

Rapport explicatif

Entrée en vigueur du droit comptable et nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues (ONCR)

Révision partielle de l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev)

du 16 août 2012

Aperçu

1ère partie: le nouveau droit comptable (titre trente-deuxième du code des obligations entièrement remanié), adopté par le Parlement en votation finale le 23 décembre 2011, doit entrer en vigueur le 1er janvier 2013. Le Conseil fédéral est appelé à définir les normes comptables reconnues dans une ordonnance. Cette dernière doit entrer en vigueur simultanément avec le nouveau droit comptable.

2ème partie: l'ordonnance actuelle sur la surveillance de la révision doit être partiellement révisée, s'agissant de l'agrément octroyé aux entreprises de révision par l'autorité fédérale de surveillance en matière de révision. Cette révision partielle n'est pas dictée par le droit comptable, mais s'adresse en partie aux mêmes destinataires. Pour ce motif et pour des raisons procédurales, un rapport explicatif commun aux deux ordonnances a été élaboré.

Table des matières

1ère partie

Entrée en vigueur du droit comptable et nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues	3
1 Délibération parlementaire sur le droit comptable	3
2 Entrée en vigueur du droit comptable	3
3 Nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues	5
3.1 Base légale générale	5
3.2 Article 1: normes comptables reconnues	5
3.2.1 Alinéa 1: normes désignées et type de renvoi	5
3.2.2 Alinéa 2: aucune application nouvelle des US GAAP	8
3.3 Article 2: prescriptions de la FINMA en matière de droit comptable	9
3.4 Article 4: date de l'entrée en vigueur	10
4 Modification de l'ordonnance sur la tenue et la conservation des livres de comptes	11
5 Conséquences pour les cantons et les communes	11
6 Conséquences pour la Confédération	11
7 Conséquences pour l'économie	11

2ème partie

Révision partielle de l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev)	
1 Contexte	13
2 Aperçu du projet de révision de l'OSRev	14
2.1 Condamnations pénales	14
2.2 Système d'assurance-qualité interne	15
2.3 Loi sur la transparence	16
2.4 Dispositions diverses	18
2.5 Annexe	19
2.6 Date d'entrée en vigueur	20
3 Conséquences pour les cantons et les communes	20
4 Conséquences pour la Confédération	20
5 Conséquences pour l'économie	20

1ère partie

Entrée en vigueur du droit comptable et nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues

1 Délibération parlementaire sur le droit comptable

Le Parlement a adopté, lors de la votation finale du 23 décembre 2012, un droit comptable indépendant de la forme juridique (art. 957 ss nCO). Ce dernier est destiné à remplacer les dispositions rudimentaires du titre trente-deuxième du code des obligations (CO)¹ et également celles du droit de la société anonyme sur ce thème (art. 662 ss CO)². Les *dispositions de lois spéciales* sont par contre *maintenues*, celles entre autres qui relèvent du secteur financier ou, le cas échéant, sont ajustées³. Le nouveau droit comptable n'a pas fait l'objet d'une demande de *référéndum*.

Le droit comptable formait un projet unique avec la révision du droit de la société anonyme sous le numéro d'objet 08.011. Lorsqu'il a adopté le message du 21 décembre 2007⁴, le Conseil fédéral entendait ainsi fixer une seule et même date d'entrée en vigueur.

En raison des vives discussions ayant eu lieu lors de la délibération parlementaire concernant l'initiative populaire contre les rémunérations abusives, qui sera soumise au peuple et aux cantons en mars 2013, le *Conseil des Etats a séparé à la mi-2009 le droit comptable du droit de la société anonyme*.⁵ Un projet 2 autonome a donc pris forme, portant le même numéro d'objet 08.011. Dès cette époque, le Parlement a toujours délibéré sur le droit comptable séparément du droit de la société anonyme.

L'article 962a, al. 5, nCO⁶ requiert du Conseil fédéral qu'il désigne les normes dites reconnues en matière de comptabilité (normes comptables reconnues). Cette nouvelle ordonnance doit entrer en vigueur en même temps que le nouveau droit comptable.

2 Entrée en vigueur du droit comptable

L'entrée en vigueur du nouveau droit comptable, accompagné de la nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues (cf. ci-dessous ch. 3), a été fixée au *1er janvier 2013*.

Les "praticiens" - entreprises, fiduciaires, avocats, autorités fiscales et sociétés de révision - traitent de manière approfondie du futur droit comptable depuis fin 2011 déjà. Cet intérêt ressort nettement des nombreuses Conférences (veb.ch, Chambre

¹ RS 220; art. 957–962 CO.

