du présent rapport pour deux des cinq plus grandes entreprises de révision, de sorte que celles-ci n'ont pas été retenues dans l'évaluation.

Figure 4

Tableau des dossiers sélectionnés pour l'examen des comptes d'impôts.

Dossier	Evaluation des risques			Spécialiste de l'auditeur (groupe)	Impôts différés actifs			Impôts différés passifs	
	Audit cptes consolidés	Structure fiscale	Risque significatif		Différences temp.	Reports de pertes	Non inscrits à l'actif	Différences temp.	Non inscrits au passif
1	oui	simple			oui	oui		oui	
2	oui	simple			oui			oui	
3	oui	complexe	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui
4		simple		oui	oui			oui	
5	oui	simple			oui	oui	oui	oui	oui
6	oui	simple			oui	oui		oui	
7	oui	complexe	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui
8	oui	simple		oui	oui	oui	oui	oui	oui

Sur l'ensemble des dossiers contrôlés, l'évaluation des risques liés à la structure fiscale des groupes débouche dans deux cas sur une qualification de degré complexe. Par conséquent, le risque d'anomalies significatives a été considéré comme important dans ces deux cas.

Le calcul des postes d'impôts et l'établissement des informations fournies dans les états financiers ont été effectués dans tous les cas par le service de comptabilité des sociétés auditées. Ces dernières ont renoncé à faire appel à un expert externe du management, ou y ont fait recours uniquement à titre consultatif et ponctuellement pour des aspects spécifiques (p. ex. Transfer Pricing). Les équipes de révision ont fait appel à leur propre expert pour la moitié des dossiers sondés, dont les deux dossiers de révision classés parmi les risques fiscaux important. Les experts appelés par les auditeurs des comptes consolidés¹⁰ ont couvert l'intégralité des éléments fiscalement pertinents, tels que la définition des paramètres et la méthode de calcul des impôts sur le résultat et des impôts différés. Ils ont procédé, d'une part, en contrôlant les postes d'impôts comptabilisés au niveau de la société mère et, d'autre part, en examinant les rapports des auditeurs des composants.

A l'échelon du groupe, les instructions données aux auditeurs des composants se sont avérées adéquates dans ce domaine. Dans le cas des sociétés classées dans les risques fiscaux importants, des experts locaux ont en plus été appelés au niveau des composants. S'agissant des autres sociétés, la révision des comptes d'impôts des composants a été effectuée par les auditeurs desdits composants, toutefois en coordination avec l'auditeur des comptes consolidés et sous sa surveillance. L'ASR n'a aucun constat à formuler sur la base de la revue des notes de révision concernant les impôts actuels.

S'agissant des impôts différés, toutes les sociétés sous revue annoncent d'importants montants au titre des impôts différés résultant de différences temporelles, tant à l'actif qu'au passif. Dans six dossiers, des impôts différés résultant de reports en avant de pertes fiscales non utilisées ont été portés à l'actif. Dans quatre dossiers, des montants d'impôts différés inscrits ni à l'actif, ni au passif ont été annoncés dans l'annexe des comptes annuels. L'ASR a relevé des lacunes dans l'examen des impôts différés actifs dans deux dossiers sondés, ce qui a conduit à un constat dans les deux cas.

Dans le premier cas, des montants significatifs ont été comptabilisés à titre d'impôts différés actifs résultant de différences temporelles. Les hypothèses et les évaluations sous-jacentes (p. ex. budgets) n'ont pas fait l'objet d'un examen suffisamment critique. Selon les règles, les impôts différés ne peuvent être portés à l'actif que si un bénéfice imposable futur paraît probable et qu'il permet de compenser la différence temporelle portée en déduction. De plus, l'auditeur n'a pas considéré les provisions destinées à couvrir les postes d'impôts incertains en examinant d'un œil critique les hypothèses et les évaluations présentées par la direction. De même, il n'a pas contrôlé leur réalisation dans les comptes de l'exercice précédent.

Dans le second cas, l'évaluation des montants significatifs d'impôts différés actifs résultant de différences temporelles et des reports en avant de pertes n'ont pas fait l'objet de procédures adéquates, ni par l'auditeur des comptes consolidés, ni par les auditeurs des composants. Selon les normes applicables, la valeur comptable des montants d'impôts différés actifs doit être vérifiée à la date de

¹⁰ Dans un cas, il n'y avait pas de comptes consolidés, de sorte que le spécialiste appelé était celui de l'équipe d'audit.

chaque clôture. L'esprit critique de l'équipe d'audit s'avère particulièrement décisif en particulier lorsqu'il s'agit d'examiner les impôts différés actifs ainsi que les provisions constituées au titre des impôts, surtout si on tient compte de facteurs tels que le nombre d'instances fiscales concernées, la complexité des structures fiscales de la société et les hypothèses concernant le bénéfice futur.

En résumé, les contrôles de l'ASR ont mis en évidence que, à l'exception des deux cas traités ci-dessus, les équipes d'audit ont fait preuve de la diligence et de l'esprit critique requis pour évaluer les postes d'impôts. De plus, des experts ont été appelés à la rescousse dans les dossiers classés parmi les risques importants. L'ASR voit d'un œil positif le recours à des experts dans les situations complexes.

Examen du tableau des flux de trésorerie

La norme IAS 7 «Etat des flux de trésorerie» est, dans sa forme actuelle, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1994, abstraction faite de quelques ajustements ponctuels. Le tableau des flux de trésorerie regroupe les flux de trésorerie par catégories d'activité – exploitation, investissement et financement. Le tableau des flux de trésorerie fait partie intégrante des comptes annuels et constitue un important indicateur de performance pour les divers groupes d'acteurs intéressés.

L'ASR a examiné l'application des normes d'audit et de présentation des comptes à la révision du tableau des flux de trésorerie dans le cadre de la revue des dossiers et a sélectionné à cet effet neuf dossiers de révision à travers différentes branches¹¹.

Trois des cinq plus grandes entreprises de révision utilisent des programmes de travail standardisés pour l'examen du tableau des flux de trésorerie. Sur la base de ses sondages, l'ASR a par ailleurs constaté que les équipes de révision ont adéquatement évalués

les processus conduisant à l'établissement du tableau de financement, toutefois sans se fier à l'efficacité des contrôles. L'ASR part du principe que l'examen des tableaux des flux de trésorerie s'est résumé à un contrôle de substance pour des motifs d'efficacité. Dans huit dossiers sur les neuf sélectionnés, les flux de trésorerie ont été déterminés par la direction selon une méthode indirecte. En conséquence, l'équipe de révision a contrôlé, outre les flux de trésorerie découlant des activités d'investissement et de financement, les charges et produits sans effet de trésorerie respectivement ajoutés ou déduits au résultat des comptes consolidés.

A l'exception d'un cas, les contrôles de substance ont été configurés et exécutés de manière suffisante. Le flux de trésorerie issu des activités opérationnelles contenait une erreur dépassant le seuil de planification. De plus, deux autres postes n'ont pas été vérifiés de manière suffisante dans le périmètre des flux de trésorerie.

Examen du résultat par action

La norme IAS 33 «Résultat par action» est, dans sa forme actuelle, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2005. Les sociétés cotées qui établissent leurs comptes annuels ou leurs comptes consolidés selon les normes IFRS doivent présenter le résultat par action dans l'état du résultat global¹². Cette règle a pour objectif d'améliorer la comparabilité des résultats de différentes sociétés, à travers plusieurs exercices. Le résultat par action représente une des grandeurs de base pour le calcul du rapport cours/bénéfice¹³, lequel joue un rôle essentiel dans l'évaluation des actions.

Neuf dossiers de révision ont été contrôlés sous l'angle des normes pertinentes d'audit et de présentation des comptes¹⁴. Sur ces neuf cas, sept dossiers ont été vérifiés par rapport aux normes IFRS, un dossier par rapport aux normes US-GAAP¹⁵ et un dossier par rapport aux Swiss GAAP RPC¹⁶. Le résultat par action n'a été

identifié comme risque important dans aucun de ces dossiers. Dans deux cas, l'équipe d'audit a toutefois qualifié de risque important la conformité des comptes annuels, respectivement des comptes consolidés aux normes IFRS. Dans trois cas sur neuf, les comptes annuels, respectivement les comptes consolidés ont été soumis à un contrôle supplémentaire par un expert de la présentation des comptes, indépendant de l'équipe d'audit. On notera avec étonnement que dans les cas dans lesquels la conformité IFRS a été qualifiée de risque important, aucun contrôle supplémentaire n'a été confié à un expert IFRS. Sur l'ensemble des dossiers inspectés, aucun réviseur responsable n'a revu les opérations de révision portant sur le «résultat par action». Toutes les équipes de révision ont utilisé des checklists dites «Disclosure Checklists», dont le but est de garantir une présentation complète et correcte des comptes consolidés. L'une des cinq plus grandes entreprises de révision a développé un programme de travail spécifique que l'équipe de révision a dû appliquer en sus de la procédure «Disclosure Check-list». Aucune des entreprises de révision inspectées ne s'était dotée de règles prévoyant obligatoirement une consultation au sujet du résultat par action.

¹¹ L'analyse des constats était encore en cours au moment de la rédaction du présent rapport pour deux des cinq plus grandes entreprises de révision, de sorte que celles-ci n'ont pas été retenues dans l'évaluation.

¹² Cette règle s'applique par analogie pour les comptes présentés selon d'autres normes nationales ou internationales.

¹³ Le ratio cours/bénéfice représente le cours de l'action par rapport au bénéfice par action.

¹⁴ L'analyse des constats était encore en cours au moment de la rédaction du présent rapport pour deux des cinq plus grandes entreprises de révision, de sorte que celles-ci n'ont pas été retenues dans l'évaluation.

¹⁵ Financial Accounting Standards Board (FASB), Accounting Standards Codification (ASC) Topic 260, Earnings per Share.

¹⁶ Swiss GAAP RPC 31, Recommandation complémentaire pour les sociétés cotées, § 5. La RPC 31 est applicable aux exercices débutant le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement.

Bien que d'autres enquêtes¹⁷ aient montré que le calcul et la déclaration du résultat par action présentent en moyenne un taux d'anomalie relativement élevé, l'ASR n'a relevé que deux constats en ce qui concerne l'application correcte des règles régissant la présentation des comptes. Dans un cas, elle a en effet constaté que le calcul du résultat dilué par action a englobé par erreur des actions réputées déjà émises. Compte tenu du nombre négligeable d'actions en cause, cette erreur n'a pas eu d'impact significatif sur le résultat annoncé. Dans un deuxième cas, l'ASR a relevé l'absence du résultat dilué par action dans les comptes annuels, et ce, bien que la société audité disposât de plans de participation entraînant une dilution du résultat. Les causes possibles des deux constats sont le manque d'appel à des experts de la présentation des comptes ou la revue insuffisante des opérations de révision par des membres expérimentés de l'équipe de révision.

Dans cinq cas sur neuf, le résultat par action a été présenté sous une ou plusieurs rubriques du rapport annuel («autres informations») qui ne sont à priori pas vérifiées par l'organe de révision (p. ex. dans le rapport de gestion ou tableau général des chiffres clés). Dans un dossier sondé, une société déclare dans la partie non vérifiée, en plus du résultat par action selon les IFRS, un résultat par action après «correction» d'effets particuliers tels que coûts de restructuration et pertes de valeur. L'ASR relève toutefois un aspect positif, dans la mesure où la société a attiré l'attention des lecteurs du bilan sur les différentes bases de calcul et a publié le calcul de rapprochement¹⁸. Sous l'angle des obligations de l'équipe d'audit en relation avec les autres informations du rapport annuel, il faut se référer à la norme ISA 720 (révisée)¹⁹, laquelle est applicable pour la première fois aux comptes d'exercice clôturés le 15 décembre 2016 ou ultérieurement. Selon cette norme, le rapport de l'organe de révision doit comporter une rubrique consacrée

aux autres informations. Concrètement, l'équipe d'audit doit se prononcer non seulement sur l'identification des autres informations et la déclaration des responsabilités liées auxdites remarques, mais aussi sur les éventuelles incohérences ou anomalies significatives détectées durant la lecture de ces informations.

Analyse des causes et mesures à prendre

Procédure annuelle d'analyse des causes et mesures à prendre

Une fois le contrôle achevé, chaque entreprise de révision reçoit un projet de rapport et est invitée à remettre par écrit à l'ASR l'analyse des causes avec un catalogue de mesures assorties de délais de mise en œuvre. On soulignera ici que la responsabilité de l'analyse des causes et la définition des mesures à prendre pour remédier aux constats au niveau de la revue des dossiers incombe en premier lieu à la direction de l'entreprise de révision, et non à l'équipe de révision concernée. L'ASR évalue ensuite le caractère approprié des mesures proposées en développant de son côté les causes possibles et les mesures à prendre pour chaque constat. Les mesures et les délais proposés par l'entreprise de révision sont ensuite repris par l'ASR, qui les précise ou les reformule le cas échéant. L'entreprise de révision a ensuite une année pour mettre en œuvre les mesures convenues. L'ASR évalue durant les années suivantes la mise en œuvre des mesures convenues.

L'analyse des causes à l'origine des constats relève du pouvoir d'appréciation et constitue un processus itératif qui doit être structuré selon une méthode uniforme. Les praticiens appliquent en général la «méthode des cinq pourquoi»^{20,21}. Plus l'analyse des causes est formalisée et fondée, plus les mesures ont un effet durable.

Au niveau de la revue des dossiers, l'ASR distingue les mesures selon qu'elles ciblent les mandats de ré-

vision ou l'entreprise de révision. La dernière catégorie intervient surtout lorsque l'ASR aboutit à des constats récurrents qui traduisent un risque systémique. Aux yeux de l'ASR, les mesures peuvent être prises notamment dans les domaines suivants:

- vision et stratégie (p. ex. définition et mise en œuvre des objectifs en termes de chiffres d'affaires ou de résultats);
- communication interne ou externe (p. ex. ligne de la direction «Tone at the top»);
- processus d'assurance-qualité (y compris contrôles afférents);
- directives, instructions et règles d'audit;
- outils et ressources auxiliaires.

Au niveau de la revue des dossiers, il faut ensuite déterminer si les causes sont dues à des infractions aux règles internes ou si le réviseur responsable et la personne chargée de la revue de

¹⁷ Lire à ce propos en particulier Hüttche Tobias, Dicke Bretter, wenig Späne – Entdeckte Fehler in der IFRS-Rechnungslegung. Eine Analyse von Fehlern in Finanzberichten, den Ursachen und Hinweise zu ihrer Vermeidung, L'Expert-comptable suisse 2012, p. 79 ss.

¹⁸ Voir à ce propos la directive IFAC «Developing and Reporting Supplementary Financial Measures – Definition, Principles, and Disclosures», qui vise la publication constante et transparente des «non-gaap measures» par la société qui émet le rapport.

¹⁹ La norme ISA 720 (révisée) «The Auditor's Responsibilities relating to Other Information» s'applique à la révision des comptes d'exercice clôturés le 15 décembre 2016 ou ultérieurement.

²⁰ La méthode des cinq pourquoi [...] est appliquée en gestion de la qualité pour élucider les relations de causes à effets en cas de défaut ou de problème. Le nombre de questions ne se limite pas à cinq, ce nombre étant symbolique. L'important est de questionner jusqu'à ce que les processus ne puissent plus être subdivisés en sous-processus et que le processus à l'origine de l'erreur soit identifié de manière univoque.

²¹ Autre méthode possible: le «diagramme d'Ischikawa» ou «Fishbone Diagram».

contrôle qualité de la missions n'ont pas pris toutes leurs responsabilités concernant la planification, direction, surveillance et l'exécution du mandat.

En règle générale, l'ASR exige des mesures spécifiques à chaque inspection. D'une part, il revient au CEO et au responsable de l'audit de communiquer les résultats de l'inspection aux collaboratrices et collaborateurs. D'autre part, l'ASR exige que le réviseur responsable et la personne chargée de la revue de contrôle qualité de la missions s'impliquent davantage dans l'exécution des missions de révision. Auprès des cinq grandes entreprises de révision, une personne indépendante de l'équipe de révision doit suivre la mise en œuvre des mesures au niveau des dossiers de révision et consigner les résultats par écrit.

Les mesures spécifiques suivantes ont été par exemple convenues avec les entreprises de révision:

- Les processus de vérification de l'indépendance intègrent davantage des consultations formelles ainsi qu'un catalogue de sanctions plus sévères. Pour répondre à ces exigences, l'entreprise de révision concernée a engagé une personne supplémentaire en qualité de gestionnaire des risques.
- Concernant le contrôle du goodwill des sociétés ouvertes au public, les équipes de révision doivent tenir compte d'une directive et d'un programme d'audit spécifique.
- Interdiction d'un réviseur responsable de fournir des prestations de révision à des entreprises actives dans une branche spécifique.
- Interdiction d'exercer le rôle en tant que personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission auprès des sociétés ouvertes au public, compte tenu de la fonction déjà exercée.

Dans les cas de graves lacunes de qualité, l'ASR peut aussi invoquer les dispositions du droit civil²² et les

dispositions pénales²³ de la LSR. Il y a lieu de renvoyer ici au chapitre «Enforcement et jurisprudence».

Analyse des constats récurrents sur les cinq dernières années

Durant l'exercice sous revue, les cinq plus grandes entreprises de révision ont procédé pour la première fois à l'analyse des résultats de la surveillance interne et des constats de l'ASR sur une période rétrospective d'au moins cinq ans dans le but d'identifier des constats récurrents. Cette analyse a débouché sur la définition des causes possibles et des mesures à prendre. Les conclusions de quatre entreprises de révision ont été discutées dans le cadre d'entretiens distincts²⁴. L'ASR utilisera ces informations pour orienter de manière judicieuse la stratégie des prochaines inspections. Elle constate avec satisfaction que ce processus a déjà déclenché la mise en place spontanée de mesures incisives.

Procédures et enquêtes préalables

Outre les contrôles de routine, l'ASR effectue un certain nombre d'enquêtes préalables lorsque les circonstances l'exigent ainsi que des procédures à l'encontre des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Elle tient compte à cet égard des annonces qualifiées émanant de tiers. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a enregistré huit annonces de tiers en relation avec les activités des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. L'ASR a suivi ces annonces en procédant à des investigations, mais n'a pas ouvert d'enquête. Certains dossiers ouverts au cours de l'exercice précédent n'ont pas pu être clos durant l'exercice sous revue (p. ex. cas FIFA).

