



Frank Schneider

Expert-comptable diplômé,
directeur de l'Autorité fédérale
de surveillance en matière de
révision ASR, Berne
www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch

Assurance-qualité dans les entreprises de révision de PME

Les entreprises de révision enregistrées auprès de l'ASR doivent entretenir un système d'assurance-qualité. Cependant, quel est le sens et le but de cette prescription? Quelles sont les exigences exactes du nouveau droit de la révision? Comment l'ASR vérifie-t-elle les exigences posées à un système d'assurance-qualité? Le présent article fournit des réponses à ces questions et met en lumière un thème actuel qui, dans la branche, donne lieu à des controverses.

1. Introduction¹

A l'heure actuelle, les systèmes d'assurance-qualité (également désignés en abrégé par AQ) sont très répandus dans pratiquement tous les domaines de l'économie – du secteur de la construction à celui de la santé. Le but commun de tels systèmes d'assurance-qualité consiste à garantir non seulement la qualité de produits ou de prestations de services, mais aussi à les améliorer en permanence. Tout comme l'économie se développe, les procédures d'assurance doivent également s'orienter sur la complexité croissante de l'environnement.

Il va de soi que de tels systèmes d'assurance-qualité représentent également une obligation dans la branche de la révision. Mais quel est le but exact d'un AQ dans le domaine de l'audit?

Un AQ dans l'audit contient des mesures qui garantissent une qualité élevée de prestations

en matière de révision ainsi que leur amélioration permanente, tout en tenant compte des standards professionnels applicables.

Depuis l'entrée en vigueur du nouveau droit de la révision, l'existence d'un système d'assurance-qualité représente une condition d'agrément pour toutes les entreprises de révision enregistrées.² Cependant, sur la base des expériences faites par l'ASR, de nombreuses entreprises de révision ne se sont préoccupées de la formalisation et de la documentation d'un AQ qu'au moment de la procédure d'agrément. La majorité prépondérante des dites entreprises disposaient déjà d'un système d'assurance-qualité, mais un grand nombre d'entre elles n'avait ni institué, ni documenté un système cohérent. L'auteur est convaincu que le législateur a fourni, avec l'exigence d'un système d'assurance-qualité en tant que condition d'agrément, une contribution essentielle au développement ultérieur de ces systèmes.

Le contenu d'un système d'assurance-qualité est fixé dans divers standards (voir à ce propos point 3). Toutefois, l'aménagement concret d'un AQ ne peut pas simplement être déduit d'un standard. Il dépend de différents facteurs, tels que la taille de l'entreprise, la complexité des mandats, les risques existants, la formation, le perfectionnement et l'expérience des collaborateurs dans le domaine de la révision, mais aussi les problèmes de qualité dans le passé. Les exigences réglementaires ainsi que les standards professionnels ne peuvent, dans ce cas, remplacer la responsabilité entrepreneuriale, ils sont uniquement susceptibles de définir un certain cadre.

2. Genres d'assurance-qualité

Il convient de distinguer, fondamentalement, entre l'assurance-qualité interne et l'assurance-qualité externe.

2.1 Assurance-qualité interne

L'assurance-qualité interne est mise en œuvre par des procédures internes à l'entreprise. Il faut différencier, à cet égard, entre mesures au niveau de la société et mesures pendant l'audit. Ces mesures doivent faire l'objet d'une surveillance appropriée.

Les diverses exigences posées à l'AQ interne sont commentées plus en détail aux points 3 ss.

2.2 Assurance-qualité externe

L'assurance-qualité externe englobe la vérification de la nature appropriée et de l'observation des principes et des mesures de l'assurance-qualité interne à l'entreprise de révision par un tiers indépendant. Une assurance-qualité externe poursuit les objectifs suivants:

- Assurance-qualité de l'exercice de la profession par la détection et l'élimination de défauts de qualité existants ainsi que par une aide lors de l'introduction d'un système d'assurance-qualité interne.
- Consolidation de la confiance du public dans les prestations en matière de révision, en exposant de façon compréhensible que les membres de la profession observent les règles d'assurance-qualité et font vérifier leur mise en application par un tiers. Globalement, le contrôle de la qualité externe doit être empreint de transparence vis-à-vis du public.
- Amélioration de la compétitivité internationale de la profession.
- Autorégulation des affaires touchant la profession.
- Garantie de l'effectivité du système d'assurance-qualité par des normes et des sanctions lorsque des défauts sont décelés.

