

Rapport explicatif concernant la mise en oeuvre de la loi sur la surveillance de la révision (LSR)

Audition du 15 mai 2007

1. Contexte

Les Chambres fédérales ont adopté la réforme du droit de la révision en date du 16 décembre 2005. Celle-ci se compose d'une modification des dispositions concernant l'obligation de révision et les organes de révision du code des obligations et du code civil (FF 2005 6809 ss), ainsi que de la nouvelle loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (loi sur la surveillance de la révision, LSR, FF 2005 6867 ss).

La LSR règle en particulier l'agrément des personnes physiques et des entreprises prestataires des services de révision prévus par la loi, la surveillance des réviseurs de sociétés ouvertes au public et les principes de la coopération internationale dans le domaine de la surveillance de la révision. L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR), nouvellement créée, a été chargée de mettre la LSR en œuvre (art. 28 LSR). Le Conseil fédéral a décidé l'entrée en vigueur anticipée au 1^{er} novembre 2006 des dispositions d'organisation de la LSR, afin de faciliter la mise en place de l'ASR (RS 935.71).

Il faut tout d'abord signaler que la Suisse explore en quelque sorte une «terra incognita» en mettant sur pied et en exploitant une autorité de surveillance en matière de révision. Par ailleurs, le domaine de la surveillance de la révision est en phase d'importante évolution, si bien que les développements internationaux en particulier ne sont que difficilement prévisibles. Il est par conséquent parfaitement possible qu'une adaptation des bases juridiques de l'activité de surveillance s'avère nécessaire, même peu de temps après que l'ASR aura entamé son activité opérationnelle.

2. Caractère général de l'ordonnance et délégation à l'ASR

Le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés des groupes, de même que les autres prestations en matière de révision, constituent une matière complexe et très technique. Cette remarque vaut également pour la surveillance des entreprises qui assument de tels contrôles. C'est pourquoi le législateur a consciemment conçu la LSR comme une loi-cadre et qu'il a délégué au Conseil fédéral le soin d'édicter les dispositions d'exécution nécessaires (art. 41, première phrase, LSR).

Toutefois, le législateur était également conscient du fait que la dynamique du marché des capitaux exige des connaissances spécialisées et une grande flexibilité pour édicter des règles d'exécution. De ce fait, les Chambres fédérales ont décidé que le Conseil fédéral pourrait autoriser l'ASR à prendre les dispositions d'exécution nécessaires (art. 41, deuxième phrase, LSR).

Le Conseil fédéral recourt à cette possibilité : il délègue à l'ASR la responsabilité d'édicter les dispositions techniques d'exécution (cf. ci-après chiffre 3.4). L'ASR mènera auprès des milieux intéressés une audition séparée concernant les dispositions qui sont déjà disponibles.

3. Aperçu du projet

Les explications fournies ci-après se limitent aux contenus essentiels du projet d'ordonnance (P-OSRev).

3.1 Agrément en vue de la fourniture de prestations en matière de révision

Le dépôt de la demande d'agrément doit se dérouler aussi efficacement que possible. C'est pourquoi la demande sera en principe transmise sous forme électronique par Internet à l'autorité de surveillance (art. 2, al. 1, P-OSRev). Afin de garantir la validité juridique de la demande, elle sera également transmise en la forme écrite; le formulaire correspondant sera toutefois établi électroniquement sur la base des indications du requérant pour être ensuite imprimé et signé (art. 2, al. 2, P-OSRev).

La demande comprendra toutes les indications et toutes les pièces justificatives établissant que les conditions de l'agrément sont remplies (art. 3, al. 1, P-OSRev; cf. art. 13 PA, RS 172.021). La circulaire correspondante de l'ASR (1/2007) renseigne sur les pièces justificatives qu'il faut généralement transmettre.

Le requérant ne présentera les pièces justificatives qu'à la demande expresse de l'ASR (art. 3, al. 2, P-OSRev). On atteint ainsi deux buts : d'une part, les personnes et les entreprises reçoivent la décision définitive quant à leur demande en temps utile, à compter de l'envoi des pièces justificatives; d'autre part, on garantit que seules des pièces justificatives actuelles sont examinées. Il ne faut pas ignorer, en effet, qu'environ 12 000 demandes sont attendues. L'examen de ce grand volume de requêtes prendra un certain temps.