² Texte de l'arrêté (projet soumis au référendum), FF 2012 59 ss:
<http://www.admin.ch/ch/f/ss/2012/59.pdf>.

³ FF 2012 78 ss.

⁴ Message du 21 décembre 2007 concernant la révision du code des obligations (droit de la société anonyme et droit comptable; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, du registre du commerce et des raisons de commerce, FF 2008 1407 ss, objet 08.011.

⁵ Communiqué de presse de la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats du 16 juin 2009 et Bulletin officiel (BO) 2009 p. 602 et 615.

⁶ Cf. ci-dessous remarque 12.

fiduciaire, Forum des entreprises etc.) et non moins diverses publications, dont entre autres celles émanant de la revue "L'Expert Comptable Suisse" librement accessible sur internet. En outre, l'Office fédéral de la justice, qui gère le dossier au sein du Département fédéral de justice et police, reçoit quotidiennement des questions relatives au futur droit comptable, portant principalement sur la date d'entrée en vigueur.

Les entreprises disposeront de deux ans, voire de trois ans en matière de comptes consolidés, pour s'adapter aux nouvelles prescriptions du droit comptable (art. 2 des nouvelles dispositions transitoires⁷). Dès lors, les nouvelles dispositions s'appliqueront à partir de l'exercice annuel 2015 et, pour les comptes consolidés, à partir de celui de 2016.

Une incertitude demeure au sujet de l'avenir de la révision du droit de la société anonyme, dossier "suspendu" depuis septembre 2010. Le Parlement a certes adopté une partie des dispositions comme nouveau contre-projet indirect à l'initiative populaire "contre les rémunérations abusives"⁸, dont le délai référendaire n'a pas encore commencé à courir. L'issue de la votation sur l'initiative populaire "contre les rémunérations abusives", qui aura lieu en mars 2013, sera décisive. Si le peuple et les cantons l'acceptent⁹, les dispositions du droit de la société anonyme du contre-projet indirect, déjà adoptées par le Parlement, devront être ajustées. Afin de séparer définitivement le droit comptable du droit de la société anonyme et de l'initiative populaire "contre les rémunérations abusives", son entrée en vigueur a été prévue le 1^{er} janvier 2013.

Ainsi, le Conseil fédéral garantit la sécurité juridique en séparant le droit comptable et celui de la société anonyme également sous l'angle de l'entrée en vigueur. Ce faisant, il achève par ailleurs un ouvrage législatif en chantier depuis 1993. Dans son rapport final, le groupe de réflexion concernant le droit de la société anonyme avait autrefois émis la recommandation suivante: "Il faut élaborer un règlement détaillé pour toutes les entreprises ayant une activité économique, indépendamment de la forme juridique (du moins pour les corporations). Les conditions ne doivent plus être fixées, comme jusqu'à présent, en fonction de la forme juridique, mais en fonction de l'importance économique de l'entreprise."¹⁰ Le droit comptable du 23 décembre 2011 a atteint cet objectif.

⁷ FF 2012 78.

⁸ Communiqué de presse de la Commission des affaires juridiques du Conseil national du 3 septembre 2010. La discussion par article concernant les dispositions du droit de la société anonyme contenues dans le Message du 5 décembre 2008 relatif à l'initiative populaire "contre les rémunérations abusives" et la révision du code des obligations (Droit de la société anonyme), FF 2009, 265 ss, objet 08.080, est également suspendue.

⁹ Projet 1 relatif à l'objet 10.443, cf. BO 2012 N 553 f./BO 2012 p. 269 s. L'origine peut être retracée dans le rapport de la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats du 25 octobre 2010 concernant le contre-projet indirect à l'initiative populaire "contre les rémunérations abusives" (FF 2010 7521) et dans la prise de position du Conseil fédéral du 17 novembre 2010 (FF 2010 7589).

¹⁰ Rapport final du Groupe de réflexion "Droit des sociétés" du 24 septembre 1993, p. 12.

3 Nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues

3.1 Base légale générale

Les sociétés dont les titres sont cotés en bourse, lorsque la bourse l'exige, les sociétés coopératives, lorsqu'elles comptent au moins 2000 membres et les fondations, lorsque la loi les soumet au contrôle ordinaire, doivent dresser leurs états financiers selon une norme comptable reconnue (art. 962, al. 1, nCO) et, le cas échéant, établir des comptes consolidés selon une norme comptable reconnue (art. 963b, al. 1, nCO)¹¹. Une minorité qualifiée peut l'exiger, contre la volonté de l'organe supérieur de direction ou d'administration de l'entreprise en particulier (art. 962, al. 2 et art. 963b, al. 4, nCO).