En Suisse, seules les entreprises de révision sous surveillance étatique disposent actuellement d'une assurance-qualité externe,³ laquelle y est opérée au moyen de vérifications respectivement d'inspections par l'Etat respectivement par l'ASR. Dans les rapports internationaux, cela peut être décrit, pour ce qui est des entreprises de révision concernées, comme une assurance-qualité externe minimale.

Forme de l'assurance-qualité externe: système de la «Peer Review»

Si l'assurance-qualité externe est exécutée par un autre membre de la profession dans le cadre de l'autorégulation, on parle de «Peer Review». Par comparaison avec les Etats voisins, il n'existe en Suisse encore pas de tel système d'assurance-qualité externe recouvrant toutes les entreprises de révision enregistrées. En revanche, dans de nombreux pays, un système de «Peer Review» couvrant l'ensemble du ter-

ritoire s'est imposé depuis un grand nombre d'années.⁴

Dans notre pays, un système de Peer Review est prévu uniquement pour les entreprises de révision dans lesquelles seule une personne dispose de l'agrément nécessaire (entreprises de révision unipersonnelle). L'introduction de ce système était planifiée, à l'origine, au 31 août 2010. Vu que diverses questions, qui nécessitent une clarification approfondie et entraîneront probablement des modifications de la loi (par exemple, art. 730b CO), ont surgi lors de l'élaboration de ce système, le Conseil fédéral a récemment prolongé le délai pour l'affiliation à un système d'assurance-qualité externe de trois ans jusqu'au 31 août 2013. L'aménagement concret de ce système d'assurance-qualité externe sera encore élaboré en détail par les associations professionnelles conjointement avec l'ASR. Afin de résoudre de manière satisfaisante le problème de l'indépendance des «Peers» et de prévenir l'apparence d'un «auto-examen», il y a lieu de réfléchir à la question de savoir si la compétence de nomination du contrôleur de la qualité doit être transférée à une organisation indépendante de la profession. Outre celle-ci, il y a un grand nombre d'autres questions à clarifier, telles que par exemple le mode de rémunération ou la manière de procéder lors de la détection de défauts de qualité par le «Peer».

Mais pourquoi de telles micro-entreprises de révision devraient-elles être mises à contribution avec une assurance-qualité externe? Comme nous l'avons mentionné, toutes les entreprises de révision doivent impérativement disposer d'un système d'assurance-qualité interne. L'exploitation d'un système d'assurance-qualité interne suppose toutefois qu'à tout le moins deux professionnels au sein de l'entreprise possèdent l'agrément nécessaire à la fourniture de prestations en matière de révision. Seul un expert-réviseur formé de façon correspondante et expérimenté peut apprécier judicieusement le travail d'un deuxième réviseur ou expert-réviseur et contribuer à l'augmentation de la qualité. L'absence d'une deuxième personne avec l'agrément afférent signifie qu'il ne peut pas exister de système d'assurance-qualité interne complet, parce qu'une surveillance effective est impossible. Dans ces cas, l'AQ interne manquant est compensé, conformément aux exigences du législateur, par la «Peer Review».

En principe, il devrait être dans l'intérêt général des associations professionnelles de mettre à la disposition de ses membres, dans le cadre de l'autorégulation, un système de vérification externe pour l'assurance-qualité. Cela est aussi recommandé par l'association professionnelle internationale, l'«International Federation of Accountants» (IFAC). Cependant, un système de

«Peer Review» devrait aussi être dans l'intérêt de l'entreprise de révision elle-même, car une appréciation externe peut aider à améliorer la qualité des prestations en matière de révision et, partant, à réduire les risques liés à la révision. D'ailleurs, quelques entreprises de révision font vérifier volontairement, aujourd'hui déjà, leur système d'assurance-qualité en externe.

Si une entreprise de révision fait usage de la disposition transitoire jusqu'en 2013 (art. 49 OSRev), il n'est pas certain que l'observation de la NAS puisse être intégralement confirmée lors de contrôles ordinaires. L'ASR est d'avis que de telles entreprises doivent à tout le moins rendre le destinataire du rapport de révision attentif à l'usage des règles de transition, car à défaut des attestations contraaires à la NAS seraient établies. Ainsi, un tiers peut voir que dans le cadre de la révision, par exemple, aucun contrôle subséquent indépendant n'a été entrepris par un expert-réviseur.