Il faudra en règle générale transmettre une copie de l'original et non pas l'original lui-même à titre de pièce justificative (art. 3, al. 3, P-OSRev). Pour des raisons de coûts, ces copies seront scannées pour être conservées sous forme électronique (cf. art. 23 P-OSRev). Les copies sur papier sont quant à elles détruites.

Une réputation irréprochable constitue aux termes de la LSR une condition d'autorisation essentielle (art. 4, al. 1, et art. 5, al. 1, let. a, LSR). Le projet concrétise ces exigences en disposant que le requérant doit apporter les garanties voulues d'une activité de révision irréprochable (art. 4 P-OSRev). Dans ce contexte, on renonce à statuer explicitement que le requérant doit avoir l'exercice des droits civils. Il va de soi qu'une personne qui ne serait pas dans cette situation ne pourrait pas être agréée comme réviseur ou expert-réviseur. Elle ne serait pas en mesure, par exemple, de signer un rapport de révision de manière juridiquement valable. Les personnes qui n'ont pas l'exercice des droits civils ne reçoivent pas l'agrément ou se le voient retirer.

La LSR règle aussi l'agrément de professionnels étrangers en qualité de réviseurs ou d'experts-réviseurs (art. 4, al. 2, let. d, LSR). Elle arrête notamment que les professionnels étrangers doivent prouver qu'ils ont les connaissances requises du droit suisse. Ils s'acquitteront de cette condition en passant les examens finaux et le diplôme de l'une des formations reconnues par l'ASR (art. 6 P-OSRev). L'économie privée élabore actuellement des offres de formation correspondantes. La réussite de l'examen garantit qu'il ne s'agisse pas d'une «condition alibi» qu'un investissement minimum permettrait de remplir. L'autorité de surveillance doit reconnaître ces formations (art. 35 P-OSRev).

La personne physique qui fournit à titre indépendant des prestations en matière de révision aux termes de l'art. 2, let. a, LSR, devra être inscrite comme entreprise indi-

viduelle au registre du commerce (art. 7, al. 1, P-OSRev). Les entreprises de révision dont le siège est à l'étranger ne seront autorisées à fournir des prestations en matière de révision au sens du droit suisse que si elles ont une succursale enregistrée en Suisse (art. 7, al. 2, P-OSRev). Cette condition préalable à l'agrément pour le marché suisse de la révision ne doit pas être confondue avec la reconnaissance des entreprises de révision étrangères, qui ont certes qualité d'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat au sens de l'art. 8 LSR, mais qui fournissent des prestations en matière de révision selon le droit étranger et sont en général soumises à l'autorité de surveillance de la révision de leur pays d'origine.

S'agissant de l'agrément d'une entreprise de révision, la LSR pose la condition que l'entreprise dispose d'une structure de direction à même de garantir une supervision suffisante de l'exécution des mandats de révision (art. 6, al. 1, let. d, LSR). L'art. 8 P-OSRev concrétise cette exigence en exigeant un système interne d'assurance de la qualité et la surveillance de l'adéquation et de l'efficacité permanentes des principes et des mesures de cette assurance de la qualité.

Les entreprises de révision étrangères, qui fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public, requièrent également l'agrément et sont en principe soumises à la surveillance de l'ASR. La surveillance est toutefois inutile lorsque l'entreprise de révision est soumise à une autorité étrangère de surveillance de la révision qui est reconnue par le Conseil fédéral (cf. art. 8 LSR). Dans ce cas, l'agrément se limite à l'examen de l'équivalence du système de surveillance étranger auquel l'entreprise de révision est soumise. S'agissant d'évaluer l'équivalence de systèmes de surveillance étrangers, le Conseil fédéral peut s'appuyer sur la reconnaissance par d'autres Etats ou organisations (il faut notamment penser aux travaux actuellement en cours aux Etats-Unis et dans l'UE) et sur l'octroi de la réciprocité (art. 9 P-OSRev).

Jusqu'à la décision définitive de l'autorité de surveillance, le requérant ne peut pas fournir de prestations en matière de révision prescrites par la loi (art. 10, al. 1, P-OSRev). La procédure d'agrément provisoire prévue pour la période de transition de quatre mois demeure toutefois réservée (art. 49 ss P-OSRev, cf. chiffre 3.2 ci-après).