En vertu de l'art. 962a, al. 5, nCO¹², le Conseil fédéral *doit* désigner les normes comptables reconnues. Il *peut* également fixer les conditions à remplir pour choisir une norme ou pour en changer.

La nouvelle ordonnance se borne à désigner les normes comptables reconnues, en restreignant toutefois l'application des "United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)" (cf. ci-dessous ch. 3.2.2). Une réglementation plus étendue n'a volontairement pas été retenue, les normes reconnues réglant différemment des questions semblables, par ex. celle de la première application ("First Time Adoption"). Seul un dénominateur commun minimal pouvait être ancré dans l'ordonnance, sauf à devoir déroger aux exigences de l'une ou l'autre norme. Une telle ingérence ne serait pas justifiée actuellement et pourrait avoir des conséquences imprévisibles sur l'économie.

3.2 Article 1: normes comptables reconnues

3.2.1 Alinéa 1: normes désignées et type de renvoi

L'article 1, al. 1 de l'ordonnance désigne les trois normes comptables reconnues, *déjà mentionnées* par le Conseil fédéral dans *son message du 21 décembre 2007*:¹³

- les "International Financial Reporting Standards (IFRS)" de l'International Accounting Standards Board (IASB),^{14 15}
- les "Recommandations relatives à la présentation des comptes (Swiss GAAP RPC)" de la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes ¹⁶ et
- les "United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)" du Financial Accounting Standards Board (FASB).^{17 18}

¹¹ Art. 962, al. 3, nCO: "L'obligation de dresser des états financiers selon une norme reconnue s'éteint lorsque l'entreprise présente des comptes consolidés établis selon une norme reconnue."

¹² Art. 962a, al. 5, nCO: "Le Conseil fédéral désigne les normes reconnues. Il peut fixer les conditions à remplir pour choisir une norme ou changer de norme." L'art. 963b, al. 2, nCO renvoie à l'art. 962a, al. 5, nCO.

¹³ Message 2007 (remarque 4), p. 1445 s. et 1542.

¹⁴ <http://www.ifrs.org>

¹⁵ Sont également englobés les "International Accounting Standards" (IAS) encore en vigueur.

¹⁶ <http://www.fer.ch>

¹⁷ <http://www.fasb.org>

¹⁸ Cf. toutefois l'art. 1, al. 2, de l'ordonnance (cf. ci-dessous ch. 3.2.2).

Ces trois normes reconnues sont appliquées par la bourse zurichoise SIX Exchange, la plus importante bourse de Suisse.¹⁹

Une *quatrième norme comptable reconnue* est également désignée:

- l'"International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)" de l'IASB.

Cette norme comptable est dérivée des "IFRS" et doit répondre aux besoins des petites et moyennes entreprises ("IFRS pour PME"), notamment celles dont les titres ne sont pas cotés en bourse.²⁰

Les petites entreprises n'ayant pas dépassé deux des trois seuils (total du bilan: 10 millions de francs, chiffre d'affaires: 20 millions de francs; effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle) au cours de deux années consécutives peuvent se contenter d'appliquer les *RPC fondamentales*, qui ne constituent qu'une partie des Swiss GAAP.²¹ Les RPC fondamentales permettent également d'obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ("True and Fair View"). Il n'est cependant pas nécessaire de désigner les RPC fondamentales parmi les normes comptables reconnues, car elle font partie du système des Swiss GAAP RPC. *Il appartient à l'organisme qui fixe les standards (standardsetter) de prévoir explicitement des allègements pour les petites et moyennes entreprises.* Les entreprises qui profitent de tels allègements respectent l'exigence légale selon laquelle la norme reconnue qui a été choisie doit être appliquée dans son intégralité et pour l'ensemble des états financiers (art. 962a, al. 2, nCO). Le standardsetter peut aussi prévoir *des nuances selon les branches ou des aménagements selon si l'entreprise est cotée (ou non) en bourse.* Le Conseil fédéral conserve cependant la possibilité de supprimer un référentiel de la liste établie à l'art. 1, al. 1, de l'ordonnance, si les allègements prévus pour les petites et moyennes entreprises ou les différenciations en fonction des branches ou de la cotation en bourse ne permettent plus d'obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.²²