3. Standards professionnels et exigences réglementaires concernant l'assurance-qualité interne

Les entreprises de révision surveillées par l'Etat qui appliquent, lors de la révision des comptes annuels et de groupe, les standards de contrôle de l'IAASB doivent assurer la qualité de leurs prestations en matière de révision selon les «International Standards on Quality Control» (ISQC; art. 5 al. 2 OSur-ASR). A ce jour, l'IAASB a publié un standard, l'ISQC 1 (assurance-qualité en référence à l'entreprise). Outre ce standard, il convient cependant d'observer aussi, dans ces cas, les ISA 220 (assurance-qualité en référence au mandat).

Pour toutes les autres révisions ordinaires, c'est la NAS 220 (assurance-qualité dans l'audit) qui est déterminante.

En ce qui concerne les contrôles restreints, il y avait initialement une lacune, car aucun standard de qualité n'existait dans ce domaine. La Chambre fiduciaire et FIDUCIAIRE|SUISSE (jadis Union Suisse des Fiduciaires) ont dès lors établi des instructions pour l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises de révision ainsi que des listes de contrôle et des exemples (voir les sites Web de la Chambre fiduciaire et de FIDUCIAIRE|SUISSE). L'ASR reconnaît ces instructions, listes de contrôle incluses, comme bases pour l'agrément. Les instructions ne sont toutefois applicables que pour les entreprises de révision qui procèdent exclusivement à des contrôles restreints.

La NAS 220 s'applique sans restrictions aux entreprises de révision qui effectuent seulement des contrôles ordinaires. Dans ces cas,

il est cependant possible d'utiliser, lors de la mise en œuvre de la NAS 220, les instructions précitées en guise de moyen auxiliaire, qu'il y a lieu d'adapter en conséquence. Selon la NAS 220 et la communication de l'ASR d'octobre 2008, il faut observer que dans tous les mandats ordinaires il y a lieu de prévoir, hormis les contrôles accompagnant le travail, un contrôle subséquent au moyen de sondages par les soins d'un expert-réviseur agréé, lequel n'a pas pris part lui-même aux travaux de révision afférents (voir à ce propos NAS 220, appendice G). Ces exigences doivent être prises en considération pour les contrôles ordinaires des comptes annuels 2008 et ultérieurement. Il convient également d'observer que le contrôle interne subséquent doit être documenté et qu'une reddition de comptes afférente doit aussi s'effectuer au sein de l'entreprise. Sur la base des enseignements des contrôles internes subséquents, il y a lieu d'identifier des mesures d'amélioration appropriées, de les documenter et de les mettre en œuvre en temps utile.

Pour le contrôle interne subséquent, on fait souvent appel aussi, dans la pratique, à un expert-réviseur externe sur la base d'un mandat. Si dans la confirmation de mandat afférente avec le client on sollicite l'accord de ce dernier pour que les documents de travail puissent être consultés par des tiers aux fins de l'assurance-qualité, cela ne donne lieu, en principe, à aucun problème non plus dans l'optique du secret de révision. En outre, il existe la possibilité de traiter l'expert-réviseur externe quasiment comme un expert mandaté selon la NAS 620.

Comme nous l'avons déjà décrit au point 2, les entreprises de révision dans lesquelles seule une personne dispose de l'agrément nécessaire sont exemptées de la preuve d'un système d'assurance-qualité interne jusqu'à l'introduction d'un système afférent de «Peer Review» (31 août 2013).

4. Comment l'ASR vérifie-t-elle le respect des exigences concernées?

Vu qu'à l'heure actuelle un système d'assurance-qualité externe recouvrant l'ensemble du territoire fait défaut ou ne s'applique qu'aux quelque 30 entreprises de révision sous surveillance étatique, l'assurance-qualité interne revêt une importance d'autant plus grande.

Dans une première étape, la vérification du système d'assurance-qualité auprès des entreprises de révision a lieu dans le cadre du premier agrément. Dans une deuxième étape, il est procédé à une vérification approfondie au moment du renouvellement de l'agrément, lequel de-

vient nécessaire tous les cinq ans (art. 3 al. 2 LSR). Les entreprises de révision sous surveillance étatique constituent une exception. Dans ces entités, l'AQ est soumis à une vérification, sur les lieux, au moins tous les trois ans.