Indicateurs (Audit Quality Indicators)

Les indicateurs qualifiant la qualité de l'audit (Audit Quality Indicators) prennent une importance croissante

au niveau international. Cette tendance se renforce et est sous-tendue par divers projets. En juillet 2016, la FEE (nouvelle appellation: Accountancy Europe) a publié une présentation actualisée au sujet de neuf organisations provenant du monde entier, dont l'ASR, qui ont développé des indicateurs qualifiant la qualité de l'audit²⁵. En février 2016, l'IFAC a présenté un projet du Center for Audit Quality CAQ visant à jauger la qualité de l'audit à l'aide d'indicateurs²⁶. Ces indicateurs doivent pouvoir être communiqués aux comités d'audit. L'autorité de surveillance ACRA de Singapour a mis à disposition un modèle de publication comportant huit indicateurs qualifiant la qualité de l'audit, que les comités d'audit des sociétés cotées peuvent utiliser dès 2016 à titre volontaire²⁷. Les six plus grandes entreprises de révision du Royaume-Uni se sont mises d'accord en 2014 pour publier plusieurs indicateurs dans leurs rapports de transparence²⁸. Une entreprise de révision américaine a publié à titre volontaire 16 indicateurs qualifiant la qualité de l'audit²⁹.

Depuis huit ans déjà, l'ASR collecte des indicateurs sur la qualité de l'audit auprès des Big 5. Ces indicateurs

²² Art. 16, al. 4, 17 et 18 LSR.

²³ Art. 39 ss. LSR.

²⁴ L'entretien avec la cinquième entreprise de révision a lieu en janvier 2017.

²⁵ Les informations sont regroupées dans un document dit «Information Paper» intitulé «Overview of Audit Quality Indicators Initiatives; Update to December 2015 edition». Le rapport de gestion 2016 de «Accountancy Europe» traite également de ce sujet (www.accountancyeurope.eu > publications > annual report; p. 24).

²⁶ www.ifac.org > Global Knowledge Gateway > Viewpoints > Audit Quality Indicators.

²⁷ www.acra.gov.sg > Publications > Guides > ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework.

²⁸ www.frc.org.uk > home > publications > FRC Team: Professional Oversight > 30 Mar 2015 Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities: Review of Mandatory Reports.

²⁹ www.pwc.com > PwC US > Audit and Assurance > Our focus on audit quality > 2016 Audit Quality Report.

interviennent pour le dépistage des tendances et l'identification précoce des facteurs pouvant influencer la qualité de l'audit. Ils servent à l'analyse des risques pour la planification des inspections.

L'ASR collecte au total 12 indicateurs. Durant l'exercice précédent, plusieurs indicateurs ont été remodelés et affinés afin d'en améliorer la pertinence et la comparabilité.

Figure 5

Comparaison d'indicateurs sélectionnés issus de l'audit financier des cinq plus grandes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

Indicateurs	2013		2014		2015		2016	
	de	à	de	à	de	à	de	à
Chiffre d'affaires moyen par auditeur associé en millions de CHF	1.6	4.3	1.7	4.2	1.9	4.5	1.8	4.2
Proportion des honoraires pour prestations accessoires/honoraires de révision:								
– sociétés SMI	n.a	n.a	0.1	0.4	0.2	0.4	0.2	0.5
– sociétés ouvertes au public sans SMI	n.a	n.a	0.1	0.3	0.1	0.4	0.0	0.2
Nombre de collaborateurs par auditeur associé	6.8	13.5	7.1	14.0	7.2	15.8	7.4	15.3
Taux de fluctuation, en %	12	26	13	26	13	25	12	27
Nombre moyen d'heures EQCR³⁰:								
– sociétés SMI	n.a	n.a	39	151	37	115	25	116
– sociétés ouvertes au public sans SMI	n.a	n.a	7	18	6	17	8	17
Nombre moyen d'heures de l'auditeur responsable:								
– sociétés SMI	n.a	n.a	270	719	227	746	351	700
– sociétés ouvertes au public sans SMI	n.a	n.a	69	112	71 ³¹	110	75	113
Nombre d'heures des Shared Service Center étrangers en % du nombre d'heures total pour les sociétés ouvertes au public	n.a	n.a	0	5	0	8	0	7
Nombre de consultations par société ouverte au public auditée	n.a	n.a	0	0.4	0	0.3	0.1	0.4

– Le chiffre d'affaires moyen le plus élevé et le plus bas par auditeur associé a diminué par rapport à l'année précédente, sous l'effet de l'augmentation du nombre d'associés. Le chiffre d'affaires moyen par associé a augmenté chez les trois autres entreprises de révision. Depuis quatre ans, ce sont les deux mêmes entreprises de révision qui affichent les chiffres d'affaires moyen les plus élevés et les plus bas. Il s'agit d'un indicateur qui dépend de la taille, respectivement du volume d'honoraires de l'entreprise contrôlée ainsi que du nombre de collaborateurs par associé. L'entreprise de révision dont le chiffre d'affaires par associé est le plus bas, respectivement le

plus haut est dans cette même situation depuis des années.

– Le rapport entre honoraires pour prestations accessoires et honoraires de révision perçus auprès des sociétés ouvertes au public représente pour l'ASR un facteur de risque en termes d'indépendance. Comparée à l'année précédente, la marge de variation de cet indicateur s'est élargie pour les sociétés SMI, tandis qu'elle s'est rétrécie pour les autres sociétés ouvertes au public. Si on considère les honoraires versés par les sociétés inscrites au SMI à fin 2016, une entreprise de révision émerge nettement, magnétisant un volume

d'honoraires supérieur à deux fois la moyenne des autres entreprises de révision. Elle domine depuis 2014 l'audit des sociétés SMI, engrangeant la plus grande part des honoraires dans ce secteur. On notera à ce propos que le ratio moyen maximal de 0,5 reste inférieur à la limite de 0,7 prescrite par la législation européenne. D'après les annonces reçues par l'ASR, seuls quatre mandats (exercice précédent: 12 annonces) ont dépassé la limite de 1:1 et par conséquent la limite prescrite par l'UE.

³⁰ Engagement Quality Control Reviewer ou Personne chargée de la revue de contrôle qualité d'une mission.

³¹ Une entreprise de révision a corrigé cet indicateur pour l'exercice précédent.

– Le taux de fluctuation affiche une plus grande fourchette de variation par rapport à l'année précédente et révèle des différences considérables entre les entreprises de révision. Durant les quatre derniers exercices, une entreprise de révision a affiché trois fois le taux de fluctuation le plus élevé. Par rapport à l'exercice précédent, le taux de fluctuation a augmenté pour deux entreprises de révision et a baissé pour deux autres. Une entreprise affiche le taux le plus bas depuis le début de la statistique.

– La personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission (EQCR) doit impérativement être mobilisé pour les sociétés ouvertes au public. Le nombre d'heures EQCR par société SMI a baissé entre 14 et 32% pour trois entreprises de révision. Le nombre moyen d'heures EQCR par société ouverte au public varie considérablement d'une entreprise de révision à l'autre. Plus les mandats de l'entreprise de révision sont importants, plus le nombre d'heures EQCR est élevé. Ces deux facteurs sont multipliés dans le cas des sociétés SMI, en comparaison avec les autres sociétés ouvertes au public. Le nombre moyen d'heures varie d'une année à l'autre, en fonction des conditions spécifiques à chaque mission.

– Les entreprises de révision affichent d'importants écarts au niveau du nombre moyen d'heures consacrées par l'auditeur responsable pour les sociétés SMI. Ces écarts se sont creusés de 22 %, resp. 55 % pour deux entreprises de révision, et se sont amenuisés de 6 %, resp. 7 % pour deux autres sociétés. Les raisons de ces différences sont les mêmes que pour le nombre moyen d'heures EQCR par société ouverte au public. Ici aussi, le nombre moyen d'heures consacrées par l'auditeur responsable est démultiplié dans le cas des sociétés SMI, en comparaison avec les autres sociétés ouvertes au public.

– Jusqu'ici, deux entreprises de révision recourent aux prestations de «Shared Service Centers» (SSC) sis à l'étranger. Une autre entreprise de révision a commencé durant l'exercice sous revue à délocaliser certaines opérations d'audit auprès d'un SSC étranger. Ces heures seront prises en compte dans la prochaine statistique de l'ASR. La statistique actuelle ne tient pas compte des éventuelles prestations des SSC suisses. Cet indicateur a baissé pour l'une des deux entreprises de révision et a augmenté pour l'autre.

– Autant la limite supérieure que la limite inférieure de la fourchette des consultations ont augmenté par rapport à l'exercice précédent. Rapportée au nombre de sociétés ouvertes au public auditées, la proportion de consultations formelles est similaire pour trois entreprises de révision: le rapport est d'environ 2 consultations formelles pour 10 sociétés auditées. L'ASR est d'avis que les consultations contribuent à la qualité de l'audit lorsqu'il s'agit de cas complexes.

Coopération avec les bourses

L'ASR s'efforce d'éviter les redondances administratives en coordonnant sa surveillance dans le domaine de l'audit financier également avec la Bourse.

La SIX Exchange Regulation 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 SIX Exchange Regulation 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 ressortant du 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 directement à vérifier si les règles de présentation des comptes sont respectées. 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 2016.

Normalisation

Normes d'audit suisses

Les sociétés dont les comptes sont arrêtés selon les Swiss GAAP RPC se limitent en général à une révision selon les NAS. Les sociétés dont les comptes sont arrêtés selon les normes internationales (p. ex. IFRS, US-GAAP) sont tenues de demander une révision d'après les normes d'audit internationales (normes ISA, PCAOB) en plus des normes d'audit suisses (Circulaire n° 1/2008). L'ASR plaide à ce propos pour un transfert rapide des nouvelles normes entre ISA et NAS. Les écarts entre normes ISA et NAS correspondent aux récentes modifications des normes ISA 260, ISA 315, ISA 570 et ISA 610, qui n'ont pas encore été répercutées au niveau des NAS. D'autres écarts subsistent, notamment concernant l'opinion de l'auditeur et la responsabilité de l'auditeur concernant les autres informations (ISA 700, 701, 705, 706, 720). Les écarts concernant l'opinion de l'auditeur sont toutefois éliminés par la nouvelle circulaire n° 1/2015.

Normes d'audit internationales

L'ASR édicte ses propres normes de révision uniquement dans des cas exceptionnels. Le développement continu des normes d'audit au plan national et international constitue malgré tout un facteur important pour l'amélioration de la qualité de l'audit. Conjointement avec d'autres autorités de surveillance, l'ASR élabore des avis communs à propos des projets de nouvelles normes ou de normes révisées. Ces avis sont publiés sur le site de l'ASR.

L'ASR participe aux activités de l'EAIG et de l'IFIAR. Elle a ainsi déposé plusieurs prises de position par rapport à divers projets de l'IESBA et de l'IAASB, à savoir:

- En avril et en mai 2016, l'EAIG et l'IFIAR ont présenté leur avis concernant les modifications prévues du Code of Ethics for Professional Accountants au sujet des mesures de protection à mettre en œuvre pour respecter les règles d'indépendance («Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code – Phase 1»).
- En juin 2016, l'IFIAR a présenté à l'IAASB un avis se rapportant à l'invitation de l'IAASB à commenter («Invitation to comment») la modification envisagée de différentes normes d'audit, visant à améliorer la qualité de l'audit pour répondre à l'intérêt public («Enhancing audit quality in the public interest»).

Les activités actuelles de l'IAASB, se fondant sur la note de travail sur l'amélioration de la qualité de l'audit, entraîneront la modification de certaines normes. Les nombreux avis reçus ont incité l'IAASB à se focaliser en priorité sur les questions du contrôle de qualité et de l'audit des comptes consolidés.

Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2017

Dans le cadre des contrôles de routine des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, l'ASR mettra l'accent en 2017 sur les thèmes prioritaires suivants:

Audit financier

- Rapport selon ISA 701 et circulaire n° 1/2015 (nouveau rapport de révision avec présentation des faits significatifs)
- Examen des postes du bilan et du compte de résultats concernant les provisions (ISA 540 / IAS 37)

- Evaluation des sondages en audit concernant les postes significatifs (ISA 530)

Audit prudentiel selon les lois sur les marchés financiers

- Organisation interne et examen de l'efficacité du système de contrôle interne
- Examen de la conformité aux prescriptions LBA, en particulier par rapport aux relations d'affaires, aux transactions à risques accrus ainsi qu'au repérage des personnes politiquement exposées (PEP)
- Application des exigences d'audit minimales en vigueur précisées par la FINMA

D'autres thèmes prioritaires d'inspection découlent de l'analyse individuelle de chaque cas concret et se rapportent à l'application des normes d'audit et de présentation des comptes.

Collaboration avec les comités d'audit

Les comités d'audit (Audit Committees) ont un impact majeur sur la qualité des prestations en matière d'audit. Dans cette optique, l'ASR a cultivé les contacts avec les présidents des comités d'audit durant l'exercice sous revue. La prise de contact s'inscrit dans le cadre de l'inspection des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (revues de dossier) et se déroule désormais sous forme d'entretiens personnels.

L'échange avec les comités d'audit vise à mieux comprendre les ressorts de la collaboration entre l'organe de révision et le comité d'audit. En professionnalisant cette collaboration, l'ASR espère améliorer le niveau de l'esprit critique des auditeurs face à la direction des sociétés auditées, en particulier lorsque le comité d'audit crée un environnement idoine pour permettre à l'organe de révision d'évaluer la direction d'un œil critique.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a pris connaissance pour la première fois des offres (Proposals) des cinq plus grandes enseignes dans le cadre d'appels d'offres pour l'attribution de missions d'audit. Cette démarche permet à l'ASR de comprendre quelles informations sont mises à disposition des comités d'audit pour juger de la qualité des opérations d'audit. Les entreprises de révision mettent surtout l'accent sur leur maîtrise de l'analyse de données (Data Analytics), bien que l'implantation des technologies nécessaires à cet effet ne soit pas encore très avancée en Suisse, du moins partiellement. On constate par ailleurs que les honoraires baissent dans la plupart des cas après la clôture de l'appel d'offres.

Jusqu'ici, les appels d'offres ne mentionnent pas ou seulement dans une moindre mesure les indicateurs qualifiant la qualité de l'audit (Audit Quality Indicators) à l'intention des comités d'audit. Pour sa part, l'ASR appuie la tendance croissante à la publication de tels indicateurs. Il s'agit là d'informations qui aident les comités d'audit à mieux évaluer la qualité des entreprises de révision et des auditeurs responsables. Ces indicateurs ne font que compléter d'autres mesures (discussions avec les personnes responsables, etc.). Les indicateurs qualifiant la qualité de l'audit doivent en outre contribuer à aiguïser la concurrence entre les entreprises de révision en privilégiant davantage les arguments de qualité plutôt que les arguments de quantité. L'ASR n'a actuellement pas pour objectif de prescrire la généralisation de ces indicateurs par voie réglementaire. Elle préfère que l'usage de ces indicateurs soit établi dans le cadre de l'autorégulation ou dans le cadre des bonnes pratiques.

L'ASR entend développer dans la mesure du possible les relations avec les comités d'audit. Elle prévoit d'organiser ces prochaines années un séminaire destiné aux membres des comités d'audit, le cas échéant en collaboration avec les associations professionnelles ou les organismes de l'économie. Par ailleurs, elle remanie

périodiquement le Guide du comité d'audit³² sur la base des expériences recueillies.

Data Analytics

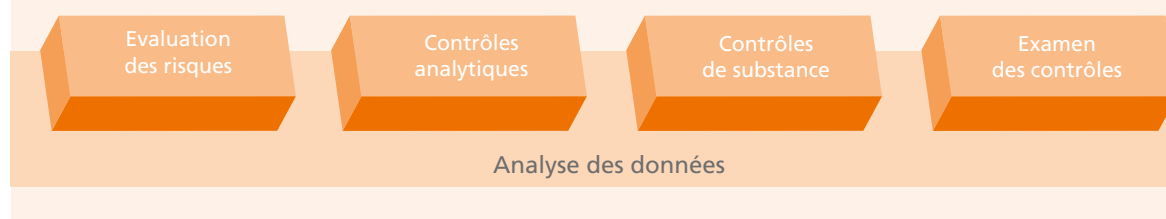
L'évolution technologique galopante permet de traiter toujours plus rapidement des données toujours plus complexes. Profitant des avancées dans ce domaine, la branche de la révision se focalise de plus en plus sur l'analyse holistique des données d'une société. Dans un contexte dominé par des données de masse, le recours aux technologies analytiques peut contribuer à améliorer la qualité de l'audit. Tant les sociétés auditées que les auditeurs eux-mêmes en attendent toujours plus, ce qui favorisera assurément la généralisation de ce genre de technologie dans le domaine de l'audit. Pour l'heure, il s'agit avant tout de développer l'analyse des données au plan technique et méthodologique.

Cette évolution place les auditeurs devant un nouveau défi, en particulier pour l'audit de sociétés multinationales de taille importante. L'analyse des données confronte l'auditeur à de nouvelles exigences très élevées en termes de maîtrise et de compétence. Elle présuppose des investissements considérables en matériel informatique et en logiciel³³. Selon l'application, l'analyse des données permet d'asseoir l'évaluation des risques sur une base d'informations plus large, d'approfondir les contrôles de substance et de tester de manière exhaustive les procédures de contrôle. Il semble possible d'atteindre un taux

de couverture de 100 % dans l'examen de l'efficacité des contrôles. De plus, les procédures d'analyse peuvent s'appuyer sur des données externes, telles que sources de référence pour les taux d'intérêt, les cours de change, les cours boursiers, les taux de croissance (p. ex. chiffres d'affaires d'un groupe de référence, produit intérieur brut) et autres indices de référence. Il peut s'agir de simples routines ou de calculs extrêmement complexes. L'auditeur doit maîtriser ces calculs pour pouvoir en apprécier les résultats.

³² Le Guide du comité d'audit reflète les opinions de l'ASR. Celles-ci ont uniquement une valeur de recommandation, mais n'ont pas de valeur juridique contraignante (au sens de la «Soft Law»).

³³ Data analytics for external auditors – International Auditing Perspectives; an International Accounting, Auditing & Ethics initiative, ICAEW 2016.

Figure 6L'analyse des données dans l'audit dépasse les contrôles analytiques classiques³⁴

Les quatre plus grandes entreprises de révision ont déployé leur propre plateforme pour les applications d'analyse de données au niveau global, alors que les entreprises de révision de taille moyenne collaborent plutôt avec des fournisseurs tiers. Quant aux petites entreprises de révision, elles semblent ne pas s'être encore penchées sur la question jusqu'ici.

Dans le cadre des appels d'offres, les quatre plus grandes entreprises de révision ont inscrit dans leurs offres le recours à l'analyse des données et aux instruments correspondants pour se démarquer de la concurrence. L'ASR a analysé par sondage les plus gros appels d'offres émis en 2015. Diverses techniques d'analyse sont proposées en fonction de l'environnement infor-

matique de la société auditée. L'éventail des possibilités va de l'analyse complète des données d'un domaine particulier (p. ex. débiteurs) ou des contrôles de ce domaine jusqu'aux différents aspects de l'audit, p. ex. la détection des fraudes. Les résultats des appels d'offres analysés sont récapitulés dans le tableau suivant.

Figure 7

Recours aux techniques d'analyse de données dans les procédures d'appel d'offres

Recours à l'analyse des données en pour-cent des appels d'offres étudiés	Entreprise de révision A	Entreprise de révision B	Entreprise de révision C	Entreprise de révision D
Identification et évaluation des risques	80 %	14 %	0 %	60 %
Examen des processus et des contrôles	80 %	43 %	80 %	100 %
Examen des transactions	80 %	86 %	100 %	0 %
Examen des écritures comptables enregistrées dans le grand livre/détection des fraudes	20 %	43 %	80 %	80 %

Comme le met en évidence le sondage de l'ASR, l'analyse des données est appelée à appuyer les opérations de révision concernant l'analyse des processus et des contrôles financiers ainsi que l'examen des transactions auprès des clients potentiels. L'analyse des données est aussi fréquemment utilisée pour assurer un examen plus efficace des écritures comptables enregistrées dans le grand livre. Deux des quatre plus grandes entreprises de révision offrent le recours à l'analyse des données de manière standard déjà au niveau de la planification de l'audit, pour l'identification et l'appréciation des risques. En revanche,

deux entreprises de révision n'ont pas prévu le recours à l'analyse des données ni pour l'analyse des risques, ni pour l'examen des transactions. En dernier ressort, les prestations proposées dans les offres des entreprises de révision dépendent étroitement des ressources et des outils à disposition.

L'analyse des données permet d'établir et de visualiser les statistiques les plus variées³⁵, générant ainsi de précieuses informations tant à l'équipe de révision qu'à la société auditée. L'analyse des données appliquée à la révision des comptes annuels sert uniquement à l'examen des exceptions. Il

faut d'abord distinguer les exceptions attendues et les exceptions inattendues, seules ces dernières étant significatives pour l'équipe de révision. Cela présuppose toutefois que les utilisateurs de l'outil analytique aient été dûment formés pour comprendre les analyses. Si les filtres d'interrogation ne sont pas correctement calibrés, la

³⁴ Data Analytics Working Group – Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics (IAASB).

³⁵ P. ex. Évaluation des indicateurs de performance et des tendances, par région ou par filiale, nombre d'écritures manuelles.

réponse peut atteindre des milliers d'exceptions qu'il faudrait ensuite analyser.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a pour la première fois étudié attentivement cette évolution pour en apprécier l'impact sur la qualité de l'audit. Dans une première phase, il s'agit de comprendre dans quelle mesure les entreprises de révision ont progressé dans le développement de leurs instruments et si l'analyse des données est appliquée aux missions d'audit. Nos interviews avec les responsables des quatre plus grandes entreprises de révision ont mis en lumière que ces technologiques offrent certes de multiples possibilités, mais que leur application n'en est encore qu'à ses débuts. Il est encore trop tôt pour repérer les incidences concrètes auxquels il faut s'attendre dans le domaine de l'audit. Actuellement, toutes les entreprises de révision doivent faire face à une forte demande de formation pour l'application de ces outils d'analyse. Pour l'instant, on perçoit plutôt une amélioration de la qualité de l'audit qu'un gain d'efficacité. De plus, on note également une meilleure communication avec les directions et les comités d'audit, du fait qu'ils bénéficient d'un meilleur niveau d'information quant aux résultats de l'audit.

L'analyse des données ne touche pas seulement les entreprises de révision et les autorités de régulation, mais aussi les organismes de normalisation. L'IAASB a constitué mi-2015 un groupe de travail pour l'analyse des données³⁶, afin de collecter des informations sur les différentes possibilités d'utilisation de l'analyse des données dans l'audit financier (p. ex. incidences sur l'évaluation des risques, méthodes de test, procédures d'analyse et éléments probants électroniques). Divers participants tels qu'entreprises de révision, organismes nationaux de normalisation, autorités

de surveillance, organismes membres de l'IFAC et leurs représentants ont été contactés³⁷. Le groupe de travail participe aussi activement aux projets en cours et aux initiatives de l'IAASB³⁸ et examine dans ce cadre le rôle qui pourrait être dévolu à l'analyse des données.

Les nouvelles exigences se profilent déjà dans les offres publiées sur les portails d'emploi des quatre plus grandes entreprises de révision. En effet, celles-ci recherchent davantage de spécialistes de données ayant également de l'expérience dans les systèmes d'analyse. Cette évolution pourrait augmenter l'attrait de la profession d'expert-comptable, mais requiert de celui-ci davantage de compétences en traitement informatique des données. Outre les avantages de l'analyse des données, on ne doit pas oublier que la qualité des analyses est en fin de compte tributaire des données sous-jacentes (problématique de l'intégrité des données). De plus, la question décisive réside dans l'extraction de ces données à partir des différents systèmes ou applications du client ainsi que des sources externes et dans leur mise en corrélation correcte.

³⁶ Data Analytics Working Group.

³⁷ Request for Input: Data Analytics Working Group – Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics (IAASB). Délai fixé au 15 février 2017.

³⁸ Il s'agit des projets et des initiatives concernant les thèmes suivants: Professional Scepticism, ISA 315 (révisée), Quality Control, Group Audits, ISA 540, Education, Ethics et autres normes (ISA 240, ISA 320, ISA 330, ISA 500, ISA 520 et ISA 530).

Regulatory Audit

Introduction

Les sociétés d'audit et les auditeurs responsables jouent un rôle décisif dans le système dualiste de la surveillance des marchés financiers en Suisse. Ils font office de bras droit de la FINMA et, à ce titre, ils effectuent les audits prudentiels auprès des acteurs directement surveillés par la FINMA. Les obligations liées à l'audit prudentiel vont au-delà des obligations de l'organe de révision tel qu'il est défini par le code des obligations.

Le projet législatif de concentration des compétences a entraîné l'adaptation de la LSR et de l'OSRev, dont les modifications sont en vigueur depuis

le 1^{er} janvier 2015. Depuis lors, l'ASR exerce sa surveillance sur l'intégralité des prestations requises par les sociétés d'intérêt public au titre de l'audit financier et de l'audit prudentiel.

Le marché de l'audit prudentiel représente un volume estimé à plus de 100 millions de francs suisses. Par rapport aux exercices précédents, ce marché a subi peu de modifications structurelles. Les trois grandes enseignes du marché suisse, PwC, EY et KPMG, absorbent toujours la plus grande majorité des audits prudentiels. L'ASR observe néanmoins que la concurrence entre tous les acteurs du marché s'intensifie sous l'effet des appels d'offres pour l'attribution des missions d'audit.

A fin 2016, l'ASR dénombre au total 19 sociétés d'audit au bénéfice d'un agrément spécifique pour l'audit prudentiel requis par les lois sur les marchés financiers.

Figure 8

Sociétés d'audit agréées, par type d'agrément

Type d'agrément	Nombre au 31 décembre 2016	Nombre au 31 décembre 2015
Audit selon LB, LBVM et LLG/audit selon LPCC/audit selon LSA/audit d'IFDS	6	6
Audit selon LB, LBVM et LLG/audit selon LPCC/audit d'IFDS	1	1
Audit selon LB, LBVM et LLG	1	
Audit selon LPCC / audit d'IFDS	1	1
Audit selon LPCC	1	1
Audit selon LSA	1	1
Audit d'IFDS	8	8
Nombre total de sociétés d'audit	19	18

Le nombre des établissements assujettis à la surveillance de la FINMA a également diminué durant l'exercice sous revue, à l'exception du secteur LPCC. Le tableau suivant montre le nombre d'établissements audités par les sociétés agréées au titre de l'audit prudentiel à fin 2016.

Figure 9
Nombre d’assujettis par secteur financier

Secteur	Nombre d’assujettis	2016	2015
Banques	Banques et négociants en valeurs mobilières (sauf banques Raiffeisen ⁴⁰)	312	346
	Compagnies d’assurance	207	214
Assurances	Groupes d’assurances	6	6
	Directions de fonds	44	43
LPCC	Représentants	71	94
	Gestionnaires de placement	206	178
	Placements collectifs suisses	1’551	1’542
IFDS	Intermédiaires financiers directement soumis	198	227

Contrôles 2016

Durant l’exercice sous revue, neuf⁴⁰ sociétés d’audit ont été contrôlées (2015: huit), dont

- les cinq sociétés soumises au cycle d’inspection annuel parce qu’elles auditent plus de 50 sociétés d’intérêt public,
- deux sociétés parmi les six sociétés d’audit soumises à inspection tous les trois ans, et
- deux sociétés sur les huit sociétés d’audit soumises à inspection tous les cinq ans et dont les activités se limitent exclusivement aux IFDS.

La qualité des prestations d’audit des huit sociétés inspectées en 2016 a été contrôlée au moyen de 11 revues de dossiers, représentant les secteurs financiers suivants:

- six banques, dont deux banques d’importance systémique, une banque cantonale, deux banques en mains étrangères et une autre banque,
- une compagnie d’assurance,
- un gestionnaire de fortune,
- une direction de fonds ainsi que les placements collectifs qu’elle gère,
- trois IFDS.

³⁹ Soit 271 banques Raiffeisen organisées en coopérative

⁴⁰ Les opérations de contrôle sur site sont terminées pour deux autres des cinq plus grandes entreprises de révision ainsi que pour une société soumise à inspection tous les trois ans. L’analyse des constats en est encore à ses débuts, de sorte que les résultats de ces contrôles ne sont pas présentés dans le rapport de gestion ASR 2016. En revanche, les deux contrôles inachevés en 2015 sont pris en compte.

Figure 10

Statistique des contrôles achevés et des constats comment form de l'ASR (2016)

Catégories	Big Five		Autres		Total	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Nombre de contrôles	5	3	4	3	9	6
Nombre de constats comment form (firm review)	3	3	5	6	8	9
Nombre de constats comment form (file review)	32	21	13	18	45	39
Nombre de revues de dossiers	7	9	4	5	11	14

Revues d'entreprise (firm review)

En 2016, neuf contrôles ont eu lieu, dont cinq sont terminées. Les revues d'entreprise menées en 2016 ainsi que les contrôles qui n'avaient pas été prises en compte dans le rapport d'activité 2015 ont donné lieu à huit constats, dont deux ont trait à l'insuffisance du système d'assurance-qualité par rapport aux objectifs de l'audit prudentiel. Les autres constats se rapportent à diverses lacunes au niveau des contrôles d'assurance-qualité internes, par exemple les contrôles visant à surveiller les exigences en matière de formation continue et des heures d'audit à réaliser par les auditeurs responsables.

Le nombre de constats de revues d'entreprise est en général plus élevé chez les sociétés d'audit de taille plus modeste. Bien que leurs systèmes d'assurance-qualité soient moins complexes du fait de la structure de leurs mandats, elles sont néanmoins confrontées aux défis suivants:

- traçabilité des contrôles essentiels et leur formalisation;
- mise à jour permanente du système d'assurance-qualité et des contrôles en fonction de l'évolution des prescriptions légales et réglementaires.

Revues de dossiers (file review)

En 2016, l'ASR a procédé à huit revues de dossier, dont quatre sont achevées. Par analogie à la revue des dossiers dans le cadre de la surveillance de l'audit financier, la qualité de l'audit prudentiel dépend dans une très large mesure des auditeurs travaillant sur le mandat ainsi que de l'étendue de leur maîtrise du dispositif réglementaire en la matière.

Pour garantir la qualité de l'audit prudentiel, les sociétés d'audit doivent d'une part veiller à la cohérence de la qualité de l'audit à travers tous les mandats, quelle que soit leur taille, leur complexité, leurs risques et la catégorie de marché financier pour laquelle elles sont agréées. D'autre part, elles doivent garantir et surveiller adéquatement en permanence la formation et le perfectionnement des auditeurs.

Les figures suivantes illustrent la ventilation par critères et par causes des constats issus des revues de dossiers terminées en 2016 ainsi que des re-

vues de dossiers qui n'avaient pas été prises en compte dans le rapport d'activité 2015 totalisant onze dossiers:

Figure 11

Nombre de constats par critères suite à la revue des dossiers d'audit prudentiel (total: 45 constats)

Gestion des risques	12
Dispositions de la LBA	10
Système interne de contrôle, y compris IT	7
Planification de l'audit, analyse des risques et stratégie d'audit	4
Fortune liée	2
Règles de la dotation en fonds propres, garantie de dépôts	2
Séparation conceptuelle entre audit financier et audit prudentiel	2
Rapport portant sur l'audit prudentiel	2
Contrôle et recours aux travaux de la révision interne	1
Prescriptions en matière de liquidités	1
Autres	2

Les principaux constats de l'ASR ont trait aux opérations de contrôle visant à vérifier la gestion des risques (surtout en matière de crédit). D'autres constats fréquents concernent les opérations de contrôle visant à vérifier la conformité aux dispositions de la LBA. Dans ce dernier secteur, l'ASR a fait de nombreux constats durant l'exercice sous revue. L'ASR prête une attention particulière à l'examen correct du système de contrôle interne. Elle a relevé sept constats à ce propos.

La FINMA doit pouvoir se fonder sur la qualité des rapports prudentiels ainsi que sur la planification de l'audit pour pouvoir assumer correctement sa mission de surveillance. De ce fait, l'ASR met l'accent sur la représentation complète, univoque et objective des faits et des résultats de l'audit. La planification correcte de l'audit est un autre critère important. Six constats sur 45 au total se rapportent à des lacunes touchant à la qualité des rapports prudentiels ou à la planification

de l'audit. Ces anomalies ont été relevées pour quatre mandats d'audit prudentiel, tous différents par la taille et le marché financier concernés, gérés par quatre sociétés d'audit différentes. Dans un cas grave, une attestation d'audit a été délivrée à la FINMA sans que les points d'audit prescrits n'aient été démontrés à travers des contrôles adéquats.

Figure 12

Causes des constats issus de la revue des dossiers d'audit prudentiel 2016

Insuffisance des éléments probants	19
Insuffisance des éléments probants en relation avec le manque d'esprit critique	12
Absence de rapport en relation avec des éléments probants insuffisants	4
Autres	4
Infractions graves aux devoirs de diligence de l'auditeur	2
Séparation conceptuelle entre audit financier et audit prudentiel	2
Insuffisance dans la planification de l'audit	2

La principale cause des constats réside dans l'insuffisance et l'inadéquation des éléments probants souvent en lien avec le manque d'esprit critique lors de la préparation et de la réalisation de l'audit. Cette situation conduit à l'inadéquation des annonces à la FINMA. L'insuffisance des éléments probants concerne par exemple les contrôles par sondage, pour lesquels le risque de sondage n'a pas pu être réduit à un niveau acceptable compte tenu de la taille des éléments contrôlés.

Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2016

Dans son rapport d'activité 2015, l'ASR a publié les thèmes prioritaires du programme d'inspection 2016 dans le cadre de l'audit prudentiel. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a procédé à un examen approfondi de ces thèmes, dont les résultats sont résumés ci-dessous.

Examen de l'application des dispositions régissant la gestion et le contrôle des risques (art. 12 OB, art. 7 OLiQ, art. 12a OPCC)

Dans plusieurs cas, l'ASR a relevé que l'équipe d'audit n'avait pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne la gestion des risques de crédit et de taux, pourtant essentielle pour les banques. Les crédits engagés et la valeur des garanties n'ont pas été estimés d'un œil suffisamment critique. De plus, le périmètre des contrôles par sondage s'est avéré impossible à retracer (définition de la population, critères de sélection, examen des éléments sélectionnés, etc.).

Recours aux travaux des auditeurs internes et intégration d'un expert (p. ex. actuaire)

Des lacunes ont été relevées dans l'utilisation et l'évaluation des rapports d'audit de tiers portant sur l'efficacité du système interne de contrôle

(SIC) auprès de sociétés de services. Par exemple, les rapports ISAE 3402 n'englobaient pas toute la période sur laquelle portait l'audit, et l'auditeur a renoncé à procéder lui-même à des vérifications. Dans plusieurs cas, l'auditeur s'est fondé sur les travaux des réviseurs internes ou des actuaires sans procéder à des opérations d'audit ni évaluer les résultats de manière suffisante.

Vérification du respect des prescriptions LBA

Dans plusieurs cas, des lacunes ont été relevées dans la conception des sondages, celle-ci ayant pour but de réduire le risque de sondage à un niveau suffisamment faible (ch. marg. 42 de la circ. FINMA 2013/3). Dans certains cas, il manquait une documentation d'audit complète et suffisamment détaillée qui permette à un tiers compétent de comprendre et de vérifier les opérations d'audit (ch. marg. 39 de la circ. FINMA 2013/3).

Analyse des causes et mesures à prendre

Par rapport à l'audit financier, l'analyse des causes et la définition des mesures à prendre constituent un processus analogue pour l'audit prudentiel.

Les constats notés en 2016 montrent en particulier que les mesures visant à améliorer la maîtrise professionnelle de l'audit prudentiel jouent un rôle décisif. Ces mesures portent sur les éléments suivants:

- amélioration qualitative et quantitative des modèles de formation des sociétés d'audit;
- recours à des spécialistes externes;
- remaniement des instruments de travail, des programmes d'audit et les checklists;
- refonte des échelons de revue;

- réforme de l'assurance-qualité interne, implémentation et amélioration du processus de surveillance des missions d'audit prudentiel.

Nouveautés LBA/répercussions sur l'audit

L'exercice sous revue a été marqué par plusieurs scandales liés au blanchiment d'argent, notamment l'affaire Petrobras au Brésil, le Fonds souverain 1MDB en Malaisie et la controverse sur le rôle des structures offshore dans le système financier. Selon une estimation de la FINMA⁴¹, le risque de blanchiment d'argent s'est accru en Suisse.

La Suisse est considérée mondialement comme étant l'une des premières places financières sur le marché de la gestion de fortune transfrontière pour la clientèle privée. La performance qu'on attend de la Suisse dans la lutte contre le blanchiment d'argent et d'autant plus élevée. Les auditeurs et les sociétés d'audit, qui représentent le bras droit de la FINMA en la matière, sont particulièrement sollicités:

D'une part, les contrôles ciblant les risques de blanchiment d'argent nécessitent une bonne dose d'esprit critique. D'autre part, l'exercice sous revue a confronté les intermédiaires financiers et les auditeurs à plusieurs innovations dans la réglementation des risques liés au blanchiment d'argent. Les recommandations GAFI révisées⁴² ont été intégrées dans la législation suisse au 1^{er} janvier 2016. Ce projet législatif a regroupé une révision de la loi sur le blanchiment d'argent, les ordonnances afférentes, les circulaires de la FINMA, ainsi que les normes professionnelles d'autorégulation. Quant aux intermédiaires financiers, ils ont dû revoir en conséquence leurs règlements et leurs processus internes.

⁴¹ Conférence de presse annuelle de la FINMA du 7 avril 2016: exposé de Mark Branson intitulé «La lutte contre le blanchiment d'argent n'est pas une figure libre, mais imposée.»

⁴² <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2014/9465.pdf>

Il revient à la FINMA de spécifier les éléments matériels et méthodologiques de l'audit prudentiel. Elle a ainsi défini des minima spécifiques pour l'examen des risques liés au blanchiment d'argent. Compte tenu de l'accroissement du risque lié au blanchiment d'argent, de la révision des bases légales correspondantes et des minima spécifiques applicables dans ce domaine, l'ASR accordera une attention particulière à la qualité de l'examen des risques liés au blanchiment d'argent (voir thèmes prioritaires de l'audit prudentiel pour 2017).

Contrôle des heures de formation continue

Les conditions d'agrément entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2015 comprennent un pensem annuel de formation continue défini en heures. Les sociétés d'audit avaient le choix d'attester les heures de formation continue des auditeurs responsables engagés ou de leur laisser le soin de produire les justificatifs correspondants. Dans le premier cas, les heures attestées sont vérifiées par sondage dans le cadre des inspections menées par l'ASR. Dans le second cas, le contrôle de l'ASR s'effectue en permanence.

A quelques rares exceptions près, les heures de formation continue ont été attestées conformément à la condition d'agrément. Dans quelques cas, les heures de formation continue n'ont pas été déterminées correctement. L'anomalie la plus fréquente réside dans le fait que les heures de formation continue ont été comptabilisées par erreur selon la directive sur la formation continue d'EXPERTsuisse. Selon cette directive, l'heure de formation compte déjà à partir de 45 minutes, ce qui n'est pas conforme aux dispositions de l'OSRev (art. 11h, al. 1, ch. b OSRev).

Les heures d'audit constituent la dernière condition d'agrément et entre en vigueur le 1^{er} janvier 2017. À partir de cette date, tous les auditeurs responsables doivent effectuer un certain nombre d'heures d'audit sur une période mobile de quatre ans, dont le minimum est défini en fonction de la catégorie d'agrément.

Si, au jour de référence, un auditeur responsable constate qu'il ne remplit plus les conditions d'agrément par rapport au budget minimal requis d'heures de formation continue ou d'audit, il n'est plus habilité à assumer une mission d'audit en qualité d'auditeur responsable dans la catégorie d'agrément dans laquelle il n'a pas atteint les budgets horaires prescrits. La société d'audit est elle aussi appelée à veiller, dans le cadre de l'assurance-qualité, qu'une telle personne soit écartée de la charge d'auditeur responsable.

Le contrôle des heures de formation continue joue un rôle primordial tant pour les sociétés d'audit que pour les personnes physiques par rapport aux agréments spécifiques délivrés par l'ASR pour l'audit prudentiel requis selon les lois sur les marchés financiers. Dans le cadre de ses inspections, l'ASR a constaté à plusieurs reprises que le nombre d'heures déclarées correspond exactement au minimum requis. Ce genre de situation comporte un risque, à savoir que si certaines heures de formation continue ne sont pas reconnues au moment où l'ASR procède à ses contrôles par sondage, c'est l'agrément en entier qui est menacé.

Voici à titre d'exemple quelques problèmes qui peuvent se poser en la matière:

- heures indûment comptées à double;
- prise en compte indue d'heures de formation continue dans le domaine de la surveillance selon une réglementation étrangère;

- non-respect des conditions stipulées à l'art. 11h OSRev;

Le tableau suivant récapitule les conditions d'agrément et le budget horaire minimum à respecter pour conserver l'agrément dans les différentes catégories.

Figure 13

Conditions d'agrément des auditeurs responsables

Agréments	unique			Périodique	
	Expérience professionnelle (Prestations de révision en CH ou à l'étranger, si équivalente)	Heures d'audit (dans le domaine de surveillance de l'agrément requis)	Formation continue (dans l'année précédant la demande et dans le domaine de surveillance de l'agrément requis)	Heures d'audit (dans les 4 dernières années et dans le domaine de surveillance de l'agrément requis)	Formation continue (par année et dans le domaine de l'agrément requis)
Banques, Bourses, négociants en valeurs mobilières, Centrales d'émissions de lettres de gage	8 ans	1'500 heures.	24 heures.	400 heures.	24 heures.
Assurances	8 ans	400 heures.	16 heures.	100 heures.	16 heures.
Directions de fonds, fonds de placement, etc. (LPCC)	8 ans	800 heures.	16 heures.	100 heures.	16 heures.
Intermédiaires financiers (IFDS)	5 ans	200 heures.	4 heures.	100 heures.	4 heures.

Durant l'exercice sous revue, plusieurs auditeurs responsables ont déposé leur agrément. Les catégories LPCC et IFDS sont les principales catégories touchées. Dans un cas particulier, l'ASR envisage de retirer l'agrément, compte tenu du fait que l'auditeur responsable n'a pas effectué d'heures de formation continue en vertu du droit suisse de la surveillance et qu'il s'est perfectionné uniquement en audit financier selon une législation étrangère de surveillance.

Collaboration avec la FINMA

Durant l'exercice sous revue, les échanges entre l'ASR et la FINMA ont été réguliers, à tous les niveaux hiérarchiques. Ainsi par exemple, l'ASR procède à un échange informel d'informations avec la FINMA avant chaque contrôle. Ces informations sont nécessaires pour sélectionner les mandats dans le cadre de la revue des dossiers. L'ASR informe en retour la FINMA sur l'issue des revues d'entreprise et des revues de dossiers en mettant à sa dis-

position le rapport final d'inspection, y compris le compte rendu des constats ainsi que les constats pertinents, en prévision de l'audit prudentiel.

Séminaire ASR 2016 sur l'audit prudentiel

L'ASR a organisé le 26 août 2016 un séminaire d'une demi-journée sur l'audit prudentiel requis par les lois sur les marchés financiers. Ce séminaire a remporté un franc succès et affichait complet. Outre un module de formation continue (bilan des activités ASR, législation sur le blanchiment d'argent), l'avenir de l'audit prudentiel a été discuté avec les représentants de la FINMA et d'EXPERTsuisse.

Affaires internationales

Généralités

L'ASR se reposant sur ses objectifs stratégiques pour la période 2016 – 2019 vise prioritairement la reconnaissance réciproque des autorités homologues étrangères la plus complète possible, consacrant le principe dit de surveillance par l'Etat d'origine (objectif 8). En outre, une importante collaboration avec l'autorité homologue des Etats-Unis subsiste en raison de la part considérable d'entreprises suisses cotées en bourse aux Etats-Unis d'une part, ainsi que du nombre non négligeable d'entreprises américaines sises en Suisse d'autre part. Bien que les Etats de l'UE ou de l'EEE obéissent déjà au principe de la surveillance par l'Etat domiciliaire, l'échange d'informations pertinentes pour la surveillance de l'audit avec ces Etats reste substantiel. L'entraide administrative internationale demeure ainsi significative pour l'ASR⁴³.

Effets extraterritoriaux de la LSR

Mise en œuvre de la compétence extraterritoriale de l'ASR

La LSR déploie des effets extraterritoriaux dans la mesure où elle vise à protéger les investisseurs participant au marché suisse des capitaux, en conformité avec les législations étrangères analogues. Par conséquent, les entreprises de révision étrangères sont légalement assujetties à la surveillance de l'ASR lorsqu'elles révisent les comptes de sociétés étrangères dont les titres de participation sont cotés en bourse suisse (art. 8, al. 1, let. a LSR). Au 31 décembre 2016, la mise en œuvre de cette compétence extraterritoriale s'est traduite par deux inspections d'entreprises de révision étrangères agréées par l'ASR, respectivement en Argentine et en Israël.

En revanche, le principe précité ne s'applique pas si l'entreprise de révision étrangère est placée sous la surveillance équivalente d'une autorité étrangère reconnue par le Conseil fédéral (art. 8, al. 2 LSR). La reconnaissance réciproque de l'équivalence des dispositifs de surveillance a été

mise en place dans un souci d'éviter les doublons administratifs. A ce jour, le Conseil fédéral a reconnu l'équivalence de 32 autorités étrangères de surveillance en matière de révision (cf. annexe 2 de l'OSRev).

Les entreprises de révision ayant leur siège à l'étranger et qui sont assujetties à la surveillance d'une autorité étrangère dont l'équivalence est reconnue par le Conseil fédéral sont néanmoins tenues de s'annoncer auprès de l'ASR. Cette annonce permet de veiller à ce que la dispense de l'obligation de l'agrément et de la surveillance ne fasse pas l'objet d'un usage abusif. La liste actuelle de toutes les entreprises de révision exemptées est publiée sur le site web de l'ASR et contient 22 entreprises de révision domiciliées dans 11 pays. Cette procédure d'examen pour la reconnaissance d'autorités de surveillance étrangères par le Conseil fédéral a été entamée en 2016 pour un deuxième lot composé d'une trentaine d'Etats et devrait ainsi aboutir à une liste additionnelle, en 2017. Ce processus ne se focalise pas sur un système de surveillance de la révision absolument identique à celui de l'ASR. Il vise plutôt à vérifier que la qualité de la révision est garantie par des contrôles fonctionnels ciblant les mécanismes fondamentaux de la révision.

Déréglementation modérée des effets extraterritoriaux

L'expérience de ces dernières années a démontré qu'une déréglementation modérée du champ d'application extraterritorial de la surveillance en matière de révision exercée par l'ASR sur les entreprises de révision des émetteurs étrangers d'emprunts par obligations et sur ceux des filiales importantes des émetteurs étrangers était judicieuse. En effet, il s'agit de garantir la compétitivité du marché suisse des capitaux sans pour autant que la protection des investisseurs ne soit affectée négativement. Sur cette base, le projet de modification de l'article 8 LSR a été approuvé par le Conseil National et le Conseil des Etats lors du vote fi-

nal du 30 septembre 2016. L'approbation a été unanime, sans objections ni abstentions. Son entrée en vigueur est prévue au milieu de l'année 2017.

La compétence extraterritoriale de l'ASR est par conséquent réduite. Plus précisément:

- La loi renonce à la surveillance des entreprises de révision étrangères lorsque les obligations des sociétés qu'elles révisent ne sont pas cotées en bourse (art. 8, al. 1, let. b LSR 2016), ce qui se rapproche du cadre juridique européen. En pratique, il s'avère extrêmement difficile d'identifier les émetteurs d'obligations non cotées en bourse ainsi que leur réviseur, en particulier lorsque ce dernier est à l'étranger, ce qui se traduit par une surcharge de travail disproportionnée par rapport à la protection minimale dont on en bénéficierait.
- La liste des exemptions de la surveillance suisse applicables aux entreprises de révision des émetteurs d'emprunts obligataires cotés en bourse en Suisse est étendue (art. 8, al. 3 LSR 2016). Deux possibilités sont en effet prévues lorsque l'entreprise de révision n'est soumise à aucune autorité de surveillance reconnue à l'étranger: soit l'entreprise de révision pourra déposer une demande d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat auprès de l'ASR, soit les investisseurs devront être expressément informés du fait que l'entreprise de révision n'est pas soumise à la surveillance de l'Etat (art. 8, al. 3, let. b et al. 5 LSR 2016). Cette exemption additionnelle garantit un équilibre entre la compétitivité du marché des emprunts obligataires en Suisse, la protection des investisseurs et une surveillance efficace et pratique de la révision.
- Finalement, la surveillance des organes de révision des filiales étran-

⁴³ En 2016, l'ASR a reçu 29 demandes d'information ou demandes d'entraide administrative (2015: 19), dont 15 émanant des autorités de surveillance de l'UE/EEE et 14 des USA.

gères dites importantes est également supprimée, aussi bien dans le cas des émetteurs de titres de participation que d'emprunts (art. 8, al. 1, let. c et d LSR 2016), ce qui se rapproche aussi du cadre juridique européen. Le problème initial d'identification susmentionné s'applique également ici.

Il s'agit de répercuter cette modification légale d'ici à son entrée en vigueur escomptée vers mi-2017, en prenant les mesures suivantes:

- Premièrement, adapter l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev) aux nouvelles dispositions légales.
- Deuxièmement, comme indiqué plus haut, élargir le cercle des autorités étrangères de surveillance de la révision, actuellement au nombre de 32 reconnues par le Conseil fédéral (voir annexe 2 OSRev), à d'autres autorités étrangères de surveillance de statut équivalent.
- Troisièmement, édicter une ordonnance de l'ASR régissant les modalités d'information du marché dans le cas où l'organe de révision d'un émetteur d'emprunts n'est soumis à aucune surveillance ou à une surveillance non équivalente dans l'Etat d'origine de l'émetteur.

Relations avec l'Union européenne

Réforme du marché de l'audit des comptes annuels

Les nouveaux actes législatifs découlant de la réforme du marché européen de l'audit (EU Audit Reform) sont entrés en vigueur le 17 juin 2016. Il s'agit de la Directive européenne⁴⁴ concernant le contrôle légal des comptes en général et du Règlement n°537/2014⁴⁵ régissant le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, qui ont dû être transposés dans les législations nationales. La réforme vise notamment à améliorer la transparence des informations financières des entreprises, à renfor-

cer l'indépendance des contrôleurs légaux, à encourager la diversité du marché et à consolider la supervision de l'audit au sein de l'UE.

Bien que la réforme en question n'ait de fait aucune influence sur la latitude de l'ASR à conclure des accords de coopération avec les Etats membres de l'UE, elle a néanmoins eu une incidence sur l'entraide administrative internationale de celle-ci. En effet, la mise en œuvre de la réforme a conduit diverses autorités de surveillance à se réorganiser et à se restructurer. Ces restructurations peuvent avoir pour conséquence la nécessité d'adapter les accords conclus entre l'ASR et les autorités européennes.

Inspections conjointes

L'ASR et son homologue britannique le Financial Reporting Council (FRC) ont pour la première fois en 2016 mené une inspection conjointe d'une société de révision soumise à la surveillance de l'Etat au Royaume-Uni, sur la base de l'accord de coopération signé en 2014 entre les deux autorités. Bien que la coopération soit basée sur le principe de la surveillance par l'Etat domiciliaire, le MoU entre l'ASR et le FRC prévoit également la possibilité de réaliser des inspections extraterritoriales pour les cas de rigueur, comme dans le cas d'espèce.

Déclarations d'intention de coopération

Le 15 février 2016, l'ASR a signé un MoU avec l'autorité de surveillance de la révision irlandaise, l'Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (IAASA), en vue d'une coopération dans le domaine de la surveillance des entreprises de révision. La protection des investisseurs auprès des sociétés ouvertes au public est par conséquent davantage renforcée. Simultanément, le MoU crée une sécurité juridique pour les entreprises de révision suisses enregistrées auprès de l'IAASA, afin de pouvoir réviser les sociétés suisses cotées en bourse en Irlande. Cette dé-

claration règle l'échange d'informations et consacre la reconnaissance réciproque des activités de surveillance des deux autorités. Sur cette base, des inspections transfrontières ne sont pas prévues. Sur le fond, le MoU est donc comparable aux accords passés avec plusieurs autorités de surveillance européennes. Le MoU a été publié sur le site internet de l'ASR.

Collaboration avec les Etats-Unis Joint Inspections

La dernière phase du 2^{ème} cycle d'inspections transfrontières conjointes (2014 – 2016) entre l'ASR et le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) s'est conclue par le contrôle de l'une des cinq entreprises de révision les plus importantes en Suisse. Cette collaboration est basée sur le Statement of Protocol (SoP; équivalent à un MoU), initialement signé par l'ASR et la FINMA avec le PCAOB en 2011 et prolongé en 2014.

La coopération entre l'ASR et le PCAOB continue de se développer de manière positive et efficace, le 3^{ème} cycle d'inspections sera d'ailleurs entamé en 2017. Grâce aux relations étroites entre l'ASR et le PCAOB, ce dernier s'appuie davantage sur les travaux de l'ASR. De plus, il est prévu de renforcer cette coopération afin d'atteindre un niveau plus étroit de collaboration.

PCAOB Regulatory Institute

Le PCAOB International Institute on Audit Regulation a célébré ses dix ans en décembre 2016. Cet événement avait pour but de fournir un dialogue sur les problématiques actuelles af-

⁴⁴ Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (JO L 158 du 27 mai 2014, p. 196 ss).

⁴⁵ Règlement n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (JO L 158 du 27 mai 2014, p. 77 ss).

fectant la protection des investisseurs ainsi que la santé et la stabilité des marchés financiers globaux. L'Institut a rassemblé des représentants d'autorités de surveillance, de gouvernements et d'organisations internationales pour la promotion de la coopération internationale ainsi que le partage d'idées et de stratégie pour une meilleure surveillance de la révision. Dans cette optique, le Directeur de l'ASR a été invité à participer en tant qu'intervenant au panel de discussion «Taking Forward Audit Regulation: Perspectives of Key Regulatory Leaders». Il y a présenté les développements clés et les défis majeurs de la réglementation de l'audit en Suisse, ainsi que la vision de l'ASR concernant le futur de celle-ci, compte tenu de l'évolution de la profession d'auditeur.

Relations avec d'autres Etats et organismes

En mai 2016, l'ASR a assisté à la rencontre des autorités germanophones de surveillance de la révision, qui rassemblait l'Allemagne, l'Autriche, le Liechtenstein et la Suisse. Cette réunion a lieu à intervalles irréguliers et permet de faire le point sur des thématiques de la surveillance de la révision, qui sont propres aux autorités concernées, vu leurs proximités géographique et juridique.

L'ASR a également participé au «Survey on audit committee oversight of auditors» mis en place par l'International Organization of Securities Commissions (IOSCO), en rapportant entre autres les particularités relatives aux exigences légales et réglementaires relatives à la surveillance des réviseurs par les comités d'audit (audit committees) en Suisse. Les résultats du sondage ont été publiés dans un rapport, en mai 2016.

Organismes multilatéraux International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)

L'IFIAR célèbre une décennie

Le 15 septembre 2016, l'IFIAR a célébré ses dix ans d'existence. Depuis sa création par des autorités de régulation indépendantes en 2006, l'IFIAR compte aujourd'hui 52 membres, dont l'ASR depuis 2007. Cette décennie a été marquée par diverses étapes dont les suivantes sont particulièrement importantes:

- Ratification de la Charte de l'IFIAR en 2008;
- Établissement des 11 principes fondamentaux applicables aux autorités de régulation indépendantes en 2011; et
- Publication du premier rapport annuel de l'IFIAR en 2012.

Plus récemment en 2015, les membres de l'IFIAR ont adopté le Multilateral Memorandum of Understanding Concerning the Cooperation in the Exchange of Information for Audit Oversight (MMoU) (cf. IFIAR MMoU).

L'IFIAR reste une plateforme majeure pour l'échange de connaissances et d'expériences relatif à l'environnement de la surveillance du marché de l'audit ainsi que pour la promotion de la coopération et du dialogue entre les autorités de surveillance de révision des diverses juridictions. Dans cette optique, le Directeur de l'ASR a maintenu en 2016 son rôle de Trésorier pour l'IFIAR.

L'assemblée plénière annuelle s'est déroulée en avril 2016, à Londres. Les membres de l'IFIAR y ont approuvé, en particulier, l'établissement d'un Secrétariat Permanent de l'IFIAR à Tokyo, au Japon, l'entrée en fonction étant prévue dès avril 2017. Au courant de l'année 2016, l'IFIAR a également établi un Advisory Group composé de hauts représentants de la communauté des investisseurs et des comités d'audit. De plus, elle a publié un guide

de références, afin d'assister les juridictions non-membres de l'IFIAR dans la mise en place de systèmes indépendants de surveillance de la révision.

L'ASR a continué sa participation active dans plusieurs groupes de travail de l'IFIAR:

- International Cooperation Working Group (ICWG): ce groupe se concentre sur la coopération et l'échange d'information entre membres de l'IFIAR. L'ASR a participé à l'examen des dossiers de candidatures d'adhésion au MMoU (cf. IFIAR MMoU).
- Inspection Workshop Working Group (IWWG): le but de ce workshop est d'offrir aux inspecteurs un forum annuel pour cultiver les échanges et engager la réflexion sur les questions actuelles de l'audit financier. L'ASR a participé au workshop de 2016 à Abu Dhabi, aux Émirats Arabes Unis, en y présentant plusieurs contributions.
- Enforcement Working Group (EWG): ce groupe se charge des questions d'enforcement dans les différentes juridictions, c'est-à-dire la mise en œuvre des normes applicables par le biais d'instruments de contraintes étatiques. L'ASR préside actuellement le sous-groupe de l'EWG pour les sondages relatifs aux régimes d'enforcement des membres de l'IFIAR.

Multilateral Memorandum of Understanding (MMoU)

Le MMoU a pour objectif de favoriser l'échange d'informations confidentielles entre signataires en matière d'agrément, de surveillance, d'inspections et de procédures disciplinaires, tout en tenant compte des réalités nationales. Suite à son adoption, l'ASR s'est investie au sein de l'ICWG dans un examen des dossiers de candidature consistant à évaluer en détail le dispositif d'entraide administrative mis en place par chaque candidat. La signature du MMoU est prévue pour

avril 2017, lors de l'assemblée plénière annuelle de l'IFIAR, à Tokyo.

Committee of European Audit Oversight Bodies (CEAOB)

Le CEOAB a été créé récemment par l'entrée en vigueur de l'EU Audit Reform (cf. Relations avec l'Union européenne). Il remplace le Groupe Européen des Organes de Supervision de l'Audit (EAOB) et établit un nouveau cadre pour la coopération entre les autorités nationales en charge de la supervision de l'audit prudentiel dans l'UE. Il est composé de représentants de haut niveau de chaque autorité compétente des Etats membres et de l'Autorité européenne des marchés financiers (AEMF) et est à ce jour présidé par l'autorité allemande APAS. Le CEOAB peut adopter des lignes directrices ou des avis non contraignants, afin de faciliter l'application du Règlement et l'exécution de ses tâches. De plus, il renforce l'échange d'information et de compétences spécialisées, fournit des conseils à la Commission et contribue aux évaluations et examens techniques.

D'après les Rules of Procedure du CEOAB, une autorité de surveillance d'un Etat non membre de l'UE ou de l'EEE peut être invitée à participer en tant qu'Observateur, suite à l'approbation des Membres. Le statut d'Observateur ne confère pas le droit de vote. L'ASR n'était ni membre ni observatrice du prédécesseur du CEOAB. La Suisse n'étant pas membre de l'UE, un futur statut d'observateur de l'ASR auprès du CEOAB n'est pas non plus prévu, car il s'agit surtout d'un organe qui revêt une importance politique au sein de l'UE. Cependant, le CEOAB a établi plusieurs sous-groupes afin d'examiner les questions spécifiques dans le cadre de sa mission et de ses tâches. Le sous-groupe pour les inspections peut s'avérer avantageux pour l'ASR. En effet, ce groupe de travail est compétent pour l'échange d'informations, de connaissances spécialisées et des règles professionnelles (best practice) relatifs aux inspections. Il est le successeur du Euro-

pean Audit Inspection Group (EAIG) auprès duquel l'ASR avait un statut d'Observateur. L'ASR a bénéficié de sa participation à l'EAIG, car les représentants des autorités de surveillance des Etats membres de l'UE agissent sur des marchés et dans un cadre juridique similaire, en plus d'exercer leur surveillance sur des entreprises de révision identiques. En outre, certains réseaux d'entreprises de révision se sont régionalisés au niveau européen, raison pour laquelle l'utilisation et l'analyse des résultats d'inspections peuvent s'avérer très utiles pour l'ASR. Par décision du 25 novembre 2016, le CEOAB a approuvé le statut d'Observateur de l'ASR.

Colleges of Supervisors

Le rapprochement de diverses sociétés nationales appartenant aux grands réseaux européens de sociétés de révision a conduit depuis plusieurs années à la mise sur pied de «Colleges of Supervisors» par les autorités de surveillance. Ce concept est repris dans l'EU Audit Reform (cf. Relations avec l'Union européenne), qui prévoit que les modalités de cette coopération entre autorités compétentes des Etats membres comprennent la création de collèges d'autorités et la délégation mutuelle de tâches, tout en respectant les règles applicables en matière de confidentialité et de secret professionnel⁴⁶. Ces collèges visent les questions d'assurance-qualité, d'enquêtes et d'inspections des entreprises de révision fournissant des prestations à des sociétés d'intérêt public.

L'ASR ne pouvant échanger des informations confidentielles sur les inspections nationales avec la même liberté que les Etats membres de l'UE, elle a dû abandonner la collaboration au sein de ces organismes. Une éventuelle collaboration future de l'ASR avec ces collèges dépendra, entre autres, des règles juridiques internes établis par les collèges eux-mêmes.

⁴⁶ Cf. considérant (28) et Art. 32 du Règlement 537/2014.

Agrément

Généralités

Le traitement des demandes d'agrément varie fortement au gré du cycle de renouvellement des agréments des entreprises individuelles et des entreprises de révision. Pour celles-ci, l'agrément est limité à 5 ans. Toutes les entreprises de révision doivent donc déposer une demande de renouvellement de l'agrément peu avant l'échéance des cinq ans. Le nombre des demandes de premier agrément a été relativement stable au fil des dernières années. En revanche, les demandes de renouvellement de l'agrément ont fortement varié durant le cycle quinquennal. Durant l'exercice sous revue, le nombre d'agréments arrivant à échéance pour les entreprises individuelles et les entreprises de révision a été de 209 unités, alors que deux ans auparavant, il avait atteint un pic de 1'982 unités. Avec une centaine de renouvellement de l'agrément, l'exercice 2017 sera également dans une quotité peu élevée.

Obligation de renseigner et de communiquer

L'agrément et l'inscription au registre public de l'ASR soumettent les personnes physiques et morales à l'obligation de renseigner et de communiquer. Ainsi, toutes les personnes physiques et les entreprises de révision sont tenues de communiquer immédiatement à l'ASR tout événement ayant une incidence significative sur l'évaluation des conditions d'agrément (art. 15a LSR). L'obligation de communiquer prévaut jusqu'à la radiation de l'agrément. Elle s'étend aux jugements, même non entrés en force, de première instance ou d'instance supérieure, aux transactions en rapport avec des procédures de droit pénal ou de droit pénal administratif, aux actes de défaut de biens, aux procédures conduites par un organe disciplinaire d'un ordre professionnel, aux procédures et transactions en rapport avec l'activité de révision en matière de droit civil ou de droit administratif. L'obligation de communiquer est satisfaite lorsque l'inscription

en ligne est adaptée dans les 10 jours ouvrables et que les éventuels justificatifs sont transmis à l'ASR. Celle-ci procède à des vérifications sur la base de ses propres constats et sur la base d'annonces de tiers pour s'assurer que les inscriptions en ligne sont à jour. L'ASR relève des infractions répétées à l'obligation de renseigner en cas de changement de domicile et de changement d'emploi. Elle constate également des infractions relativement fréquentes à l'obligation de communiquer dans le cas de la cessation d'activité ou du départ à la retraite.

Statistiques Agréments

Depuis l'entrée en fonction de l'ASR, le nombre de personnes physiques agréées a augmenté chaque année. Cette évolution s'est maintenue durant l'exercice sous revue. Actuellement, 9'192 personnes physiques sont au bénéfice d'un agrément octroyé par l'ASR. S'agissant des entreprises de révision (y compris les entreprises individuelles), l'augmentation constante du nombre d'agréments s'est arrêtée pour la première fois en 2013, avec la première vague de renouvellement de l'agrément. Depuis lors, le nombre des entreprises de révision agréées est en régression année après année, essentiellement sous l'effet des abandons volontaires au moment du renouvellement. Si le nombre d'entreprises de révision agréées étaient encore de 3'635 unités fin 2012, il affiche 2'947 unités à la fin de l'exercice sous revue.

Le nombre des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat est resté stable, comptant 32 agréments (exercice précédent: 33).

Fin 2016, le nombre total de personnes physiques et de personnes morales au bénéfice d'un agrément a franchi pour la première fois la barre des 12'000 agréments.

Figure 14Personnes physiques et entreprises de révision agréées au 31 décembre 2016⁴⁷

Catégories d'agrément	Réviseurs	Experts-réviseurs	Total au 31.12.2016	Total au 31.12.2015
Personnes physiques	2'539	6'653	9'192	8'927
Entreprises individuelles	250	272	522	560
Entreprises de révision	798	1'595	2'393	2'420
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ⁴⁸	–	32	32	33
Nombre total d'agréments	3'587	8'552	12'139	11'940

Affiliations aux associations professionnelles

L'affiliation à l'une des associations professionnelles n'est pas une condition d'agrément, ni pour les personnes physiques, ni pour les personnes morales. La proportion des entreprises de révision affiliées à l'une des associations professionnelles a légèrement

progressé au cours des dernières années. Le nombre des affiliations a stagné pour la première fois durant l'exercice sous revue. Actuellement, près de 70 % des entreprises de révision agréées sont affiliées à une association professionnelle. Sur la base des observations et des constats de l'ASR, en particulier en ce qui concerne le système d'assurance-qualité interne,

on peut supposer que les exigences supplémentaires, les règlements et les aides proposées par les associations professionnelles contribuent à améliorer la qualité des prestations de révision. L'ASR voit d'un œil positif le nombre élevé d'affiliations professionnelles des entreprises de révision agréées.

Figure 15Affiliations⁴⁹ des entreprises de révision agréées au 31 décembre 2016

Le nombre des personnes physiques agréées non affiliées a légèrement augmenté en chiffres absolus par rapport à l'exercice précédent. Le nombre total de personnes physiques agréées a également augmenté durant l'exercice sous revue. Sur les 9'192 personnes physiques actuellement agréées, 3'207 personnes ne sont pas affiliées à une association profession-

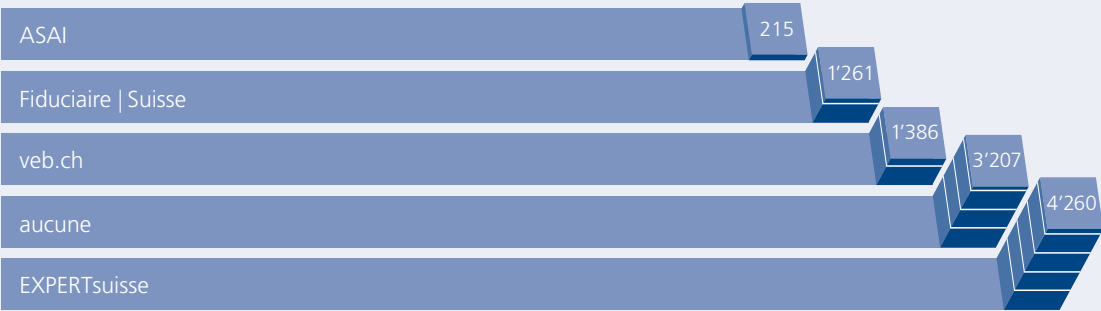
nelle. La proportion des personnes physiques agréées affiliées à une association professionnelle (65 %) est restée pratiquement inchangée par rapport à l'exercice précédent (66 %).

⁴⁷ Les statistiques se rapportent aux procédures conclues par une décision entrée en force. Les procédures de recours en cours ne sont pas considérées. Le critère déterminant est le statut de la procédure d'agrément fin 2016.

⁴⁸ Dont les sociétés d'audit effectuant exclusivement des audits IFDS qui sont des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat: 8 (état: 31 déc. 2016). Dont les entreprises de révision étrangères soumises à la surveillance de l'Etat: 2 (état: 31 déc. 2016).

⁴⁹ Y compris affiliations multiples.

Figure 16
Affiliations⁵⁰ des personnes physiques agréées au 31 décembre 2016



Mandats de révision

Actuellement, environ 1'900 entreprises de révision (y compris les entreprises individuelles) sont au bénéfice d'un agrément octroyé par l'ASR en qualité d'expert-réviseur. Ces entreprises de révision peuvent opérer des révisions ordinaires – à la condition qu'elles remplissent au minimum les exigences de la norme NCQ 1 en relation avec l'assurance-qualité interne. La statistique suivante montre que seuls 27 % de toutes les entreprises agréées en qualité d'expert-réviseur opèrent réellement des révisions ordi-

naires. On observera à ce propos que l'agrément en qualité d'expert-réviseur est également requis pour diverses autres prestations de révision (p. ex. l'audit d'une institution de prévoyance) ainsi que pour le contrôle de certains processus spécifiques. La statistique de l'ASR ne retient que les mandats de révision ordinaires donnant lieu à un rapport à l'assemblée générale en vertu de l'art. 728b, al. 2 CO. Les révisions requises par des lois spéciales ainsi que les révisions régies par le droit public (p. ex. révisions des comptes communaux) ne sont pas prises en compte.

Le nombre d'entreprises de révision agréées qui détiennent entre un et cinq mandats de révision ordinaires est en régression par rapport à l'exercice précédent. En revanche, le nombre d'entreprises de révision qui détiennent six mandats de révision ordinaires ou plus s'avère plutôt stable.

Figure 17
Statistique des mandats de révision ordinaires (état au 31 décembre 2016)

Nombre d'entreprises de révision	2016	2015
1 à 5 mandats ordinaires	361	377
6 à 10 mandats ordinaires	83	91
11 ou plus mandats ordinaires	78	86
Nombre total d'entreprises opérant des révisions ordinaires	522	554

⁵⁰ Y compris affiliations multiples.

Ce fléchissement traduit une baisse globale des mandats de révision ordinaires dans la branche. Celui-ci surprend par son ampleur, le nombre de mandats ordinaires n'étant plus que de 12'444 mandats, contre 13'849 pour l'exercice précédent. Une tendance légèrement en recul s'observe également au niveau du nombre des contrôles restreints.

Figure 18

Statistiques des contrôles restreints (cr) et des révisions ordinaires (ro)⁵¹ (état au 31 décembre 2016)

Catégories d'agrément	Nombre cr	Nombre ro	2016	2015
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	15'226	9'717	24'943	25'922
Autres entreprises de révision agréées	76'170	2'727	78'897	81'694
Nombre total de révisions opérées en 2016	91'396	12'444	103'840	107'616

Assurance-qualité interne

Les entreprises de révision déclarent la norme d'assurance-qualité interne qu'elles ont adoptée à travers leur inscription au registre ASR. Ces données sont reprises par l'ASR pour la statistique annuelle des systèmes d'assurance-qualité interne.

Figure 19

Normes d'assurance-qualité appliquées par les entreprises de révision (état au 31 décembre 2016)



⁵¹ Chiffres selon auto-déclaration des entreprises de révision dans leurs données d'inscription en ligne. Actuellement, 99 % des entreprises de révision ont saisi une valeur pour ce critère. L'ASR estime que les autres entreprises de révision demeurent en majorité inactives, respectivement ne fournissent aucune prestation de révision.

Renouvellement de l'agrément

Les agréments des entreprises de révision sont renouvelables tous les cinq ans de par la loi (art. 3, al. 2 LSR). Les entreprises de révision dont l'agrément arrive à échéance sont invitées par l'ASR environ six mois avant l'échéance à présenter les pièces requises pour le renouvellement de l'agrément.

L'agrément de 209 entreprises est arrivé à échéance durant l'exercice sous revue. Sur l'ensemble de ces entreprises, seules 140 ont déposé une demande de renouvellement et obtenu un nouvel agrément après examen

de l'ASR. 17 % des entreprises ont volontairement renoncé à renouveler leur agrément. L'ASR ne tient pas de statistique au sujet des motifs du renoncement, mais de nombreuses entreprises ont invoqué des raisons structurelles ou économiques (p. ex. retraite du propriétaire de l'entreprise, restructuration de l'entreprise, abandon des activités d'audit). 11 % des entreprises de révision appelées à renouveler leur agrément n'ont soumis aucune demande à l'ASR et ont été radiées du registre ASR à l'échéance de leur agrément. 4 % des entreprises ont sollicité la radiation de leur agrément avant son échéance. Seules 4 entreprises n'ont pas pu re-

nouveler leur agrément sans interruption malgré leur demande. Ces rares cas sont essentiellement imputables au non-respect des conditions d'agrément concernant l'assurance-qualité interne, en particulier les exigences liées à la formation continue.

Figure 20
Statistique des agréments renouvelés en 2016

Catégories d'agrément	Réviseurs	Experts-réviseurs	Total 2016	Total 2015
Entreprises individuelles	11	13	24	75
Entreprises de révision	49	64	113	458
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	–	3	3	8
Total des agréments renouvelés	60	80	140	541

Assurance-qualité interne

L'ASR vérifie les conditions s'appliquant au système d'assurance-qualité interne (AQ) lors de la procédure initiale d'agrément. Elle réexamine cette question ensuite tous les cinq ans, dans le cadre du renouvellement de l'agrément. Elle procède à cet examen plutôt formel sur la base d'un questionnaire AQ. L'intensité de l'examen AQ est entrepris en fonction des risques encourus. Ainsi, les systèmes d'assurance-qualité des entreprises de révision qui opèrent des révisions ordinaires sont vérifiés avec une intensité accrue, par exemple en consultant le rapport de contrôle subséquent.

Les questionnaires AQ contrôlés durant l'exercice sous revue ont permis de conclure globalement à l'adéquation

des systèmes d'assurance-qualité. Sous l'angle des thèmes prioritaires de l'ASR, l'évaluation des questionnaires appelle les remarques suivantes:

- Formation continue interne: dans des cas isolés, certaines entreprises de révision ne contrôlent pas suffisamment la formation continue interne ou ne documentent pas suffisamment ces contrôles. Ni l'autocontrôle des collaborateurs, ni le contrôle des associations professionnelles ne peuvent remplacer ce contrôle interne.
- Indépendance: l'attestation annuelle d'indépendance n'est pas systématiquement exigée de tous les collaborateurs. Or, les règles d'indépendance concernent tous les collaborateurs. Ainsi, aucun col-

laborateur d'une entreprise de révision n'a le droit d'être membre du conseil d'administration de la société auditée, ni d'exercer une autre fonction décisionnelle au sein de ladite société (art. 728, al. 4 CO).

- Contrôle subséquent: il peut être confié à des collaborateurs de l'entreprise de révision ou à des tiers externes. Le contrôle subséquent n'a d'utilité que s'il est effectué avec toute la rigueur et l'esprit critique qui s'imposent, si les anomalies identifiées sont ouvertement communiquées et que des mesures sont engagées pour améliorer durablement la situation. Compte tenu des nombreuses difficultés pratiques liées à l'audit financier, il n'est certes pas exclu, mais relativement improbable que le contrôle subséquent donne lieu à un rapport

sans lacunes ni mesures d'amélioration. L'objectif d'un tel rapport est précisément d'améliorer en permanence les processus et les procédures de travail. Dans plusieurs cas, les rapports de contrôle subséquent selon NCQ 1 ne relatent pas les contrôles annuels spécifiques à l'entreprise de révision. Dans certains cas, il n'a même pas été précisé que tous les auditeurs responsables doivent faire l'objet d'un contrôle subséquent au moins tous les trois ans. L'entreprise qui opère exclusivement des contrôles restreints et qui applique la norme NCQ 1 à titre volontaire n'est pas toujours consciente qu'elle doit, elle aussi, rédiger chaque année un rapport de contrôle subséquent. De plus, la personne qui réalise le contrôle subséquent ne doit ni participer au mandat de révision, ni en avoir assuré la revue de contrôle qualité.

Une mutation fondamentale interviendra dans le courant de 2017 au niveau du système d'assurance-qualité interne pour les entreprises de révision qui ont jusqu'ici opté pour la libération de l'obligation d'implémenter un système d'assurance-qualité interne. A partir du 1^{er} septembre 2017, toutes les entreprises de révision devront obligatoirement se doter d'un système d'assurance-qualité interne. La mise en place du système d'assurance-qualité interne peut intervenir avec l'assistance d'une personne externe qualifiée pour les tâches de contrôle et de surveillance. L'introduction généralisée du système d'assurance-qualité au 1^{er} septembre 2017 implique que toutes les entreprises de révision (y compris les entreprises individuelles) devront observer les obligations en matière de formation continue.

En revanche, l'adhésion à un système de revue par les pairs ne sera plus exigée des entreprises individuelles, qui pourront mettre en place leur système d'assurance-qualité à leur gré.



Enforcement et jurisprudence

Introduction

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a encore amélioré la transparence de son action dans le domaine de l'enforcement (voir également sous point 7 des buts stratégiques 2016–2019): elle publie depuis le 1^{er} janvier 2016 tous les jugements entrés en force, prononcés en sa faveur ou en sa défaveur, sur son portail web (voir page d'accueil, onglet «Enforcement»). La publication se limite aux jugements en force, afin d'éviter toute conclusion hâtive par rapport aux procédures encore en suspens. Le 30 décembre 2016, l'ASR a par ailleurs publié ses règles d'enforcement (Enforcement Policy). Cette publication montre à tous les acteurs de la révision et de l'audit ainsi qu'à tous les milieux intéressés selon quelles règles l'ASR entend mettre en œuvre l'enforcement.

Un éclairage particulier s'avère nécessaire à propos de l'audit des institutions de prévoyance. L'ASR considère qu'il y a matière à légiférer (cf. infra et supra, rubriques: Développement de la réglementation, Projets en cours, Etude des améliorations à apporter au droit de la révision, Postulat Ettlin).

Enforcement

En 2016, l'ASR a refusé au total cinq demandes d'agrément (2015: 12). Huit personnes ont retiré leur demande ou renoncé à l'agrément en cours de procédure (2015: 3). L'entrée en matière n'a pas été possible dans trois cas en raison de documents manquants (2015: 2). De plus, 11 agréments ont été radiés (2015: 17) et sept avertissements ont été prononcés (2015: 34). Le nombre d'avertissements a nettement diminué comme escompté (voir rapport d'activité 2015). Trois plaintes pénales (2015: 2) ont en outre été déposées.

Jurisprudence

Les décisions de l'ASR ont, en 2016 également, occupé aussi bien le Tribunal administratif fédéral (TAF) que

le Tribunal fédéral (TF). L'ensemble des arrêts rendus en 2016 par nos instances judiciaires est mentionné à l'annexe 6 du présent rapport. Il est cependant rapporté ici, par thème, les considérations nouvelles ou importantes qu'elles ont émises dans les affaires qu'elles ont été appelées à trancher.

Compétence de l'ASR

Après avoir rappelé que les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée et qu'elles doivent ainsi continuellement satisfaire aux conditions d'agrément, le TF a retenu que l'autorité de surveillance doit tenir compte des informations reçues susceptibles de remettre en cause une ou des conditions d'agrément et, le cas échéant, prononcer un retrait de l'agrément. Il est dès lors évident, toujours selon la Haute Cour, que les informations fournies par des tiers (dénonciations de tiers, Whistleblowing) relatives à des potentiels manquements d'un titulaire d'agrément doivent également être prises en compte, sans qu'une base légale explicite ne soit nécessaire à cet égard⁵².

Appréciation de l'ASR

Constatant des insuffisances importantes dans la révision des comptes d'une institution de prévoyance (absence de prise en compte de prescriptions prévues par la loi et l'ordonnance applicable ainsi que des règles professionnelles, absence de stratégie d'audit, insuffisance d'esprit critique), l'ASR a estimé que l'auditeur responsable méconnaissait les principes de base de la révision comptable et a prononcé un retrait de l'agrément d'expert-réviseur pour une durée de cinq ans. Le TF a confirmé la durée de ce retrait en dernière instance. Il a considéré que l'autorité de surveillance peut fonder sa décision sur l'analyse d'un seul mandat de révision. Elle ne doit donc pas nécessairement analyser d'autres mandats de révision (même dans d'autres do-

maines que celui de la prévoyance professionnelle) pour pouvoir prononcer le retrait de l'agrément⁵³. Dans cette même cause, la Haute Cour⁵⁴ a également retenu que l'ASR peut attendre de l'auditeur responsable une garantie d'une activité de révision irréprochable accrue, compte tenu de l'intérêt public élevé dans le domaine de l'audit des institutions de prévoyance.

Selon le TAF, l'ASR est en droit de tenir compte, dans son appréciation relative au retrait de l'agrément, des violations du droit de la révision anciens de plus de dix ans au moment de la décision lorsqu'il est établi que le titulaire de l'agrément n'a pas exercé son activité professionnelle de manière irréprochable depuis celles-ci⁵⁵.

Enfin, toujours selon la première instance judiciaire, le retrait de l'agrément a et doit avoir un effet dissuasif pour le titulaire de l'agrément concerné⁵⁶, le but étant d'éviter qu'il commette à l'avenir d'autres violations remettant en cause sa réputation qui se doit d'être en tout temps irréprochable.

Secret de la révision

Se prévalant du secret de la révision, un titulaire d'agrément a refusé de fournir des informations et documents requis par l'ASR dans le cadre d'un examen du respect des règles d'indépendance et de celles régissant l'avis obligatoire de l'organe de révision (art. 728c, al. 3 CO). Le TAF a statué que la production des documents requis par l'ASR ne peut pas constituer une violation du secret de

⁵² Arrêt du TF 2C_1026/2015 du 18 juillet 2016 consid. 2.2. Voir aussi arrêt du TAF B-2626/2015 du 19 janvier 2016 consid. 1.5.4.

⁵³ Arrêt du TF 2C_860/2015 du 14 mars 2016 consid. 4.3.

⁵⁴ Arrêt du TF 2C_860/2015 du 14 mars 2016 consid. 5.3 et 5.4.

⁵⁵ Arrêts du TAF B-5434/2014 du 14 juillet 2016 consid. 5.1.2, B-5317/2014 du 14 juillet 2016 consid. 6.1.

⁵⁶ Arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 4.3.3.

la révision, respectivement que le titulaire de l'agrément a méconnu sa portée⁵⁷. En effet, l'organe de révision doit garder le secret sur ses constatations, respectivement garantir le secret des affaires de la société révisée lorsqu'il établit le rapport, lorsqu'il procède aux avis obligatoires et lorsqu'il fournit des renseignements lors de l'assemblée générale, à moins que la loi ne l'oblige à les révéler (art. 730b, al. 2 CO). Or, précisément, la loi prévoit que les personnes physiques et les entreprises de révision agréées fournissent à l'autorité de surveillance toutes les informations et tous les documents nécessaires à l'accomplissement de ses tâches (art. 15a, al. 1, let. a LSR). A cela s'ajoute, selon la première instance judiciaire, que l'autorité de surveillance (le personnel et les membres des organes) est soumise au secret de fonction, ce qui permet d'assurer une protection suffisante du secret de la révision invoqué par le titulaire.

Indépendance et type de révision (ordinaire/restreinte)

Le TF⁵⁸ a rappelé deux éléments importants sur ce thème. D'une part, les exigences en matière d'indépendance dans le cadre d'une révision restreinte ne sont pas fondamentalement différentes de celles prévalant en matière de contrôle ordinaire. D'autre part, les incompatibilités prévues à l'article 728, alinéa 2 CO peuvent être qualifiées de lignes directrices et sont significatives lors d'un contrôle restreint. A la suite de ce rappel, la Haute Cour a précisé qu'il s'agit désormais d'une jurisprudence établie.

Révision ponctuelle

Le TAF s'est déterminé sur l'application des règles d'indépendance dans le cas d'une révision ponctuelle, plus précisément d'une vérification par un titulaire d'agrément d'un rapport de fondation d'une société anonyme (art. 635a CO). Il a retenu que les règles d'indépendance sont applicables également au réviseur chargé de rendre

l'attestation de vérification du rapport de fondation et cela même si la société nouvellement fondée renonce à un organe de révision⁵⁹. Il a aussi précisé que les travaux de révision à effectuer pour rendre une attestation de vérification ont davantage de points communs avec la révision ordinaire qu'avec une révision restreinte⁶⁰. Il a également considéré que le mandat de vérification du rapport de fondation prend fin par l'inscription de la société au registre du commerce, si bien que le réviseur doit démontrer son indépendance jusqu'à ce moment-là⁶¹. Ainsi, l'élection du réviseur concerné au conseil d'administration de la société nouvellement fondée et la détention de cinq pour cent des actions par ce dernier après l'établissement du rapport de fondation mais avant l'inscription au registre du commerce violent les règles d'indépendance. Par ailleurs, la révocation du mandat de membre du conseil d'administration intervenue après la décision de retrait de l'agrément de l'ASR ainsi que la vérification ultérieure du rapport de fondation par un autre réviseur ne permettent pas de remettre en cause le prononcé du retrait⁶².

Questions procédurales

Selon le TAF, l'écriture par laquelle l'ASR annonce l'ouverture d'une procédure administrative contre un titulaire d'agrément ne peut être qualifiée de décision au sens de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Ainsi, un recours interjeté contre cette annonce de l'autorité de surveillance doit être déclaré irrecevable⁶³.

⁵⁷ Arrêt du TAF B-2626/2015 du 19 janvier 2016 consid. 1.5.3.

⁵⁸ Arrêt du TF 2C_1026/2015 du 18 juillet 2016 consid. 2.1.

⁵⁹ Arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 3.5.5.

⁶⁰ Arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 3.5.6.

⁶¹ Arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 3.5.8.

⁶² Arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 3.5.8. Le TF a annulé l'arrêt du TAF et a prononcé un avertissement en lieu et place du retrait de l'agrément pour une durée de deux ans (arrêt du TF 2C_487/2016 du 23 novembre 2016).

⁶³ Arrêt du TAF B-2626/2015 du 19 janvier 2016, consid. 1.5.2.

Audit des institutions de prévoyance

Audit élargi

L'organe de révision d'une institution de prévoyance remplit une fonction qui va bien au-delà du réviseur des comptes. Selon le droit de la prévoyance professionnelle, l'organe de révision vérifie, outre la révision «classique» des comptes annuels, si les comptes de vieillesse sont conformes aux dispositions légales et réglementaires, si les mesures destinées à garantir la loyauté dans l'administration de la fortune ont été prises et si le respect du devoir de loyauté est suffisamment contrôlé par l'organe suprême, si les fonds libres ou les participations aux excédents résultant des contrats d'assurance ont été utilisés conformément aux dispositions légales et réglementaires, si, en cas de découvert, l'institution de prévoyance a pris les mesures nécessaires pour rétablir une couverture complète, si les indications et informations exigées par la loi ont été communiquées à l'autorité de surveillance et si les dispositions relatives aux actes juridiques passés avec des personnes proches ont été respectées (art. 52c, al. 1 LPP).

Lors des vérifications portant sur l'organisation et sur la gestion de l'institution de prévoyance, l'organe de révision atteste (au-delà des exigences de l'art. 728a, al. 1, ch. 3 CO) l'existence d'un système de contrôle interne (SCI) adapté à la taille et à la complexité de l'institution. Il vérifie par échantillonnage et en fonction des risques encourus que la déclaration des liens d'intérêts à l'organe suprême de l'institution de prévoyance est complète et qu'elle a été contrôlée par ledit organe suprême. Si la gestion, l'administration ou la gestion de la fortune d'une institution de prévoyance est confiée en partie ou en totalité à des tiers, l'organe de révision examine aussi dûment leur activité (art. 35 OPP2).

En clair, la surveillance des institutions de prévoyance incombe non seulement directement aux autorités de surveillance, mais aussi indirectement aux organes de révision. L'audit des institutions de prévoyance devient

du coup une mission beaucoup plus ambitieuse que ne l'est la révision des comptes annuels, aussi exigeante soit-elle en elle-même.

Conditions d'agrément

Actuellement, la Suisse compte quelque 300 entreprises de révision actives dans l'audit des institutions de prévoyance⁶⁴. Selon la législation, l'entreprise de révision et l'auditeur responsable doivent être au bénéfice d'un agrément en qualité d'expert-réviseur (art. 52b LPP). Il n'y a pas de dispositions spécifiques pour la prévoyance. Il n'y a en particulier pas de dispositions précisant quelle expérience l'entreprise de révision ou l'auditeur responsable doivent avoir dans l'audit des institutions de prévoyance. En d'autres termes, et à l'inverse p. ex. de l'audit des établissements financiers (banques, assurances, placements collectifs, etc.), il n'y a pas d'agrément spécifique, et les organes de révision des institutions de prévoyance ne sont soumis à aucune surveillance prudentielle⁶⁵.

Infractions au devoir de diligence

Dans le cadre de procédures à l'encontre de personnes physiques, l'ASR constate des infractions récurrentes aux obligations de diligence lors de l'audit des institutions de prévoyance:

- Une institution de prévoyance sise dans le canton du Tessin est mise en liquidation. Le fonds de garantie LPP est alors appelé à injecter des dizaines de millions de francs à titre de garantie des rentes. L'auditeur responsable atteste à tort que les comptes annuels ont été établis en conformité avec la Swiss GAAP RPC 26. Aucune stratégie d'audit n'a été élaborée ni documentée, les opérations d'audit sont lacunaires et non conformes, tant aux prescriptions légales qu'aux règles professionnelles. L'auditeur responsable n'a pas opéré de contrôle supplémentaire, alors qu'il avait demandé à plusieurs reprises, mais en vain, l'an-

nexe aux comptes annuels. Il a en plus négligé de contrôler les règles de placement, la conduite des affaires, et l'organisation de l'institution de prévoyance. Il n'a pas non plus examiné des aspects tels que transactions avec les proches ou frais administratifs de l'institution de prévoyance. L'ASR lui a retiré son agrément en 2013 pour cinq ans (ATF n°. 2C_860/2015 du 14 mars 2016).

- L'organe de révision de la fondation collective «First Swiss Pension Fund» est condamné le 18 décembre 2014 par le Tribunal fédéral pour cause de négligence grave et comportement fautif passif en relation avec l'audit, à verser une indemnisation à hauteur de 9 millions de francs suisses, intérêts en sus, à titre de responsabilité solidaire partagée notamment avec les membres du conseil de fondation. L'organe de révision doit ainsi prendre à sa charge près d'un tiers du dommage à supporter par les parties, de l'ordre de 30 millions de francs suisses. Ce dommage comprend les fonds de prévoyance qui ont disparu de la caisse de la fondation collective pendant la durée du mandat de l'organe de révision et qui ont dû être injectés par le fonds de garantie LPP. L'organe de révision d'une institution de prévoyance a l'obligation de contrôler la légalité des actions des organes de l'institution, le bon fonctionnement du système de contrôle interne ainsi que la légalité des placements effectués. Dans le cas d'espèce, l'organe de révision aurait dû réaliser le risque ex-ante important résultant des compétences superposées au niveau des structures dirigeantes et des conflits d'intérêt au sein du conglomérat d'entreprises entou-

⁶⁴ Dialoguer au lieu de réglementer: interview du directeur de la CHS PP, dans: Prévoyance professionnelle suisse, numéro 10/2016, p. 5 ss.

⁶⁵ Il y a une exception: seules les entreprises de révision agréées en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat peuvent faire office d'organe de révision pour les fondations de placement (art. 9, ordonnance du 22 juin 2011 sur les fondations de placement, OFP; RS 831.403.2).

rant la fondation collective et aurait par conséquent dû conclure à un risque «moyen» en adaptant l'intensité des contrôles à la situation. Dans ces circonstances, il aurait immédiatement dû effectuer une vérification de détail, en particulier parce que la fondation collective n'a pas pu présenter de justificatif pour son actif principal, en dépit de la requête réitérée de l'organe de révision (compte bancaire affichant un solde de 18,5 millions de francs suisses, soit 90 % de la fortune de la fondation). Cette vérification de détail aurait conduit, malgré l'absence d'un rapport de révision, à l'intervention précoce de l'autorité de surveillance compétente (en l'occurrence: l'Office fédéral des assurances sociales) (sources: ATF 141 V 93 et TREX – L'Expert Fiduciaire 2015, p. 118). La personne en charge du mandat à titre d'auditeur responsable a volontairement renoncé à son agrément.

- Dans le cadre d'un mandat d'audit concernant une fondation collective, l'auditeur responsable a ignoré pendant trois exercices consécutifs en particulier les anomalies suivantes: premièrement, la fondation collective a racheté un groupe qui a repris la direction opérationnelle et la gestion des avoirs pour le compte de la fondation collective. Le prix avait, entre autre, été fixé sur la base des revenus escomptés des mandats de la fondation collective. Toutefois, comme l'achat avait pour but de réduire les coûts de gestion, les revenus du groupe acheté se sont partiellement effondrés. La correction consécutive de valeur sur la participation et sur un prêt supplémentaire au groupe n'a pas eu lieu. Deuxièmement, l'auditeur responsable avait accepté une expertise du prix d'achat, alors que cette expertise était contraire aux règles d'indépendance (interdiction de contrôler ses propres travaux, art. 728, al. 2, ch. 4 CO) puisqu'elle avait été établie par une filiale de l'organe de révision. Troisièmement, aucune opération d'audit n'a été effectuée pour contrôler

la transaction sous-jacente avec des personnes proches. Quatrièmement, les comptes annuels n'étaient pas conformes à la Swiss GAAP RPC 26 sur plusieurs points. Et cinquièmement, la compatibilité de l'achat avec les règles de placement de la fondation collective n'a pas été contrôlée de manière adéquate. L'ASR a suspendu l'agrément de l'auditeur responsable en 2015 pour une durée de quatre ans. Elle a notamment considéré que le même auditeur avait déjà reçu un avertissement en 2010 pour un rapport de révision non conforme concernant l'audit d'une caisse-maladie.

- La Fondation de prévoyance de l'Association des communes de la Sarine pour les services medico-sociaux (ACSMS), qui regroupe 600 assurés, a mandaté un gestionnaire de fortune externe. La fondation a été mise en liquidation début 2015, parce que près de 50 millions de francs, soit 70 % des fonds à disposition de la Fondation, avaient été investis dans un Fonds domicilié sur les Îles Vierges Britanniques (British Virgin Islands, BVI), et n'ont pas pu être récupérés malgré la résiliation du placement. Les capitaux de ce Fonds ont été visiblement investis principalement dans des projets immobiliers à Londres, en Tchéquie, en Australie et au Brésil. Le Fonds de garantie LPP a injecté 59,1 millions de francs pour garantir les rentes. Une procédure pénale est en cours. Les questions de responsabilité et les prétentions qui en découlent sont actuellement à l'examen (source: rapport annuel 2015 du Fonds de garantie LPP). L'ASR suit l'évolution du dossier avec attention.
- Suite à un sondage portant sur 100 rapports de révision, la CHS PP a constaté que les organes de révision des institutions de prévoyance ont un taux d'erreurs trop élevé au niveau des rapports de révision. Elle a relevé des erreurs tant formelles que matérielles. Elle a notamment constaté l'absence de certaines at-

testations, notamment l'attestation de loyauté (voir supra), ou encore l'usage du faux modèle de déclaration (par exemple le formulaire pour fondations de placement ou fondations classiques, alors qu'il s'agit d'une caisse de pension) (source: Prévoyance Suisse, édition 10/2016, p. 5 ss.).

Du point de vue de l'ASR, la question est de savoir si les normes légales s'appliquant aux organes de révision et aux auditeurs responsables des institutions de prévoyance sont suffisamment sélectives. La question est d'autant plus justifiée qu'il faut s'attendre à ce que les institutions de prévoyance soient enclines (ou contraintes) à prendre davantage de risques en période d'intérêts négatifs et de pénurie de placements et qu'elles seront confrontées à des problèmes de sous-couverture et d'assainissement. Dans un tel contexte, les organes de révision fournissent une contribution très importante à la garantie d'une prévoyance professionnelle durable par leurs travaux critiques et leurs rapports de révision de qualité élevée.

L'audit des institutions de prévoyance relève de l'intérêt public majeur (voir à ce propos l'arrêt du Tribunal fédéral n° 2C_860/2015 du 14 mars 2016, E. 5.3). Il s'agit là d'un facteur important dont il faut tenir compte au niveau de l'agrément et de la surveillance des entreprises de révision actives dans ce domaine.

Organisation de l'ASR

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, prof., avocate Wanda Eriksen-Grundbacher, Master of Science in Accounting, experte-comptable dipl., US CPA Conrad Meyer, dr oec, publ., prof. Daniel Oyon, dr ès sc. éco., prof.
	Direction	Frank Schneider, directeur, Executive MBA ZFH, expert-comptable dipl. Reto Sanwald, directeur suppléant, chef du Service Droit & Affaires internationales, dr en droit, avocat Martin Hürzeler, chef du Service Financier Audit, économiste d'entreprise HES, expert-comptable dipl. Heinz Meier, chef du Service Regulatory Audit, expert-comptable dipl. Sébastien Derada, chef du Service Agrément
	Organe de révision	Contrôle fédéral des finances (CDF)
Effectifs	30 personnes, 26 équivalents plein temps (état au 31.12.2016, inchangé par rapport à 2015).	
Financement	Via les émoluments et les redevances de surveillance. Aucun financement par le biais des recettes fiscales.	
Mandat légal	Garantir une exécution régulière et la qualité des prestations de révision et d'audit.	
Compétences	Analyse des demandes d'agrément, surveillance des entreprises de révision des sociétés d'intérêt 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.	



Wanda Eriksen-Grundbacher, experte-comptable dipl., US CPA,
Membre du Conseil d'administration depuis le 1^{er} janvier 2016

Abréviations

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ATAF	Arrêt du Tribunal administratif fédéral
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
CAIM	Common Audit Inspection Audit Methodology
CAJ-N	Commission des affaires juridiques du Conseil national
CFMJ	Commission fédérale des maisons de jeu
ch. marg.	chiffre marginal
CHS PP	Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle
Circ. FINMA	Circulaires de la FINMA
CO	Code suisse des obligations du 30 mars 1911 (RS 220)
CPA	Contrôle parlementaire de l'administration
DFJP	Département fédéral de justice et police
EAIG	European Audit Inspection Group
EEE	Espace économique européen
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
EWG	Enforcement Working Group
FEE	Federation of European Accountants (dès 7.12.2016 Accountancy Europe)
FF	Feuille fédérale
FINMA	Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers
GAFI	Groupe d'action financière
G-SIBs	Global Systemically Important Banks
G-SIFIs	Global Systemically Important Financial Institutions
G-SIIs	Global Systemically Important Insurers
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICWG	International Cooperation Working Group
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFDS	Intermédiaire financier directement soumis à la FINMA
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Audit
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISQC 1	International Standard on Quality Control 1
IWWG	Inspection Workshop Working Group
LBA	Loi sur le blanchiment d'argent du 10 octobre 1997 (RS 955.0)
LFINMA	Loi sur la surveillance des marchés financiers du 22 juin 2007 (RS 956.1)
LIMF	Loi sur l'infrastructure des marchés financiers du 19 juin 2015 (RS 958.1)
LPCC	Loi sur les placements collectifs du 23 juin 2006 (RS 951.31)
LPP	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (RS 831.40)
LSAMal	Loi sur la surveillance de l'assurance-maladie du 26 septembre 2014 (RS 832.12)

LSR	Loi sur la surveillance de la révision du 15 décembre 2005 (RS 221.302)
MMoU	Multilateral Memorandum of Understanding
MoU	Memorandum of Understanding
NAS	Normes d'audit suisses d'EXPERTsuisse
NCQ 1	Norme suisse de contrôle qualité 1
OA-FINMA	Ordonnance sur les audits des marchés financiers du 15 octobre 2008 (RS 956.161)
OAR	Organisme d'autorégulation
OB	Ordonnance sur les banques et les caisses d'épargne du 30 avril 2014 (RS 952.02)
OBA	Ordonnance sur le blanchiment d'argent du 11 novembre 2015 (RS 955.01)
OFSP	Office fédéral de la santé publique
OIMF	Ordonnance sur l'infrastructure des marchés financiers du 25 novembre 2015 (RS 958.11)
OLMJ	Ordonnance sur les maisons de jeu du 24 septembre 2004 (RS 935.521)
OPCC	Ordonnance sur les placements collectifs du 22 novembre 2006 (RS 951.311)
OPP2	Ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 18 avril 1984 (RS 831.441.1)
ORAb	Ordonnance contre les rémunérations abusives dans les sociétés anonymes cotées en bourse du 20 novembre 2013 (RS 221.331)
OS	Organisme de surveillance
OSRev	Ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (RS 221.302.3)
OTC	Over-the-Counter, négoce de gré à gré entre participants aux marchés financiers
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (U.S.A.)
P-LEFin	Projet de loi sur les établissements financiers du 4 novembre 2015
P-LFINMA	Projet de modification de la loi sur la surveillance des marchés financiers du 4 novembre 2015
P-LSFin	Projet de loi sur les services financiers du 4 novembre 2015
P-LSR	Projet de modification de la loi sur la surveillance de la révision du 4 novembre 2015
RAVS	Règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants du 31 octobre 1947 (RS 831.101)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SCI	Système de contrôle interne
SCWG	Standards Coordination Working Group
SER	SIX Exchange Regulation
SMI	Swiss Market Index
SoP	Statement of Protocol
SSC	Shared Service Center
TAF	Tribunal administratif fédéral (St-Gall)
TF	Tribunal fédéral (Lausanne)
UE	Union européenne

Constellation des agréments d'audit en Suisse

L'agrément de base est délivré par l'ASR. Certains domaines d'activité nécessitent un agrément spécial octroyé par l'ASR ou par une autre autorité en application de lois spéciales. Dans quelques domaines d'audit, l'agrément de base de l'ASR suffit (état: 1.1.2017).

Révision/audit dans les secteurs suivants	Agrément LSR: entreprise de révision	Agrément LSR: auditeur responsable	Agrément spécial ASR / Agrément découlant d'une loi spéciale	Exigences supplémentaires
Banques/Infrastructures des marchés financiers ⁶⁶ /Groupes financiers/Négociants en valeurs mobilières/Offres publiques d'acquisition/Centrales d'émission de lettres de gage	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	Expert-réviseur	ASR	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev
Placements collectifs de capitaux ⁶⁷	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	Expert-réviseur	ASR	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev
Assurances	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	Expert-réviseur	ASR	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev
Intermédiaires financiers (lutte contre le blanchiment d'argent)	Réviseur (entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat) ⁶⁸	Réviseur	ASR/OAR ⁶⁹	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev et art. 24 LBA
Institutions de prévoyance	Expert-réviseur ⁷⁰	Expert-réviseur	(CHS PP)	–
Caisses-maladie	Expert-réviseur	Expert-réviseur	(OFSP)	–
Maisons de jeu	Expert-réviseur	Expert-réviseur	CFMJ	art. 75 OLMJ
Caisses de compensation AVS	Expert-réviseur	Expert-réviseur	OFAS	art. 165 RAVS

⁶⁶ En font partie les bourses, les systèmes multilatéraux de négociation, les contreparties centrales, les dépositaires centraux, les référentiels centraux et les systèmes de paiement.

⁶⁷ En font partie les directions de fonds, les fonds de placement, les SICAV, les sociétés en commandite de placements collectifs, les SICAF, les gestionnaires de placements collectifs et les représentants de placements collectifs étrangers.

⁶⁸ La société d'audit agréée doit satisfaire uniquement aux exigences auxquelles doivent satisfaire les entreprises de révision agréées en qualité de réviseur, mais endosse néanmoins le statut d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat dans la mesure où elle audite des

intermédiaires financiers directement soumis à la FINMA (IFDS) conformément aux dispositions de la LBA.

⁶⁹ L'ASR est compétente pour l'agrément des auditeurs qui contrôlent les IFDS. Pour l'agrément des auditeurs qui contrôlent les intermédiaires financiers affiliés à un OAR, c'est l'OAR respectif qui est compétent (art. 11a OSRev).

⁷⁰ Il y a une exception: seules les entreprises de révision agréées en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat peuvent faire office d'organe de révision pour les fondations de placement (art. 9, ordonnance du 22 juin 2011 sur les fondations de placement, OFP; RS 831.403.2).

Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

Etat: 31 décembre 2016

N° ASR	Raison de commerce/Nom	Lieu
500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zurich
500012	T + R AG	Gümligen
500038	Grant Thornton Bankrevision AG	Zurich
500149	OBT AG	St-Gall
500241	MAZARS SA	Vernier
500420	Deloitte AG	Zurich
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
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
504736	PKF CERTIFICA SA	Lugano
504792	Asset Management Audit & Compliance SA	Genève
505046	MOORE STEPHENS EXPERT (ZURICH) AG	Zurich
505062	AML Revisions AG *	Zurich
505065	TEBOR Treuhand AG *	Zoug
505070	VQF Audit AG *	Zoug
505077	CF Compagnie fiduciaire de révision sa *	Genève
505081	MOORE STEPHENS REFIDAR SA *	Genève
505093	RFC - Révision Fiscalité Conseils SA *	Satigny
505106	Révisions LBA Romandie Sàrl *	Montreux
505113	GFC Audit & Compliance SA *	Carouge
600001	Deloitte & Co. S.A.	Buenos Aires
600002	Kost Forer Gabbay & Kasierer	Tel Aviv

* agréés exclusivement pour l'audit des intermédiaires financiers directement soumis.

Déclarations d'intention signées avec les autorités étrangères

Etat: 31 décembre 2016

Pays	Autorité	Déclaration d'intention
Allemagne	Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK)	Absichtserklärung (2012)
Finlande	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)	Memorandum of Understanding (2014)
France	Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)	Protocole de coopération (2013)
Irlande	Irish Accounting and Auditing Supervisory Authority (IAASA)	Memorandum of Understanding (2016)
Canada	Canadian Public Accountability Board (CPAB)	Memorandum of Understanding (2014)
Liechtenstein	Finanzmarktaufsicht (FMA)	Absichtserklärung (2013)
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)	Memorandum of Understanding (2013)
Pays-Bas	Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)	Memorandum of Understanding (2012)
Etats-Unis d'Amérique	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	Statement of Protocol (2011) Addendum (2014)
Royaume-Uni	Financial Reporting Council (FRC)	Memorandum of Understanding (2014)

Arrêts des Tribunaux 2016

Etat: 31 décembre 2016

L'ASR dresse ci-dessous la liste complète des arrêts rendus en 2016 par les tribunaux fédéraux dans des causes opposant des titulaires d'agrément à l'ASR. Les arrêts sont cités par ordre chronologique avec une brève référence au sujet traité et à la conclusion des tribunaux.

- Arrêt du TAF B-2626/2015 du 19 janvier 2016: annonce par l'ASR de l'ouverture d'une procédure administrative contre un titulaire d'agrément. Recours rejeté dans la mesure de sa recevabilité, l'annonce de l'ASR ne pouvant être qualifiée de décision. Pas encore en force.
- Arrêt du TF 2C_860/2015 du 14 mars 2016: insuffisance des travaux d'audit dans le cadre de la révision des comptes d'une fondation de prévoyance (absence de prise en compte des prescriptions prévues par la loi et l'ordonnance applicable ainsi que des règles professionnelles, absence de stratégie d'audit, insuffisance d'esprit critique). Retrait de l'agrément pour une durée de cinq ans confirmée. Confirme arrêt du TAF B-1577/2015 du 17 août 2015. Recours rejeté.
- Arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016: violation des règles d'indépendance lors de l'établissement d'une attestation de vérification d'un rapport de fondation d'une société anonyme. Le mandat tendant à la vérification du rapport de révision n'avait pas encore pris fin lorsque l'auditeur responsable a accepté le mandat de membre du conseil d'administration de la société fondée et a détenu cinq pour cent des participations. Retrait de l'agrément pour une durée de deux ans. Recours rejeté.
- Arrêt du TAF B-6791/2015 du 27 avril 2016: violation des règles d'indépendance. Révision durant plusieurs années de deux sociétés appartenant au même groupe que l'organe de révision. La personne chargée du contrôle qualité des révisions effectuées par le titulaire était membre de la direction d'une société du groupe. Les prestations de révision n'ont pas été facturées. Retrait de l'agrément pour une durée de trois ans. Recours rejeté.
- Arrêt du TAF B-5317/2014 du 14 juillet 2016: violation des règles d'indépendance. Le titulaire de l'agrément a siégé durant plusieurs années aussi bien au conseil d'administration de l'organe de révision qu'à celui de huit sociétés révisées. Retrait de l'agrément pour une durée de deux ans. Recours rejeté.
- Arrêt du TAF B-5434/2014 du 14 juillet 2016: violation des règles d'indépendance. Révision de sept sociétés (signature de 40 rapports de révision) durant plusieurs années alors qu'un membre du conseil d'administration de l'organe de révision siégeait simultanément aux conseils d'administration des sociétés révisées. Retrait de l'agrément pour une durée de deux ans. Recours rejeté.
- Arrêt du TF 2C_1026/2015 du 18 juillet 2016: violation des règles d'indépendance. Relation professionnelle étroite (gestion commune d'un petit groupe de sociétés fournissant des prestations de révision et de comptabilité) avec un membre du conseil d'administration de deux sociétés révisées. Retrait de l'agrément pour une durée de deux ans. Confirme arrêt du TAF B-4868/2014 du 8 octobre 2015. Recours rejeté.
- Arrêt du TF 2C_29/2016 du 3 novembre 2016: retrait par la FINMA des agréments en vue de l'audit selon la LPCC et la LBA en raison de l'absence de la diligence requise dans l'exécution des travaux d'audit et de la rupture du lien de confiance. Procédure transférée à l'ASR au vu du transfert des compétences relatives à la surveillance des sociétés d'audit dès le 1er janvier 2015. Confirme arrêt du TAF B-3224/2013 du 23 novembre 2015. Recours rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
- Arrêt du TF 2C_121/2016 du 14 novembre 2016: violation des règles d'indépendance. Relation professionnelle étroite avec un membre du conseil d'administration de la société révisée et siège simultané au sein des conseils d'administration de l'organe de révision et de la société révisée. Retrait de l'agrément pour une durée de deux ans. Confirme arrêt du TAF B-2632/2014 du 15 décembre 2015. Recours rejeté.
- Arrêt du TF 2C_528/2016 du 15 novembre 2016: violation des règles d'indépendance. Révision durant plusieurs années de deux sociétés appartenant au même groupe que l'organe de révision. La personne chargée du contrôle qualité des révisions effectuées par le titulaire était membre de la direction d'une autre société du groupe. Les prestations de révision n'ont pas été facturées. Retrait de l'agrément pour une durée de trois ans. Confirme arrêt du TAF B-6791/2015 du 27 avril 2016. Recours rejeté.
- Arrêt du TF 2C_487/2016 du 23 novembre 2016: violation des règles d'indépendance lors de l'établissement d'une attestation de vérification d'un rapport de fondation d'une société anonyme. Le mandat tendant à la vérification du rapport de révision n'avait pas encore pris fin lorsque l'auditeur responsable a accepté le mandat de membre du conseil d'administration de la société fondée et a détenu cinq pour cent des participations. Le TF annule l'arrêt du TAF (B-7872/2015 du 21 avril 2016) confirmant le retrait de l'agrément pour une durée de deux ans et prononce un avertissement en lieu et place.

Comptes annuels de l'ASR

Bilan

(en CHF)

	Annexe	31.12.2016	31.12.2015
Liquidités	4	6'206'543	6'080'801
Créances	5	243'084	180'002
Travaux en cours	6	476'000	861'000
Actifs transitoires	7	107'995	72'254
Actifs circulants		7'033'622	7'194'057
Immobilisations financières	8	166'074	221'058
Immobilisations corporelles	9	319'526	306'246
Immobilisations incorporelles	10	149'659	127'424
Actifs immobilisés		635'259	654'728
Total des actifs		7'668'881	7'848'785
Engagements à court terme résultant de prestations		55'969	80'470
Engagements envers les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	11	323'228	84'677
Engagements envers les assurances sociales		104'115	123'278
Provisions à court terme	12	190'000	199'809
Passifs transitoires	13	340'809	312'931
Régularisation des émoluments d'agrément	14	840'460	807'260
Engagements à court terme		1'854'581	1'608'425
Régularisation des émoluments d'agrément	14	814'300	1'440'360
Engagements à long terme		814'300	1'440'360
Réserves	15	5'000'000	4'800'000
Fonds propres		5'000'000	4'800'000
Total des passifs		7'668'881	7'848'785

Compte de résultat

(en CHF)

	Annexe	01.01.2016 – 31.12.2016	01.01.2015 – 31.12.2015
Redevances de surveillance	16	3'321'620	3'515'324
Emoluments d'inspection	17	2'202'131	1'903'902
Emoluments d'agrément	18	1'136'324	1'129'428
Autres recettes	19	67'128	120'220
Total recettes		6'727'203	6'668'874
Charges de personnel	20	-5'497'979	-5'389'606
Charges d'exploitation	21	-859'746	-799'576
Amortissements	9, 10	-168'986	-179'565
Résultat d'exploitation		200'492	300'127
Résultat financier		-492	-127
Constitution d'une réserve	15	-200'000	-300'000
Bénéfice/Perte		–	–

Tableau des flux de trésorerie

(en CHF)

	Annexe	01.01.2016 – 31.12.2016	01.01.2015 – 31.12.2015
Attribution à la réserve	15	200'000	300'000
Amortissements sur immobilisations	9, 10	168'986	179'565
Augmentation/(diminution) du compte de régularisation des émoluments d'agrément (à long terme)	14	-626'060	-358'460
(Augmentation)/diminution des créances	5	-63'082	64'595
(Augmentation)/diminution des travaux en cours	6	385'000	-610'000
(Augmentation)/diminution des actifs transitoires	7	-35'741	-7'418
Augmentation/(diminution) des engagements		214'050	-34'279
Augmentation/(diminution) des engagements envers les assurances sociales		-19'163	786
Augmentation/(diminution) des provisions à court terme	12	-9'809	17'009
Augmentation/(diminution) des passifs transitoires	13	27'877	-12'347
Augmentation/(diminution) du compte de régularisation des émoluments d'agrément (à court terme)	14	33'200	87'000
Flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation		275'258	-373'549
Investissements d'immobilisations financières	8	-15	-17'019
Désinvestissements d'immobilisations financières	8	55'000	55'000
Investissements d'immobilisations corporelles	9	-120'344	-23'903
Investissements d'immobilisations incorporelles	10	-84'157	-91'232
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements		-149'516	-77'154
Variation des liquidités		125'742	-450'703
Liquidités au 1 ^{er} janvier	4	6'080'801	6'531'504
Liquidités au 31 décembre	4	6'206'543	6'080'801

Tableau des fonds propres

(en CHF)

	01.01.2016 – 31.12.2016	01.01.2015 – 31.12.2015
Etat au 1 ^{er} janvier	4'800'000	4'500'000
Attribution à la réserve	200'000	300'000
Etat au 31 décembre	5'000'000	4'800'000

Annexe aux comptes annuels 2016

1. Activité

Sise à Berne, l'ASR a le statut d'établissement de droit public doté de la personnalité juridique. 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 LSR. Elle surveille aussi les entreprises qui fournissent des prestations de révision à des sociétés d'intérêt public.

L'ASR 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 auprès des personnes et des entreprises agréées et des redevances perçues auprès des entreprises soumises à la surveillance de l'Etat. L'ASR tient sa propre comptabilité.

Depuis le 1^{er} septembre 2012, l'ASR exerce la surveillance de l'audit comptable des banques, des assurances et des placements collectifs de capitaux cotés en bourse. Depuis le 1^{er} janvier 2015, elle exerce en outre à titre exclusif la surveillance des entreprises de révision (audit financier) et des sociétés d'audit (audit prudentiel).

Au 31 décembre 2016, l'ASR comptait 30 collaborateurs se partageant 26 postes à plein temps (sans variation par rapport à l'exercice précédent).

2. Principes régissant l'établissement des comptes annuels

a. Généralités

Le présent rapport financier a été établi en référence aux International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), en application des art. 957 ss. du Code des obligations (art. 35, al. 2, LSR). La présentation des comptes annuels de l'ASR s'en écarte toutefois sur le point de la prévoyance professionnelle:

Pour satisfaire à la norme IPSAS 25, les charges de prévoyance sont imputées aux charges dans la période correspondant à «l'obliga-

tion actuelle». Par ailleurs, IPSAS exige la présentation détaillée des comptes de prévoyance professionnelle dans l'annexe. Dans la présentation des comptes annuels, les primes d'épargne et les primes de risque versées par l'ASR aux institutions de prévoyance sont imputées au titre de charges. Les éventuelles sous-couvertures et sur-couvertures constatées à l'issue de l'analyse actuarielle ne figurent pas au bilan. Au 31 décembre 2015 et au 31 décembre 2016, l'ASR a, pour la première fois, confié à la société Aon Schweiz AG le mandat de réaliser une expertise actuarielle. Les engagements nets de prévoyance ne sont pas inscrits au bilan comme prescrit par la norme IPSAS 25, mais à la rubrique des passifs éventuels (voir chiffre 22).

Les comptes annuels de l'ASR se rapportent à l'exercice 2016, clos au 31 décembre 2016 (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 surviennent.

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 comptable d'une immobilisation corporelle 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 néces-

saires. 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.

Un goodwill généré en interne n’est pas activé.

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 (art. 21 LSR). Les émoluments et la redevance de surveillance sont réglementés à l’art. 37 ss. 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.

n. Sûretés en faveur de tiers

L’ASR n’a constitué aucune sûreté en faveur de tiers (art. 959c, al. 2, ch. 8, CO).

o. Sûretés constituées en garantie des dettes

L’ASR n’a constitué aucune sûreté en garantie de ses dettes (art. 959c, al. 2, ch. 9, CO).

3. 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

4. Liquidités

(en CHF)

	2016	2015
Caisse	837	992
Compte postal	205'706	679'563
Compte de placement Administration fédérale des finances (AFF)	6'000'000	5'400'246
Liquidités	6'206'543	6'080'801

5. Créances

	2016	2015
Créances résultant d'émoluments	165'766	63'400
Créances Yellowpay	22'318	52'389
Autres créances	55'000	64'213
Créances sur prestations	243'084	180'002

Comme pour l'exercice précédent, aucun ducreire n'a été constitué, étant donné que l'ASR n'a comptabilisé que des pertes insignifiantes sur débiteur.

6. Travaux en cours

	2016	2015
Travaux en cours	476'000	861'000
Travaux en cours	476'000	861'000

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

7. Actifs transitoires

	2016	2015
Actifs transitoires	107'995	72'254
Actifs transitoires	107'995	72'254

Les comptes de régularisation actifs enregistrent les paiements effectués pour l'exercice suivant (loyers, frais de voyage, abonnements CFF).

8. Immobilisations financières

L'ASR dispose de deux comptes de garantie de loyer dotés au total de CHF 111'074 en relation avec la location des locaux administratifs. Cette rubrique enregistre également une

créance à long terme de CHF 55'000 (exercice précédent: CHF 110'000), suite à l'achèvement d'un projet IT (2014).

9. Immobilisations corporelles

(en CHF)

	Mobilier et équipements	Bureautique, matériel informatique	Bureautique, matériel informatique	2016	2015
Coûts d'acquisition					
Etat au 1 ^{er} janvier	408'432	190'434	336'410	935'276	911'373
Entrées	31'614	12'792	75'938	120'344	23'903
Sorties	–	-2'016	–	-2'016	–
Etat au 31 décembre	440'046	201'210	412'348	1'053'604	935'276
Amortissements					
Etat au 1 ^{er} janvier	-281'078	-169'859	-178'093	-629'030	-503'260
Entrées	-44'005	-21'824	-41'235	-107'064	-125'770
Sorties	–	2'016	–	2'016	–
Etat au 31 décembre	-325'083	-189'667	-219'328	-734'078	-629'030
Valeur comptable nette	114'963	11'543	193'020	319'526	306'246

A la date de clôture, il n'existe aucun indicateur de dépréciation de valeur des immobilisations corporelles.

Actuellement, aucune immobilisation corporelle ne fait l'objet de restrictions, de droits de disposition ni de mise en gage.

10. Immobilisations incorporelles

	Logiciels, Registre et Administration	Autres logiciels	2016	2015
Coûts d'acquisition				
Etat au 1 ^{er} janvier	485'729	168'383	654'112	572'841
Entrées	78'835	5'322	84'157	91'232
Sorties	–	–	–	-9'961
Etat au 31 décembre	564'564	173'705	738'269	654'112
Amortissements				
Etat au 1 ^{er} janvier	-392'568	-134'120	-526'688	-482'854
Entrées	-43'016	-18'906	-61'922	-53'795
Sorties	–	–	–	9'961
Etat au 31 décembre	-435'584	-153'026	-588'610	-526'688
Valeur comptable nette	128'980	20'679	149'659	127'424

A la date de clôture, il n'existe aucun indicateur de dépréciation de valeur des immobilisations corporelles.

Actuellement, aucune immobilisation incorporelle ne fait l'objet de restrictions, de droits de disposition ni de mise en gage.

11. 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 323'228 (exercice précédent: CHF 84'677) sera restitué en 2017 aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

12. Provisions à court terme

(en CHF)

	2016	2015
Engagements à titre de charges de personnel	188'000	193'809
Provisions pour indemnisation des parties	2'000	6'000
Provisions à court terme	190'000	199'809

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.

13. Passifs transitoires

	2016	2015
Passifs transitoires divers	340'809	312'931
Passifs transitoires	340'809	312'931

Les passifs transitoires comprennent essentiellement des comptes de régularisation pour les charges sala-

riaux et les coûts relatifs au rapport de gestion 2016.

14. Régularisation des émoluments d'agrément

	2016	2015
Régularisation des émoluments d'agrément à court terme	840'460	807'260
Régularisation des émoluments d'agrément à long terme	814'300	1'440'360
Régularisation des émoluments d'agrément	1'654'760	2'247'620

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

15. Réserves

(en CHF)

	2016	2015
Réserves	5'000'000	4'800'000
Réserves	5'000'000	4'800'000

L'ASR constitue les réserves nécessaires à l'exercice de sa surveillance, jusqu'à concurrence d'un budget annuel (art. 35, al. 3, LSR). Durant l'exercice sous revue, l'ASR a augmenté ses réserves de CHF 200'000 (exercice précédent: CHF 300'000) dans le cadre de l'adaptation générale de son budget pour couvrir la reprise de certaines compétences jusqu'alors dévolues à la FINMA (concentration de la surveillance).

16. Redevances de surveillance

L'excédent de CHF 323'228 (exercice précédent: CHF 84'677) a été compensé avec les redevances de surveillance. Ce montant sera inscrit au crédit des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat en 2017 (cf. chiffre 11).

17. Emoluments d'inspection

L'augmentation des émoluments d'inspection s'explique en particulier par un surcroît de travail inhabituel en lien avec des inspections ad-hoc.

18. Emoluments d'agrément

	2016	2015
Emoluments d'agrément des personnes physiques	333'600	367'300
Emoluments d'agrément des entreprises de révision	268'000	561'000
Commissions de paiement via internet	-26'686	-30'082
Remboursements d'émoluments d'agrément	-31'450	-40'250
Constitution du compte de régularisation des émoluments d'agrément	-214'400	-448'800
Dissolution du compte de régularisation des émoluments d'agrément des années précédentes	807'260	720'260
Emoluments d'agrément	1'136'324	1'129'428

L'agrément des entreprises de révision est limité à cinq ans. Les demandes de renouvellement fluctuent donc selon les années. Durant l'exercice sous revue, elles ont été nettement moins nombreuses, ce qui explique la baisse des émoluments versés par les entreprises de révision.

19. Autres recettes

Le poste des autres recettes inclut en particulier les recettes d'un séminaire organisé par l'ASR à Zurich ainsi que les émoluments facturés par l'ASR au titre de frais de procédure et d'avertissement.

20. Charges de personnel

(en CHF)

	2016	2015
Salaires/rémunération des membres du Conseil d'administration	4'156'872	4'102'556
Cotisations sociales	956'750	874'156
Autres charges de personnel	310'709	300'550
Rémunération de tiers	73'648	112'344
Charges de personnel	5'497'979	5'389'606

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

L'augmentation de la cotisation patronale est principalement due à l'harmonisation du règlement de prévoyance de l'ASR avec celui de la Confédération au 1er janvier 2016 (ajustement des cotisations d'épargne LPP).

Pour l'exercice sous revue, la rémunération de tiers comprend les honoraires du service de traduction ex-

terne (CHF 21'748) et les honoraires de conseil (CHF 51'900).

21. Charges d'exploitation

	2016	2015
Loyer	226'725	196'422
Frais d'administration	130'042	134'777
Informatique	309'528	301'884
Autres charges d'exploitation	193'451	166'493
Charges d'exploitation	859'746	799'576

22. Passifs éventuels

A la date de clôture, l'ASR ne doit faire face à aucune plainte en dommages-intérêts, ni en cours, ni en gestation.

En ce qui concerne les fonds de prévoyance, l'ASR a confié à la société Aon Schweiz AG le mandat de réaliser une expertise actuarielle à la date de clôture du 31 décembre 2016. Selon cette expertise, les engagements nets de prévoyance de l'ASR au 31 décembre 2016 se montent à CHF 6,6 mio. (exercice précédent: CHF 7,0 mio.).

23. Contrat de location simple (hors bilan)

(en CHF)

	2016	2015
Versements minimum jusqu'à une année	11'172	11'172
Versements minimum 2 à 6 ans	0	11'172

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 5 ans (1.3.2013 – 1.1.2018).

L'ASR n'a conclu aucun contrat de location-financement devant figurer au bilan.

24. 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. Sont réputés «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; RS 172.010.1)
- Swisscom, La Poste, Chemins de fer fédéraux
- Membres du Conseil d'administration
- Membres de la direction et de l'équipe directoriale

b. Relations avec la Confédération

L'ASR est un établissement fédéral de droit public doté de sa propre personnalité juridique (art. 28, al. 2, LSR) faisant partie de l'administration fédérale décentralisée. La Confédération peut donc influencer l'ASR à plusieurs niveaux:

– La LSR est une loi fédérale promulguée par les Chambres fédérales. L'OSRev et les autres ordonnances afférentes sont promulguées par le Conseil fédéral.

– Le Conseil fédéral nomme les membres du Conseil d'administration, désigne son président et son vice-président et fixe les indemnités des membres du Conseil d'administration. Le Conseil fédéral peut révoquer un ou plusieurs membres du Conseil d'administration pour de justes motifs (art. 30, al. 3, 5 et 6, LSR).

– Le Conseil fédéral approuve la conclusion et la résiliation du contrat de travail du directeur (art. 30a, let. g, LSR).

– Le Conseil fédéral approuve le contrat d'affiliation à PUBLICA (art. 30a, let. e, LSR).

– Le Conseil fédéral approuve les objectifs stratégiques et examine chaque année s'ils sont atteints (art. 30a, let. b et art. 38, al. 2, let. f, LSR).

– Le Conseil fédéral approuve le rapport de gestion et donne décharge au Conseil d'administration (art. 30a, let. m et art. 38, al. 2, let. g, LSR).

– Le Contrôle fédéral des finances fait office d'organe de révision de l'ASR, en application du CO (art. 32, al. 2, LSR) et de la loi sur le contrôle des finances.

– 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

Conseil d'administration	2016	2015
Honoraires du président	80	75
Honoraires du vice-président	50	38
Honoraires des autres membres	75	52
Cotisations sociales ⁷¹	12	9
Rémunération des membres du Conseil d'administration	217	174
Directeur et direction	2016	2015
Salaire du directeur	265	260
Prestations annexes du directeur ⁷²	46	44
Salaires des autres membres de la direction	744	719
Prestations annexes des autres membres	78	73
Cotisations sociales ⁷³	272	226
Rémunération des membres de la direction	1'405	1'322

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

Les honoraires du Conseil d'administration ont été redéfinis par le Conseil fédéral au 1.1.2016.

25. Événements postérieurs à la date de clôture

Aucun événement susceptible de modifier la pertinence des comptes 2016 n'est survenu après la date de clôture au 31 décembre 2016.

⁷¹ Inclut les cotisations AVS/AI/APG et AC.

⁷² Inclut des prestations salariales accessoires imposables telles que gratifications ou allocations familiales surobligatoires.

⁷³ Inclut les cotisations AVS/AI/APG, AC, AP/ANP, cotisation d'épargne et prime de risque LPP.



Rapport de l'organe de révision sur le contrôle restreint

au Conseil d'administration de l'autorité fédérale de surveillance en matière de révision à l'attention du Conseil fédéral

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 résultat, tableau de financement, tableau des fonds propres et annexe) de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) pour l'exercice arrêté au 31 décembre 2016.

La responsabilité de l'établissement des comptes annuels incombe au Conseil d'administration 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 ou d'autres violations de la loi 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 annuels ne sont pas conformes à la loi suisse.

Berne, le 2 mars 2017

CONTROLE FEDERAL DES FINANCES

Andreas Meyer
Réviseur responsable
Expert-réviseur agréé

Peter Küpfer
Expert-réviseur agréé

Annexes:

Comptes annuels, comprenant le bilan, le compte de résultat, le tableau de financement, le tableau des fonds propres et l'annexe