Les personnes et les entreprises sont tenues, à partir du dépôt de la demande d'agrément, de communiquer à l'autorité de surveillance tout fait intéressant l'examen des conditions préalables à l'autorisation (art. 11 P-OSRev). Cette exigence vaut notamment pour la garantie d'une activité de révision irréprochable (cf. art. 4 P-OSRev). Si une personne, quelque temps après son agrément, est condamnée pénalement pour avoir falsifié un rapport de révision, la question se pose du retrait de l'agrément (art. 17 LSR). En l'absence de cette communication obligatoire, l'ASR ne pourrait prononcer le retrait de l'agrément que si elle découvrait par hasard que la réputation n'est plus irréprochable. La violation de cette prescription constitue une contravention et est punissable (art. 47, let. b, P-OSRev).

3.2 Agrément provisoire

On s'attend actuellement à ce qu'environ 10 000 personnes physiques et 2000 entreprises déposent une demande d'agrément en qualité de réviseur, d'expert-réviseur (l'un et l'autre agréments sont possibles tant pour les personnes physiques que pour les entreprises, cf. art. 1, al. 1, P-OSRev) ou en tant qu'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat. Il s'agit en l'occurrence d'une estimation. Comme le pourcentage des personnes et des entreprises membres d'associations profession-

nelles est assez faible (on table sur 35-40 %), il n'est pas possible de prévoir précisément le nombre de demandes qui seront soumises.

On comprend aisément que l'examen d'un aussi grand nombre de demandes prenne un certain temps. Les Chambres fédérales ont anticipé ce problème et prévu la possibilité d'un agrément provisoire pour la période suivant immédiatement l'entrée en vigueur de la LSR. Selon cette disposition, les personnes physiques et les entreprises qui déposeront leur demande au plus tard quatre mois après l'entrée en vigueur de la loi seront autorisées à fournir des prestations en matière de révision au sens de l'art. 2, let. a, LSR jusqu'au moment de la décision définitive quant à leur agrément (art. 43, al. 3, LSR). On garantit ainsi que les personnes et les entreprises engagées dans des mandats de révision puissent continuer de procéder licitement aux révisions jusqu'à ce que l'ASR statue sur leur demande. Il faut souligner que la procédure de l'agrément provisoire n'est possible que durant la période de quatre mois suivant l'entrée en vigueur de la loi. Les demandes déposées ultérieurement seront examinées selon la procédure ordinaire.

Le projet d'ordonnance contient les dispositions correspondantes : toute personne qui, dans les quatre mois suivant l'entrée en vigueur de la LSR, dépose une demande d'agrément et fournit la preuve du paiement des émoluments dus pour l'agrément, sera provisoirement autorisé à fournir des prestations en matière de révision. Une annotation portée au registre des réviseurs précisera qu'il s'agit d'un agrément provisoire (art. 49, al. 1, P-OSRev; cf. à ce sujet art. 17, let. f, et art. 18, let. e, P-OSRev).

Les personnes physiques employées auprès d'une entreprise de révision ou qui y participent ainsi que l'entreprise de révision elle-même doivent coordonner le dépôt de leurs requêtes (art. 49, al. 2, P-OSRev). Les personnes physique, lors de leur demande d'agrément, devront se référer à l'entreprise qui les emploie. On garantit ainsi que certaines conditions préalables requises pour l'agrément de l'entreprise puissent être évaluées (cf. conditions selon l'art. 6, al. 1, LSR).

Le requérant recevra une confirmation de son agrément provisoire par la voie électronique. La bourse recevra une communication électronique de tous les agréments provisoires d'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (art. 49, al. 3, P-OSRev). L'autorité de surveillance fixera aux personnes physiques et aux entreprises provisoirement agréées un délai approprié pour qu'elles lui transmettent les pièces justificatives; elle leur adressera en même temps une commination de retrait de l'agrément provisoire pour le cas où les pièces justificatives ne seraient pas transmises dans les délais prévus. Sur demande écrite, pour de justes motifs, elle pourra prolonger le délai d'une période appropriée (art. 49, al. 4 P-OSRev). L'art. 49, al. 5 P-OSRev fixe la procédure pour le cas où les pièces justificatives ne sont pas transmises dans les délais. L'absence de transmission de ces pièces n'entraînera pas le refus de l'agrément définitif, mais elle aura seulement pour conséquence que la personne devra réitérer sa demande d'agrément selon la procédure ordinaire.