Une deuxième exception est constituée par les entreprises de révision unipersonnelles, dans lesquelles seule une personne disposant de l'agrément afférent exerce son activité. Ces entreprises sont actuellement exemptées de la condition de l'exploitation d'un AQ complet et ne doivent donc non plus faire contrôler un éventuel AQ par l'ASR (voir à ce propos point 2).

4.1 Manière de procéder lors du premier agrément

Lorsqu'une entreprise de révision est agréée pour la première fois respectivement lorsque l'agrément provisoire est converti en un agrément définitif, le système d'assurance-qualité est vérifié par l'ASR au moyen d'un questionnaire (voir la littérature et la documentation, pour le renvoi à la page correspondante du site Web de l'ASR).

D'une part, l'ASR vérifie ces questionnaires quant à l'application du standard professionnel correct. D'autre part, les données sont examinées de manière générale au plan de leur plausibilité.

Les exigences posées à un AQ en relation avec l'exécution de contrôles ordinaires sont généralement plus étendues, car un contrôle ordinaire est plus complexe et les exigences posées à la formation et à la pratique professionnelle plus élevées que dans le cas du contrôle restreint. Cette circonstance est également prise en considération lors de la vérification des questionnaires par l'ASR, en examinant de façon approfondie les données des entreprises de révision qui effectuent des contrôles ordinaires.

Il va de soi qu'il est impossible de vérifier intégralement la nature appropriée et l'efficacité de l'AQ par l'ASR sur la base d'un questionnaire. L'efficacité pourrait être mieux garantie au moyen de contrôles sur les lieux (par exemple, des documents de travail). Mais la loi ne le prévoit pas. Néanmoins, quelques aspects importants de l'AQ peuvent être appréciés par l'ASR même sans contrôles sur les lieux.

Sur la base des expériences faites à ce jour par l'ASR dans l'appréciation des questionnaires, il convient de relever les points suivants:

En général

Comme nous l'avons mentionné en introduction, l'aménagement d'un système d'assurance-qualité est une tâche entrepreneuriale qui doit s'orienter sur les particularités de l'entreprise de révision respective et de ses mandats. Les exigences réglementaires prévoient uniquement



certaines lignes directrices. C'est pourquoi les modèles de documents des associations professionnelles ne devraient pas être repris de manière générale sans modifications.

Un aspect important d'un système d'assurance-qualité est la manière dont les prescriptions applicables en vertu de la loi et des normes professionnelles sont surveillées. Par conséquent, un simple renvoi à des règles applicables est considéré par l'ASR comme insuffisant.

Indépendance

Il est hors de doute que la sauvegarde de l'indépendance représente une condition de base pour une révision qualitativement irréprochable. Ainsi, une indépendance entravée peut, pour un tiers, quasiment dévaloriser une révision.

C'est la raison pour laquelle l'ASR souhaiterait pouvoir déduire des réponses dans le questionnaire la manière dont les prescriptions légales relatives à l'indépendance respectivement la directive de la Chambre fiduciaire sur l'indépendance sont mises en œuvre et surveillées. A cet égard, les points suivants revêtent une importance particulière: Quels moyens auxiliaires existent-ils à cet effet? Comment l'indépendance est-elle vérifiée dans les décisions sur l'acceptation et la poursuite de mandats de révision? De quelle façon l'indépendance personnelle et financière des réviseurs responsables est-elle assurée et surveillée?

Formation continue

A lui seul, un renvoi aux prescriptions de formation continue applicables des associations professionnelles est insuffisant. Sont importantes les données sur la surveillance de l'observation des exigences afférentes. Comment est-il garanti que la formation continue des collaborateurs dans le domaine de la révision ait lieu dans le secteur concerné? Il importe, dans ce contexte, que la formation continue recouvre les domaines de la présentation des comptes et de la révision. Ainsi, par exemple, si un collaborateur dans le domaine de la révision s'est perfectionné exclusivement en matière fiscale, la formation continue en matière fiscale – même si les prescriptions de la Chambre fiduciaire sont probablement remplies dans ce cas.

Consultation

Dans le cas normal, les entreprises de révision actives dans le secteur des PME disposent de peu, voire de pas de spécialistes du tout (spécialistes fiscaux, réviseurs IT, experts immobiliers, experts en caisses de pensions, juristes, etc.) dans leurs effectifs. C'est pourquoi il importe de savoir – en particulier pour les contrôles ordinaires – quelles directives et quels principes de comportement l'entreprise a élaborés pour garantir qu'il puisse être fait appel au savoir-faire requis en cas de questions matérielles complexes. Dans la pratique, il s'est déjà constitué, à ce propos, un grand nombre de réseaux informels et souples pour le soutien réciproque. Une communauté de bureau, composée par exemple de juristes, de spécialistes fiscaux et d'experts-comptables, etc., peut ainsi représenter un tel réseau.