Le Conseil fédéral doit désigner les normes comptables reconnues applicables par les *entreprises qui doivent tenir une comptabilité et présenter des comptes conformément à l'art. 957 nCO.* L'ordonnance sur les normes comptables reconnues ne s'applique pas directement aux entreprises qui ne sont pas soumises aux obligations du droit suisse relatives à la comptabilité et à la présentation des comptes. Il n'est dès lors pas à exclure que la *bourse* autorise des émetteurs n'ayant pas leur siège en Suisse et non assujettis à l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes, au sens de l'art. 957 nCO, à utiliser un référentiel comptable qui n'est pas

¹⁹ Art. 6 des Directives concernant le droit comptable (Directive Droit Comptable, DDC) du 21 avril 2011, SIX Exchange Regulation. Consultation via internet sous: http://www.six-exchange-regulation.com/regulation/faq/requirements_de_html

²⁰ Cf. STEPHAN GLANZ/DIETER PFAFF, IFRS für KMU – strukturiert, Zürich 2010, p. 25 ss et p. 30.

²¹ Selon Swiss GAAP RPC 1, ch. 2, les Swiss GAAP RPC 1–6, le concept-cadre, doivent être appliquées et, en présence d'un groupe d'entreprises, à titre complémentaire, les Swiss GAAP RPC 30.

²² Cf. par analogie le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales (Journal officiel des Communautés européennes L243 du 11 septembre 2002, p. 1), ch. 9.

mentionné dans l'ordonnance, pour le *rapport qu'ils doivent lui remettre*,²³ par ex. les EU-IFRS.

L'art. 1 de l'ordonnance renvoie aux normes comptables reconnues de manière *dynamique (directe)*. Lorsqu'une entreprise doit appliquer une norme reconnue, elle s'en tient à la version actuelle de ladite norme. Le Conseil fédéral renonce sciemment à une procédure de reconnaissance ("Endorsement") pour chaque renouvellement au sein d'un référentiel. Il estime cette approche légitime d'un point de vue constitutionnel.²⁴ Le Parlement a supprimé, sans la remplacer, la possibilité prévue dans le message du 21 décembre 2007 d'établir les comptes annuels d'après une norme comptable reconnue exclusivement et de la déclarer ainsi déterminante, entre autres, pour l'assiette fiscale²⁵. Les états financiers dressés selon une norme comptable n'ont d'incidence ni sur le prélèvement direct des impôts, ni sur les cotisations sociales et n'influent pas non plus sur la répartition des bénéfices. Ils servent, pour les personnes participant à l'entreprise, de *source d'information additionnelle* aux comptes individuels établis selon le code des obligations, qui admettent encore les réserves latentes (arbitraires), dans le cadre de corrections de valeur. Les états financiers dressés selon une norme comptable reconnue font certes l'objet d'un contrôle ordinaire; ils ne sont cependant pas soumis – contrairement aux comptes consolidés – à l'approbation des associés ou de l'assemblée générale (art. 962a, al. 4, nCO). Il convient en outre de garder en mémoire que le Conseil fédéral peut, à courte échéance, supprimer un référentiel de la liste de l'art. 1, al. 1, de l'ordonnance. Par ailleurs, de concert avec les autorités de surveillance, des marchés financiers, de l'autorité fédérale de surveillance en matière de révision et de l'Office fédéral de la justice, notamment, le Conseil fédéral observera l'évolution générale des référentiels et leur acceptation, en particulier sur le plan européen.

Le nouveau droit comptable permet également que le droit public prévoit l'application des "International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)"²⁶ pour l'établissement des comptes dans le secteur public. Le droit public peut aussi prévoir des dispositions qui modifient ou complètent le CO en tant que *lex specialis*, par ex. dans le domaine des assurances sociales²⁷ ou pour les entreprises concessionnaires²⁸. Ces aspects n'impliquent dès lors pas de nouvelles dispositions dans l'ONCR. Si le

23 Cf. art. 8 et annexe 1, ch. 2.a), de la directive droit comptable (remarque 19): EU-IFRS et Japanese GAAP.

24 La pratique récente permet exceptionnellement le renvoi dynamique (direct) à des règlements privés. Les normes « professionnelles » doivent toutefois concerner des questions essentiellement techniques et, principalement, constituer des recommandations. Ces normes doivent par ailleurs avoir été déjà largement utilisées (dans la pratique) au moment où l'ancrage juridique du « renvoi dynamique » est effectué. Enfin, les cercles concernés doivent pouvoir contribuer à leur développement, en participant par ex. à des audits officiels.