Les prestations en matière de révision fournies à la faveur d'un agrément provisoire conserveront leur validité juridique même si l'agrément définitif n'est pas accordé ultérieurement (art. 49, al. 6, P-OSRev). Cette disposition garantit la sécurité juridique et empêche que des prestations en matière de révision ne doivent être répétées.

3.3 Registre des réviseurs

L'autorité de surveillance inscrit la personne ou l'entreprise au registre des réviseurs dès que la décision d'agrément entre en force (art. 14 P-OSRev). Les données qui doivent figurer dans le registre sont mentionnées aux art. 17 et 18 P-OSRev. Pour des raisons de sécurité juridique, la détermination des données à publier n'est pas déléguée à l'ASR.

L'ASR et les autorités de surveillance instituées en vertu de lois spéciales sont tenues de coordonner leurs activités de surveillance, afin d'éviter les doublons (art. 22, al. 1, LSR). Une mesure efficace pour réaliser cet objectif est de créer un système dit modulaire pour les agréments découlant de lois spéciales (art. 19 P-OSRev). De fait, les personnes physiques et les entreprises agréées par l'ASR ne fournissent pas seulement des prestations en matière de révision prescrites par le droit privé (en particulier en vertu du CO, du CC et de la loi sur la fusion). C'est ainsi que la Commission fédérale des banques, l'Office fédéral des assurances privées, l'Autorité de contrôle en matière de blanchiment d'argent ou l'Office fédéral des assurances sociales agréent également certaines personnes et entreprises pour des tâches de révision relevant de lois spéciales. Dans sa réponse à l'interpellation 06.3795 Germann («Surveillance des organismes de révision. Eviter les travaux faisant double emploi»), du 28 février 2007, le Conseil fédéral a annoncé ce système modulaire tout en prescrivant aux offices impliqués de s'y rallier.

Concrètement, l'ASR statuera à l'avenir sur l'«agrément de base» selon la LSR. Les autres autorités de surveillance, à partir de cet agrément de base, décideront dans leurs domaines de compétence respectifs, en y consacrant un temps limité, des agréments spéciaux découlant des lois régissant leur domaine de compétence («modules»).

Les autorités de surveillance compétentes devront annoncer les agréments découlant de lois spéciales à l'ASR. Il en va de même pour d'éventuels retraits, de durée déterminée ou indéterminée, et pour toute modification de l'agrément relevant d'une loi spéciale. Les conditions préalables requises pour l'octroi de l'agrément, pour sa modification, pour son retrait de durée déterminée ou indéterminée et les voies de recours sont régis par la loi spéciale applicable (art. 19, al. 4, P-OSRev). En d'autres termes, l'ASR ne garantira pas l'exactitude des faits enregistrés, mais assurera seulement la coordination de la publication de tous les agréments en matière de révision en Suisse. Comme la coordination des agréments découlant de lois spéciales prendra un certain temps, l'obligation de communiquer visée à l'art. 19 ne prendra effet que trois ans après l'entrée en vigueur de la LSR (art. 52 P-OSRev). Les divers agréments découlant de lois spéciales devront être ajustés à la LSR au plus tard jusqu'au terme de ce délai.

En contrepartie, dans le cadre de la coordination prévue par l'art. 22 LSR, l'ASR peut accorder l'accès aux pièces justificatives et autres documents aux autorités de surveillance instituées en vertu de lois spéciales (art. 26, al. 2, P-OSRev). Cette mesure vise elle aussi en premier lieu à simplifier la procédure d'agrément découlant de lois spéciales. Nombre de pièces justificatives transmises à l'ASR par une personne ou une entreprise dans le cadre de la procédure d'agrément selon la LSR sont également pertinentes pour l'octroi des agréments découlant de lois spéciales. Pensons par exemple aux statuts d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat : les autorités de surveillance instituées en vertu de lois spéciales doivent pouvoir, en cas de besoin, obtenir une copie électronique de ces statuts auprès de l'ASR

sans qu'il soit nécessaire de demander une nouvelle fois cette pièce à l'entreprise de révision.

L'application des dispositions du CO, de la LSR et des diverses dispositions d'exécution implique nécessairement la coopération avec les autorités du registre du commerce. C'est pourquoi le projet comporte une disposition à ce sujet (art. 27 P-OSRev), qui répond à l'art. 168 du projet du 28 mars 2007 concernant l'ordonnance sur le registre du commerce (actuellement en consultation).

3.4 Contrôle des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

Sont exemptées de la surveillance de l'Etat les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision aux entreprises débitrices d'emprunts par obligations non cotées en bourse pour un montant total n'excédant pas la valeur nominale de 10 millions de francs (art. 28 P-OSRev). On garantit ainsi que seules des entreprises de quelque importance économique soient tenues d'avoir un organe de révision soumis à la surveillance de l'ASR.

La LSR et l'OSRev ont un caractère de législation-cadre (cf. ci-dessus chiffre 2), ce qui garantit une activité de surveillance efficace, axée sur les développements actuels de la branche soumise à la surveillance. Cette remarque s'applique aussi s'agissant de la définition des normes que les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat doivent respecter lors du contrôle de sociétés publiques (art. 29, al. 1, P-OSRev); cela vaut tant pour les normes relatives à la révision au sens strict (auditing standards), pour les normes relative à l'assurance de la qualité (quality control standards) que pour règles de comportement, en particulier en matière d'indépendance (ethical standards). La compétence de définir des normes est très importante notamment quant à la reconnaissance à l'étranger de l'ASR. Celle-ci mènera une audition à ce sujet en temps opportun.

L'autorité de surveillance fixera les normes de révision en tenant compte des normes reconnues sur les plans national et international (art. 29, al. 2, P-OSRev). Il n'est pas dans notre intention d'édicter de nouvelles normes là où des organismes de normalisation privés ont déjà élaboré des règles reconnues nationalement et internationalement. L'ASR a par conséquent l'intention de s'appuyer autant que possible sur des normes existantes. Il se peut toutefois que celles-ci soient trop peu adaptées à la situation spécifique de la Suisse. Lorsque de telles normes n'existent pas ou que les normes existantes ne suffisent pas, l'ASR pourra édicter les siennes, compléter les normes existantes ou y déroger; ce qui devrait toutefois rester exceptionnel.

Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat doivent nommer une personne responsable pour chaque prestation de révision (personne qui dirige la révision). Elles ne peuvent nommer de personnes en cette qualité que si celles-ci ont signé un contrat de travail avec l'entreprise de révision concernée et qu'elles connaissent l'organisation, les processus et l'approche de leur employeur en matière de contrôle (art. 30, al. 1 et 2, P-OSRev).

L'entreprise de révision est tenue d'établir chaque année un rapport sur l'observation des dispositions du droit en matière de surveillance, qu'elle transmettra au plus tard le 30 septembre à l'autorité de surveillance (art. 31, al. 1 P-OSRev). Par esprit de simplification, on réalisera l'actualisation annuelle du dossier d'agrément (art. 14, al. 1, LSR) en même temps que le rapport en matière de surveillance (art. 32 P-OSRev).

L'ASR devra, au moins tous les trois ans, contrôler de manière approfondie chacune des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (art. 16, al. 1 LSR). Elle pourra échelonner ce contrôle dans le temps et en fonction de la matière (art. 33, al. 1, P-OSRev). Elle pourra répartir la surveillance (cf. art. 16, al. 2, LSR) sur les trois années prescrites tant thématiquement que temporellement. Cette façon de procéder a fait ses preuves en particulier s'agissant de l'activité de contrôle de la Commission fédérale des banques.

L'ASR fixe la forme et l'objet du contrôle et elle détermine les méthodes de contrôle et les procédures (art. 33, al. 2, P-OSRev). Elle est libre s'agissant de fixer les formes du contrôle. Elle peut notamment recourir à des instruments qui ont fait leurs preuves dans la pratique d'autorités de surveillance établies. Au moment opportun, elle mènera une audition à ce sujet.

Dans le cadre de son obligation légale de coordination (art. 22, al. 1, LSR), l'autorité de surveillance pourra procéder à des contrôles conjoints avec d'autres autorités de surveillance (art. 33, al. 3, P-OSRev).

Au cours des premiers mois suivant l'entrée en vigueur de la LSR, l'ASR s'occupera principalement de l'agrément et de l'enregistrement des personnes et des entreprises requérantes. Elle entamera sa fonction d'inspection probablement au premier trimestre de 2008.

Les entreprises de révision peuvent se soumettre volontairement à la surveillance de l'ASR (cf. art. 7, al. 2, LSR). La surveillance de l'ASR s'étend alors aux prestations en matière de révision pour les sociétés qui ne sont pas ouvertes au public au sens de l'art. 2, let. c, LSR (art. 34 P-OSRev).

3.5 Autorité de surveillance

La crédibilité de l'autorité de surveillance revêt une grande importance. Sa direction et son personnel doivent être indépendants de la branche de la révision (art. 36, al. 1 P-OSRev). Le Conseil fédéral donne en outre à l'ASR le mandat de prendre les autres mesures nécessaires pour éviter les conflits d'intérêts (art. 36, al. 2 P-OSRev). En ce qui concerne la récusation, les dispositions de l'art. 10 PA (RS 172.021) s'appliquent.

3.6 Emoluments et redevance de surveillance

Les dispositions relatives aux émoluments reposent tant sur l'art. 21 LSR que sur l'art. 46a LOGA (cf. message du Conseil fédéral, FF 2004 3745).

Dans la mesure où l'OSRev ne prévoit pas d'autres dispositions, l'ordonnance générale du 8 septembre 2004 sur les émoluments (OGE mol) s'applique à titre subsidiaire (art. 38 P-OSRev). Elle s'applique en principe aussi aux unités décentralisées de l'administration fédérale (cf. message relatif à l'art. 46a LOGA, FF 2003 5241).

Les tarifs des émoluments pour l'agrément des personnes physiques et des entreprises sont fixés à l'art. 39 P-OSRev. Comme le coût lié à l'examen des demandes d'agrément d'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat est difficile à estimer, on percevra un émolument en fonction du temps consacré. Pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, l'émolument est également calculé en fonction du temps consacré (art. 40 P-OSRev). Les autres décisions et prestations (notamment les renseignements juridiques, les prises de position, les ex-

pertises et les examens préliminaires de demandes d'agrément) sont elles aussi soumises à émoluments (art. 41 P-OSRev).

La redevance de surveillance sert au financement des coûts non couverts par les émoluments visés ci-dessus. Son montant est fixé sur la base de la capacité économique de l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat. Il est fonction des honoraires de révision facturés aux sociétés publiques (art. 44 P-OSRev). Comme les entreprises de révision soumises au contrôle de l'Etat ne fournissent pas que des prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public (cf. art. 34 P-OSRev), la redevance de surveillance se monte au minimum à 10 000 francs (art. 43 P-OSRev).

3.7 Contraventions

Le Conseil fédéral a la compétence de déclarer punissables certaines violations des dispositions de l'OSRev (art. 39, al. 1, let. d, LSR). Le Conseil fédéral a donc défini trois contraventions dans le projet d'ordonnance. Les deux premières sanctions prévues (art. 47, let. a et b, P-OSRev) visent à inciter les personnes physiques et les entreprises requérantes à transmettre des informations conformes à la vérité, lesquelles sont indispensables à l'octroi de l'agrément et à l'exercice de la surveillance. Pensons à l'exemple déjà cité d'une personne agréée comme expert-réviseur et qui serait condamnée cinq ans après son agrément en raison de la falsification d'un rapport de révision. Une telle situation peut influencer l'évaluation quant à la garantie d'une activité de révision irréprochable et du possible retrait de l'agrément (cf. art. 4 P-OSRev et art. 17 LSR).

Se rend en outre punissable quiconque utilise, sans agrément correspondant, des désignations telles que «réviseur agréé», «expert-réviseur agréé» ou «entreprise de révision soumise au contrôle de l'Etat» (art. 47, let. c, P-OSRev).

3.8 Dispositions transitoires et finales

Cf. chiffre 3.2 ci-dessus quant aux dispositions de droit transitoire concernant la procédure d'agrément (art. 49 ss P-OSRev).

La LSR et le projet de OSRev prescrivent la mise en place et la surveillance d'un système d'assurance de la qualité (cf. ci-dessus ad art. 8 P-OSRev). Concrètement, il suffit d'appliquer par exemple la norme de révision NAS 220 ou ISQC1 ("Contrôle qualité dans l'audit"). Selon les circonstances, la mise en œuvre de telles normes n'est cependant pas (encore) possible. Il faut en particulier penser aux entreprises de révision dans lesquelles une seule personne fournit des prestations en matière de révision et dans lesquelles les conditions pour un contrôle interne ne sont donc pas réunies. Dans ce cas, il est permis de procéder à un *Peer Review*, c'est-à-dire à un contrôle par un professionnel de même rang. Comme de tels mécanismes ne peuvent être mis en place qu'avec la collaboration des organisations professionnelles, un délai transitoire de 3 ans est prévu (art. 51 P-OSRev).

L'art. 53 P-OSRev contient une disposition importante dans la pratique : le CO révisé prévoit que, pour les révisions ordinaires, la personne qui dirige la révision ne peut exercer le mandat que durant sept ans au plus. Elle n'est autorisée à reprendre le même mandat qu'après une interruption de trois ans (nouvel art. 730a, al. 2, CO). Pour des raisons de sécurité juridique, l'ordonnance précise que ce délai commence à courir au moment de l'acceptation du mandat. Il ne s'agit pas là d'une nouveauté

pour les organes de révision des sociétés ouvertes au public, car cette disposition découle déjà des règles de déontologie.

Si plus de cinq ans se sont écoulés depuis l'acceptation du mandat, au moment de l'entrée en vigueur de la LSR, et si l'entreprise contrôlée n'est pas une société ouverte au public, la personne qui dirige la révision ne peut plus conserver son mandat que durant deux ans au plus.

L'OSRev entrera en vigueur au deuxième semestre de 2007, au plus tôt le 1^{er} septembre 2007 (cf. art. 54 P-OSRev). Une particularité concerne les entreprises de révision étrangères qui fournissent des prestations en matière de révision aux sociétés ouvertes au public. Soit elles sont soumises à la surveillance de l'ASR, soit elles doivent être surveillées par une autorité étrangère de surveillance de la révision dont l'équivalence est reconnue par le Conseil fédéral (cf. art. 8 LSR et art. 9 P-OSRev). Il est toutefois difficile de prévoir quand la reconnaissance de ces autorités étrangères pourra intervenir. Des difficultés similaires sont déjà survenues lors de l'enregistrement des entreprises de révision aux Etats-Unis. De ce fait, le Conseil fédéral ne mettra vraisemblablement l'art. 8 LSR en vigueur que lorsque cette question sera clarifiée.

3.9 Annexe

L'annexe contient les adaptations d'autres ordonnances en vigueur.

- L'ordonnance sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RS 221.302) est abrogée, puisque elle devient obsolète avec les nouvelles dispositions légales relatives aux réviseurs (art. 4 LSR).
- L'ordonnance sur l'organisation du Département fédéral de justice et police (RS 172.213.1) doit être adaptée en raison du rattachement administratif de l'ASR au DFJP (cf. art. 38, al. 1 LSR et décision du Conseil fédéral du 1^{er} mars 2006).
- L'ordonnance concernant l'organe de révision des fondations (RS 211.121.3) doit être adaptée au nouvel art. 83b CC.
- Les adaptations du règlement de la Fondation Gottfried Keller (RS 442.13), de l'ordonnance sur la navigation maritime (RS 747.301), de l'ordonnance sur le logement (RS 842.1) et de l'ordonnance sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (RS 935.521) sont surtout de nature terminologique. Aucune modification n'est faite sur le fond. La désignation utilisée dans ces actes législatifs de «réviseur particulièrement qualifié» est remplacée par celle de «réviseur agréé».
- Le Conseil fédéral prévoit, comme nous l'avons mentionné, la création d'un système dit modulaire (cf. ci-dessus chiffre 3.3 et art. 19 et 52 P-OSRev). Les procédures d'agrément relevant de lois spéciales seront donc ajustées à moyen terme à la procédure d'agrément de l'ASR. Toutefois, pour des raisons évidentes, la priorité va au traitement des 12 000 demandes d'agrément attendues en vertu de la LSR. Dès que ces demandes auront été examinées, on procédera progressivement à l'adaptation des législations spéciales. S'agissant des domaines de la Commission fédérale des banques, de l'Office fédéral des assurances privées et de l'Autorité de contrôle en matière de blanchiment d'argent, on examinera le rapprochement des diverses réglementations dans le cadre de la mise en oeuvre de la future loi fédérale sur l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (LAUFIN).

Cependant, il est urgent d'harmoniser provisoirement la procédure d'agrément des organes de révision et des réviseurs responsables des entreprises d'assurances. En effet, l'Office fédéral des assurances privées (OFAP), compétent en la matière, est tenu de statuer avant la fin de 2007 sur les agréments correspondants (art. 216, al. 12, OS, RS 961.011).

Le projet comprend donc une modification de l'OS, selon laquelle les entreprises de révision agréées par l'ASR en tant qu'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat seront admises en tant qu'organes de révision d'entreprises d'assurance (art. 113 P-OS). Les conditions d'agrément particulières, spécifiques au domaine de l'assurance, sont fixées à l'art. 114 P-OS. Les conditions du droit en vigueur quant au capital versé et au nombre d'associés (cf. art. 113, al. 1, OS) seront supprimées. L'exigence faite aux entreprises de révision étrangères d'avoir une succursale en Suisse (cf. art. 113, al. 2, OS) découlera de l'art. 7, al. 2, P-OSRev.

Les personnes agréées en tant qu'experts-réviseurs au sens de l'art. 4 LSR pourront avoir la fonction de réviseurs responsables. Toutefois, l'OS prévoit des exigences supplémentaires spécifiques au domaine de l'assurance (art. 116 P-OS).

Les personnes physiques et les entreprises qui auront reçu un agrément provisoire de l'ASR fin 2007 (cf. point 3.3 ci-dessus) seront réputées remplir les conditions générales de l'agrément fixées à l'art. 113 et à l'art. 116, let. b, sous réserve que l'ASR accorde cet agrément définitivement le moment venu (art. 216a, al. 1, P-OS).

- Au moment de l'entrée en vigueur de la LSR, l'Office fédéral des assurances sociales (OFAS) adaptera lui aussi aux exigences de la LSR celles posées à l'agrément des organes de révision actifs dans le domaine du 1er et du 2e piliers. En particulier, il ne sera plus possible par exemple d'effectuer une révision dans le domaine du 2e pilier sur la seule base de l'appartenance à une association ou de la fonction exercée au sein d'une administration publique (cf. art. 33, let. a et b, OPP 2, RS 831.441.1). L'Office fédéral de la santé publique (OFSP) harmonisera simultanément les dispositions d'exécution avec la LSR et la OSRev.

4. Conséquences pour les cantons et les communes

L'OSRev ne devrait pas avoir de conséquences générales pour les cantons et les communes. En vertu de la loi et de l'ordonnance sur le registre du commerce, les offices cantonaux du registre du commerce sont impliqués dans la mise en œuvre du nouveau droit de la révision. Il en résulte un certain besoin de coordination avec le registre des réviseurs de l'ASR (cf. art. 27 P-OSRev et art. 168 du projet du 28 mars 2007 concernant la révision de l'ordonnance du 7 juin 1937 sur le registre du commerce [RS 221.411], actuellement en consultation).

5. Conséquences pour la Confédération

Le financement de l'activité de l'ASR repose sur les émoluments que les personnes et les entreprises agréées lui payent pour ses décisions, ses vérifications et ses prestations et sur la redevance de surveillance prévue par la loi (art. 21 LSR et art. 37 ss P-OSRev). Il en va de même des coûts induits par la création d'un système électronique d'agrément et d'un registre des réviseurs.

Les avances versées par la Confédération au titre des coûts de mise en place sont porteuses d'intérêts (art. 36, al. 2, LSR), de sorte que la Confédération n'encourt aucun coût financier.

6. Conséquences pour l'économie

Les principales nouveautés intéressant l'économie découlent directement de la LSR (cf. les explications du message du 23 juin 2004, FF 2004 3745 ss, 3871 ss).