Contrôle interne subséquent

Comme nous l'avons déjà décrit au point 3, un contrôle interne subséquent des documents de travail est impératif en relation avec le contrôle ordinaire. Ce contrôle subséquent est une procédure en aval du processus de travail et s'effectue après la remise du rapport de révision correspondant sur la base de sondages. Le contrôle interne subséquent doit se faire par un expert-réviseur indépendant du mandat de contrôle afférent. Cette qualification est nécessaire pour que la vérification soit suffisante au plan professionnel et ait lieu «le regard à la même hauteur».

Il est en principe laissé à la libre appréciation de l'entreprise de révision respective de fixer l'ampleur et les centres de gravité du contrôle subséquent. En se fondant sur la situation individuelle, les expériences et les besoins, chaque entreprise doit décider quels domaines sont problématiques et requièrent une attention particulière. Les nouvelles prescriptions sur les vérifications d'existence du système de contrôle interne (NAS 890) sont, par exemple, un domaine susceptible d'être couvert judicieusement par un contrôle subséquent, ce parce qu'il y a souvent de nouvelles exigences, lesquelles nécessitent donc une attention accrue.

Les entreprises de révision qui n'exécutent que des révisions restreintes n'ont pas besoin de contrôle subséquent indépendant par un réviseur agréé. Selon les instructions des associations professionnelles et le manuel de modèles, un responsable AQ provenant de la propre entreprise est, dans ce cas, prévu pour la surveillance de l'AQ. Ce responsable AQ ne doit pas être impérativement expert-réviseur ou réviseur et ne doit non plus être indépendant de l'équipe de contrôle. Avec cet allègement, il est tenu compte de la situation spécifique des en-

treprises de révision de PME en relation avec la révision restreinte.

4.2 Manière de procéder lors du renouvellement de l'agrément

L'agrément des entreprises de révision doit être renouvelé tous les cinq ans, conformément aux exigences légales (art. 3 al. 2 LSR). Le délai de cinq ans commence à courir au moment de l'octroi de l'agrément définitif. Si, par exemple, une entreprise de révision a reçu l'agrément provisoire en décembre 2007 et l'agrément définitif en juillet 2009, cela signifie que le renouvellement de l'agrément vient à échéance en juillet 2014.

Le système d'assurance-qualité doit être documenté. L'obligation de documentation comprend aussi, outre les directives, lignes directrices et/ou manuels nécessaires, la documentation des mesures de surveillance correspondantes. Ladite documentation permet également à l'ASR de procéder à un examen afférent.

Vu qu'une assurance-qualité externe fait actuellement défaut pour les petites et moyennes entreprises de révision, l'ASR accorde à l'assurance-qualité interne une importance d'autant plus grande. L'ASR prévoit d'opérer une vérification approfondie de l'assurance-qualité en relation avec le renouvellement de l'agrément. Selon la qualité des données déjà reçues dans le questionnaire, l'ASR vérifiera en particulier les domaines de l'indépendance, de la formation continue et du contrôle interne subséquent. Ainsi, par exemple, des justificatifs peuvent être demandés dans le domaine de la formation continue, lesquels prouvent que la formation continue nécessaire a été accomplie dans le secteur afférent de la révision ou de la présentation des comptes. Les associations professionnelles ont renforcé leurs efforts dans le domaine du perfectionnement, ce qui est à saluer. Cependant, vu que l'appartenance à une association professionnelle n'est pas un critère d'agrément, l'ASR devra effectuer de propres vérifications. Dans le domaine du contrôle interne subséquent, il est prévu que les rapports internes avec les résultats des contrôles subséquents et les mesures d'amélioration déterminées seront sollicités par sondage.