25 Art. 962, al. 1, P-CO 2007: "L'entreprise qui dresse ses états financiers selon une norme comptable reconnue n'est pas tenue d'établir des comptes annuels conformément au présent titre"; cf. Message 2007, p. 1618 s. et 1541 ainsi que BO 2010 N 1905 ss.

26 <http://www.ifac.org/public-sector>. Cf. art. 53 et 64c de l'ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération (OFC, RS 611.01).

27 Par ex. art. 47, al. 2, de l'ordonnance du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2, RS 831.441.1), qui contient uniquement un renvoi statique aux Swiss GAAP RPC 26.

28 Ordonnance du DETEC du 18 janvier 2011 sur la comptabilité des entreprises concessionnaires (OCEC, RS 742.221).

droit public se réfère par analogie au CO en matière de comptabilité, il s'agit également « seulement » de droit public subsidiaire.²⁹

Le Conseil fédéral désigne les normes reconnues pour l'ensemble des entreprises soumises à l'obligation de tenir une comptabilité et présenter des comptes en vertu de l'art. 957 nCO. Cette règle n'empêche toutefois pas les autorités de surveillance (par ex. surveillance des fondations, des assurances sociales et des marchés financiers) ou les bourses de *restreindre le choix d'une norme reconnue* pour certaines entreprises, dans leur secteur d'activités; la bourse zurichoise SIX Exchange autorise par ex. uniquement l'application des IFRS et US GAAP pour le segment principal ("Main Standard")³⁰ d'émetteurs ayant leur siège en Suisse.

3.2.2 Alinéa 2: aucune application nouvelle des US GAAP

Les entreprises qui souhaitent offrir aux destinataires de leurs états financiers une image fidèle de leur patrimoine, de leur situation financière et de leurs résultats ("True and Fair View"), dressent des comptes selon une norme comptable reconnue en plus des comptes annuels qu'elles établissent selon le code fédéral des obligations ("Dual Reporting"). Ces états financiers sont généralement dressés en Suisse selon les exigences de l'IFRS ou des Swiss GAAP RPC, nettement plus rarement sur la base de celles des "United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)".³¹

Ces dernières années, *l'importance des US GAAP a clairement diminué en Suisse, pour deux raisons principalement*. D'une part, compte tenu de la *globalisation croissante*, les organismes édictant les deux référentiels IFRS et US GAAP se sont accordés, en 2002, pour *les faire converger à long terme*. En dépit de différences persistantes concernant certains aspects importants, ces deux référentiels ont manifestement déjà connu un rapprochement.³² Ce processus devrait se poursuivre, en raison de la crise financière et en constatant que l'harmonisation des normes comptables a un effet stabilisateur sur les marchés. D'autre part, les entreprises ayant leur siège en Suisse, dont les titres sont cotés auprès d'une bourse US-américaine, ne sont plus obligées, depuis 2008, de convertir leurs comptes annuels ou consolidés, *pro forma*, en états financiers selon les US GAAP.³³

L'établissement des comptes annuels et consolidés fondés sur les prescriptions des US GAAP conduit simultanément à des inconvénients réglementaires avec les autorités US-américaines. Ces dernières justifient souvent une activité de surveillance extraterritoriale en invoquant l'absence de savoir technique suffisant de la part des autorités locales compétentes, lorsqu'il s'agit de l'application des US GAAP. Il est effectivement peu aisé de recruter des experts en matière d'US GAAP pour les entreprises sises en Suisse, de même que pour les autorités boursières et de surveil-

²⁹ ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^{ème} édition, Zurich 2010, n° 304 et PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berne 2009, § 18 n° 8, ch. 3.

³⁰ Cf. annexe I, ch. 1, de la directive droit comptable (remarque 19).

³¹ Cf. Message 2007 (remarque 4), p. 1445.

³² Cf. à ce sujet le Memorandum of Understanding between the Financial Accounting Standards Board (FASB; éditeur des US GAAP) and the International Accounting Standards Board (IASB; éditeur des IFRS) du 29 octobre 2002 (Norwalk Agreement).

³³ Cf. à ce sujet le communiqué de presse n°2007-235 de l'US-American Stock Exchange Commission du 15 novembre 2007, SEC Takes Action to Improve Consistency of Disclosure to U.S. