





Impressum

Edition

ASR
Bundesgasse 18
Case postale
CH-3001 Berne

Direction

ASR

Conception et graphisme

Moser Graphic Design, Berne

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

Par souci de lisibilité, le présent rapport est rédigé
sans différenciation entre les genres. Les termes
employés s'appliquent à tous les genres en vertu
du principe d'égalité de traitement.

Rapport de gestion 2021

Sommaire

4 Préambule

6 L'ASR en chiffres

8 Développement de la réglementation

8 Projets en cours

9 Projets achevés

11 Financial Audit

11 Tour d'horizon

11 Inspections 2021

19 Analyse des causes et mesures à prendre

21 Procédures et enquêtes préalables

21 Indicateurs de la qualité de l'audit

23 Evaluation de l'enquête de l'IFIAR

23 Coopération avec les bourses

23 Coopération avec les comités d'audit

24 Élaboration des normes

24 Technologie

26 Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2022

27 Regulatory Audit

27 Tour d'horizon

28 Inspections 2021

31 Analyse des causes et mesures à prendre

32 Procédures et enquêtes préalables

32 Collaboration avec la FINMA

32 Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2022

33 Affaires internationales

33 Introduction

33 Effets extraterritoriaux de la LSR

33 Relations avec l'Union européenne

33 Collaboration avec les États-Unis

33 Relations avec d'autres États et organismes

33 Organismes multilatéraux

34 Transmission d'informations par des particuliers à des autorités étrangères

35 Agrément

35 Généralités

35 Statistiques

39 Renouvellement de l'agrément

39 Obligations d'annonce et de communication

41 Enforcement et jurisprudence

41 Enforcement

42 Jurisprudence

43 Autres arrêts intéressants

45 Audit des institutions de prévoyance

46 Annexes

46 Organisation de l'ASR

47 Abréviations

48 Autres types d'agrément pour l'audit en Suisse

49 Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État

50 Coopération avec les autorités étrangères de surveillance en matière de révision

51 Comptes annuels de l'ASR

54 Annexe aux comptes annuels 2021

63 Rapport de l'organe de révision

Préambule

2021 aura été la première grande année de vérité en situation de pandémie pour tous les acteurs de l'audit. En effet, de nombreuses révisions étaient déjà terminées lorsque la crise du coronavirus s'est déclarée l'année précédente. L'autorité de surveillance observe que cette situation a été très bien gérée dans la plupart des cas. Les acteurs de l'audit ont su appréhender les difficultés spécifiques avec pragmatisme pour mettre en œuvre des solutions conformes aux réglementations en vigueur.

La pandémie a toutefois instauré une «nouvelle normalité», laquelle n'est pas sans nouveaux défis non plus. Ainsi, la vérification des données a pris une importance considérable dans le sillage de la pandémie. Cet aspect méthodologique présente des avantages incontestables en termes d'efficacité et de taux de couverture, mais renferme également le risque de voir la société auditée considérée davantage comme une collection de données plutôt que comme un système social. Les données ne restituent que très imparfaitement la culture d'entreprise, alors que ce paramètre est fondamental pour l'évaluation des risques et les vérifications ciblant les actes frauduleux ou illicites. L'hybridation des méthodologies est certainement la voie d'avenir à suivre. Cependant, les membres des équipes d'audit doivent encore pouvoir être

présents sur site dans certains cas. Les entreprises de révision devraient donc définir les phases d'audit et les thèmes d'audit pour lesquels le contact humain avec la société auditée reste indispensable.

Quinze revues auprès d'entreprises soumises à la surveillance de l'État

S'agissant des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, l'ASR a exercé sa surveillance en faisant largement recours aux contrôles à distance. Les expériences recueillies continuent d'être positives, tant d'un côté que de l'autre. Ici aussi, il faut s'attendre à ce que les inspections hybrides incluant des éléments en présentiel se généralisent.

Dans le secteur du Financial Audit, l'ASR a procédé à neuf inspections englobant 31 mandats de révision financière au total. Les thèmes prioritaires étaient les suivants: fraudes, estimations comptables et éléments probants. Le recours à l'analyse informatique des données devient de plus en plus courant.

Dans le secteur du Regulatory Audit, l'ASR a procédé à sept inspections englobant 16 mandats d'audit prudentiel au total. Dans leur grande majorité, les constats ont porté sur l'application des dispositions régissant la lutte contre le blanchiment d'argent (LBA).

Agréments: statistiques relativement stables

Le nombre d'entreprises de révision agréées est resté relativement stable (2'027 en 2021, contre 2'077 en 2020). Les agréments arrivant en fin de validité en 2022 étant peu nombreux, il ne faut pas s'attendre à une variation notable du nombre d'agréments durant l'exercice à venir. L'examen des demandes de renouvellement a une fois de plus mis en évidence des lacunes dans le domaine de l'assurance-qualité interne. Comme l'année précédente, un manque de rigueur a été relevé çà et là au niveau du contrôle subséquent et de la formation continue.

Annonces de tiers (whistleblowing) et enforcement

Le nombre d'irrégularités présumées est en recul par rapport à l'exercice précédent. L'ASR a reçu au total 27 annonces de tiers relatives à des irrégularités présumées contre la loi ou les règles professionnelles (2020: 37). 11 annonces concernaient des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (2020: 14). L'ASR procède à des investigations uniquement lorsqu'il s'agit d'annonces crédibles et ouvre une procédure en droit administratif seulement lorsqu'il s'agit d'infractions qualifiées. Ces critères ont été remplis dans six cas durant l'exercice sous revue. Au total, l'ASR a prononcé 61 avertissements, six re-



Conseil d'administration de l'ASR: Victor Balli, Prof. Dr. Sabine Kilgus, Wanda Eriksen, Prof. Dr. Conrad Meyer et Prof. Daniel Oyon

traits d'agrément et treize refus d'agrément durant l'exercice sous revue.

ESG: une grille d'analyse qui gagne en importance

Les questions touchant à l'environnement, le social et la gouvernance d'entreprise (Environmental Social Governance, ESG) sont plus actuelles que jamais. Ce vaste débat social porte principalement sur les devoirs d'information et de présentation visant à éclairer l'apport de l'économie à l'accomplissement des objectifs de la collectivité dans ces domaines. En second lieu, il soulève aussi la question du contrôle ou de l'attestation par un tiers indépendant, en particulier par une entreprise de révision, visant à garantir la comparabilité et la fiabilité des informations publiées. La législation suisse a déjà instauré les premières obligations ESG. C'est par exemple le cas pour les analyses d'égalité salariale ou les devoirs de diligence dans les domaines des mi-

nerais et des métaux provenant de zones de conflit et du travail des enfants. D'autres obligations de contrôle viendront sans aucun doute s'y ajouter. L'ASR entend suivre de très près le développement de cette thématique. Fidèle à son propre engagement en faveur de la protection de l'environnement, l'ASR a adhéré en 2021 au programme de management environnemental RUMBA de la Confédération.

Nouvelle direction opérationnelle de l'ASR

Après la disparition soudaine en octobre 2020 de Frank Schneider, directeur de l'ASR depuis sa création, l'ASR est pilotée depuis janvier 2021 par Reto Sanwald, directeur, et Martin Hürzeler, directeur suppléant.

L'exercice 2021 a à nouveau été une année exigeante. La disponibilité, la flexibilité et la créativité de toute l'équipe ASR nous permettent d'envisager 2022 avec confiance.

Berne, 31 janvier 2022

Wanda Eriksen

Wanda Eriksen
Présidente du Conseil
d'administration

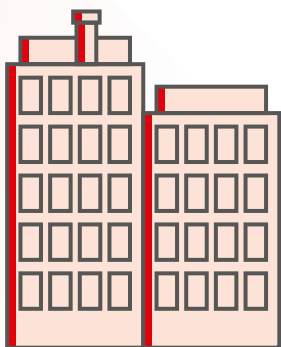
[Signature]

Dr. Reto Sanwald
Directeur

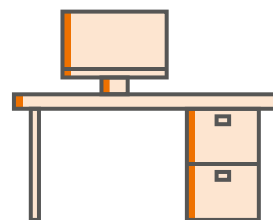


Direction de l'ASR: Michael Hubacher, Dr. Reto Sanwald, Martin Hürzeler et Heinz Meier

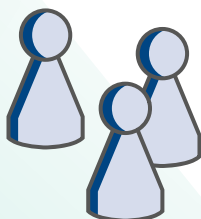
L'ASR en chiffres



2'005 Nombre d'entreprises de révision agréées



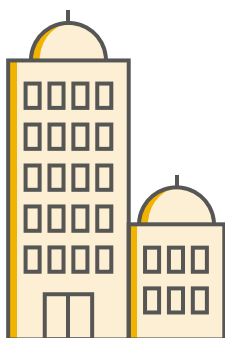
23,4 Effectifs (EPT)



10'208 Nombre de personnes physiques agréées



6,54 Mio.
Total des charges ASR



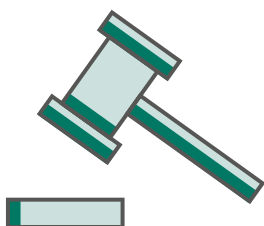
Entreprises de révision contrôlées annuellement

Nombre d'inspections FA/RA

16 en 2021

19 en 2020

- PricewaterhouseCoopers AG
- Ernst & Young AG
- KPMG AG
- Deloitte AG
- BDO AG



6 retraits d'agrément
61 avertissements



22 Entreprises de révision
soumises à la surveillance de l'État

Développement de la réglementation

Projets en cours

Mandat d'experts sur la nécessité de légiférer en matière de révision

Le 8 novembre 2017, le Conseil fédéral a pris acte du rapport présenté par Peter Ochsner et Daniel Suter sur la nécessité de légiférer en matière de révision et a décidé de soumettre sept propositions concrètes à une évaluation approfondie par le Département fédéral de justice et police (DFJP) et par d'autres services fédéraux¹. La direction de ce projet a été confiée à l'Office fédéral de justice (OFJ). Cette évaluation approfondie est même mentionnée dans la réponse du Conseil fédéral du 30 novembre 2018 au postulat Ettlin («Il n'appartient pas à la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle d'imposer de nouvelles règles»)².

L'OFJ a procédé à diverses clarifications durant l'année 2021. Le rapport final est attendu pour le printemps 2022, après consultation. Il inclut également la réponse au postulat «Reconnaître les entreprises proches de la Confédération comme des sociétés d'intérêt public au sens de la loi sur la surveillance de la révision» (voir ci-dessous). Le sujet est présenté en détail au chapitre «Audit des institutions de prévoyance».

Entreprises proches de la Confédération en tant que sociétés d'intérêt public

Dans son postulat «Reconnaître les entreprises proches de la Confédération comme des sociétés d'intérêt public au sens de la loi sur la surveillance de la révision» du 12 novembre 2019, la Commission de gestion du Conseil des États (CdG-E) demande au Conseil fédéral d'étudier une éventuelle modification de l'art. 2, let. c, LSR en ce sens que toutes les entreprises proches de la Confédération soient assimilées ou au moins traitées comme des «sociétés d'intérêt public».

Le Conseil des États a adopté le postulat le 11 mars 2020. Les clarifications du Conseil fédéral ont lieu dans le cadre du rapport concernant le

mandat d'experts sur la nécessité de légiférer en matière de révision (voir ci-dessus).

Révision du droit de la société anonyme

Les Chambres fédérales ont adopté la révision du droit de la société anonyme le 19 juin 2020. Les éléments centraux de cette révision sont déjà évoqués dans les commentaires de l'année précédente³. Les ordonnances d'application sont en cours d'élaboration. Aucun nouvel élément n'est venu s'y ajouter. Le référendum n'a pas été saisi. L'entrée en vigueur est attendue pour 2023.

Ordonnance sur les devoirs de diligence et de transparence en matière de minerais et de métaux provenant de zones de conflit et en matière de travail des enfants (ODiTr)

Les Chambres fédérales ont proposé un contre-projet indirect à l'initiative populaire «Entreprises responsables – pour protéger l'être humain et l'environnement» (initiative dite pour des multinationales responsables). Ce contre-projet a été adopté à la suite du scrutin populaire du 29 novembre 2020. Les nouvelles dispositions du CO instaurent notamment des devoirs de diligence et de transparence dans les domaines des minerais et des métaux provenant de zones de conflit et du travail des enfants.

Les entreprises concernées doivent mettre en place un système de gouvernance pour des chaînes d'approvisionnement responsables et traçables. Les entreprises sont notamment tenues d'identifier et d'évaluer les risques d'impacts négatifs liés à leurs chaînes d'approvisionnement. Elles établissent à cet effet un plan de gestion des risques et prennent les mesures qui s'imposent pour réduire les risques identifiés.

L'audit sera réalisé chaque année par une entreprise de révision agréée en qualité d'expert-réviseur, laquelle adressera un rapport d'audit à l'organe supérieur de direction ou d'administration. Selon le rapport explicatif,

l'auditeur responsable doit être agréé en qualité d'expert-réviseur. Le recours à une entreprise de révision garantit un cadre procédural standardisé, gage de comparabilité des rapports d'audit. Cette procédure ne doit pas impérativement être prise en charge par l'entreprise faisant office d'organe de révision. Mais les dispositions sur l'indépendance de l'organe de révision (art. 728 CO) s'appliquent par analogie.

Pour l'entreprise de révision, il s'agit de procéder à un examen d'adéquation pour déterminer s'il existe des faits dont il résulte que la société auditée n'a pas respecté ses devoirs de diligence («negative assurance»). L'audit peut s'inspirer de la NAS 980 (Principes pour l'audit des systèmes de management de la compliance). L'entreprise de révision est appelée à évaluer, avec une assurance limitée, si les règles de gouvernance s'appliquant aux chaînes d'approvisionnement et le système de traçabilité des chaînes d'approvisionnement sont présentés par la société auditée de manière adéquate dans tous leurs aspects significatifs. Elle a par ailleurs pour mission d'identifier et d'évaluer tout risque éventuel d'impact négatif. L'audit comprend donc l'identification des risques, le plan de prévention des risques et les mesures à prendre pour réduire ces risques. Le système de gouvernance ayant trait aux obligations de diligence n'est pas audité sous l'angle de son efficacité. Il est possible que les associations professionnelles édictent une norme d'audit spécifique en la matière.

Révision de l'AVS

Il y a lieu de moderniser le dispositif de surveillance visant l'AVS, les prestations complémentaires, les allocations pour perte de gain et les allocations familiales dans l'agriculture. Cet objectif nécessite de réorienter la surveillance en fonction des risques, de renforcer la gouvernance et de mettre à niveau les dispositions régissant les

¹ Voir rapport de gestion 2017 de l'ASR (p. 8 s.).

² Voir rapport de gestion 2018 de l'ASR (p. 7).

³ Voir rapport de gestion 2020 de l'ASR (p. 11 ss.).

systèmes d'information par rapport à la technologie actuelle. Le Conseil fédéral a approuvé le message afférent au projet de loi le 20 novembre 2019. Les éléments centraux de cette révision sont déjà évoqués dans les commentaires de l'année précédente⁴. Le projet a été traité le 21 juin 2021 par le Conseil des États en qualité de première chambre. Aucun élément essentiel n'est venu s'y ajouter.

Révision de la loi sur la protection des données

Le 25 septembre 2020, le Parlement a adopté la révision totale de la loi sur la protection des données, dont l'annexe relative à la modification du droit en vigueur ajoute à la loi sur la surveillance de la révision un nouvel article sur le traitement de données personnelles et de données concernant des personnes morales (nouvel art. 15b LSR). Les ordonnances d'application sont en cours d'élaboration. Aucun nouvel élément n'est venu s'y ajouter. L'entrée en vigueur n'est pas attendue avant début 2023 au plus tôt.

Loi fédérale sur la lutte contre l'usage abusif de la faillite

Le 26 juin 2019, le Conseil fédéral a présenté aux Chambres fédérales le message relatif à la loi fédérale sur la lutte contre l'usage abusif de la faillite. Le projet prévoit différentes mesures visant à empêcher les débiteurs d'user abusivement de la procédure de faillite pour échapper à leurs obligations. Sous l'angle de l'audit, le projet comporte deux éléments pertinents:

- D'une part, la renonciation au contrôle restreint ne peut plus déployer ses effets que pour l'exercice suivant. De plus, l'opting-out doit être annoncé à l'office du registre du commerce avant le début de l'exercice. Il ne sera ainsi plus possible de recourir à l'opting-out avec effet rétroactif.
- D'autre part, la vente d'un manteau d'actions est interdite. Un peu plus libéral que le Conseil fédéral, le Parlement a limité cette interdiction aux sociétés surendettées

sans activité commerciale ni actifs. Le Conseil fédéral avait proposé d'interdire la vente d'un manteau d'actions dans tous les cas. Si, sur la base d'une annonce de mutation, l'office du registre du commerce a des soupçons fondés qu'il s'agit d'une vente d'un manteau d'actions, il demande à la société de présenter ses comptes annuels signés, voire les comptes annuels révisés si elle a un organe de révision. Si la société n'obtempère pas ou si les comptes annuels confirment les soupçons, l'office du registre du commerce refuse la demande d'inscription.

Le projet de loi n'a pas encore été approuvé pour cause de divergences.

Limited Qualified Investor Funds

Le Parlement a approuvé le 17 décembre 2021 une révision partielle de la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC), en relation avec l'introduction d'une nouvelle typologie de fonds dite Limited Qualified Investor Fund (L-QIF). Les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes annuels consolidés du L-QIF et de chacune des sociétés immobilières intégrées au fonds doivent être audités par une ERSE, selon les principes de la révision ordinaire au sens du CO (audit financier). Bien que le L-QIF ne soit pas assujéti à la surveillance de la FINMA, il doit être audité par une société d'audit agréée par l'ASR pour les audits requis par les lois sur les marchés financiers. Le droit d'application afférent est en cours de préparation. L'entrée en vigueur de la révision est attendue au plus tôt pour mi-2022.

Projets achevés

Étude «Examen de mesures de réduction des coûts de la réglementation de contrôle restreint»

Les critiques formulées dans le rapport d'experts Ochsner/Suter au sujet du rapport coûts/bénéfices et du «formalisme» du contrôle restreint ont incité le Conseil fédéral à autoriser le Secrétariat d'État à l'économie

(seco) à mandater la Haute école des sciences appliquées de Zurich (ZHAW) pour une étude approfondie, qui a été publiée en novembre 2020. Les préoccupations de l'ASR concernant cette étude et sa méthodologie sont déjà évoquées dans les commentaires de l'année précédente⁵.

Les mesures recommandées par cette étude n'ont pas été poursuivies parce que les Chambres fédérales ont décidé de renforcer le principe institutionnel de la révision dans le cadre des débats sur la nouvelle loi sur la lutte contre l'usage abusif de la faillite (cf. supra, chapitre «Projets en cours»).

Modification de la LBA

Le 26 juin 2019, le Conseil fédéral a approuvé le message concernant la modification de la loi sur le blanchiment d'argent (LBA). Cette révision matérialise les principales recommandations émises par le Groupe d'action financière (GAFI) dans son quatrième rapport d'évaluation mutuelle concernant la Suisse.

Il était question entre autres d'assujettir les entreprises de révision à la LBA lorsqu'elles font office de «conseillères et conseillers» qui, à titre professionnel, préparent ou effectuent les activités suivantes: création, gestion et administration de sociétés de domicile ayant leur siège en Suisse ou à l'étranger ou de trusts ainsi qu'organisation des apports de fonds, achat ou vente de sociétés, mise à disposition d'une adresse ou de locaux au titre de siège ou exercice de la fonction d'actionnaire des entités précitées.

Les Chambres fédérales ont renoncé le 19 mars 2021 à introduire une telle réglementation et ont approuvé la modification de la LBA. L'entrée en vigueur de la LBA révisée et des ordonnances d'application afférentes est attendue pour 2023.

⁴ Voir rapport de gestion 2020 de l'ASR, p. 13.

⁵ Voir rapport de gestion ASR 2020, p. 10 ss.

Développement du droit de la révision

Considérant la nouvelle loi fédérale sur la lutte contre l'usage abusif de la faillite, la commission juridique du Conseil des Etats voulait, à travers la motion «Développement du droit de la révision», demander au Parlement de présenter un projet de révision du droit de la révision (art. 727 ss. CO). Ce projet aurait eu pour point de mire le développement des dispositions en matière de révision pour empêcher le retard dans le prononcé de la faillite et prévenir tout abus en la matière. Mais il faut aussi éviter de surcharger les acteurs économiques à travers le dispositif légal de la révision.

Le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion, arguant du fait que les diverses études réalisées à ce sujet durant ces dernières années n'ont pas identifié de lacune générale dans le droit de la révision. Le Conseil des Etats a approuvé la motion à l'unanimité le 31 mai 2021. Mais le Conseil national ne l'a pas suivi en rejetant la motion le 6 décembre 2021. L'affaire a donc été classée sans suite.

Conditions allégées pour l'octroi de l'agrément d'audit des sociétés fintech

Les entreprises actives dans les technologies financières (entreprises dites fintech, art. 1b, LB) doivent mandater une société d'audit agréée par l'ASR

pour l'audit requis par la LFINMA. L'OSRev précise les conditions d'agrément à remplir pour être habilité à auditer ces établissements financiers. Les entreprises de révision doivent en particulier avoir un nombre minimal d'auditeurs responsables et de mandats d'audits dans le secteur fintech. De plus, les auditeurs responsables doivent pouvoir justifier d'un certain nombre d'heures d'audit et de formation continue dans ce domaine. Le nombre de sociétés fintech assujetties à la FINMA est actuellement encore très bas. Le marché n'est pas assez consistant pour pouvoir remplir les conditions d'agrément susmentionnées. Ces conditions sont donc ajustées à la situation en ce sens que les mandats et les heures d'audit consacrées aux banques et aux placements collectifs sont également pris en compte par l'ASR. Des exigences minimales sont toutefois maintenues en ce qui concerne la formation continue dans le secteur fintech. Les allègements en question entreront en vigueur le 1er août 2021.

Mise à jour des circulaires ASR

L'ASR a procédé au rafraîchissement de la mise en page de toutes ses circulaires au 15 octobre 2021. Elle a profité de l'occasion pour codifier certains éléments faisant déjà partie intégrante de sa pratique et procédé à diverses retouches d'ordre rédactionnel.

Financial Audit

Tour d'horizon

Le marché suisse de l'audit des sociétés d'intérêt public est dominé par les cinq plus grandes enseignes de l'audit financier BDO, Deloitte, EY, KPMG et PwC⁶. Le nombre d'entreprises de révision au bénéfice d'un agrément en qualité d'entreprise soumise à la surveillance de l'État (ERSE) s'élevait au total à 22 à fin 2021 (fin 2020: 23).

L'impact de la pandémie du COVID-19 est considérable, non seulement sur les sociétés d'intérêt public, mais aussi sur les ERSE et l'ASR. Afin de protéger la santé de ses collaborateurs et des col-

laborateurs des ERSE, l'ASR a organisé ses inspections dans une large mesure à distance depuis le début de la pandémie. Ce mode de travail nécessite un archivage numérique complet des dossiers de révision au niveau des ERSE, pour que l'ASR puisse y accéder soit en ligne, soit au moyen de matériel informatique fourni par l'ERSE. Les entretiens ont lieu en vidéoconférence, soit en utilisant la plateforme numérique de l'ASR, soit celle de l'ERSE concernée. Les expériences recueillies de part et d'autre sont positives. Après la pandémie, il faudra s'attendre à une généralisation des inspections hybrides incluant certains éléments en présentiel.

Inspections 2021

Tour d'horizon

Durant l'année sous revue, l'ASR a réalisé neuf inspections⁷. Dans ce cadre, l'ASR a passé en revue les dossiers de révision des états financiers de 31 sociétés (File Reviews). Une revue de dossier n'est pas une deuxième révision, mais une analyse focalisée sur des éléments précis ou des problématiques dans lesquelles l'ASR voit des risques particuliers (fig. 1).

Figure 1
Statistique 2021 des inspections et des constats de l'ASR (vs 2020)

Catégorie	Cinq plus grandes entreprises de révision		Autres		Total	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020
Inspections Financial Audit	5	5	4	6	9	11
Constats de type comment form/Firm Review Financial Audit	2	6	5	14	7	20
Dossiers contrôlés ⁸	27	28	4	6	31	34
Constats de type comment form/File Review Financial Audit	9	26	13	14	22	40

⁶ Voir le Swiss Audit Monitor 2021 de la Chaire of Auditing and Internal Control de l'Université de Zurich: selon figure 4, les cinq plus grandes entreprises de révision absorbent 99,8% des honoraires de révision des sociétés composant le Swiss Performance Index (SPI).

⁷ Les opérations de contrôle ont été achevées pour deux 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 2021 de l'ASR. En revanche, les deux contrôles qui n'étaient pas terminés au 31 décembre de l'année dernière sont inclus.

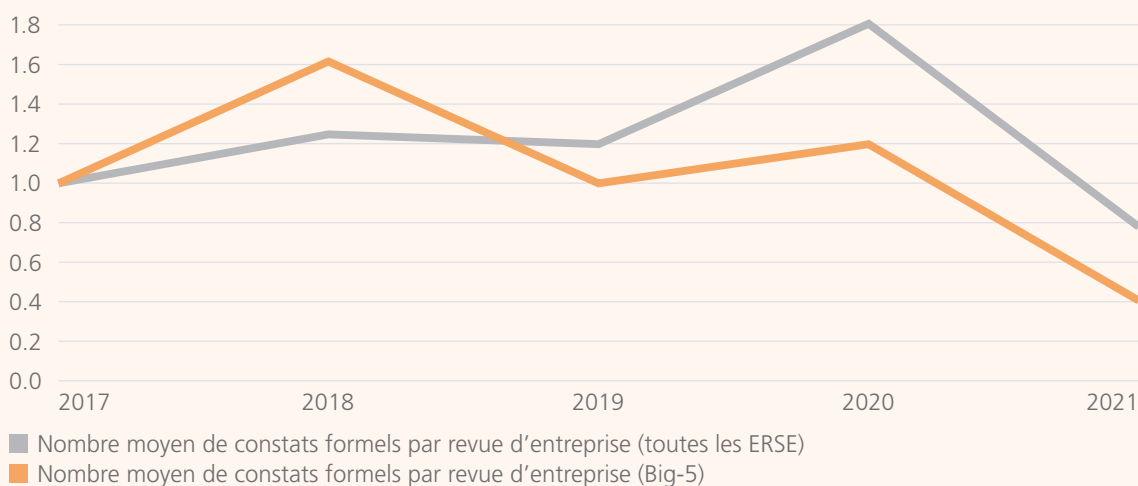
⁸ L'ASR sélectionne en général, pour une revue de dossier, les notes d'audit concernant l'audit du groupe (y compris les états financiers de la société-mère) et d'une filiale importante.

Revues d'entreprise (Firm Review)

Les systèmes d'assurance-qualité des entreprises de révision contrôlées peuvent être qualifiés d'appropriés, comme pour l'exercice précédent.

Figure 2

Évolution du nombre moyen de constats issus des revues d'entreprise depuis 2017



Sur l'ensemble des ERSE, le nombre moyen de constats a évolué de manière stable ou croissante durant ces quatre dernières années. L'exercice sous revue se solde par une tendance inversée à la baisse (fig. 2).

En 2021, l'ASR a relevé au total sept constats au niveau des revues d'entreprise, soit une moyenne de 0,8 constat par revue (2020: 1,8). Cette

réduction s'explique notamment par le fait que la revue de deux entreprises de révision de petite taille avait donné lieu à 10 constats au total. Les résultats de l'exercice précédent avaient également été péjorés par cinq constats récurrents touchant trois des plus grandes entreprises de révision. Durant l'exercice sous revue, aucun de ces constats n'a été identifié.

Figure 3

Ventilation des constats issus des revues d'entreprise en 2021 (total: sept constats)



La majorité des constats a trait aux catégories thématiques suivantes (fig. 3):

- Règles d'éthique professionnelle: l'ASR a relevé trois constats. Dans un cas, l'auditeur responsable a enfreint la règle de la rotation obligatoire, ce qui n'a pas été détecté par les contrôles internes de l'entreprise de révision. Dans un autre cas, l'attestation d'indépendance requise des collaborateurs était insuffisamment détaillée dans le règlement d'assurance-qualité. Dans le dernier cas, l'acceptation de mandats accessoires n'était pas conforme aux directives internes. En l'espèce, les prestations n'ont pas été approuvées, en dépit de modifications essentielles ultérieures.
- Contrôle subséquent: l'ASR a identifié deux constats. Dans un cas, le contrôle subséquent était inefficace. Il n'a pas permis de mettre à jour des anomalies essentielles dans des secteurs dans lesquels l'ASR a identifié des constats, alors que ces secteurs avaient aussi été évalués dans le cadre du contrôle subséquent. Dans l'autre cas, l'entreprise de révision a renoncé à effectuer un contrôle subséquent au niveau des mandats de révision, partant du principe qu'elle pouvait s'appuyer sur le contrôle de l'ASR. De plus, le contrôle subséquent était focalisé exclusivement sur l'organisation des processus, sans considérer leur efficacité. Enfin, l'ASR a relevé des lacunes dans les directives internes relatives au contrôle subséquent, en ce sens que le contrôle subséquent n'était pas organisé pour englober tous les auditeurs responsables dans un cycle de trois ans.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a effectué un contrôle de suivi concernant la culture des entreprises de révision. Par ailleurs, elle a évalué les thèmes suivants: pandémie du COVID-19, corrections d'erreurs, rapports de révision des états financiers 2020 des sociétés cotées à la SIX. Ces thèmes sont analysés plus en détail plus loin.⁹

Contrôle de suivi concernant la culture des entreprises de révision

En 2019, l'ASR a effectué une revue thématique auprès des cinq plus grandes entreprises de révision. Cette revue avait mis à jour des lacunes ponctuelles dans différents secteurs¹⁰. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a mené l'enquête pour savoir si et dans quelle mesure les entreprises de révision avaient réagi sur la base des constats de 2019.

En résumé, on retiendra que les entreprises de révision ont pour la plupart remédié aux lacunes identifiées par l'ASR et ont réagi de manière adéquate en mettant en œuvre des plans d'action internes. Les nouvelles normes d'assurance-qualité (ISQM 1, ISQM 2, ISA 220 [Revised]) introduites jusqu'à fin 2022 obligeront les entreprises de révision à se doter d'une véritable culture de la qualité. Ainsi, elles auront p. ex. pour nouvelle obligation d'intégrer le facteur qualité dans l'appréciation de leurs décisions stratégiques et de leurs actions. De plus, elles devront expliciter le rôle qui leur incombe lorsqu'elles fournissent des prestations d'intérêt public en matière de révision. Une culture d'entreprise adéquate est la base des prestations de révision de haute qualité. L'ASR accordera une attention soutenue à cet aspect dans le cadre de ses futurs contrôles.

Pandémie du COVID-19

La pandémie du COVID-19 a eu un impact considérable sur la branche de l'audit, nécessitant en particulier une remise en question des modes de travail. S'agissant des états financiers 2019, les effets de la pandémie ont été déclarés le cas échéant dans l'annexe aux comptes, à la rubrique des événements intervenus après la date de clôture du bilan du 31 décembre 2019. S'agissant des états financiers 2020, il fallait s'attendre à ce que la pandémie laisse des traces assez profondes.

Les réseaux des cinq plus grandes entreprises de révision ont réagi assez tôt en développant des directives détaillées et des documentations pour

les équipes d'audit locales. Ces efforts méthodologiques étaient clairement ciblés sur les secteurs les plus affectés par la pandémie et les postes correspondants dans les états financiers annuels. On mentionnera en particulier le contrôle des stocks, les risques de fraude, les estimations comptables, la poursuite de l'activité, la présentation des éléments clés de l'audit (KAM) et les informations figurant dans l'annexe aux comptes. L'acquisition d'éléments probants suffisants dans un contexte virtuel a également été une question de premier plan. Au niveau local, ces aides méthodologiques ont été complétées par des prescriptions et des programmes d'audit spécifiques (en Suisse p. ex. crédits COVID ou indemnités RHT).

Les équipes d'audit des cinq plus grandes entreprises de révision ont bénéficié en général d'un encadrement COVID-19 à travers de nouvelles pages intranet, l'assistance d'une task force, la formation, les outils d'aide et diverses communications.

Deux des plus grandes entreprises de révision ont intégré des opérations d'audit obligatoires dans leur programme d'audit. Les éléments pertinents en relation avec la problématique du COVID-19 ont été définis au niveau global. L'évaluation des risques afférents à l'acceptation et au maintien des mandats ainsi que la planification des différents mandats ont toutefois été réglées au niveau local. Aucune des cinq plus grandes entreprises de révision n'a introduit d'obligation générale formelle de consultation ni de règles concernant la présentation d'un élément clé d'audit (KAM) en relation avec la pandémie du COVID-19.

L'examen des révisions de toutes les sociétés cotées à la SIX montre qu'aucune de ces sociétés ouvertes au public n'a présenté un élément

⁹ Les opérations de contrôle n'ont pas encore été achevées pour deux des cinq plus grandes entreprises de révision, de sorte que les éléments significatifs n'ont pas été pris en compte dans le rapport de gestion 2021 pour ces deux entreprises.

¹⁰ Voir rapport de gestion 2019 de l'ASR, p. 16 ss.

clé d'audit en tant que tel en relation avec la pandémie COVID-19. La problématique du COVID-19 a toutefois été mentionnée par 18 % des dites sociétés dans au moins un des éléments clés de l'audit.

D'après les contrôles de l'ASR, la pandémie a fortement impacté certains secteurs, alors que d'autres en ont considérablement profité. Du fait de la pandémie, les auditeurs ont fait preuve d'une attention soutenue, voire ont procédé à des vérifications détaillées dans certains secteurs sur la base de l'analyse des risques et ont présenté en détail les éléments mentionnés dans les rapports financiers. Les incidences en particulier sur la vérification des estimations comptables et la capacité à poursuivre les activités ont été moins importantes qu'initialement escompté, compte tenu de la reprise des marchés vers la fin de l'année.

Corrections d'erreurs (restatements)

Diverses études¹¹ et les sanctions régulièrement prononcées par la SER¹² montrent que les états financiers des sociétés ouvertes au public ne sont pas à l'abri des erreurs. Suite à l'une des études précitées, des erreurs significatives ont été détectées dans presque un cas sur 10 après analyse des états financiers des émetteurs SIX. Les états financiers erronés ont dû être corrigés a posteriori (restatements).

La nécessité de corriger les états financiers n'est en général pas une bonne publicité pour l'entreprise de révision concernée. La correction d'erreurs significatives constitue en effet un fort indice de lacunes au niveau de l'audit. L'ASR attribue par conséquent une importance capitale à la correction d'erreurs constatées a posteriori. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a examiné les règles et les procédures visant l'identification des corrections et de leurs causes auprès des cinq plus grandes entreprises de révision.

En résumé, on retiendra que les entreprises de révision ont des procédures adaptées pour identifier les

corrections d'erreurs, pour en analyser les causes et prendre des mesures circonstanciées. Le contrôle de l'ASR n'a donné lieu à aucun constat pour les entreprises de révision passées en revue. Des améliorations ponctuelles ont été repérées dans deux secteurs. Dans le premier cas, il s'agit d'une entreprise de révision qui avait limité le traitement des corrections aux sociétés ouvertes au public, excluant par conséquent une partie des sociétés d'intérêt public. Dans le second cas, il s'agit d'une entreprise de révision qui n'avait pas formalisé la réaction suite à l'identification de corrections.

Analyse des rapports de révision concernant les états financiers 2020

L'ASR a passé en revue les rapports de révision de toutes les sociétés cotées à la SIX pour l'exercice 2020. L'ASR a ainsi pu sélectionner les mandats sur la base d'une analyse de risques. Cette approche a permis d'analyser les évolutions dans différents secteurs et d'évaluer les incidences de la pandémie du COVID-19. Trois éléments retiennent l'attention.

Hypothèse de la poursuite des activités

L'hypothèse de la poursuite des activités est un principe essentiel du bilan. Les états financiers sont normalement établis dans l'hypothèse que l'entreprise soit en mesure de poursuivre ses activités au moins encore 12 mois après la date de clôture du bilan. L'auditeur doit vérifier le bien-fondé de cette hypothèse (cf. à ce propos les directives de la NAS/ISA 570). Selon la situation, il s'agit là d'une problématique ardue pour l'auditeur, dont l'importance s'est encore accrue sous l'effet de la pandémie du COVID-19 durant ces deux dernières années.

Sur fond de pandémie, et des incidences éventuellement négatives sur la poursuite des activités, l'ASR a aussi analysé sous cet angle les rapports financiers des sociétés cotées à la SIX. Une incertitude fondamentale par rapport à la poursuite des activités a été relevée dans seulement 10 cas, soit 4,5 % des entreprises considérées. Le contrôle des rapports de ré-

vision et des commentaires figurant dans l'annexe aux comptes n'a donné lieu à aucun constat négatif. Dans la plupart des cas, les incertitudes fondamentales sont en relation avec l'aptitude à respecter les engagements financiers (debt covenants) et la capacité de refinancement (p. ex. renouvellement des emprunts obligataires).

L'ASR a demandé aux cinq plus grandes entreprises de révision des informations sur l'analyse de la capacité à poursuivre les activités pour les sociétés ouvertes au public¹³. Il s'agissait pour les entreprises de révision de montrer des dossiers de sociétés ouvertes au public pour lesquelles l'auditeur avait identifié des conditions ou des événements suscitant des doutes considérables quant à la capacité de poursuivre les activités. De tels doutes ont été identifiés dans 17 cas, soit 8 % des sociétés ouvertes au public. Dans la moitié de ces cas, l'équipe d'audit est parvenue à la conclusion qu'en dépit des facteurs identifiés, il n'y avait pas d'incertitude fondamentale et a donc renoncé à le communiquer dans le rapport de révision. L'ASR n'a pas identifié de constats négatifs après évaluation des argumentations respectives.

Sur la base de ces résultats, l'ASR n'a pas jugé nécessaire de vérifier en détail l'application de la NAS/ISA 570 au niveau de la revue des dossiers.

¹¹ Cf. Tobias Hüttche, Dicke Bretter, wenig Späne – Entdeckte Fehler in der IFRS-Rechnungslegung. Eine Analyse von Fehlern in Finanzberichten, den Ursachen und Hinweisen zu ihrer Vermeidung, in: L'Expert comptable suisse 2012, 74 ss., ainsi que Christian Bitterli/Marco Passardi, Korrekturen von Fehlern nach IFRS und Swiss GAAP FER – Eine Bestandesaufnahme bei börsenkotierten Anwendern, EXPERT FOCUS 2018, 34 ss.

¹² Cf. www.ser-ag.com > Bases > Sanctions.

¹³ Sociétés détentrices de droits de participation cotés.

Éléments clés de l'audit (KAM)

Les éléments clés de l'audit (KAM) sont présentés dans le rapport de révision destiné à l'assemblée générale.

Figure 4

Éléments clés de l'audit les plus fréquents pour les groupes cotés à la SIX (en %)



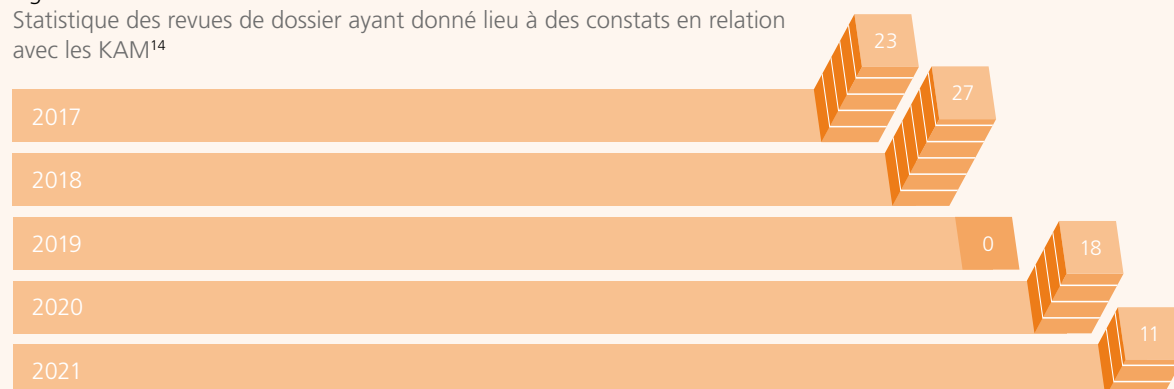
Les éléments clés de l'audit les plus fréquents (fig. 4) concernent les postes suivants: immobilisations incorporelles à durée indéfinie (y compris goodwill), reconnaissance des revenus, impôts, évaluation des stocks et des immobilisations corporelles. Ce tableau correspond aux statistiques de l'ASR pour 2020.

Depuis 2017, l'ASR a relevé douze constats concernant les éléments clés

de l'audit. Dix constats concernaient la mise en œuvre insuffisante des procédures d'audit détaillées dans l'exposé des éléments clés de l'audit. Ces procédures d'audit n'ont pas été effectuées ou l'ont été selon d'autres modalités que celles décrites. En 2021, l'ASR n'a relevé aucun constat auprès des cinq plus grandes entreprises de révision, contre deux constats pour les autres entreprises de révision (fig. 5).

Figure 5

Statistique des revues de dossier ayant donné lieu à des constats en relation avec les KAM¹⁴



¹⁴ En 2019, l'ASR a essentiellement procédé à des revues thématiques de dossiers. Aucun constat relatif aux KAM n'a été relevé.

L'ASR constate que le pourcentage de revues de dossiers donnant lieu à des constats relatifs aux KAM est régressif depuis 2017.

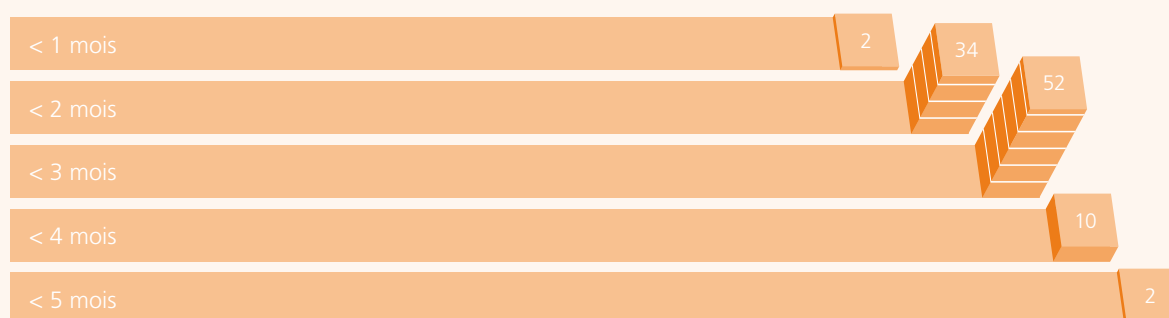
organisationnelle de la société et en particulier des processus internes permettant une publication rapide des états financiers (dite «Fast Close»).

Délai de publication des comptes annuels et des comptes consolidés

Le délai de publication des comptes annuels et des comptes consolidés dépend principalement de l'efficacité

Figure 6

Délai de publication des états financiers après la fin de l'exercice (en mois)



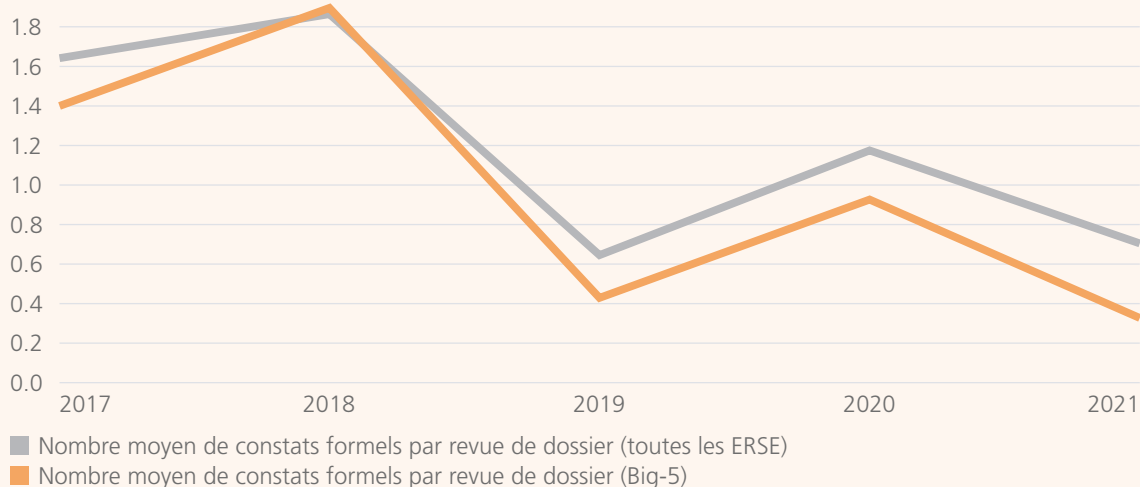
Le délai de publication des états financiers après la fin de l'exercice est de 2 à 3 mois pour la majorité des sociétés cotées à la SIX (fig. 6), contre un mois pour seulement 2% d'entre elles.

Revue de dossier (File Review)

La qualité des dossiers montre clairement que la qualité de l'audit dépend fortement des associés, des collaborateurs et des circonstances.

Figure 7

Évolution du nombre moyen de constats issus des revues de dossier depuis 2017



Le nombre moyen de constats par revue de dossier affiche une tendance réjouissante, tant pour les ERSE que pour les cinq plus grandes entreprises de révision (fig. 7), depuis le début des statistiques. Selon la situation de chaque ERSE, il s'agit de tout mettre en œuvre pour réduire le nombre de constats, voire maintenir ce niveau réjouissant au plus bas.

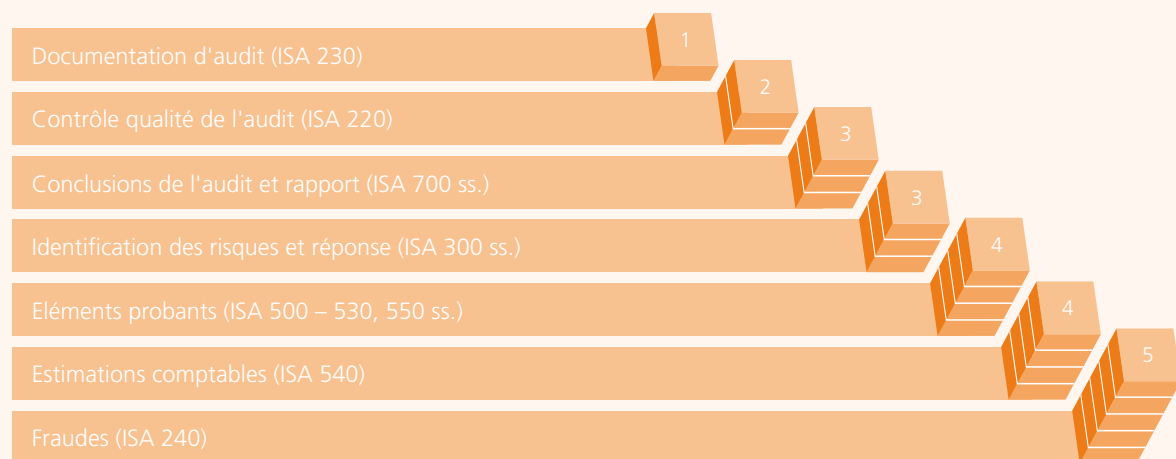
Durant l'exercice sous revue, l'ASR a effectué 31 revues de dossier (2020: 34). Elle a relevé 22 constats. Le nom-

bre de constats par revue de dossier s'établit à 0,7, soit une nette réduction (0,5) par rapport à l'exercice précédent (2020: 1,2). Cette réduction s'explique avant tout par les inspections ad hoc réalisées en 2020, lesquelles se sont soldées par 6 constats. De plus, l'année précédente a également été péjorée par 9 constats imputables à des entreprises de révision de petite taille, pour lesquelles l'ASR a procédé à une seule revue de dossier. Le nombre moyen de constats par dossier est nettement plus bas pour les

entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (0,3) que pour les entreprises de révision de taille plus petite (3,3). Le tableau suivant illustre la ventilation des constats issus des revues de dossier¹⁵ (fig. 8).

Figure 8

Ventilation des constats issus des revues de dossier en 2021 (total: 22 constats)



Les constats relatifs aux fraudes et aux estimations comptables sont développés dans les commentaires sur les thèmes prioritaires 2021 de l'ASR (voir ci-dessous). Dans la catégorie des éléments probants, l'ASR a relevé des lacunes pour quatre mandats. Ces lacunes ont trait en particulier à l'absence d'appréciation au sujet de l'existence d'une incohérence essentielle entre les informations particulières et les comptes annuels. Enfin, dans un mandat, l'équipe d'audit n'a pas détecté des informations lacunaires dans l'annexe aux comptes.

¹⁵ À des fins de comparaison, les constats fondés sur des infractions aux normes d'audit suisses ou américaines ont été attribués aux normes ISA identiques ou comparables.

Thème prioritaire 1: Fraudes (ISA 240)¹⁶

La fraude est un acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres du conseil d'administration, de la direction, des employés ou tiers, impliquant des manœuvres délibérées dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal. On distingue les fraudes selon qu'il s'agit d'anomalies intentionnelles liées à la production d'informations financières mensongères ou consécutives à des détournements d'actifs. L'ASR avait déjà fait de la norme ISA 240 un thème prioritaire en 2020 déjà. L'ASR avait procédé à l'examen de 13 dossiers auprès de trois des cinq plus grandes entreprises de révision, et avait identifié 7 constats. Vu le nombre relativement élevé de constats en 2020, l'ASR a décidé de reconduire ce thème prioritaire en 2021. Pour l'exercice sous revue, elle a relevé 5 constats à ce propos sur les 19 dossiers examinés.

Comme indiqué dans le rapport de gestion 2020, l'ASR relève depuis 2016 des constats récurrents dans la catégorie des fraudes auprès de trois des cinq plus grandes entreprises de révision. Elle en conclut que les mesures prises jusqu'ici n'ont pas été suffisamment efficaces et a ajouté en 2020 trois constats en rapport avec cette question au niveau des revues d'entreprise. L'ASR a mis au point avec

les entreprises de révision concernées un dispositif plus robuste en la matière. Compte tenu des délais convenus, ce dispositif n'était pas totalement déployé pour la révision des comptes 2021 et donc pas encore efficace au niveau des dossiers de révision.

Pour 2021, l'ASR a relevé les même anomalies que pour l'exercice précédent dans la plupart des dossiers examinés: consultation insuffisante ou inexistante des membres de la direction et du conseil d'administration de la société auditée, vérification insuffisante des écritures comptables. La vérification des écritures comptables est une opération informatique le plus souvent opérée par des spécialistes IT qui n'ont pas les connaissances nécessaires pour mettre en œuvre une procédure conforme aux normes. La formation obligatoire de ces spécialistes laisse entrevoir une baisse des constats dans ce secteur. Dans un dossier, l'auditeur n'a pas suffisamment tenu compte de diverses informations qui lui auraient permis de suspecter des risques d'anomalies significatives d'origine frauduleuse.

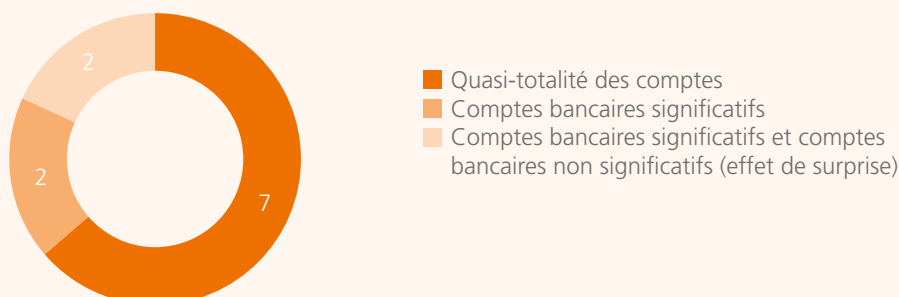
Les entreprises de révision ont mis en place des dispositifs robustes pour remédier aux lacunes relevées. L'ASR envisage de maintenir ce thème prioritaire dans ses futurs contrôles.

Suite au scandale Wirecard et à la pandémie du COVID-19, l'ASR a observé que certaines entreprises de révision ont renforcé leur formation continue et ont édicté des directives complémentaires en matière de fraude. Quelques entreprises de révision ont mis à jour leurs processus d'acceptation et de maintien des mandats.

Thème prioritaire 2: Confirmations externes et avoirs bancaires (ISA 505)

Le scandale Wirecard, qui a défrayé la chronique mondiale en 2020, est une gigantesque fraude liée à des comptes bancaires fictifs. Dans le sillage de cette déconfiture, l'ASR a inscrit l'attestation des relations commerciales avec les banques (confirmations bancaires) au titre de thème prioritaire pour l'exercice 2021. L'ASR a contrôlé la conformité à la norme ISA 505¹⁷ dans onze revues de dossier (fig. 9). Selon cette norme, l'auditeur doit toujours garder sous son contrôle les demandes de confirmation à des tiers, pour exclure toute possibilité de manipulation des attestations bancaires.

Figure 9
Sélectivité des attestations bancaires dans onze revues de dossier



¹⁶ Pour deux des cinq plus grandes entreprises de révision, l'analyse des constats en est encore à ses débuts, de sorte que les thèmes prioritaires un à trois ne sont pas pris en compte dans le rapport de gestion 2021 de l'ASR pour ces deux entreprises de révision.

¹⁷ À des fins de comparaison, les constats fondés sur des infractions aux normes d'audit suisses ou américaines ont été attribués aux normes ISA identiques ou comparables.

Les onze équipes d'audit ont demandé des confirmations bancaires. Sept équipes d'audit ont demandé ces confirmations pratiquement pour tous les comptes bancaires, sans distinction. Deux équipes d'audit ont retenu uniquement les comptes bancaires significatifs. Deux équipes d'audit ont retenu non seulement les comptes bancaires significatifs, mais aussi les comptes bancaires non significatifs, pour créer un effet de surprise dans le cadre de l'audit. Sur les onze équipes, sept ont utilisé une plateforme numérique tierce entièrement automatisée pour obtenir les confirmations demandées auprès de banques étrangères (fig. 9).

L'ASR a relevé les points positifs suivants: dans deux cas, l'auditeur des comptes consolidés a informé les auditeurs des composantes nationales de la nécessité de requérir les confirmations bancaires (au moyen d'instructions ou par téléphone). Dans deux cas, la sélection des comptes bancaires s'oriente d'après le critère significatif, mais aussi d'après l'effet de surprise (cf. supra). Cette réaction est importante face au risque d'anomalies significatives d'origine frauduleuse. Une équipe d'audit a par ailleurs entrepris des démarches pour clarifier pourquoi les confirmations bancaires n'indiquent pas les comptes bancaires se montant à zéro au bilan.

L'ASR a aussi relevé quelques points à améliorer sans aller jusqu'à établir de constat formel. Ainsi, une équipe d'audit a expédié par courrier 18 demandes de confirmations, mais n'a reçu que 5 confirmations bancaires en retour. Elle a ensuite dévié sur d'autres procédures de vérification, mais n'a jamais envoyé de rappel aux banques pour obtenir leurs confirmations. Une autre équipe d'audit a reçu les confirmations bancaires par courriel. Mais elle n'a pas vérifié si ces courriels provenaient d'une source fiable et si les données indiquées étaient correctes. Enfin, une équipe d'audit n'a pas fait preuve d'esprit critique face au fait que le destinataire de la demande de confirmation n'était pas identique à l'expéditeur de la confirmation bancaire.

Thème prioritaire 3: Vérification des estimations comptables (ISA 540 [Revised])

Depuis sa mise en vigueur, la norme ISA 540 (Revised) s'applique à la révision des états financiers des exercices débutant le 15 décembre 2019 ou ultérieurement. Son objectif est de rester en phase avec des marchés évolutifs et de refléter l'évolution des normes comptables (p. ex. IFRS 9, IFRS 15, IFRS 16). Au final, il s'agit de proposer à l'auditeur un dispositif robuste pour la vérification d'estimations complexes et les commentaires à indiquer.

La norme pose des exigences plus élevées que jusqu'à présent en ce qui concerne l'évaluation des risques (évaluation distincte du risque inhérent), les vérifications comptables à géométrie variable (selon l'évaluation des risques), l'esprit critique, les mentions et les éléments probants. Les cinq plus grandes entreprises de révision ont préparé leurs équipes à relever les défis de la révision selon IAS 540 (Revised) en leur fournissant de nouveaux programmes de vérification, des formations et des instructions.

L'ASR a contrôlé la conformité à la norme ISA 540 dans le cadre de 26 revues de dossier¹⁸, en ciblant certains critères, et a identifié quatre constats. Il s'agit en particulier de la vérification du goodwill et de la valeur des immobilisations incorporelles, ainsi que des pronostics portant sur la capacité à poursuivre les activités.

Selon l'évaluation des sociétés cotées à la SIX que l'ASR a effectuée durant l'exercice sous revue, au moins 50 % des éléments clés de l'audit (KAM) renvoient de très près à la norme ISA 540 (Revised). L'enquête de l'IFIAR sur ces cinq dernières années montre que les constats ressortant le plus fréquemment de la revue des dossiers renvoient à la norme ISA 540 ou ISA 540 (Revised).

Pour le grand public, les risques d'anomalies significatives liés à la vérification des estimations comptables doivent être identifiés avec toute la rigueur qui s'impose et tout l'esprit

critique nécessaire. L'ASR gardera la catégorie des estimations comptables au rang de thème prioritaire pour ses prochains contrôles.

Analyse des causes et mesures à prendre

L'entreprise de révision est appelée à corriger durablement les états de fait relevés dans les constats de l'ASR touchant à ses mandats de révision et à prendre les mesures qui s'imposent. Elle doit fonder sa réaction sur une analyse des causes. Dans le cas des cinq plus grandes entreprises de révision, la procédure d'analyse est assistée par les réseaux respectifs. Le dispositif réglementaire et documentaire mis en place est utile tant pour la surveillance interne que pour les autorités de surveillance externes. Il revient à l'entreprise de révision et à ses responsables de la gestion qualité et de la gestion des risques de procéder à l'analyse des causes et de définir le dispositif réglant en détail les mesures correctives qui en découlent.

L'ASR examine ces dispositifs d'un œil critique et demande en général des précisions ou des améliorations concrètes. Les dispositifs correctifs sont ensuite répercutés par les réseaux d'audit globaux. La mise en œuvre est en revanche essentiellement sous contrôle local.

Pour deux ERSE, l'ASR a jugé insuffisante l'analyse des causes et a modifié en profondeur les mesures proposées. L'analyse des causes profondes et la mise en place de mesures efficaces sont les seuls moyens qui permettent de réduire durablement les constats récurrents au niveau de la surveillance tant interne qu'externe et d'améliorer ainsi la qualité de l'audit.

¹⁸ Sur ces revues de dossier, 11 se rapportent à la norme ISA 540, et 15, à la norme ISA 540 (Revised).

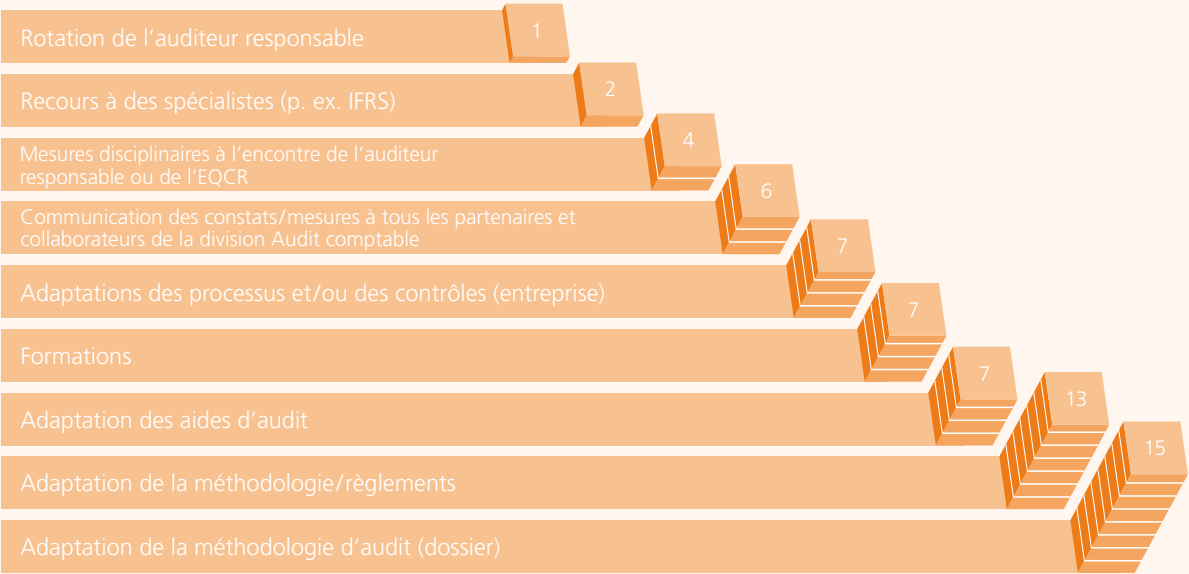
En 2021, l’ASR a convenu 52 mesures d’amélioration avec les ERSE contrôlées (fig. 10).

Figure 10
Contrôles, revues de dossier, mesures correctrices

Nombre de contrôles (y compris contrôles sans constats) ¹⁹	Nombre de dossiers (y compris dossiers sans constats)	Nombre de mesures convenues
8	27	52

La typologie des mesures convenues est détaillée ci-dessous (fig. 11).

Figure 11
Typologie des mesures convenues



Remarque: une mesure peut toucher plusieurs domaines

¹⁹ Trois entreprises de révision sont encore au début du processus de détermination de mesures correctrices. En conséquence, elles ne sont pas intégrées dans les statistiques de la figure 10 (revues de dossier, mesures correctrices). En revanche, ces statistiques incluent deux contrôles qui n’avaient pas été répercutés dans le rapport de gestion 2020.

S'agissant des revues d'entreprise, les dispositifs correctifs consistent essentiellement à adapter les procédures internes et les contrôles internes, la méthodologie interne et la réglementation interne. Ils entraînent également l'adaptation de la documentation interne ou l'introduction de nouvelles règles. Les mesures convenues englobent aussi la formation concernant les normes pertinentes en matière d'audit et de présentation des comptes. Dans deux cas, l'ASR a prononcé une sanction temporaire à l'encontre de l'auditeur responsable et de l'EQCR en leur interdisant d'exercer et de participer à des prestations de révision légalement requises pour les sociétés d'intérêt public.

S'agissant des revues de dossier, les mesures correctives sont par nature en lien avec les différentes catégo-

ries thématiques. Elles entraînent en particulier l'adaptation de la méthodologie d'audit, du périmètre d'audit ainsi que des éléments probants. L'ASR a convenu par ailleurs avec les entreprises de révision l'amélioration des aides d'audit, la mise en place de formations correspondantes et l'intégration d'experts. Dans deux cas, l'ASR a prononcé une mesure disciplinaire (réduction du bonus), d'une part à l'encontre de l'auditeur responsable qui a de surcroît été muté en raison de la rotation obligatoire sur le mandat, d'autre part à l'encontre de l'EQCR.

Procédures et enquêtes préalables

Outre les inspections de routine, l'ASR procède à des investigations ou à des enquêtes préalables auprès des ERSE

lorsque les circonstances l'exigent. Elle tient compte à cet égard des annonces qualifiées de tiers. En 2021, l'ASR a enregistré huit annonces de tiers en relation avec les activités des ERSE. Elle a procédé à des investigations dans trois cas. Ces investigations n'ont débouché sur aucune procédure d'enforcement.

Indicateurs de la qualité de l'audit

Indicateurs de l'ASR

L'ASR collecte douze indicateurs de la qualité de l'audit auprès des cinq plus grandes entreprises de révision (fig. 12)²⁰. Ces indicateurs sont utilisés en particulier pour l'analyse des tendances ainsi que pour l'analyse des risques et la planification du programme d'inspection.

Figure 12

Indicateurs sélectionnés issus de l'audit financier des cinq plus grandes entreprises de révision

Indicateurs	2018		2019		2020		2021	
	de	à	de	à	de	à	de	à
Chiffre d'affaires annuel par associé en millions de CHF	2.1	4.1	2.2	4.2	2.2	4.1	2.3	4.9
Rapport entre honoraires pour prestations accessoires et honoraires de révision²¹								
– sociétés SMI	0.1	0.2	0.1	0.4	0.1	0.3	0.1	0.2
– sociétés ouvertes au public sans SMI	0.0	0.3	0.0	0.3	0.0	0.2	0.0	0.2
Nombre de collaborateurs par associé	9.5	14.3	9.7	13.7	9.8	13.9	10.1	15.4
Heures de formation continue	49	85	51	78	49	75	48	76
Taux de fluctuation, en %	13	31	15	27	16	33	15	27
Nombre d'heures EQCR								
– sociétés SMI	51	224	48	167	38	215	51	207
– sociétés ouvertes au public sans SMI	9	19	7	21	8	26	9	28
Nombre d'heures de l'auditeur responsable								
– sociétés SMI	562	757	387	897	410	716	399	856
– sociétés ouvertes au public sans SMI	77	125	74	135	80	139	58	138
Nombre d'heures des Shared Service Center étrangers en % du nombre d'heures total pour les sociétés ouvertes au public	0	13	0	17	0	18	0	24
Nombre de consultations par société ouverte au public auditée	0.2	1.1	0.2	1.0	0.3	1.1	0.1	1.0

²⁰ Les indicateurs communiqués par les entreprises de révision ne font pas l'objet d'un examen de fond.

²¹ Certaines valeurs se rapportant à l'exercice précédent ont été corrigées.

Par rapport à l'année précédente, le chiffre d'affaires par associé a augmenté pour trois entreprises sur cinq, et diminué pour les deux autres. L'entreprise de révision ayant le moins de collaborateurs par associé est aussi celle qui affiche le chiffre d'affaires le plus bas par associé.

Aux yeux de l'ASR, le rapport entre honoraires pour prestations accessoires et honoraires de révision perçus par les entreprises de révision auprès des sociétés d'intérêt public représente un facteur de risque. Plus ce rapport est élevé, plus l'entreprise de révision est exposée à un risque de conflit d'intérêt. La limite prescrite par la législation européenne est de 0,7 en moyenne triennale. La moyenne suisse est donc clairement inférieure aux règles de l'UE.

La formation continue est indispensable pour la qualité de l'audit, car c'est le seul moyen de développer en permanence les compétences et les capacités des auditeurs. Les heures de formation continue prises en compte sont déterminées sans tenir compte des heures en autodidacte. Par rapport à l'exercice précédent, les heures de formation continue ont augmenté pour deux entreprises de révision et diminué pour les trois autres. Une entreprise de révision détient la valeur la plus basse depuis 2016.

Selon le modèle d'affaires des entreprises de révision, une certaine fluctuation est nécessaire au niveau des effectifs. Cependant, un taux de fluctuation trop élevé peut nuire à la qualité de l'audit dans la mesure où l'entreprise de révision pourrait manquer de collaborateurs suffisamment compétents et spécialisés. Par rapport à l'année précédente, la fourchette de cet indicateur s'est réduite tant vers le haut que vers le bas. Le taux de fluctuation a augmenté de deux points de pourcentage pour deux entreprises de révision. Une entreprise

de révision affiche le taux de fluctuation le plus bas depuis le début de la statistique.

L'EQCR doit impérativement être mobilisé pour l'audit des sociétés cotées en bourse. Les données des entreprises de révision sont très variables: plus les mandats gérés par les entreprises de révision sont importants, plus le nombre d'heures EQCR est en principe élevé. De plus, un changement d'EQCR occasionne des données comparativement plus élevées en raison de la période de formation ou de l'obtention d'un mandat d'une société SMI. L'indicateur pour les sociétés SMI a augmenté entre 22 et 57% pour trois entreprises de révision, alors qu'il a diminué de 4% pour une autre entreprise de révision. Depuis 2014, la même entreprise de révision affiche le nombre le plus élevé pour les sociétés SMI. Une autre entreprise de révision affiche le nombre le plus bas depuis 2018.

Le nombre moyen d'heures consacrées par l'auditeur responsable dépend des circonstances spécifiques aux mandats. L'acquisition ou la perte des mandats des sociétés SMI ainsi que la rotation de l'auditeur responsable peuvent considérablement faire varier cet indicateur. Le nombre moyen d'heures consacrées par l'auditeur responsable est plus élevé que la moyenne dans le cas des sociétés SMI, en comparaison avec les autres sociétés ouvertes au public.

Quatre des cinq entreprises de révision délocalisent certaines prestations d'audit auprès de «Shared Service Centers» sis à l'étranger. Pour deux entreprises de révision, cet indicateur a augmenté de 5 points de pourcentage.

Pour accroître la qualité de l'audit, il faut procéder à des consultations formelles lorsqu'il s'agit d'aborder des faits difficiles ou contestés. Pour trois

entreprises de révision, le nombre de consultations par société ouverte au public a augmenté considérablement par rapport à l'exercice précédent. Cet indicateur a diminué pour deux entreprises de révision se trouvant respectivement à la limite supérieure et à la limite inférieure de la fourchette.

Indicateurs des cinq plus grandes entreprises de révision

Les cinq plus grandes entreprises de révision utilisent leurs propres indicateurs, qui sont partiellement complétés par les indicateurs précités de l'ASR. Ces indicateurs sont structurés de manière différente. Trois entreprises de révision disposent de processus de collecte, d'évaluation et de surveillance des indicateurs internes. Une quatrième entreprise de révision a implémenté durant l'exercice sous revue un nouveau processus intégrant cinq indicateurs. Le réseau global de la cinquième entreprise de révision a commencé en 2020 à développer un catalogue comprenant huit indicateurs.

Indicateurs hors frontières suisses

On se référera au dernier rapport de gestion de l'ASR pour les commentaires détaillés²².

A ce propos, il est intéressant de noter qu'en Afrique du Sud, l'Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA) tient également une statistique de la qualité de l'audit depuis 2019 auprès des entreprises de révision cotées à la Johannesburg Stock Exchange (JSE). Le deuxième rapport sur ces indicateurs a été publié en février 2021²³. Ce rapport décrit et commente 14 indicateurs relatifs aux catégories suivantes: indépendance, durée des mandats, supervision et charge de travail. Ce rapport contient des informations importantes, en particulier pour les conseils d'administration, les membres des comités d'audit et les directions d'entreprise.

²² Voir rapport de gestion 2020 de l'ASR, p. 28 s.

²³ www.irba.co.za > Guidance for RAs > Technical Guidance for RAs > Transparency Reporting and Audit Quality Indicators (AQIs).

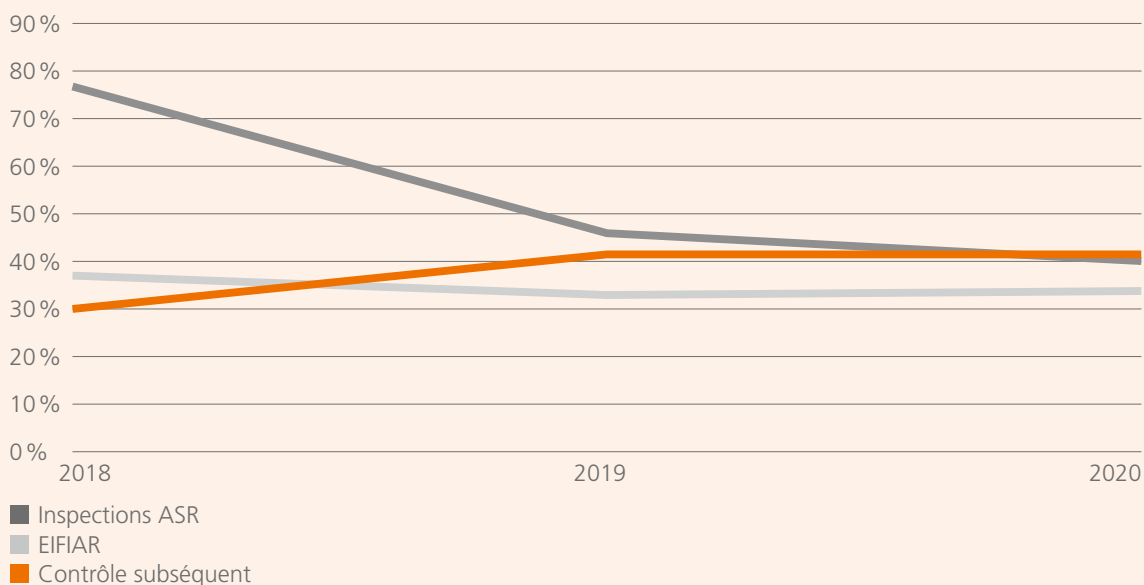
Evaluation de l'enquête de l'IFIAR

Le 15 mars 2021, l'IFIAR a publié les résultats d'une vaste enquête auprès de ses membres pour identifier sous forme anonymisée les constats communs issus des inspections des six plus grands réseaux globaux d'audit^{24,25}.

L'ASR a comparé ces résultats avec ceux du contrôle subséquent des cinq plus grandes entreprises de révision en Suisse et avec ceux des inspections de l'ASR (fig. 13).

Figure 13

Sociétés d'intérêt public avec au moins un constat



L'enquête IFIAR et les inspections de l'ASR suivent une tendance régressive si l'on considère le pourcentage de sociétés d'intérêt public inspectées pour lesquelles au moins un constat a été formulé à propos du mandat de révision. La progression négative des constats issus du contrôle subséquent s'est infléchie en 2019 pour se stabiliser en 2020. Les trois indicateurs gravitent dans une fourchette de 34 % à 42 %, ce qui est considéré comme trop élevé. En revanche, l'ASR voit un élément positif dans le fait que la décision de considérer une lacune comme anomalie significative intervient de manière étonnamment uniforme au plan global.

Si l'on compare l'enquête IFIAR et les constats de l'ASR sur deux ans, on retrouve la même typologie d'anoma-

lies. La plupart des constats concerne les estimations comptables, les fraudes, les contrôles internes (SCI), les sondages et les rapports.

Coopération avec les bourses

L'ASR s'efforce d'éviter les redondances administratives en coordonnant sa surveillance dans le domaine de l'audit financier avec la SER. En 2021, l'ASR a signalé un seul cas à la SER.

Coopération avec les comités d'audit

En 2021 également, l'ASR a poursuivi le dialogue déjà en place depuis longtemps avec les présidents de certains

comités d'audit (Audit Committees). L'ASR a en particulier souligné les évolutions et les tendances dans le domaine de la révision et de la surveillance de la révision et a pris note des questions et des suggestions émises par les comités d'audit. En vertu du secret de fonction, cet échange ne thématise aucun poste concret des états financiers d'un émetteur, ni la qualité de l'audit de son organe de révision.

²⁴ BDO International Limited, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Ernst & Young Global Limited, Grant Thornton International Limited, KPMG International Cooperative et PricewaterhouseCoopers International Limited.

²⁵ www.ifiar.org > Activities > Inspection Survey > 2020 Survey of Inspection Findings.

Élaboration des normes

Normes d’audit suisses (NAS)

Les NAS actuelles (édition 2013) se basent sur les normes ISA de mars 2009. Durant ces douze dernières années, non moins de onze normes ISA ont fait l’objet d’une importante refonte²⁶. Les améliorations et les précisions qui en découlent n’ont toutefois pas été répercutées dans les NAS.

Actuellement, la branche de l’audit prévoit de rééditer les NAS après mise à jour pour les exercices clos le 15 décembre 2022 ou ultérieurement. Toutefois, les nouvelles NAS ne se référeront qu’aux normes ISA d’octobre 2018. Cela signifie qu’au moment de la première application de ces nouvelles NAS, il y aura de nouveau un delta assez grand entre les normes ISA et les NAS, lequel continuera de se creuser avec le temps²⁷. En coopération avec la branche de l’audit, l’ASR étudie actuellement différents scénarios visant à combler plus rapidement ce décalage entre normes.

Normes d’audit internationales

Grâce à une procédure coordonnée au sein de l’IFIAR, l’ASR émet régulièrement des avis sur les projets de

l’IESBA et de l’IAASB. L’ASR a par ailleurs publié une note «Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements» sur son site internet.

Application des nouvelles normes en matière d’assurance-qualité

Les normes ISQM 1 et ISQM 2 remplaceront la norme ISQC 1 à partir du 15 décembre 2022. Cette évolution touche les organes de révision des sociétés qui présentent leurs comptes annuels et leurs comptes consolidés d’après les règles internationales de présentation des comptes et qui par conséquent sont auditées selon les normes d’audit internationales. L’évaluation de l’efficacité du système d’assurance-qualité doit être terminée jusqu’au 15 décembre 2023. La norme ISA 220 (Revised) concernant le contrôle des prestations de révision doit également être appliquée à partir de mi-décembre 2022.

Comme durant l’exercice précédent, l’ASR a suivi en 2021 les activités des cinq plus grandes entreprises de révision en relation avec les nouvelles normes. Elle relève que les projets de mise en œuvre dépendent sans surprise de l’impulsion donnée par les réseaux d’audit globaux à travers leurs

directives. Cette mise en œuvre est complétée dans la mesure du nécessaire au niveau local. Actuellement, les cinq entreprises considérées se trouvent en phase d’implémentation, l’avancement étant variable selon les composantes nationales. Une introduction précoce (early adoption) n’a pas eu lieu en Suisse.

L’ASR garde ce paramètre sur son radar de surveillance. Elle contrôlera la mise en œuvre pratique des nouvelles normes pour la première fois dans le cadre de sa surveillance en 2023.

Technologie

Technologies d’audit

Toutes les ERSE recourent aux technologies pour la documentation des audits (fig. 14). L’éventail des applications est très large. Il va du simple modèle de document en format excel ou word à la gestion d’audit assistée par ordinateur. Les cinq plus grandes ERSE font appel à des technologies avancées.

Figure 14
Technologie de l’audit dans les cinq plus grandes entreprises de révision

	ERSE A	ERSE B	ERSE C	ERSE D	ERSE E
Logiciel d’audit (documentation)	×	×	×	×	×
Analyses					
– procédures et contrôle	×	×		×	
– données	×	×	×	×	×
– conformité réglementaire	×				
Robotique et autres automatisations	×	×			×
Instruments crypto	×	×		×	

²⁶ ISA 250 (Revised), 260 (Revised), 315 (Revised), 540 (Revised), 570 (Revised), 610 (Revised), 700 (Revised), 701, 705 (Revised), 706 (Revised) et 720 (Revised).
²⁷ On pense en particulier aux normes d’assurance-qualité ISQM 1, ISQM 2, ISA 220 (Revised), ISA 315 (Revised) et ISA 600 (Revised).

Si le recours aux outils d'automatisation est moins fréquent dans les entreprises de révision de petite taille, il fait presque partie de la routine dans les cinq plus grandes entreprises de révision. Mis à part l'évaluation des risques dans le cadre de la phase de planification, les processus de vente constituent la matière d'analyse la plus fréquente dans le cadre de l'audit. Ils englobent les transactions contribuant au chiffre d'affaires, de la commande à la livraison et de la facturation au règlement. Les analyses de données s'appliquent également à d'autres secteurs: gestion des achats, gestion des stocks, gestion des immobilisations, gestion des ressources humaines, comptes annuels, écritures comptables, instruments financiers, revenus financiers. Les analyses des procédures et des contrôles interviennent en particulier dans le processus d'achat par «process mining»²⁸ et dans les contrôles informatiques généraux et la séparation des fonctions. Une seule entreprise de révision utilise un outil de gestion spécifique pour la vérification des exigences réglementaires.

Les cinq plus grandes entreprises de révision recourent par ailleurs à ce qu'on appelle des bots²⁹, sorte de logiciels conçus pour effectuer des analyses automatiques ou des opérations de routine en relation avec l'audit. Le rayon d'action des bots englobe en particulier la reconnaissance et l'analyse automatique de textes et de documents (p. ex. annexes, listes de contrôle ou attestations bancaires).

Sur la base des revues de dossier, l'ASR a identifié un constat concernant le recours aux outils analytiques pour la vérification des écritures comptables.

Au fil des entretiens avec les entreprises de révision, l'ASR a constaté que des incertitudes demeurent quant à l'utilisation des technologies informatiques pour remplir les exigences relatives à l'acquisition des éléments probants (ISA 500). Toutes les informations sur lesquelles reposent les conclusions de l'audit doivent être par principe archivées à titre d'éléments

probants. Ce principe inclut les règles fondamentales suivantes:

- Si le but est d'identifier des incohérences, des transactions inattendues, des événements, des montants, des relations et des tendances, l'objectif principal demeure dans tous les cas de détecter et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. L'analyse des données offre la possibilité de traiter de grandes masses de données et d'intégrer de nombreuses sources de données³⁰. Les équipes d'audit doivent par conséquent vérifier sur la base d'éléments probants la pertinence et la fiabilité des données à traiter.
- L'utilisation des mêmes informations pour la planification et la réalisation des opérations d'audit est subordonnée au type de conclusion³¹ qui conditionne l'acquisition des éléments probants. Les écarts ou les exceptions par rapport aux conclusions recherchées doivent être analysés et attestés avec justificatifs à l'appui. Les écarts et les exceptions de même nature peuvent être groupés et vérifiés par sondage (ISA 530). Pour toutes les autres opérations commerciales sans écart ni exception, il faut s'assurer que l'analyse des données sous-jacentes aux conclusions soit appropriée sous l'angle de la date d'entrée et de l'exactitude, ainsi que de la fiabilité des données. En clair, il faut acquérir des éléments probants démontrant que l'ensemble des données pertinentes est extrait des systèmes de la société auditée et que les critères pertinents (p. ex. date, quantités, codes de produits) ont été vérifiés sous l'angle de l'exhaustivité et de l'exactitude.
- L'application de l'analyse des données aux procédures analytiques (ISA 520) convient en général d'avantage aux grandes masses de transactions qui deviennent prédictibles sur l'axe chronologique. Cette approche permet aux équipes d'audit d'intégrer des informations de différentes sources tant internes qu'externes et d'analyser des masses

beaucoup plus grandes de données. Mais ici aussi, la fiabilité des données est essentielle, puisqu'elle détermine la mise au point et l'exécution des procédures d'analyse. Dans le cadre des procédures analytiques, les équipes d'audit doivent développer des hypothèses de travail suffisamment précises pour pouvoir identifier d'éventuelles anomalies. Les écarts³² par rapport aux hypothèses de travail doivent être analysés de plus près et attestés en collectant des éléments probants appropriés et pertinents.

Audit des sociétés crypto

Dans le cadre de ses revues d'entreprise, l'ASR s'est concentrée sur les procédures d'assurance-qualité en relation avec l'audit des sociétés crypto, avec dans le viseur les cinq plus grandes entreprises de révision et une entreprise de révision de taille plus petite. Elle a examiné en détail l'acceptation, le maintien et l'audit des sociétés crypto, à savoir les sociétés actives dans les technologies basées sur la blockchain, les sociétés qui travaillent avec des actifs en cryptomonnaie ou celles qui proposent des prestations en relation avec les cryptomonnaies.

²⁸ Analyse des procédures.

²⁹ Un bot ou robot est un logiciel qui traite automatique des tâches répétitives, sans intervention humaine.

³⁰ En font partie également les informations recueillies en dehors de la société auditée.

³¹ P. ex. entrée, exhaustivité, exactitude, délimitation périodique des opérations commerciales, existence ainsi que droits et obligations liés aux actifs et aux dettes.

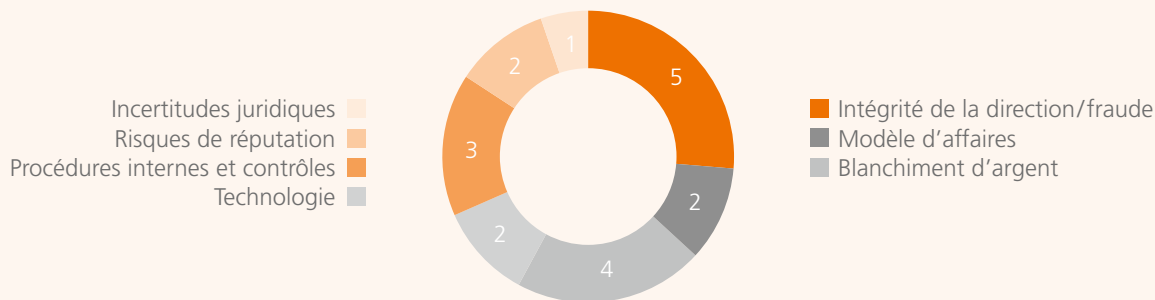
³² Certaines spécifications des transactions peuvent être analysées et décryptées («drill-down»), voire visualisées.

L'approche des entreprises de révision face aux sociétés crypto va de la retenue à l'enthousiasme, selon la primauté accordée aux risques ou

aux opportunités. Le classement des risques par les six entreprises de révision consultées est le suivant (fig. 15):

Figure 15

Analyse des risques liés aux sociétés crypto (base: six entreprises de révision)



L'intégrité de la direction et la compréhension du modèle d'affaires sont des prérequis décisifs pour l'appréciation des risques d'entreprise et des risques particuliers liés aux éléments d'audit. L'ASR voit d'un œil critique le fait que l'évaluation des risques en relation avec le modèle d'affaires de la société auditée est plutôt sous-représentée. Si l'entreprise de révision ne comprend pas suffisamment les modalités de fonctionnement ni l'étendue des activités commerciales de la société auditée, elle n'est pas en mesure d'apprécier à leur juste valeur les risques qui en résultent. De plus, il est difficile d'identifier les éventuelles obligations d'assujettissement prudentielles³³. Les cinq autres risques font l'objet d'appréciations hétérogènes. L'ASR procédera à une évaluation plus précise de ces catégories de risques lors de la prochaine inspection des entreprises de révision concernées.

Les entreprises de révision disposent pour la plupart d'instruments pour évaluer les risques liés à l'acceptation et au maintien des mandats de révision des sociétés crypto. Une entreprise de révision est actuellement encore en train de développer un tel instrument. Toutes les entreprises de révision ont les ressources humaines et intellectuelles nécessaires. Trois des

plus grandes entreprises de révision disposent d'instruments crypto pour l'audit des sociétés crypto. L'ASR examinera l'adéquation de ces ressources dans le cadre de l'application de la norme ISQM 1 et en tiendra compte dans la sélection des mandats de révision retenus pour la revue des dossiers.

Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2022

Dans le cadre des inspections de routine des ERSE durant l'exercice 2022, l'ASR a défini les thèmes prioritaires suivants:

- vérification des estimations comptables et commentaires afférents dans le rapport de révision (ISA 540 [Revised])
 - vérification des stocks (notamment ISA 501)
 - efficacité du contrôle subséquent et de ses procédures (ISQC 1.48 ss.)
- La vérification des estimations comptables requiert un esprit critique fondamental de la part de l'auditeur, attendu que les estimations comptables sont liées à un risque élevé d'anomalies significatives pour cause de fraudes ou d'erreurs dans les comptes révisés.

La pandémie du COVID-19 a poussé les entreprises de révision et les sociétés auditées à revoir le mode de travail de leurs collaborateurs (p. ex. télétravail). Dans les cas où l'inventaire en présentiel n'est pratiquement pas réalisable, l'auditeur doit procéder à d'autres vérifications pour s'assurer de l'existence et de la nature des stocks.

Outre ces vérifications, l'ASR estime que l'évaluation des stocks est un élément significatif sur fond de pandémie du COVID-19.

Par ailleurs, les entreprises de révision disposent de procédures internes de contrôle subséquent pour garantir que les règles internes et le système d'assurance-qualité fonctionnent de manière adéquate et efficace. L'ASR se fonde sur ces procédures pour asséoir sa propre analyse de risques.

D'autres thèmes prioritaires résultent de l'analyse spécifique des circonstances concrètes.

³³ On pense ici à la FINMA, organisme d'autorégulation (OAR), et aux organismes de surveillance (OS).

Regulatory Audit

Tour d'horizon

Les sociétés d'audit font office de bras droit de la FINMA et contribuent au système dual de surveillance des marchés financiers en Suisse. L'audit prudentiel est régi par un dispositif légal sensiblement différent de celui que le code des obligations prescrit pour l'audit financier de l'organe de révision. Si les règles de l'audit prudentiel sont fixées par la FINMA, la qualité de l'audit prudentiel entre dans le champ de la surveillance exercée par l'ASR.

Ces dernières années, le marché de l'audit prudentiel a peu évolué dans ses structures. Les trois plus grandes enseignes de l'audit prudentiel PwC, EY et KPMG absorbent toujours la plus grande majorité des audits pru-

dentiels. L'ASR observe néanmoins que la concurrence entre les acteurs du marché s'intensifie lorsqu'une mission d'audit fait l'objet d'un appel d'offres. On renvoie au surplus à la statistique figurant au chapitre «Agrément» (fig. 30).

Le nombre d'établissements financiers assujettis (fig. 16) est stable. La tendance de ces cinq dernières années montre un léger raffermissement de la demande dans le secteur LPCC (gestionnaires de fortune LPCC et placements collectifs de capitaux), alors que la statistique des représentants de placements collectifs affiche une baisse constante (fig. 17). Le nombre d'entreprises fintech autorisées (art. 1b LB) demeure au niveau plancher.

Figure 16

Nombre d'assujettis par secteur financier (sans établissements LPCC)

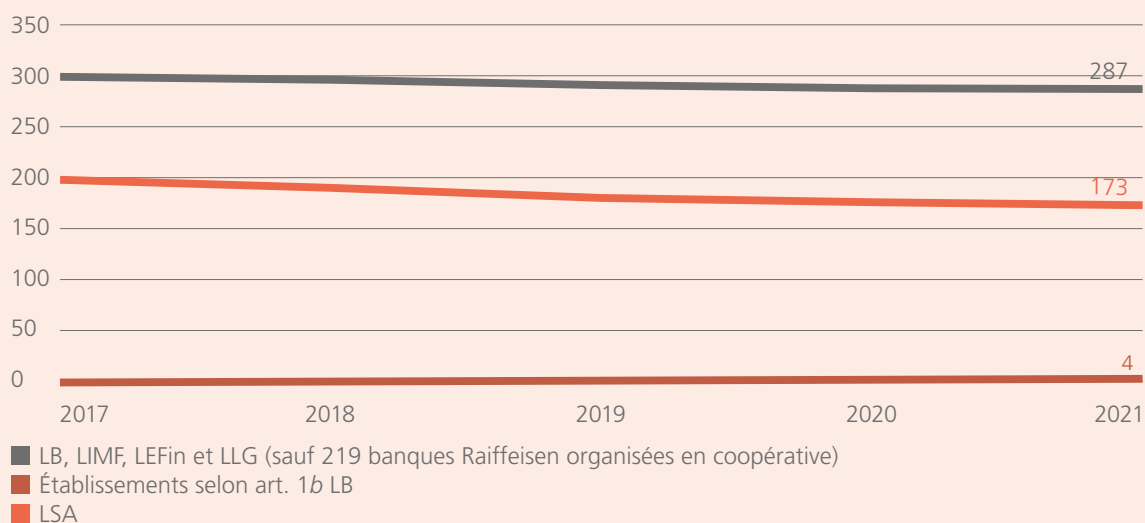
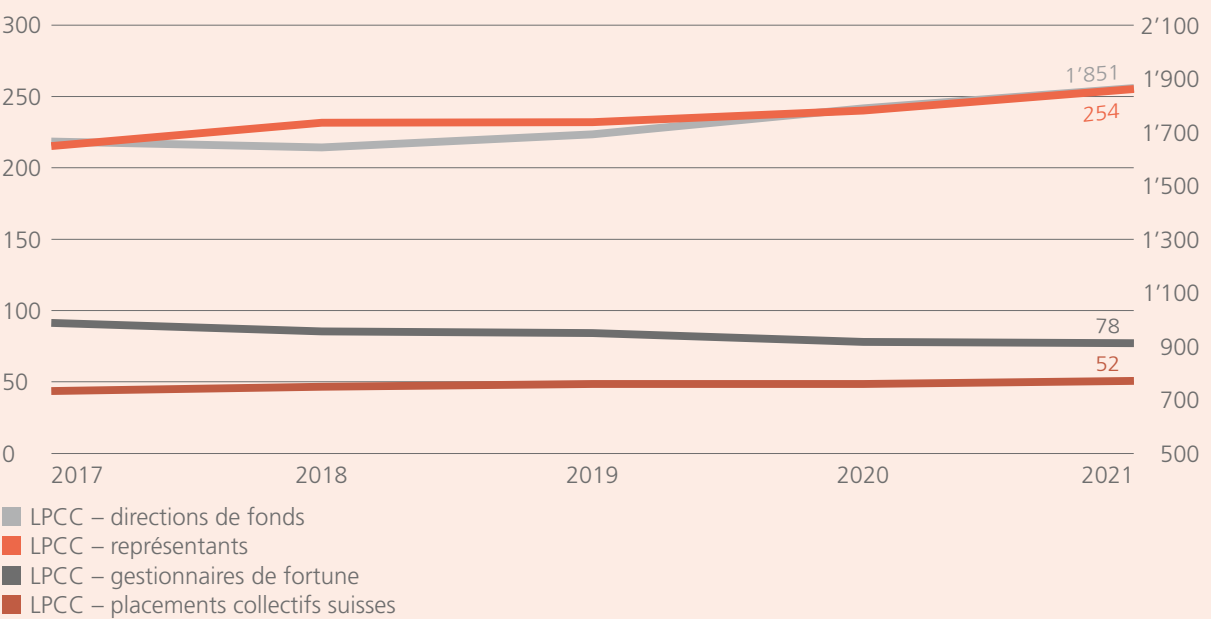


Figure 17
Nombre d’assujettis par secteur financier (établissements LPCC)



Inspections 2021

Durant l’année sous revue, l’ASR a inspecté sept sociétés d’audit, dont cinq sont auditées chaque année (leur portefeuille incluant plus de 50 sociétés d’intérêt public), les deux autres étant auditées tous les trois ans (fig. 18).

La qualité de l’audit prudentiel a été contrôlée en premier lieu moyennant des revues de dossier. Les contrôles englobent 16 audits prudentiels (13 banques, un gestionnaire de fortune et deux assurances). Trois banques ont par ailleurs été soumises à un contrôle thématique dédié à la lutte contre le

blanchiment d’argent. Sur l’ensemble des banques, plusieurs avaient des activités assez importantes en gestion de fortune. La prépondérance des banques dans la sélection des mandats s’explique par l’importance du thème prioritaire des contrôles visant le blanchiment d’argent.

Figure 18
Statistique 2021 des inspections et des constats de l’ASR (vs 2020)

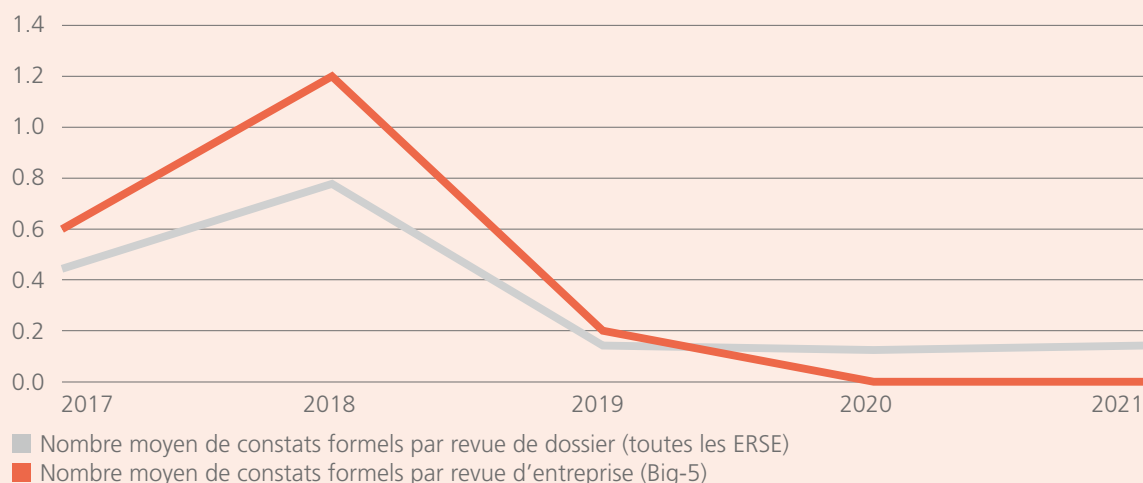
Catégories	Cinq plus grandes sociétés d’audit		Autres		Total	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020
Inspections Regulatory Audit	5	5	2	3	7	8
Constats de type comment form Firm Review Regulatory Audit	1	0	0	1	1	1
Dossiers contrôlés	14	14	2	3	16	17
Constats de type comment form File Review Regulatory Audit	14	27	0	6	14	33

Revues d'entreprise (Firm Review)

Les revues d'entreprise effectuées dans le cadre des inspections 2021 ont livré un seul constat. Ce résultat réjouissant conforte la tendance baissière des constats depuis 2018 (fig. 19).

Figure 19

Évolution du nombre moyen de constats issus des revues d'entreprise depuis 2017



Revues de dossier (File Review)

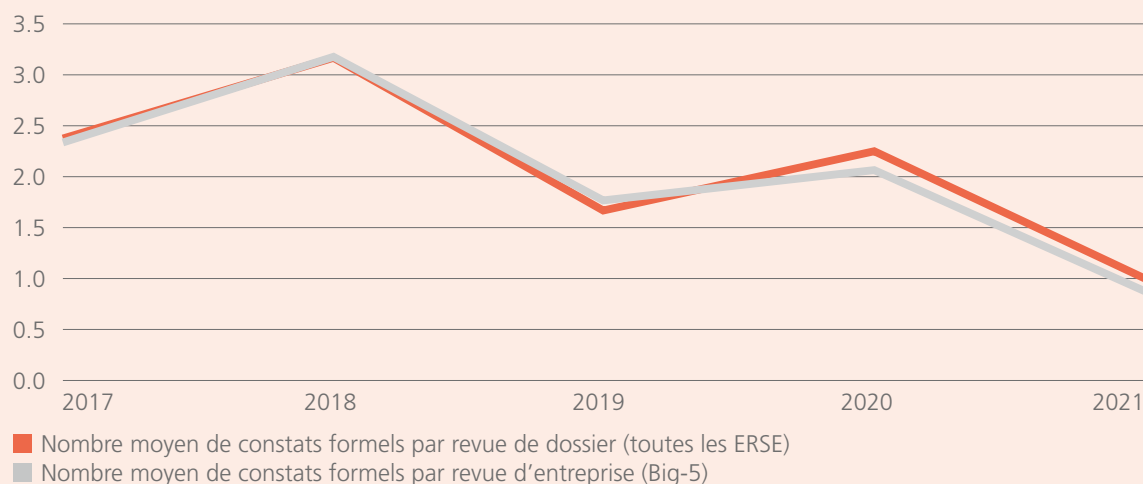
Par analogie aux considérations du chapitre «Audit financier» (cf. supra), la qualité de l'audit prudentiel dépend dans une large mesure de l'auditeur responsable, des collaborateurs et des circonstances. La mise à jour constante des connaissances professionnelles joue un rôle capital à cet égard.

Dans le cadre des revues de dossier achevées en 2021, l'ASR a relevé 14 constats, pour lesquels des mesures d'amélioration ont été convenues individuellement avec les sociétés d'audit concernées. Par rapport à l'année précédente, le nombre de constats a ainsi diminué de moitié, ce qui est une amélioration réjouissante.

L'évolution du nombre moyen de constats par revue de dossier affiche globalement une amélioration constante, après le pic de 2018 (fig. 20). Sur huit revues de dossier, quatre se sont soldées par deux constats ou plus, et quatre se sont achevées sans aucun constat.

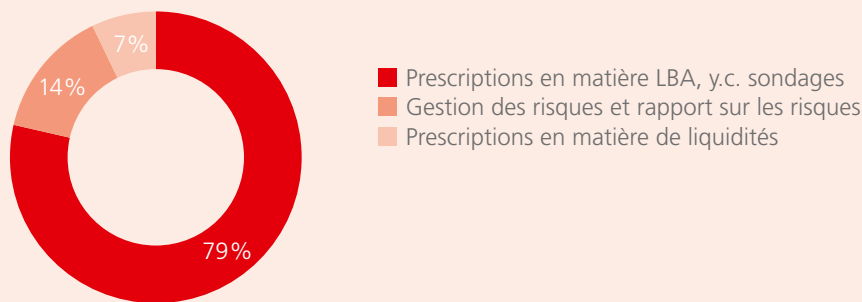
Figure 20

Évolution du nombre moyen de constats par revue de dossier depuis 2017



Si on considère la répartition des constats par domaines d'audit (fig. 21), l'application des prescriptions en matière LBA continue de représenter le plus grand pourcentage de faiblesses dans l'audit prudentiel.

Figure 21
Constats par domaines d'audit



Les principales lacunes relevées dans les deux domaines d'audit les plus importantes sont détaillées ci-après.

Prescriptions en matière LBA

L'examen de la conformité aux dispositions légales concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme continue d'être un thème central pour les inspections de l'ASR (voir à ce propos les thèmes prioritaires du programme d'inspection 2022 de l'ASR). La courbe d'apprentissage en la matière est encore et toujours trop plate. Par rapport aux années précédentes, les principales faiblesses relevées sont les suivantes:

- Le contrôle des informations sur les clients (principe «Know Your Customer», KYC) continue de présenter d'importantes lacunes. Dans quelques cas, les contrôles n'étaient pas retraçables ou n'ont pas été effectués avec toute la diligence nécessaire. En effet, l'origine première des actifs mérite un examen critique, tout comme la plausibilisation des flux financiers ultérieurs. Les informations contradictoires dans le profil des clients et les explications des établissements audités n'ont pas été examinées avec tout l'esprit critique nécessaire. De

même, l'auditeur n'a pas fait preuve d'esprit critique dans l'évaluation des éléments significatifs.

- L'ASR a constaté de manière récurrente que l'auditeur n'a pas fait preuve d'un esprit critique suffisant dans l'examen de l'analyse des risques LBA que les intermédiaires financiers audités doivent effectuer périodiquement dans le cadre de leurs activités courantes³⁴. On a souvent l'impression que l'établissement de ce document est purement considéré comme un exercice formel de la part de l'intermédiaire financier. Pourtant, une analyse approfondie des risques LBA spécifiques contribuerait dans une large mesure à améliorer la détection, l'évaluation et la prévention des risques LBA. Elle fournirait aux sociétés d'audit une précieuse base de référence pour l'audit prudentiel.
- Le contrôle par sondage est une méthode efficace pour analyser les relations commerciales et les transactions à risques accrus. Une légère amélioration a certes pu être notée par rapport aux années précédentes, mais ce mode de contrôle s'est encore avéré insuffisant en 2021 en termes de qualité. L'ASR a encore une fois relevé

un trop grand nombre de cas dans lesquels l'analyse de risques sous-jacente à l'échantillonnage était inexistante ou insuffisante. Par ailleurs, les anomalies identifiées n'ont pas fait l'objet d'un examen critique et n'ont pas été rapportées dans le rapport d'audit prudentiel. La tendance à ramener la taille des échantillons aux exigences minimales de la FINMA ne fléchit pas. Les exigences minimales d'échantillonnage sont relativement rigides et favorisent une attitude minimaliste chez les auditeurs. L'ASR recommanderait un échantillonnage structuré plutôt en fonction d'une analyse de risques établie par l'établissement audité. Cette approche permettrait de densifier les échantillons dans les

³⁴ Voir à ce propos les directives de la FINMA, selon lesquelles le service spécialisé de lutte contre le blanchiment ou un autre service indépendant établi, par ailleurs, à l'aune du domaine d'activité et de la nature des relations d'affaires gérées par l'intermédiaire financier, une analyse des risques dans la perspective de la lutte contre le blanchiment d'argent et du financement du terrorisme et tient compte notamment du siège ou du domicile du client, du segment des clients gérés ainsi que des produits et services proposés. L'analyse des risques doit être adoptée par le conseil d'administration ou par l'organe de direction à son plus haut niveau; elle doit être mise à jour périodiquement (art. 25, al. 2, OBA-FINMA).

segments de clientèle à risque, ce que les exigences minimales actuellement en vigueur ne favorisent pas.

Gestion des risques et rapport sur les risques

Les lacunes constatées jusqu'ici dans les catégories «Gestion des risques» et «Rapport sur les risques» se confirment également. Dans la plupart des cas, il s'agit d'un mélange entre insuffisance des procédures d'audit et insuffisance d'esprit critique. Ainsi, l'ASR a constaté dans plusieurs secteurs d'activité que l'auditeur s'est reposé sur les travaux de la révision interne, sans faire preuve de l'esprit critique nécessaire. L'ASR retient que les données mises à disposition par les entités auditées ne font souvent pas l'objet d'un examen suffisamment critique et ne sont pas suffisamment vérifiées par rapport à leur adéquation et à leur exhaustivité. L'ASR estime que, pour ce champs d'audit, il est insuffisant de limiter les interviews aux membres de la direction et de consulter les rapports de risque établis par les entités auditées sans les soumettre à un examen suffisamment approfondi.

Analyse des causes et mesures à prendre

L'analyse des causes sous-jacentes aux lacunes constatées et la mise au point des mesures appropriées pour combler ces lacunes sont souvent réalisées d'après la même méthodologie que pour les lacunes mises à jour par les contrôles internes de qualité (contrôle subséquent). Il est donc essentiel que cette procédure soit robuste et appliquée de manière cohérente.

L'ASR observe que toutes les sociétés d'audit n'effectuent pas l'analyse des causes avec la même qualité ni la même profondeur pour des constats de nature analogue. Certaines sociétés d'audit ont tendance à réduire les constats à de simples problèmes de documentation, pour ne pas admettre que les causes sont plus profondes ou qu'elles doivent être recherchées ailleurs. Les lacunes de documentation trahissent en même temps un

manque d'éléments probants (selon le principe not documented, not done). Si des éléments probants font défaut, on ne peut admettre que l'auditeur a procédé à tous les contrôles nécessaires et adéquats.

Le manque de profondeur dans l'analyse des causes se traduit souvent par le fait que les mesures proposées sont souvent incomplètes et imprécises et qu'elles ne parviennent pas à éclairer les causes profondes des lacunes constatées. En conséquence, l'ASR doit souvent clarifier, renforcer et améliorer après-coup les mesures proposées. De surcroît, les sociétés d'audit ne devraient pas laisser aux équipes d'audit la responsabilité de définir les procédures de l'analyse des causes et la formulation des mesures correctives. Elles devraient confier cette responsabilité à un organe neutre d'échelon supérieur, en charge de l'assurance-qualité, non impliqué dans les opérations d'audit.

Les causes ultimes des lacunes constatées sont multiples. On retiendra ici les causes récurrentes:

- Le manque d'esprit critique est à l'origine de nombreux constats. En effet, il arrive fréquemment que l'auditeur se montre trop peu critique et ne procède pas à une analyse exhaustive des déclarations orales des clients audités et de leurs collaborateurs ainsi que des informations, des données et des descriptifs de procédures. Cette question est particulièrement importante lorsqu'il s'agit d'éléments pour lesquels la subjectivité de l'auditeur joue un rôle essentiel (p. ex. contrôle des paramètres LBA).

Dans certains cas, l'auditeur reprend des éléments probants issus d'audits précédents sans soumettre à une analyse critique la pertinence et l'adéquation de ces éléments pour l'audit actuel. Il peut arriver que l'environnement de l'entreprise ait tellement changé qu'il n'est plus possible de reprendre les éléments probants de l'exercice précédent. Dans le cadre de

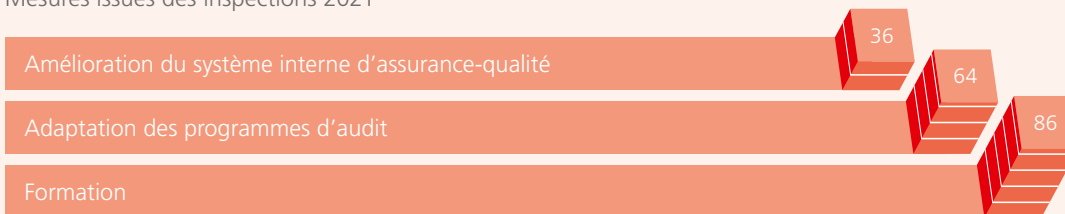
l'assurance-qualité, un tel procédé devrait être détecté et repris dans une analyse critique pour s'assurer que les éventuelles mutations organisationnelles de l'établissement financier ne passent pas inaperçues. De même, l'auditeur se base trop souvent sur des éléments probants de source tierce sans vérifier s'ils couvrent les éléments de contrôle à confirmer par l'auditeur (p. ex. rapports de la révision interne, rapports ISAE ou rapports d'autres auditeurs lorsqu'il s'agit d'un groupe).

- En pratique, on observe souvent une participation insuffisante de l'auditeur responsable à l'audit. En effectuant la revue des travaux en temps opportun, l'auditeur responsable pourrait identifier des éléments sensibles à un stade assez précoce, ce qui permettrait à l'équipe d'audit de revoir les éléments probants obtenus.
- La configuration insuffisante des programmes d'audit est également une cause fréquente de constats (p. ex. absence d'instructions pour les équipes d'audit). Sur ce point, plusieurs sociétés d'audit sont toujours au pied du mur et ont l'obligation d'adapter leurs procédures et leurs modèles de notes d'audit.

La mise en œuvre de la RA 70 est déjà bien avancée dans certaines sociétés d'audit, alors que d'autres sont très en retard sur ce plan. L'ASR gardera un œil attentif sur la mise en œuvre de la RA 70. A ce propos, on remarquera que les programmes d'audit standard de la FINMA ne formulent que des exigences minimales et doivent être adaptés par les sociétés d'audit à chaque situation particulière en fonction des risques. De plus, ces programmes d'audit de la FINMA définissent certes les éléments à vérifier; la méthodologie de l'audit visant ces éléments est toutefois souvent laissée à l'appréciation de l'auditeur. Il est donc important que les sociétés d'audit référencent cette méthodologie dans les programmes d'audit.

Les mesures les plus fréquentes découlant des constats de l'ASR durant l'exercice 2021 sont compilées ci-après (fig. 22):

Figure 22
Mesures issues des inspections 2021



La formation des collaborateurs intervient dans presque toutes les sociétés d'audit. Le remaniement des programmes d'audit en 2021 est essentiellement dicté par la mise en œuvre de la nouvelle RA 70.

Thèmes prioritaires du programme d'inspection 2022

Dans le cadre des inspections de routine auprès des sociétés d'audit prudentiel, l'ASR mettra l'accent en 2022 sur les thèmes prioritaires suivants:

Procédures et enquêtes préalables

Outre les inspections de routine, l'ASR procède à des investigations ou à des enquêtes préalables auprès des ERSE lorsque les circonstances l'exigent. Elle tient compte à cet égard des annonces qualifiées de tiers et des annonces de la FINMA. Durant l'exercice sous revue, trois investigations ont été effectuées sur la base de ces annonces.

- contrôles visant la conformité aux dispositions de la loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme (LBA)
- contrôle de l'efficacité du contrôle subséquent interne
- contrôles en matière de gestion des risques

Collaboration avec la FINMA

La loi prévoit une étroite collaboration entre l'ASR et la FINMA. Ainsi, l'ASR seconde la FINMA dans le cadre de la surveillance des marchés financiers. Il s'agit par ailleurs de réduire autant que possible la charge administrative des deux autorités et des sociétés d'audit.

Concrètement, les échanges ont lieu à tous les niveaux hiérarchiques. L'ASR communique à la FINMA les résultats des revues d'entreprise et des revues de dossier et partage les principales conclusions résultant de son expérience pratique dans la surveillance de l'audit.

Les aspects relatifs à la lutte contre le blanchiment d'argent dominent toujours sur le marché financier, tant national qu'international. L'ASR maintient par conséquent ce thème prioritaire de surveillance. Les procédures internes de contrôle des sociétés d'audit constituent également un élément central de l'assurance-qualité dans l'audit prudentiel. De plus, le bon fonctionnement des marchés dépend de la gestion des risques mise en œuvre par les établissements financiers. La robustesse et l'efficacité de cette gestion des risques constituent dès lors un élément de surveillance élémentaire.

Affaires internationales

Introduction

Durant l'exercice sous revue, le nombre de cas d'entraide administrative internationale a augmenté par rapport à l'année précédente³⁵. Ainsi, la collaboration avec les autorités homologues étrangères reste nécessaire afin d'assurer une surveillance globale adéquate au vu de l'internationalisation des marchés financiers et des entreprises révisées.

Effets extraterritoriaux de la LSR

Le mandat de l'ASR est d'assurer la protection des investisseurs sur le marché suisse des capitaux. Ce marché englobe non seulement les entreprises sises en Suisse mais aussi les sociétés régies par le droit étranger participant directement au marché suisse. Ceci explique l'extraterritorialité de la LSR, sur la base de laquelle les entreprises de révision étrangères se doivent d'obtenir un agrément de l'ASR en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat lorsqu'elles révisent les comptes de sociétés étrangères dont les titres de participation et/ou les emprunts par obligations sont cotés en bourse suisse (art. 8 LSR).

Cependant, des exceptions sont prévues à l'obligation d'agrément et de surveillance directe de l'ASR sur ces entreprises de révision étrangères afin d'éviter les doublons administratifs. Celles-ci sont énumérées à l'art. 8, al. 2 et 3 LSR et consacrent le principe dit de surveillance par l'Etat d'origine. En effet, la surveillance des entreprises de révision étrangères doit être déléguée à l'Etat où siège l'entreprise, à condition que l'autorité de cet Etat ait été jugée équivalente à la surveillance de la révision en Suisse par le Conseil fédéral (cf. la liste de l'annexe 2 de l'OSRev).

Sur la base du principe précité, l'autorité chinoise China Securities Regulatory Commission (CSRC) a été reconnue équivalente au 1^{er} juillet 2021. Cette reconnaissance a pour contexte la stratégie du Conseil fédéral pour la

Chine qui comprend l'intensification de la coopération de la bourse suisse avec les bourses chinoises. Aussi, la négociation des certificats de dépôt pour les actions chinoises à la bourse suisse exige la désignation d'une entreprise de révision.

Relations avec l'Union européenne

Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (UK) est sorti du giron de l'Union européenne (UE) avec effet au 1^{er} janvier 2021. L'Accord du 21 juin 1999 sur la libre circulation des personnes entre la Suisse et l'Union européenne ne s'applique plus. Il n'y a donc plus d'accord de réciprocité entre la Suisse et le Royaume-Uni. En conséquence, les personnes au bénéfice d'une formation acquise au Royaume-Uni ne peuvent plus être agréées en Suisse en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur. Les agréments octroyés par l'ASR jusqu'au 31 décembre 2020 sur la base d'une formation UK restent toutefois valides, même après la fin de l'applicabilité de l'accord sur la libre circulation des personnes. L'ASR étudie actuellement différents scénarios pour régler à l'avenir l'accès réciproque au marché pour les auditeurs.

Collaboration avec les États-Unis

Au vu des incertitudes liées au COVID-19, les inspections conjointes d'entreprises de révision suisses avec le PCAOB n'ont pas eu lieu et ont été reportées aux années suivantes.

Relations avec d'autres États et organismes

Le 10 juin 2021, l'ASR et les autorités japonaises Financial Services Agency of Japan (JFSA) et Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB) ont conclu une déclaration d'intention par échange de lettres (Exchange of Letters, EoL³⁶) en vue de la coopération dans le domaine de la surveillance de la révision. Cette coopération renforcera encore

la protection des investisseurs dans les sociétés cotées en bourse. En outre, la déclaration d'intention constitue un allègement pour la branche de l'audit dans les deux pays, puisqu'elle supprime réciproquement la surveillance directe des entreprises de révision de l'autre pays.

Par ailleurs, l'ASR est actuellement en négociation avec deux autorités de surveillance pour la conclusion de déclarations d'intention.

Organismes multilatéraux

IFIAR

En raison de la pandémie du COVID-19, l'assemblée plénière annuelle de l'IFIAR s'est tenue de manière virtuelle, du 19 au 21 avril 2021. L'événement a porté principalement sur le thème «Management of Audit Quality in the COVID Environment and Beyond» et a réuni tous les 54 Etats membres.

L'ASR a continué à s'investir à plusieurs niveaux au sein de l'IFIAR auprès de certains groupes de travail:

- **Enforcement Working Group (EWG):** l'ASR en assume la présidence depuis mai 2018. Ce groupe de travail permet de favoriser les échanges d'expériences dans le domaine des procédures d'enquêtes et de sanctions en cas d'infractions aux normes par les réviseurs et les entreprises de révision. Durant l'exercice sous revue, l'EWG a organisé le cinquième Enforcement Workshop, toutefois le premier sous forme virtuelle.
- **Global Audit Quality Working Group (GAQWG):** ce groupe assure un dialogue récurrent avec les six plus grands réseaux internationaux d'entreprises de révision. Durant l'exercice sous revue, une rencontre

³⁵ Durant l'année sous revue, l'ASR a reçu 13 demandes d'entraide administrative (2020: 9), dont 10 émanant d'autorités de surveillance du continent européen, deux du continent asiatique et une du continent nord-américain.

³⁶ Un EoL est équivalent à un Memorandum of Understanding (MoU), la différence est purement formelle.

virtuelle des membres a eu lieu afin d'aborder la mise à jour de plusieurs projets en cours visant l'amélioration de la qualité de la révision de manière globale.

- Inspection Workshop Working Group (IWWG): ce groupe de travail organise annuellement un workshop destiné aux inspecteurs des pays membres de l'IFIAR pour cultiver les échanges et engager la réflexion sur les questions contemporaines de surveillance de la révision. Cette année, le workshop a eu lieu sous forme virtuelle pour la première fois de son histoire.

De plus, l'adhésion de l'ASR au Board (conseil) de l'IFIAR a été renouvelée pour une période de quatre ans. L'ASR est également active au sein du «New Membership Category workstream», un sous-groupe du Board de l'IFIAR chargé d'étudier l'intégration dans l'IFIAR d'autorités de surveillance de la révision en développement.

CEAOB

Le Committee of European Audit Oversight Bodies (CEAOB) est l'organisme de l'Union européenne établissant le cadre pour la coopération entre les autorités nationales de surveillance de la révision. Depuis 2016, l'ASR possède le statut d'observateur auprès du sous-groupe «Inspections» (CEAOB Inspection Sub-group, ISG). Le but de l'ISG est de favoriser les échanges entre membres dans le domaine des inspections, mais aussi d'améliorer la communication entre les membres et les entreprises de révision. En tant qu'observateur, l'ASR a participé à deux réunions virtuelles de l'ISG.

Transmission d'informations par des particuliers à des autorités étrangères

Dans ses rapports de gestion, l'ASR a déjà abordé par deux fois la question pénale des actes exécutés sans droit pour un Etat étranger (art. 271 CP) dans le cas de la transmission d'informations par des particuliers à des autorités étrangères. Après un premier jugement portant sur l'élément subjectif de l'infraction³⁷, le TF a été appelé à se prononcer sur l'élément objectif de l'infraction³⁸.

Dans le cas d'espèce, une société suisse de gestion de fortune a livré des informations à une autorité américaine concernant des clients soupçonnés d'évasion fiscale. Ces informations ont été transmises par le président du conseil d'administration, qui a voyagé uniquement dans ce but de la Suisse aux Etats-Unis. La question était de déterminer s'il y a infraction lorsque les données sont par nature disponibles non seulement en Suisse, mais également dans des Etats tiers, à partir desquels la transmission à l'autorité américaine aurait potentiellement pu être licite.

Dans ses considérants, le TF retient que les données des clients de la société de gestion de fortune ont été mises à disposition à l'origine en Suisse, en vertu de relations contractuelles. En conséquence, ces données auraient dû être requises par les autorités suisses compétentes auprès de la société de gestion de fortune en sa qualité de détentrice des informations ayant son siège en Suisse, puis transmises à l'étranger par voie d'entraide administrative ou judiciaire. Le fait

que ces données existaient aussi dans des Etats tiers n'a aucune pertinence: l'élément décisif est la sauvegarde du monopole du pouvoir étatique en Suisse. Il n'est dès lors plus nécessaire de répondre à la question de savoir si cela aurait été possible, voire licite de transmettre ces mêmes informations à l'autorité américaine depuis des Etats tiers.

Reporté au secteur de l'audit, ce raisonnement implique que le fait de contourner l'entraide administrative et judiciaire de la Suisse est une infraction pénale lorsqu'une entreprise de révision ayant son siège en Suisse transmet directement à une autorité étrangère des données non publiques de tiers qui lui ont été confiées à l'origine. Il en va de même si les données en question sont par nature aussi disponibles dans un Etat tiers, même si la transmission à l'autorité de l'Etat demandeur était potentiellement licite. Il y aurait également infraction au même titre si ces données étaient transférées (de manière potentiellement licite) dans un Etat tiers dans le but de les rediriger ensuite vers l'autorité de l'Etat demandeur. Le jugement ne couvre pas tous les cas de figure possibles, mais tire définitivement au clair une question sans cesse controversée dans la pratique.

³⁷ Voir rapports de gestion de l'ASR 2018, p. 29, et 2019, p. 38.

³⁸ Arrêt n° 6B_216/2020 du 1^{er} novembre 2021.

Agrément

Généralités

Le Service Agrément a également subi les effets de la pandémie du COVID-19. Il a assumé ses activités majoritairement en télétravail, tout en maintenant une permanence aisément accessible pour les personnes requérantes.

Statistiques

Le nombre d'entreprises agréées à fin 2021 se monte à 2'027 entités (fig. 23), ce qui est assez stable par rapport à l'année précédente (2020: 2'077). Vu le nombre assez faible d'agréments arrivant à échéance en 2022, aucune variation majeure n'est attendue pour l'exercice suivant.

Figure 23

Personnes physiques et entreprises de révision agréées (état au 31 décembre 2021)³⁹

Catégorie d'agrément	Réviseurs	Experts-réviseurs	Total au 31.12.2021	Total au 31.12.2020
Personnes physiques	2'733	7'475	10'208	9'896
Entreprises de révision	591	1'414	2'005	2'054
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	—	20	20	21
Entreprises de révision étrangères soumises à la surveillance de l'État	—	2	2	2
Total des agréments	3'324	8'911	12'235	11'973

L'ASR a octroyé au total 48 nouveaux agréments à des entreprises de révision et près de 396 nouveaux agréments à des personnes physiques. Le nombre de personnes physiques agréées continue d'être à la hausse.

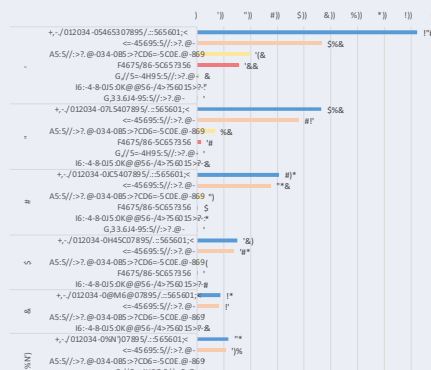
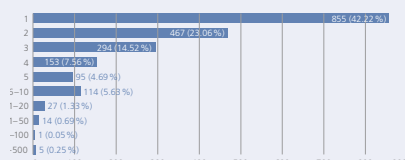
En dix ans, le nombre de personnes agréées a augmenté de 32,5 % (fig. 23) pour atteindre 10'208 personnes (2011: 7'696). Cette augmentation est liée en partie au rattrapage des obligations d'annonce et de communication in-

suffisamment suivies (cf. commentaires supra). L'ASR prévoit une campagne de rappel de ces obligations par courriel individuel en 2022.

Figure 24

Nombre d'entreprise de révision par segment avec nombre de personnes physiques agréées engagées par entreprise de révision (au 31 décembre 2021)

total RU mit einem zugelassenen RMA
Aktiengesellschaft
Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Einzelunternehmen
ollektivgesellschaft
Institut des öffentlichen Rechts
ommanditgesellschaft



³⁹ Les statistiques se rapportent aux procédures closes par une décision entrée en force. Les procédures de recours encore ouvertes ne sont pas prises en compte.

Sous l’angle du nombre de personnes agréées par entreprise, la grande majorité des entreprises dispose d’une ou de deux personnes agréées (fig. 24). Ensuite, le nombre d’entreprises de révision diminue rapidement à

mesure que l’effectif de personnes agréées augmente. Seules 47 entreprises de révision (2,3%) disposent au total de plus de 10 collaborateurs agréés pour l’audit.

Figure 25
Affiliations⁴⁰ des entreprises de révision agréées (état au 31 décembre 2021)



Le nombre d’entreprises de révision affiliées est stable (76 %) par rapport à l’exercice précédent (fig. 25). Sur

l’ensemble des entreprises de révision agréées, 77 % sont affiliées à au moins une association professionnelle.

Figure 26
Affiliations⁴¹ des personnes physiques agréées (état au 31 décembre 2021)



Sur l’ensemble des personnes physiques agréées, 62 % sont affiliées à au moins une association professionnelle (fig. 26), soit 1 % de plus que l’année précédente (61 %), à l’instar des entreprises de révision. Au vu de

la situation économique actuelle et de ses défis, le nombre élevé d’affiliations est réjouissant dans la mesure où les associations professionnelles constituent le premier vecteur d’information de leurs membres.

⁴⁰ Les entreprises de révision affiliées à plusieurs associations sont comptabilisées autant de fois.
⁴¹ Les personnes physiques affiliées à plusieurs associations sont comptabilisées autant de fois.

Figure 27Statistique des mandats de révision ordinaires (état au 31 décembre 2021)⁴²

Nombre d'entreprises de révision	2021	2020
1 à 5 mandats ordinaires	341	338
6 à 10 mandats ordinaires	68	68
11 ou plus mandats ordinaires	89	81
Nombre total d'entreprises opérant des révisions ordinaires	498	487

Le nombre total d'entreprises opérant des révisions ordinaires s'établit à 498 entités pour l'exercice sous revue (fig. 27), dont 20 ERSE

(soit toutes les ERSE domiciliées en Suisse). Ces dernières absorbent une part de marché de 74 % de toutes les révisions ordinaires. Dans le seg-

ment du contrôle restreint (fig. 28), la part de marché des ERSE se monte à 19,2 %, soit un niveau comparable à l'exercice précédent (19,6 %).

Figure 28Statistique des contrôles restreints (cr) et des contrôles ordinaires (co) (état au 31 décembre 2021)⁴³

Catégories d'agrément	Nombre cr	Nombre co	2021	2020
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	15'754	7'916	23'670	24'440
Autres entreprises de révision	66'170	2'786	68'956	69'226
Nombre total de révisions	81'924	10'702	92'626	93'666

Sous l'angle des normes de référence pour l'assurance-qualité, l'exercice sous revue confirme la tendance de ces dernières années. Le nombre

d'entreprises de révision appliquant le modèle NCQ 1/NAS 220 reste stable et élevé (2021: 1657; 2020: 1670). En revanche, le nombre des entreprises

de révision appliquant les instructions d'assurance-qualité pour les PME de révision s'est réduit de 440 à 401 (fig. 29).

Figure 29

Normes de référence pour le système interne d'assurance-qualité (état au 31 décembre 2021)



⁴² Chiffres selon auto-déclaration des entreprises de révision.

⁴³ Chiffres selon auto-déclaration des entreprises de révision.

Le nombre d'agrément spéciaux octroyés aux personnes physiques affiche une légère augmentation par rapport à l'année précédente (fig. 30). Celle-ci s'explique presque exclusivement par l'octroi de nouveaux agréments dans le segment fintech. Par rapport à l'exercice précédent, cette catégorie a plus que doublé en une année pour atteindre 27 entités (2020: 13). Cette augmentation était toutefois attendue. Aucune variation notoire n'est à signaler pour les autres agréments spéciaux. Le nombre d'auditeurs responsables au bénéfice d'un ou de plusieurs agréments spéciaux s'établit à 184 personnes physiques (2020: 186) et reste stable.

Figure 30
Auditeurs responsables, par catégorie d'agrément spécial (état au 31 décembre 2021)

Catégories d'agrément	Nombre d'auditeurs responsables au 31.12.2021	Nombre d'auditeurs responsables au 31.12.2020
Audit selon LB, LIMF, LEFin ⁴⁴ et LLG	116	118
Audit selon LPCC ⁴⁵	69	68
Audit selon LSA	38	38
Audit selon art. 1b LB (fintech)	27	13
Nombre total d'agrément	250	237

Le nombre de sociétés d'audit au bénéfice d'un ou de plusieurs agréments spéciaux (11) demeure inchangé depuis 2017, abstraction faite des anciens agréments IFDS. Au total, le segment des sociétés d'audit détient 34 agréments spéciaux (fig. 31). Dans la nouvelle catégorie d'agrément fintech créée en 2019, tous les nouveaux agréments (9) ont été octroyés à des sociétés d'audit déjà au bénéfice d'au moins un autre agrément spécial. Jusqu'ici, aucune nouvelle société d'audit spécialisée en fintech n'a pénétré sur ce marché.

Figure 31
Sociétés d'audit, par catégorie d'agrément spécial (état au 31 décembre 2021)

Catégories d'agrément	Nombre de sociétés d'audit au 31.12.2021	Nombre de sociétés d'audit au 31.12.2020
Audit selon LB, LIMF, LEFin et LLG	8	8
Audit selon LPCC	10	10
Audit selon LSA	7	7
Audit selon art. 1b LB (fintech)	9	6
Nombre total d'agrément	34	31

⁴⁴ La catégorie «LEFin» comprend les maisons de titres selon l'art. 2, al. 1, let. e LEFin (précédemment négociants en valeurs mobilières).

⁴⁵ Cette catégorie comprend également les assujettis selon l'art. 2, al. 1, let. c et d LEFin (gestionnaires de fortune collective ainsi que directions de fonds).

Renouvellement de l'agrément

Figure 32

Statistique des agréments renouvelés en 2021 (état au 31 décembre 2021)

Catégories d'agrément	Réviseurs	Experts-réviseurs	Total 2021	Total 2020
Total des agréments renouvelés	28	81	109	371

Durant l'année sous revue, 183 entités sur les 2'054 entreprises de révision agréées au 31 décembre 2020 (et non soumises à la surveillance de l'Etat) ont vu l'échéance de leur agrément limité à cinq ans arriver à terme. Dans 109 cas, l'agrément a été renouvelé durant l'exercice sous revue (fig. 32). 29 entreprises ont renoncé au renouvellement de leur agrément, et cinq entreprises ont annulé leur agrément avec effet immédiat, avant même son échéance. L'inscription au registre public ASR a été radiée d'office pour 39 entreprises de révision après échéance de l'agrément. Il s'agit d'entreprises qui n'ont remis aucune demande de renouvellement (27) ou qui ne remplissaient plus les conditions requises à l'échéance de l'agrément (12). Pour ces 12 entreprises, l'agrément est arrivé à terme sans renouvellement consécutif. Les lacunes justifiant la radiation du registre public ASR concernent dans la plupart des cas le système interne d'assurance-qualité qui n'a pas été mis en œuvre ou qui l'était insuffisamment – surtout en ce qui concerne la procédure annuelle de contrôle subséquent ou la formation continue.

Depuis le 1er janvier 2020, toutes les ERSE sont au bénéfice d'un agrément illimité. Elles feront toutefois l'objet d'une inspection régulière comme précédemment. Cette inspection inclut l'examen des conditions à remplir pour le maintien de l'agrément.

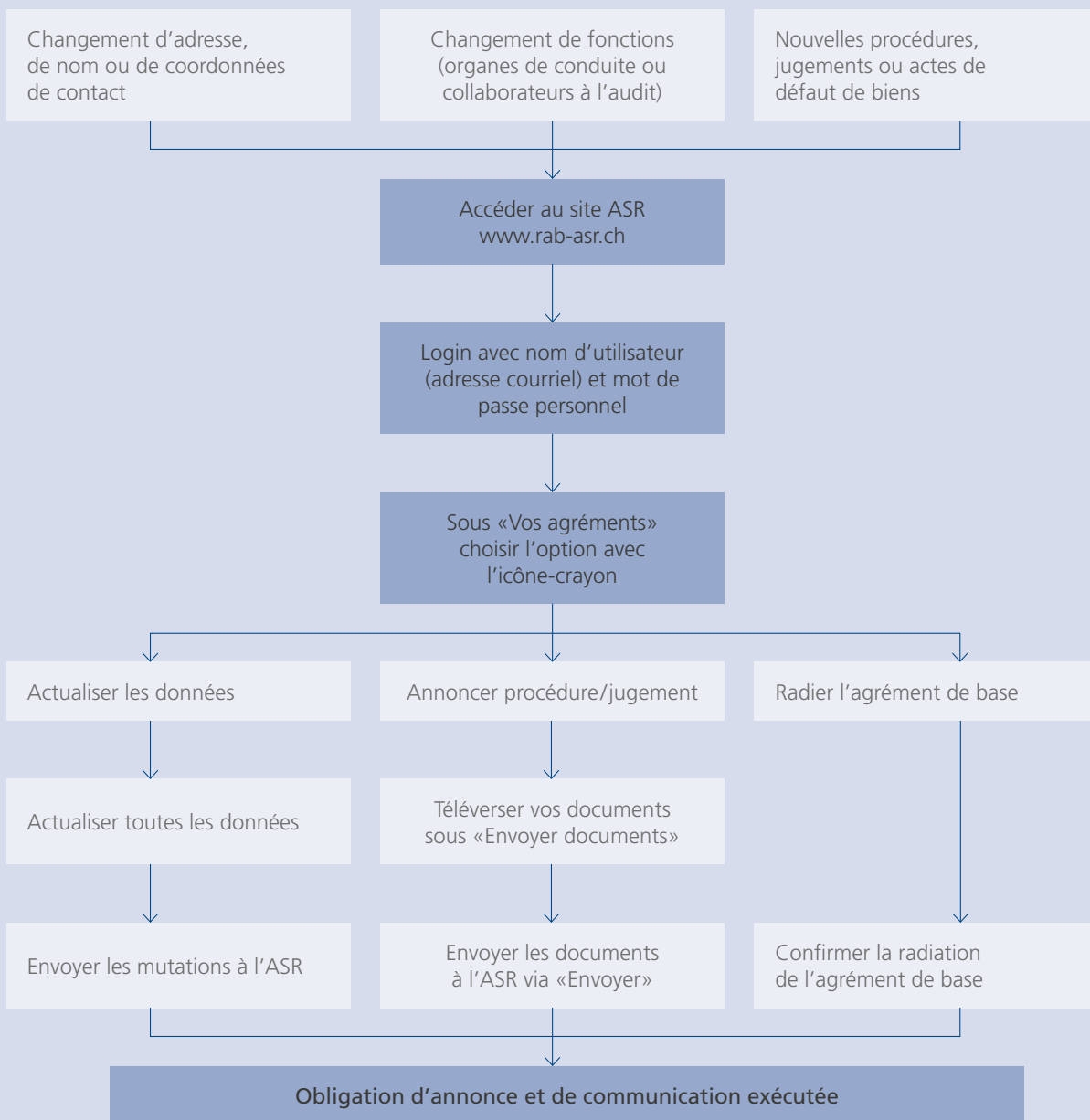
Obligations d'annonce et de communication

Les personnes et les entreprises de révision au bénéfice d'un agrément sont soumises par la loi à diverses obligations d'annonce et de communication. La pratique antérieure a malheureusement mis en évidence que certaines de ces obligations sont oubliées et pas toujours mises en œuvre avec une logique cohérente.

Toutes les personnes et les entreprises de révision agréées par l'ASR sont tenues de communiquer à l'ASR toute modification de faits inscrits au registre public ASR accessible en ligne (art. 15 al. 3 LSR). Cela inclut en particulier les données de contact des personnes et des entreprises enregistrées (adresse, numéro de téléphone, adresse courriel, etc.). L'obligation de communication est satisfaite dès lors que l'inscription correspondante dans le compte utilisateur ASR concerné est adaptée dans un délai de 10 jours ouvrables (cf. procédure selon fig. 33).

Figure 33

Annonces des modifications à l'ASR selon les obligations légales d'annonce et de communication



Le devoir de communication est valable non seulement durant la procédure d'agrément proprement dite, mais de manière permanente jusqu'à la radiation de l'agrément.

Doivent être en particulier communiqués: les procédures de droit pénal et les procédures de droit pénal administratif ayant donné lieu à un jugement ou à une décision de première instance ou d'instance supérieure – avec

force exécutoire ou non –, les actes de défaut de biens, les procédures en responsabilité de droit civil ou de droit administratif, les procédures conduites par une autorité de surveillance instaurée par une loi spéciale, par une autorité de sanction boursière ou par un organe disciplinaire d'un ordre professionnel, en rapport avec des prestations de révision prescrites par la loi et ayant donné lieu à un jugement ou une décision entrée

en force (art. 15a al. 1 et 2 LSR en rel. avec ch. marg. 7, let. o et ch. marg. 8, let. n, circ. 1/2007 ainsi que ch. marg. 15, let. d, et ch. marg. 22, let. a, circ. 1/2010).

Tout manquement aux obligations d'annonce et de communication constitue une contravention sanctionnée de l'amende pouvant aller jusqu'à CHF 100'000 (art. 39 al. 1, let. b et c ainsi qu'al. 2 LSR).

Enforcement et jurisprudence

Enforcement

En 2021, 13 demandes d'agrément ont été rejetées (2020: onze). L'entrée en matière a été refusée pour une demande (2020: aucune). Par ailleurs, l'ASR a prononcé six retraits d'agrément (2020: 2) et 61

avertissements (2020: 120) (fig. 34). Une personne a renoncé à son agrément en cours de la procédure d'enforcement (2020: 9). En 2021, l'ASR a déposé une plainte pénale pour soupçon de fourniture de prestations de révision sans agrément (2020: aucune).

Figure 34
Nombre de décisions d'enforcement



Sur les six procédures ayant débouché sur le retrait de l'agrément, cinq ont été ouvertes suite à une annonce de tiers. La dernière procédure a été ouverte suite à l'annonce de la personne concernée en vertu de ses obligations selon article 15a LSR. Sur l'ensemble des procédures ayant débouché sur un avertissement, 59 ont été ouvertes suite à des manquements constatés

dans la procédure de renouvellement de l'agrément des entreprises de révision. Deux procédures ont été ouvertes suite à l'annonce d'un tiers. Une procédure a été ouverte contre une personne physique suite à des manquements constatés dans le cadre d'une revue de dossier auprès d'une ERSE (fig. 35).

Figure 35
Décisions d'enforcement par catégories de motifs de procédure



Le nombre d’avertissements à l’encontre des entreprises de révision (non soumises à la surveillance de l’Etat) a reculé durant l’exercice sous revue, après une forte hausse en 2019 et 2020 en raison du nombre élevé de renouvellements d’agrément (fig. 36). Au total, l’ASR a prononcé 58 avertis-

sements à l’encontre d’entreprises de révision et trois avertissements à l’encontre de personnes physiques. Dans la mesure où les lacunes ont été éliminées, l’agrément des entreprises de révision concernées a été rétabli moyennant avertissement.

Figure 36
Nombre d’avertissements contre des entreprises de révision par catégories de lacunes

Description des lacunes	Nombre
Lacunes dans une catégorie	
Lacunes dans la procédure de contrôle subséquent	35
Lacunes dans l’application des règles de formation continue	6
Infractions aux quorums légaux	4
Introduction tardive du système AQ	2
Lacunes dans deux catégories	
Lacunes dans la procédure de contrôle subséquent et dans l’application des règles de formation continue	6
Lacunes dans la procédure de contrôle subséquent et introduction tardive du système AQ	2
Infractions aux quorums légaux et lacunes dans la procédure de contrôle subséquent	2
Infractions aux quorums légaux et lacunes dans l’application des règles de formation continue	1
Total	58

Jurisprudence

En 2021, le Tribunal administratif fédéral (TAF) a rendu un arrêt et une décision incidente concernant l’effet suspensif d’un retrait de l’agrément dans des causes opposant l’ASR à des personnes ou entreprises agréées. Les principaux considérants sont résumés ci-après.

Arrêt du TAF B-2458/2020 du 7 mars 2021

Dans le cas d’espèce, l’ASR avait prononcé un avertissement écrit à l’encontre d’un expert-réviseur agréé. Celui-ci était par ailleurs membre du conseil d’administration d’une société qui n’avait pas payé les cotisations AVS. Il avait été condamné à

cet égard par le tribunal cantonal des assurances à payer les cotisations AVS arriérées (jugement entré en force). La société avait été finalement en mesure de payer toutes les cotisations dues à la caisse de compensation cantonale grâce à la vente d’un bien immobilier.

Selon le TAF, le non-paiement des cotisations AVS pour cause de difficultés financières constitue une infraction contre le patrimoine. Le détournement des retenues de salaire au sens de l’art. 159 CP n’est certes pas en relation directe avec l’activité de l’auditeur. Mais ce délit entraîne un déficit de confiance non négligeable pour cette activité. Dans le cas d’espèce, la réputation de l’expert-réviseur est

diminuée sous l’angle de sa crédibilité et de son comportement irréprochable dans les relations d’affaires. La réparation du dommage ne change en rien à l’infraction commise, mais doit être retenue dans le choix de la mesure infligée. Le TAF a conclu que l’avertissement prononcé par l’ASR obéit au principe de proportionnalité.

Décision incidente du TAF B-2245/2021 du 24 juin 2021

Le TAF s’est prononcé sur la requête d’une recourante visant à retirer l’effet suspensif à une décision rendue par l’ASR lui retirant l’agrément pour une durée de trois ans. Cette demande impliquait la radiation prématurée de l’agrément dans le registre ASR. La recourante voulait ainsi obtenir le retrait

de l'agrément sans attendre la fin de la procédure en cours dans le but de récupérer son agrément d'autant plus rapidement.

Il a ensuite procédé à la pesée des intérêts entre, d'une part, le désavantage subi par la recourante, lequel pouvait parler en faveur d'une exécution immédiate de la décision et, d'autre part, les intérêts privés et publics au maintien de l'effet suspensif. A cet égard, il a retenu les cinq éléments suivants: (1) la recourante, qui avait elle-même requis le retrait de l'effet suspensif et était représentée par un avocat, avait pris en considération toutes les conséquences liées à une entrée en vigueur immédiate du retrait de l'agrément y compris le risque qu'une décision sur le fond ne soit pas prononcée ou que le retrait d'agrément ayant déjà commencé à courir puisse être, selon les circonstances, perçu comme un aveu de culpabilité; (2) la procédure était conduite en l'absence d'intimé susceptible de subir un dommage ensuite du retrait de l'effet suspensif; (3) l'ASR ne s'opposait pas au retrait de l'effet suspensif et considérait que l'intérêt public ne faisait nullement obstacle à une exécution immédiate de la mesure prononcée; (4) aucun intérêt public prépondérant ne s'opposait à ce que le retrait commence à courir immédiatement; (5) il n'existait pas de probabilité prépondérante que la décision au fond ne soit prononcée qu'après l'échéance de la période de retrait d'agrément de trois ans et se solde par une radiation sans examen matériel.

Fondé sur ces considérants, le TAF a admis la requête de la recourante tendant au retrait de l'effet suspensif à la décision de l'ASR et à l'exécution immédiate du retrait de l'agrément.

Autres arrêts intéressants

[Arrêt du Tribunal fédéral 6B_1236/2018 du 28 septembre 2020](#)

L'auditeur responsable, qui est simultanément membre du conseil d'administration de la société auditée, n'a

pas repéré que le CEO de la société auditée avait mis en place un système dit de Ponzi (chaîne à effet boule de neige, forme particulière d'escroquerie au placement) durant les années 2001 à 2009. A la faveur de ce montage, les capitaux des investisseurs n'étaient pas investis pour une large part comme promis à des fins de rendement, mais pour payer (sous forme de prétendus revenus ou de remboursements) les clients existants ou pour les besoins privés du CEO. Il y a lieu de retenir l'infraction objective de faux dans les titres (art. 251, ch. 1 CP) parce que les malversations comptables liées à ce montage ont induit une présentation erronée des comptes. Les fausses informations figurant dans les comptes annuels et les rapports de révision ont dissimulé la véritable affectation de l'argent versé par les clients.

La question litigieuse était l'infraction subjective, à savoir l'intention éventuelle de se procurer un avantage. L'auteur, respectivement l'auditeur responsable, doit comprendre le système de fraude seulement dans ses grandes lignes pour pouvoir inscrire en connaissance de cause les informations fausses dans le rapport de révision. La conscience de certains faits (p. ex. omission de la transmission de capitaux de clients aux banques de dépôt, réaffectation des fonds de clients en revenus de la société ou en avoirs du CEO, énorme décalage entre les recettes et les placements effectifs, style de vie du CEO incompatible avec son salaire) exclut toute hypothèse que l'auditeur responsable et membre du conseil d'administration n'ait pas identifié le principe de la fraude au placement se cachant derrière ces anomalies. Il a ainsi accepté que son rapport de révision serve à maintenir la dissimulation de la tromperie. Le TF a annulé l'acquiescement en première instance du grief de faux dans les titres et a renvoyé la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision.

De plus, l'auditeur responsable a enfreint les dispositions en matière d'indépendance, puisqu'il était si-

multanément membre du conseil d'administration de la société auditée (art. 728, al. 2, ch. 1 CO; art. 727c COancien) et qu'il exploitait en parallèle une entreprise fiduciaire qui avait également participé à la tenue de la comptabilité de la société auditée (art. 728, al. 2, ch. 4 CO, art. 727c COancien).

[Arrêt du Tribunal fédéral 2C_399/2020 du 28 décembre 2020](#)

Le TF s'est penché fin 2020 sur la question de l'indépendance du chargé d'audit mandaté par la FINMA (art. 24a, al. 1 LFINMA). L'indépendance doit être rejetée en vertu des dispositions constitutionnelles régissant les procédures non judiciaires (art. 29, al. 1 cst) lorsque des circonstances donnent l'impression que le résultat de la procédure n'est plus ouvert (principe de l'impartialité). De telles circonstances doivent être appréciées avec davantage de retenue que pour les membres d'un tribunal (art. 30, al. 1 cst).

Dans le cas d'espèce, la chargée d'audit avait, avant l'acceptation de la mission d'audit, engagé en particulier 200 poursuites pour un montant de CHF 5'367'740 contre la banque auditée. Aux yeux du TF, cette circonstance ne suffit pas pour fonder l'hypothèse de la partialité, parce que les poursuites ne sont pas en relation avec la surveillance légale requise par la législation sur les marchés financiers à l'encontre de la banque, procédure pour laquelle la FINMA a attribué la mission d'audit.

[Arrêt du Tribunal fédéral 4A_218/2020 du 19 janvier 2021](#)

En 2021, le TF a rendu un arrêt sur la responsabilité de l'auditeur et sur la répartition du fardeau de la preuve en cas de dommage résultant de la poursuite des activités pour cause de retard dans le prononcé de la faillite. Cet arrêt met en lumière qu'il incombe au lésé de prouver le dommage (différence entre le surendettement effectif au moment de la mise en faillite et le surendettement hypothétique au moment de l'infraction à l'obligation de l'organe de révision d'aviser le juge).

Il peut se réclamer de l'allègement du fardeau de la preuve selon art. 42, al. 2 CO pour prouver le dommage non chiffrable.

Il est toutefois soumis à l'obligation de substantialité: s'il ne réussit pas à avancer des allégués suffisants dans l'exposé de la plainte concernant la nature et la hauteur du dommage, il ne peut «externaliser» l'administration des preuves à un expert judiciaire. Cela s'applique en particulier aux aspects comptables déterminants pour l'évaluation des situations patrimoniales. Il n'incombe pas au tribunal, en l'absence d'allégués ou de requêtes de preuves, de chercher quelles questions comptables pourraient ou devraient être éclaircies par le biais d'une expertise. Des questions trop générales à l'expert ou des requêtes de preuves trop générales ne satisfont pas aux exigences explicitées plus haut.

[Arrêt du Tribunal fédéral 5A_853/2020 du 16 mars 2021](#)

En 2021, le TF a été appelé à se prononcer sur le cas d'une dispense de l'obligation pour une fondation de désigner un organe de révision. L'autorité de surveillance des fondations peut dispenser une fondation de l'obligation de désigner un organe de révision lorsque la révision n'est pas nécessaire pour révéler exactement l'état du patrimoine et les résultats de la fondation. Tel est le cas lorsque les rapports sont simples et clairs et que la révision des comptes annuels peut être sans autre réalisée par l'autorité de surveillance des fondations avec la même fiabilité qu'un organe de révision (sinon au plan méthodologique, du moins au plan des conclusions).

Mais si, par surprise, la majeure partie des actifs de la fondation est placée dans une hypothèque sur le domicile privé du président du conseil de fondation, si des dépenses apparaissent tout à coup sans autre justificatif et que, pour des motifs de santé, le président du conseil de fondation n'arrive pas à répondre à ses obligations de rendre des comptes, la révocation de la dispense de l'obligation

de désigner un organe de révision est conforme au droit fédéral. Dans une telle situation, l'autorité de surveillance des fondations a le droit de se faire assister par l'organe de révision.

Le TF corrige toutefois les instances précédentes en retenant que la mission légale de l'organe de révision est par principe limitée à la vérification de l'état du patrimoine et des résultats de la fondation. Elle n'inclut pas le respect des statuts par le conseil de fondation.

[Arrêt du TAF B-1546/2020 du 28 juin 2021](#)

Selon un arrêt du TAF, une fondation avait déjà au moment de sa création demandé à l'autorité de surveillance des fondations une dispense de l'obligation de désigner un organe de révision en invoquant le fait que sa somme au bilan n'atteint pas la valeur seuil de CHF 200'000 et que la révision n'est pas nécessaire pour l'évaluation fiable de l'état du patrimoine et des résultats.

Le critère selon lequel la somme au bilan de la fondation ne dépasse pas CHF 200'000 pendant deux exercices consécutifs ne doit pas être interprété au sens propre, mais au sens téléologique. Le tribunal s'appuie sur la doctrine dominante pour la société anonyme selon laquelle la société anonyme doit être soumise à une révision ordinaire au lieu d'un contrôle restreint lorsque les valeurs seuils déterminantes sont déjà atteintes de manière prospective lors de la fondation de la société.

Audit des institutions de prévoyance

Intérêt public majeur

Les institutions de prévoyance sont des assurances de rentes qui couvrent les risques vieillesse, décès et invalidité. La Suisse compte environ 4,4 millions d'assurés actifs (2020: 4,34 millions), qui versent chaque mois des cotisations partagées avec leurs employeurs⁴⁶. Par ailleurs, environ 1,26 million d'assurés (2020: 1,23 million) reçoivent une rente vieillesse dont le montant annuel totalise environ CHF 41.26 milliards (2020: 39,7 milliards). Les 1'434 institutions de prévoyance (2020: 1'491) gèrent aujourd'hui CHF 1'063 milliards (2020: 1'005 milliards).

Les organes de révision des institutions de prévoyance veillent d'une part, dans le cadre de l'audit financier, à ce que les rapports financiers de ces institutions soient conformes aux dispositions applicables, et garantissent aux différents acteurs concernés (conseil de fondation, autorités de surveillance, experts de prévoyance professionnelle, assurés, etc.) une vision fiable de l'état financier des institutions. D'autre part, les organes de révision effectuent de nombreuses vérifications spécifiques à la LPP. Cette fonction est en fait similaire à l'audit prudentiel des assurances privées. Compte tenu de l'ordre de grandeur de la fortune collective et des structures parfois complexes des institutions collectives et des institutions communes, l'opinion publique pose des exigences accrues pour la qualité des prestations de révision des institutions de prévoyance.

Infractions aux devoirs de diligence

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a traité au total cinq cas de manquements présumés aux devoirs liés à l'audit des institutions de prévoyance, dont un cas est encore en cours.

Dans un cas, l'ASR a retiré l'agrément de l'auditeur responsable en sa qualité d'expert-réviseur pour une durée de trois ans parce que des violations considérables du devoir de diligence avaient été commises lors de l'audit financier et de l'audit prudentiel d'une fondation collective pendant

deux exercices consécutifs: (1) Etant donné les importants arriérés de cotisation, l'auditeur n'aurait pas dû confirmer dans son rapport de révision la conformité aux prescriptions légales et réglementaires. De même, l'infraction à l'obligation d'annoncer de la fondation collective à l'organe paritaire et à l'autorité de surveillance LPP compétente au plan régional n'a pas été relevée dans les rapports de révision. (2) En ce qui concerne les placements non garantis de deux employeurs, l'auditeur a omis de signaler dans les rapports de révision l'infraction aux prescriptions légales et réglementaires et de modifier les conclusions de l'audit. (3) Par ailleurs, l'auditeur a confirmé l'existence d'un contrôle interne approprié à la taille et à la complexité sans restriction ni commentaire assorti, alors que les opérations d'audit correspondantes n'étaient pas documentées. (4) De plus, les notes d'audit ne permettaient pas de savoir par quelles opérations d'audit le respect des dispositions relatives aux limites de placement était vérifié. (5) Enfin, l'auditeur n'a pas perçu les tâches légales et professionnelles en cas de découvert de plusieurs institutions de prévoyance de la fondation collective: il n'a pas vérifié si la fondation collective avait pris les mesures nécessaires pour rétablir la pleine couverture et si l'expert de prévoyance professionnelle avait été mandaté, bien que l'autorité de surveillance LPP compétente au plan régional l'eût exigé.

Dans les trois autres cas d'infraction mineure, l'ASR a renoncé à ouvrir une procédure.

Faillies réglementaires

Sur l'ensemble des institutions de prévoyance, environ les deux tiers ont certes déjà une ERSE à titre d'organe de révision. Cependant, l'ASR voit une aberration systémique dans le fait que l'audit des institutions de prévoyance ne soit pas traité sur le même mode que l'audit des assurances privées⁴⁷. Dans la prévoyance professionnelle, la surveillance est en grande partie déléguée aux organes de révision sans que l'autorité de surveillance LPP dé-

légante ne puisse évaluer la qualité de l'audit sous-jacent au rapport de l'organe de révision.

L'ASR estime par conséquent judicieux de surveiller les organes de révision en fonction des risques, du moins ceux qui sont mandatés par les institutions de prévoyances de taille supérieure⁴⁸. Dans un tel système, il faudrait instaurer un agrément spécial corrélé à un agrément de base pour les entreprises de révision et les auditeurs responsables. Ces deux mesures amélioreraient la protection des assurés et des rentiers du deuxième pilier. Le Conseil fédéral parvient à la même conclusion dans son rapport du 30 novembre 2018 à propos du postulat Ettlin. On se référera en outre aux travaux en cours dans le cadre du suivi de l'expertise Ochsner/Suter (cf. supra, Développement de la réglementation, projets en cours).

⁴⁶ Voir à ce propos: Office fédéral de la statistique (OFS), Statistique des caisses de pensions 2020.

⁴⁷ Voir commentaires dans les rapports de gestion de l'ASR 2016 (p. 46), 2017 (p. 40), 2018 (p. 39), 2019 (p. 47 ss.) et 2020 (p. 54); voir en outre SCHNEIDER/DEVAUD/OFFERGELD, La révision des institutions de prévoyance: point de vue de l'ASR, in: EXPERTfocus 2020, 771 ss., 774.

⁴⁸ Voir commentaires dans les rapports de gestion de l'ASR 2016 (p. 46), 2017 (p. 40), 2018 (p. 39), 2019 (p. 49) et 2020 (p. 54).

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 DFJP	
Siège	Berne	
Organes	Conseil d'administration	Wanda Eriksen, Masters in Accounting Science, expert-comptable dipl., US CPA (présidente) Sabine Kilgus, dr en droit, prof., avocate (vice-présidente) Conrad Meyer, dr oec. publ., prof. Daniel Oyon, dr oec. publ., prof. Victor Balli, ingénieur chimiste EPF/économiste HSG
	Direction	Reto Sanwald, Reto Sanwald, dr en droit, avocat, EMBA HSG (directeur) Martin Hürzeler, chef du Financial Audit, économiste d'entreprise HES, expert-comptable dipl. (directeur suppléant) Heinz Meier, expert-comptable dipl. (chef du Regulatory Audit) Michael Hubacher, Master of Law, avocat (chef du droit & des affaires internationales)
	Organe de révision	Contrôle fédéral des finances (CDF)
Effectifs	27 personnes, 23,4 équivalents plein temps (état au 31.12.2021).	
Financement	Via les émoluments et les redevances de surveillance. Aucun financement par le biais des recettes fiscales ni subventions fédérales.	
Mandat légal	Garantir l'exécution régulière et la qualité des prestations de révision et d'audit.	
Compétences	Analyse des demandes d'agrément, surveillance des entreprises de révision et des sociétés d'audit et entraide administrative (inter)nationale dans le domaine de la surveillance de la révision.	
Indépendance/ Surveillance	L'ASR exerce sa surveillance en toute indépendance, toutefois sous la surveillance du Conseil fédéral. Elle adresse chaque année un rapport de gestion au Conseil fédéral et à l'Assemblée fédérale.	
Conflits d'intérêt	Le conseil d'administration prend les dispositions nécessaires en termes d'organisation pour prévenir les conflits d'intérêt autant pour lui-même que pour les collaborateurs. Le code de conduite de l'ASR est publié sur le site internet ASR.	

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions	LSA	Loi sur la surveillance des entreprises d'assurance du 17 décembre 2004
AQ	Assurance-qualité	LSFin	Loi fédérale sur les services financiers du 15 juin 2018
ASR	Autorité fédérale de surveillance en matière de révision	LSR	Loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005
AVS	Assurance-vieillesse et survivants	LTrans	Loi fédérale sur le principe de la transparence dans l'administration du 17 décembre 2004 (loi sur la transparence)
BVS	Autorité de surveillance LPP et des fondations du canton de Zurich	MMoU	Multilateral Memorandum of Understanding
CAIM	Common Audit Inspection Methodology	MoU	Memorandum of Understanding
CdG-CE	Commission de gestion du Conseil des États	MROS	Bureau de communication en matière de blanchiment d'argent
CEAOB	Committee of European Audit Oversight Bodies	NAS	Normes d'audit suisses d'EXPERTsuisse
CFRR	Center for Financial Reporting Reform (Vienne)	NCQ 1	Norme suisse de contrôle qualité 1
CGU	Cash Generating Units	OAR	Organisme d'autorégulation
CHS PP	Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle	OBA	Ordonnance sur le blanchiment d'argent du 11 novembre 2015
CO	Code suisse des obligations du 30 mars 1911	OBA-FINMA	Ordonnance de la FINMA sur le blanchiment d'argent du 3 juin 2015
CP	Code pénal suisse	OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
Cst.	Constitution fédérale du 18 avril 1999	OEFin	Ordonnance sur les établissements financiers du 6 novembre 2019
DFF	Département fédéral des finances	OFAS	Office fédéral des assurances sociales
DFJP	Département fédéral de justice et police	OFJ	Office fédéral de la justice
EHP	Plateforme de saisie et de demande de la FINMA	OFFP	Ordonnance sur les fondations de placement des 10 et 22 juin 2011
EoL	Exchange of Letters	OFFS	Office fédéral de la statistique
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer	ONo-ASR	Ordonnance de l'ASR sur la notification du défaut de surveillance par l'État des entreprises de révision d'émetteurs étrangers d'emprunts par obligations
ERSE	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	OOS	Ordonnance sur les organismes de surveillance dans la surveillance des marchés financiers (ordonnance sur les organismes de surveillance)
EWG	Enforcement Working Group	OS	Organisme de surveillance
FATF	Financial Action Task Force	OSFin	Ordonnance sur les services financiers du 6 novembre 2019
FINMA	Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers	OSRev	Ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007
FRC	Financial Reporting Council (UK)	PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (U.S.A.)
FSB	Financial Stability Board	PIOB	Public Interest Oversight Board
GAFI	Groupe d'action financière	PME	Petites et moyennes entreprises
GAQWG	Global Audit Quality Working Group	RA 70	Recommandation d'audit suisse 70: audit prudentiel
GPPC	Global Public Policy Committee	RAVS	Règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants du 31 octobre 1947
G-SIBs	Global Systemically Important Banks	SCI	Système de contrôle interne
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	SER	SIX Exchange Regulation
IAS	International Accounting Standards	SICAF	Société d'investissement à capital fixe
ICWG	International Cooperation Working Group	SICAV	Société d'investissement à capital variable
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	SIP	Société d'intérêt public
IFDS	Intermédiaire financier directement soumis à la FINMA	SIX	SIX Swiss Exchange
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators	SMI	Swiss Market Index
IFRS	International Financial Reporting Standards	SoP	Statement of Protocol
IIAS	Institute of Internal Auditing Switzerland	TAF	Tribunal administratif fédéral (St-Gall)
ISA	International Standards on Audit	TF	Tribunal fédéral (Lausanne)
ISG	Inspection Sub-group	TPF	Tribunal pénal fédéral (Bellinzone)
ISQC 1	International Standard on Quality Control 1	UE	Union européenne
ISQM	International Standard on Quality Management	US-	United States Generally Accepted Accounting Principles
IWWG	Inspection Workshop Working Group	GAAP	Principles
KAM	Key Audit Matter ou élément clé de l'audit	WGB	Working Group on Bribery in International Business Relations de l'OCDE
KYC	Know Your Customer		
LB	Loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934		
LBA	Loi sur le blanchiment d'argent du 10 octobre 1997		
LEFin	Loi fédérale sur les établissements financiers du 15 juin 2018		
LEg	Loi sur l'égalité		
LFINMA	Loi sur la surveillance des marchés financiers du 22 juin 2007		
LIMF	Loi sur l'infrastructure des marchés financiers du 19 juin 2015		
LLG	Loi sur l'émission de lettres de gage du 25 juin 1930		
LPCC	Loi sur les placements collectifs du 23 juin 2006		
LPD	Loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992		
LPP	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982		

Autres types d'agrément pour l'audit en Suisse

L'ASR délivre un agrément de base en vertu de la LSR. Dans certains segments spécifiques, l'audit nécessite un agrément spécial octroyé par l'ASR ou l'agrément d'une autre autorité en

application de lois spéciales. L'agrément de base de l'ASR suffit dans d'autres segments. Le tableau suivant n'est pas exhaustif (état: 31.12.2021).

Révision/audit dans les segments suivants	Agrément LSR entreprise de révision	Agrément LSR: auditeur responsable	Compétence d'octroi pour agrément spécial/ agrément requis par une loi spéciale	Exigences supplémentaires
Banques/Structures des marchés financiers ⁵⁰ /Groupes financiers et offres publiques d'acquisition/Entreprises d'investissement/Centrales d'émission de lettres de gage	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	Expert-réviseur	ASR	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev
Sociétés fintech ⁵¹	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	Expert-réviseur	ASR	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev
Assurances	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	Expert-réviseur	ASR	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev
Placements collectifs de capitaux ⁵²	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	Expert-réviseur	ASR	art. 9a LSR, art. 11a ss. OSRev
Intermédiaires financiers (lutte contre le blanchiment d'argent)	Réviseur	Réviseur	OAR	art. 24a LBA, art. 22a ss. OBA
Gestionnaires de fortune et trustees	Réviseur	Réviseur	OS	art. 43k LFINMA, art. 13 s. OOS
AVS	Expert-réviseur	Expert-réviseur	OFAS	art. 165 RAVS

⁴⁹ Cela vaut en particulier pour l'audit des maisons de jeu et des institutions de prévoyance.

⁵⁰ En font partie les bourses, les systèmes multilatéraux de négociation, les contreparties centrales, les dépositaires centraux, le registre des transactions et les systèmes de paiement.

⁵¹ Voir définition dans la loi sur les banques (art. 1b LB).

⁵² 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.

Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État

État: 31 décembre 2021

N° ASR	Raison de commerce/Nom	Lieu
500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zurich
500012	T + R AG	Gümligen
500038	Grant Thornton 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
501131	BfB Audit SA	Renens
501382	Berney Associés Audit SA	Genève
501403	KPMG AG	Zurich
501470	Ferax Treuhand AG	Zurich
502658	Treureva AG	Zurich
504689	SWA Swiss Auditors AG	Pfäffikon
504736	PKF CERTIFICA SA	Lugano
504792	ASMA Asset Management Audit & Compliance SA	Genève
505046	MOORE STEPHENS EXPERT (ZURICH) AG	Zurich
600002	Kost Forer Gabbay & Kasierer	Tel Aviv
600003	BREA SOLANS & ASOCIADOS SC.	Buenos Aires

Coopération avec les autorités étrangères de surveillance en matière de révision

État: 31 décembre 2021

Accords bilatéraux		Accords multilatéraux	
Pays, autorité	Accord	Pays, autorité	Accord
Allemagne , Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK)	2012	Australie , Australia Securities and Investments Commission (ASIC)	2017
Finlande , Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)	2014	Brésil , Comissão de Valores Mobiliários (CVM)	2017
France , Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)	2013	Dubaï , Dubai Financial Services Authority (DFSA)	2017
Irlande , Auditing & Accounting Supervisory Authority (IAASA)	2016	Gibraltar , Gibraltar Financial Services Commission (GFSC)	2017
Japon , Financial Services Agency of Japan (JFSA) et Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAABO)	2021	Îles Caïmans , Auditors Oversight Authority (AOA)	2017
Canada , Canadian Public Accountability Board (CPAB)	2014	Lituanie , The Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania (AAPVIM)	2017
Principauté du Liechtenstein , Finanzmarktaufsicht (FMA)	2013	Malaisie , Audit Oversight Board Malaysia (AOB)	2017
Luxembourg , Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)	2013	Nouvelle-Zélande , Financial Markets Authority (FMA)	2017
Pays-Bas , Authority for the Financial Markets (AFM)	2012	Norvège , Finanstilsynet/Financial Supervisory Authority (FSA)	2019
Autriche , Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB)	2019	Pologne , Komisja Nadzoru Audytowego/Audit Oversight Commission (AOC)	2019
Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord , Financial Reporting Council (FRC)	2014	Slovaquie , Auditing Oversight Authority (AOA)	2017
États-Unis d'Amérique , Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	2011, 2014	Corée du Sud , Financial Services Commission/Financial Supervisory Service (FSC/FSS)	2017
		Taiwan (Taïpei chinoise) , Financial Supervisory Commission (FSC)	2017
		République tchèque , Public Audit Oversight Board (RVDA)	2017
		Turquie , Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA)	2017

Comptes annuels de l'ASR

Bilan

en CHF

	Annexe	31.12.2021	31.12.2020
Liquidités	4	5'736'759	5'273'265
Créances	5	226'391	614'213
Autres créances	6	5'919	–
Travaux en cours	7	391'000	610'588
Actifs transitoires	8	95'163	104'660
Actifs circulants		6'455'232	6'602'726
Immobilisations financières	9	111'080	111'080
Immobilisations corporelles	10	119'859	183'939
Immobilisations incorporelles	11	563'311	671'502
Actifs immobilisés		794'250	966'521
Total des actifs		7'249'482	7'569'247
Engagements à court terme résultant de prestations		42'329	23'924
Engagements envers les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	12	512'420	399'741
Engagements envers les institutions de prévoyance	13	74'624	75'920
Engagements envers d'autres assurances		–	36'254
Provisions à court terme	14	204'500	181'500
Passifs transitoires	15	127'429	115'248
Régularisation des émoluments d'agrément	16	639'680	630'880
Engagements à court terme		1'600'982	1'463'467
Régularisation des émoluments d'agrément	16	648'500	1'105'780
Engagements à long terme		648'500	1'105'780
Réserves	17	5'000'000	5'000'000
Fonds propres		5'000'000	5'000'000
Total des passifs		7'249'482	7'569'247

Compte de résultat

en CHF

	Annexe	01.01.2021 – 31.12.2021	01.01.2020 – 31.12.2020
Redevances de surveillance	12	3'228'672	3'364'851
Émoluments d'inspection		2'182'890	2'285'846
Émoluments d'agrément	18	1'025'357	959'559
Autres recettes	19	104'903	181'854
Recettes		6'541'822	6'792'110
Charges de personnel	20	-5'481'218	-5'655'136
Charges d'exploitation	21	-870'366	-925'868
Amortissements	10, 11	-189'333	-210'618
Résultat d'exploitation		905	488
Résultat financier		-905	-488
Constitution d'une réserve	17	–	–
Bénéfice/Perte		–	–

Tableau des flux de trésorerie

en CHF

	Annexe	01.01.2021 – 31.12.2021	01.01.2020 – 31.12.2020
Attribution à la réserve	17	–	–
Amortissements sur immobilisations	10, 11	189'333	210'618
(Augmentation)/diminution du compte de régularisation des émoluments d'agrément (à long terme)	16	-457'280	-251'680
(Augmentation)/diminution des créances	5	387'822	46'593
Augmentation/(diminution) des autres créances	6	-5'919	–
(Augmentation)/diminution des travaux en cours	7	219'588	472'922
(Augmentation)/diminution des actifs transitoires	8	9'497	-4'744
Augmentation/(diminution) des engagements		131'084	281'105
(Augmentation)/diminution des engagements envers les assurances sociales		-37'550	-61'349
Augmentation/(diminution) des provisions à court terme	14	23'000	-89'500
Augmentation/(diminution) des passifs transitoires	15	12'181	-142'843
Augmentation/(diminution) du compte de régularisation des émoluments d'agrément (à court terme)	16	8'800	41'200
Flux de trésorerie issus de l'activité opérationnelle		480'556	502'322
Investissements en immobilisations corporelles	10	-4'483	-16'214
Investissements en immobilisations incorporelles	11	-12'579	-93'765
Flux de trésorerie issus de l'activité d'investissement		-17'062	-109'979
Variation des liquidités		463'494	392'343
Liquidités au 1 ^{er} janvier	4	5'273'265	4'880'922
Liquidités au 31 décembre		5'736'759	5'273'265

Tableau des fonds propres

	01.01.2021 – 31.12.2021	01.01.2020 – 31.12.2020
État au 1 ^{er} janvier	5'000'000	5'000'000
Attribution à la réserve	–	–
État au 31 décembre	5'000'000	5'000'000

Annexe aux comptes annuels 2021

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 aux sociétés d’intérêt public, et répond aux demandes d’entraide administrative dans le domaine de la surveillance de la révision, tant au niveau national qu’international. 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).

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

Au 31 décembre 2021, l’ASR comptait 27 collaborateurs se partageant 23,4 postes à plein temps (exercice précédent: 28 collaborateurs se partageant 24,5 postes à plein temps).

2. Principes régissant l’établissement des comptes annuels

a. Généralités

Le présent rapport financier a été établi conformément aux International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), en application des art. 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 39, les charges de prévoyance sont im-

putées aux charges dans la période correspondant à «l’obligation 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. Comme les années précédentes, l’ASR a mandaté la société Aon Schweiz AG pour l’établissement d’une expertise actuarielle au 31 décembre 2021. Les engagements nets de prévoyance ne sont pas inscrits au bilan comme prescrit par la norme IPSAS 39, mais à la rubrique des passifs éventuels (voir chiffre 22).

Les comptes annuels de l’ASR se rapportent à l’exercice 2021, clos au 31 décembre 2021 (y compris les chiffres de l’exercice précédent). La devise de référence est le franc suisse (CHF).

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

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

b. Liquidités

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

Les liquidités sont évaluées à leur valeur nominale.

c. Créances

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 et matériel informatique	3
Aménagements et installations fixes	10

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

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

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

f. Immobilisations incorporelles

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

Immobilisations incorporelles	Durée d'utilisation (ans)
Portail ASR E-Government	8
Autres logiciels	3

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

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

Les survaleurs générées en interne ne sont pas activées.

g. Immobilisations financières

Les immobilisations financières sont évaluées à la valeur du marché.

h. Impôts

L'ASR est exemptée de tout impôt fédéral, cantonal ou communal (art. 37 LSR).

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) et une

redevance annuelle auprès des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État pour financer les coûts non couverts par les émoluments (art. 21 LSR, art. 37 ss. OSRev).

Les émoluments perçus pour l'agrément des entreprises de révision non soumises à la surveillance de l'État sont régularisés sur cinq ans (y compris les renouvellements d'agrément). Les émoluments perçus pour l'agrément des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État et des personnes physiques sont directement comptabilisés. Les remboursements d'émoluments sont directement imputés au compte de résultat.

La redevance de surveillance est comptabilisée entièrement comme recette à 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, des engagements et des provisions portés au bilan, ainsi que sur la publication des actifs éventuels et des passifs éventuels à la date de clôture. 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. Toutefois, un différentiel entre les résultats effectivement atteints et les estimations est toujours possible.

Commentaires particuliers

4. Liquidités

en CHF

	2021	2020
Caisse	760	967
Compte postal	–	472'298
Compte bancaire	935'999	–
Compte de placement Administration fédérale des finances AFF	4'800'000	4'800'000
Liquidités	5'736'759	5'273'265

Le compte postal a été soldé durant l'exercice 2021. Le solde a été transféré sur un compte bancaire.

5. Créances

	2021	2020
Créances résultant d'émoluments	174'899	517'025
Créance PostFinance	51'492	97'188
Créances	226'391	614'213

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

6. Autres créances

	2021	2020
Avoir auprès des assurances sociales	5'919	–
Autres créances	5'919	–

7. Travaux en cours

	2021	2020
Travaux en cours	391'000	610'588
Travaux en cours	391'000	610'588

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

8. Actifs transitoires

	2021	2020
Actifs transitoires	95'163	104'660
Actifs transitoires	95'163	104'660

Les comptes de régularisation actifs enregistrent les paiements effectués pour l'exercice suivant (loyers, cours de formation continue, abonnements CFF, etc.).

9. Immobilisations financières

L'ASR dispose de deux comptes de garantie de loyer dotés au total de CHF 111'080 en relation avec la location des locaux administratifs.

10. Immobilisations corporelles

en CHF

	Mobilier et équipements	Bureautique et matériel informatique	Aménagements et installations fixes	2021	2020
Coûts d'acquisition					
État au 1 ^{er} janvier	457'041	312'111	488'427	1'257'579	1'241'365
Entrées	1'378	3'104	–	4'482	16'214
Sorties	–	-17'099	–	-17'099	–
État au 31 décembre	458'419	298'116	488'427	1'244'962	1'257'579
Amortissements					
État au 1 ^{er} janvier	-409'138	-289'680	-374'822	-1'073'640	-986'337
Entrées	-16'183	-18'454	-33'925	-68'562	-87'303
Sorties	–	17'099	–	17'099	–
État au 31 décembre	-425'321	-291'035	-408'747	-1'125'103	-1'073'640
Valeur comptable nette	33'098	7'081	79'680	119'859	183'939

À 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.

11. Immobilisations incorporelles

	eRAB	Logiciels, Registre et Administration	Autres logiciels	2021	2020
Coûts d'acquisition					
État au 1 ^{er} janvier	950'305	500'110	187'286	1'637'701	1'543'936
Entrées	12'579	–	–	12'579	93'765
Sorties	–	-500'110	–	-500'110	–
État au 31 décembre	962'884	–	187'286	1'150'170	1'637'701
Amortissements					
État au 1 ^{er} janvier	-279'620	-500'110	-186'469	-966'199	-842'884
Entrées	-120'361	–	-410	-120'771	-123'315
Sorties	–	500'110	–	500'110	–
État au 31 décembre	-399'981	–	-186'879	-586'860	-966'199
Valeur comptable nette	562'903	–	407	563'311	671'502

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

12. Engagements envers les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État et redevances de surveillance

L'ASR perçoit une redevance annuelle auprès des entreprises de révision

soumises à la surveillance de l'État (cf. supra, 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'État au cours de l'exercice suivant.

Ainsi, un montant de CHF 512'420 (exercice précédent: CHF 372'153) sera restitué en 2022 aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État.

13. Engagements envers les institutions de prévoyance

en CHF

	2021	2020
Engagements envers les institutions de prévoyance	74'624	75'920
Engagements envers les institutions de prévoyance	74'624	75'920

14. Provisions à court terme

	2021	2020
Engagements à titre de charges de personnel	201'000	179'000
Provisions pour indemnisation des parties	3'500	2'500
Provisions à court terme	204'500	181'500

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

Des provisions pour l'indemnisation des parties ont été constituées en relation avec les recours interjetés par des tiers contre les décisions de l'ASR.

15. Passifs transitoires

	2021	2020
Passifs transitoires	127'429	115'248
Passifs transitoires	127'429	115'248

Les passifs transitoires comprennent essentiellement des comptes de régularisation pour les coûts relatifs au

rapport d'activité 2021 et les indemnités de repas.

16. Régularisation des émoluments d'agrément

	2021	2020
Régularisation des émoluments d'agrément à court terme	639'680	630'880
Régularisation des émoluments d'agrément à long terme	648'500	1'105'780
Régularisation des émoluments d'agrément	1'288'180	1'736'660

Les émoluments perçus pour l'agrément des entreprises de révision non soumises à la surveillance de l'État ont été régularisés sur cinq ans.

17. Réserves

en CHF

	2021	2020
Réserves	5'000'000	5'000'000
Réserves	5'000'000	5'000'000

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 n'a pas augmenté ses réserves.

18. Émoluments d'agrément

	2021	2020
Émoluments d'agrément des personnes physiques	392'000	351'200
Émoluments d'agrément des entreprises de révision	233'000	474'000
Commissions de paiement via internet	-20'973	-40'621
Remboursements d'émoluments d'agrément	-27'150	-35'500
Constitution du compte de régularisation des émoluments d'agrément	-182'400	-379'200
Dissolution du compte de régularisation des émoluments d'agrément des années précédentes	630'880	589'680
Émoluments d'agrément	1'025'357	959'559

L'agrément des entreprises de révision non soumises à la surveillance de l'État est limité à cinq ans.

19. Autres recettes

Le poste « Autres recettes » inclut en particulier les émoluments facturés par l'ASR au titre de frais de procédure ainsi que les émoluments facturés pour les attestations d'agrément.

20. Charges de personnel

en CHF

	2021	2020
Salaires/rémunération des membres du Conseil d'administration	4'226'271	4'378'236
Contributions de l'employeur	1'026'060	1'034'186
Autres charges de personnel	184'559	198'183
Rémunération de tiers	44'328	44'531
Charges de personnel	5'481'218	5'655'136

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.

La rémunération de tiers comprend les honoraires de traductions externes et d'experts externes.

21. Charges d'exploitation

	2021	2020
Loyers	228'042	228'042
Frais d'administration	97'893	107'573
Informatique	348'365	350'155
Autres charges d'exploitation	196'066	240'098
Charges d'exploitation	870'366	925'868

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 2021. Selon cette expertise, les engagements nets de prévoyance de l'ASR au 31 décembre 2021 se montent à CHF 4,9 mio. (exercice précédent: CHF 9,7 mio.). Le

recul de CHF 4,8 mio. à titre d'engagements s'explique par l'augmentation de la juste valeur de la fortune du plan de prévoyance pour CHF 2,9 mio. et par la baisse de la valeur actualisée des engagements de prévoyance couverts (DBO) pour CHF 1,9 mio.

Le degré de couverture technique de la caisse de prévoyance selon OPP2 est de 111,0 % au 31 décembre 2021 (exercice précédent: 112,8 %). A la même date, le degré de couverture économique est de 102,3 % (exercice précédent: 111,2 %).

23. Contrat de location simple (hors bilan)

en CHF

	2021	2020
Versements minimum jusqu'à une année	9'266	9'266
Versements minimum 2 à 6 ans	5'407	14'673

Le contrat de location simple représente des engagements hors bilan en relation avec la location d'imprimantes multifonctions. La durée globale contrat actuel est de 6 ans (1.8.2017 – 31.7.2023).

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 suisse, Chemins de fer fédéraux
- Membres du Conseil d'administration
- Membres de la direction

Toutes les transactions avec des parties liées ont été opérées sur la base de relations habituelles entre fournisseurs et clients, aux mêmes conditions qu'avec des tiers non liés.

b. Relations avec la Confédération

L'ASR 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	2021	2020
Honoraires de la présidente	69	69
Honoraires de la vice-présidente	50	50
Honoraires des autres membres	75	75
Cotisations sociales ⁵³	23	23
Rémunération des membres du Conseil d'administration	217	217
Directeur et direction	2021	2020
Salaire du directeur	287	315
Prestations annexes du directeur ⁵⁴	4	1
Salaires des autres membres de la direction	605	717
Prestations annexes des autres membres ⁵⁴	8	10
Cotisations sociales ⁵⁵	219	274
Rémunération des membres de la direction	1'123	1'317

Des augmentations de salaire ont été accordées au mérite durant l'exercice sous revue. L'adaptation au renchérissement a été fixée à 0 % pour 2021 (exercice précédent: 0 %).

Les honoraires du Conseil d'administration ont été redéfinis par le Conseil fédéral au 1.1.2016. La présidente du Conseil d'administration reçoit une partie de ses honoraires sous forme d'épargne dans la caisse de pension à partir du 1.1.2020.

25. Événements postérieurs à la date de clôture

Aucun événement susceptible de modifier la pertinence des comptes 2021 n'est survenu après la date de clôture au 31 décembre 2021.

⁵³ Inclut les cotisations AVS/AI/APG, AC, cotisation d'épargne et prime de risque LPP (président/e CA, dès 01.01.2020)

⁵⁴ Inclut des prestations salariales accessoires imposables telles qu'allocations familiales subrogatoires. Depuis le 1.1.2020, plus aucune gratification (ou bonus) n'est versée. Les salaires de la direction ont été adaptés en conséquence.

⁵⁵ Inclut les cotisations AVS/AI/APG, AC, AP/ANP, cotisation d'épargne et prime de risque LPP.



No enreg. 914.21420.002

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 2021.

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 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 28 février 2022

CONTROLE FEDERAL DES FINANCES

Carole Balli
Réviseur responsable
Expert-réviseur agréée

Christine Neuhaus
Expert-réviseur agréée

Annexes:

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