5. Centre de gravité de l'ASR: L'indépendance

L'un des éléments centraux d'un système d'assurance-qualité opérationnel est la garantie de l'indépendance. Les prescriptions relatives à l'indépendance de l'organe de révision ont été continuellement raffermissées au cours des années passées. Déjà la relève des directives 1992 de la Chambre fiduciaire sur l'indépendance par les nouvelles normes en 2001 a représenté un pas important vers la précision et la clarification essentielle des règles. Avec l'art. 728 CO, qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2008 et qui définit plus en détail l'indépendance de l'organe de révision dans le cadre du contrôle ordinaire, le législateur a également précisé avec davantage de clarté les lignes directrices afférentes.⁵ Sur la base des dispositions légales précisées, la Chambre fiduciaire a entièrement remanié les directives sur l'indépendance et en a fait l'objet d'une nouvelle publication en 2007.⁶ Les prescriptions relatives à l'indépendance pour le contrôle restreint (art. 729 CO) sont exposées dans l'annexe B à la Norme relative au contrôle restreint, publiée conjointement par la Chambre fiduciaire et FIDUCIAIRE|SUISSE (Union Suisse des Fiduciaires).⁷

Sur la base de l'expérience de l'ASR depuis l'entrée en vigueur du nouveau droit de la révision, il y a lieu de relever que le thème de l'indépendance ne connaît pas encore l'attention requise. Les manquements aux directives sur l'indépendance ne sont pas des «infractions bagatelles», mais peuvent englober des transgressions graves de l'éthique professionnelle et de la loi. Les tribunaux appliquent également, dans ces cas, une pratique sévère.⁸ L'ASR va prendre, dans ce domaine, diverses mesures pour que la sensibilisation nécessaire à la thématique de l'indépendance soit garantie à l'avenir en tous lieux. En fait également partie la vérification, par l'ASR, de l'assurance-qualité interne en relation avec la garantie des exigences en matière de rotation.⁹ Les petites entreprises de révision qui proposent des contrôles ordinaires et n'emploient que peu d'experts-réviseurs enregistrés sont placées, dans ce domaine, devant des défis particuliers. Dès 2015 au plus tard, certaines entreprises de révision devront remettre des mandats faisant l'objet de contrôles ordinaires,

→ Sites Web

FIDUCIAIRE|SUISSE: www.treuhandsuisse.ch

Chambre fiduciaire: www.treuhand-kammer.ch

ASR: www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch

Questionnaires de l'ASR sur le système d'assurance-qualité: www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blaue.asp?id=30681&sp=F&m1=30481&m2=30513&m3=30681&m4=&do mid=1063

dans la mesure où aucune solution (de succession) afférente ne peut être trouvée.

6. Conclusions et perspectives

Le but d'un système d'assurance-qualité opérationnel consiste à accroître continuellement la qualité de la révision. Un AQ qui contribue à reconnaître des risques spécifiques à la révision et qui permet de les réduire à l'aide de mesures appropriées présente, pour une entreprise, l'avantage clair d'une diminution des risques de responsabilité. Ainsi, un AQ opérationnel peut, à long terme, entraîner des économies en termes de coûts. D'une part, un AQ représente donc un profit pour l'entreprise de révision (utilité interne); d'autre part, une qualité améliorée des prestations en matière de révision augmente la fiabilité des clôtures annuelles, ce dont bénéficie par conséquent les destinataires du rapport de révision (utilité externe).

L'exploitation d'un système d'assurance-qualité adéquat et opérationnel représente un défi important, en particulier aussi pour les entreprises de révision de PME. Bien que les standards professionnels posent certaines exigences à un système d'assurance-qualité, il convient de ne pas oublier que l'aménagement concret d'un tel système doit être entrepris judicieusement par les entreprises de révision, sur une base individuelle, et se trouve dans la sphère de responsabilité entrepreneuriale des organes de direction.

L'existence de manuels et de modèles ne présente, à elle seule, pas encore un AQ opérationnel. Il importe que les mesures nécessaires de surveillance soient réalisées de manière conséquente et que les organes de direction accordent, par leur comportement, un soutien sans restrictions à l'observation des principes afférents dans le sens d'une fonction d'exemple («Tone at the Top»).

L'entretien d'un système d'assurance-qualité opérationnel devrait être compris comme une chance d'assurer un développement continu et de fournir une contribution essentielle à l'ensemble de l'économie. ■

Abréviations

AQ	Système d'assurance-qualité
ASR	Autorité fédérale de surveillance en matière de révision
CO	Code des obligations
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISQC	International Standards on Quality Control
LSR	Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Loi sur la surveillance de la révision) (état 1 ^{er} septembre 2007)
NA	Norme d'audit, Chambre fiduciaire, 2001
NAS	Normes d'audit suisses de la Chambre fiduciaire
OSRev	Ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Ordonnance sur la surveillance de la révision) (état 1 ^{er} septembre 2009)
OSur-ASR	Ordonnance du 17 mars 2008 de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision sur la surveillance des entreprises de révision (Ordonnance ASR sur la surveillance) (état 1 ^{er} avril 2008)
TAF	Tribunal administratif fédéral

Littérature et documentation

- Böckli Peter (2009), Schweizer Aktienrecht, Editions Schulthess
- Divers auteurs (2008), in: L'Expert-comptable suisse, Numéro spécial 2008/11, Droit de la révision et surveillance de la révision
- Thorsten Kleibold (2008), Chambre fiduciaire, Assurance-qualité dans les PME de révision, instructions et autres instruments de travail, L'Expert-comptable suisse 9/2008
- Prof. Dr. Kai-Uwe Marten/Dr. Annette G. Köhler: Externe Qualitätskontrolle in der Wirtschaftsprüfung Directives sur l'indépendance (2007), Chambre fiduciaire
- Thomas Rufer (2009), Vice-président du conseil d'administration de l'ASR, Knacknüsse und Herausforderungen für KMU-Revisionsunternehmen, Jahrbuch zu Treuhand und Revision 2009
- Sanwald Reto/Widmer Manus (2008), Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der RAB, L'Expert-comptable suisse 10/2008
- Sanwald Reto/Daniel Huser (2009), Devoir de rotation et délai d'alternance dans le nouveau droit de la révision, L'Expert-comptable suisse 6-7/2009
- Ulrike Stefani et Günther Gabor (2004), Contrôle de qualité externe dans l'audit, L'Expert-comptable suisse, 5/2004
- Rapport d'activité 2008, Autorité fédérale de surveillance en matière de révision

¹ Pour des raisons de simplicité, il est fait exclusivement usage de la forme masculine dans le présent article. Il va de soi que la forme féminine y est incluse.

² Selon les art. 6 LSR et 9 OSRev, les entreprises de révision doivent disposer d'un système d'assurance-qualité et superviser son adéquation et son efficacité. Les entreprises de révision dans lesquelles seule une personne dispose d'un agrément doivent s'affilier à un système d'évaluation régulière de leur activité de révision par des professionnels de même

rang (délai jusqu'au 31 août 2013, cf. art. 49 OSRev révisé).

³ Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont des entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public ou qui se sont assujetties volontairement à la surveillance de l'ASR (art. 7 LSR). D'après l'art. 727 al. 1^{er} CO, les sociétés ouvertes au public sont des sociétés:

- a. qui ont des titres de participation cotés en bourse,
- b. qui sont débitrices d'un emprunt par obligations,
- c. dont les actifs ou le chiffre d'affaires représentent 20% au moins des actifs ou du chiffre d'affaires des comptes de groupe d'une société au sens des let. a et b.

⁴ Les législateurs nationaux d'Etats membres de l'Union européenne (UE) peuvent remplir les exigences de la 8^e Directive de l'UE au moyen de deux alternatives d'aménagement fondamentalement distinctes d'un système de contrôle de qualité externe. D'une part, le contrôle de qualité peut être exécuté par une autorité ou un service chargé par l'Etat. Une telle situation est donnée, par exemple, en Grande-Bretagne, aux Pays-Bas ou en Italie. Ou alors un membre de la profession des réviseurs peut être chargé du contrôle de qualité externe; une telle procédure est appelée «Peer Reviews». Depuis des années déjà, des systèmes de «Peer Review» sont établis, par exemple, en France, au Danemark ou en Autriche.

⁵ Cf. aussi Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2009, § 15 N. 574 ss.

⁶ Mise en vigueur au 1^{er} janvier 2008; voir site Web de la Chambre fiduciaire.

⁷ Voir sites Web de la Chambre fiduciaire et de FIDUCIAIRE|SUISSE.

⁸ Cf. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2009, § 15 N. 613 ss.

⁹ En matière de contrôle ordinaire, la personne qui dirige la révision peut, conformément à l'art. 730a CO, exercer ce mandat pendant sept ans au plus. Elle ne peut reprendre le même mandat qu'après une interruption de trois ans. Dans la plupart des cas, ce délai a commencé à courir le 1^{er} janvier 2008 (voir à ce propos art. 51 OSRev).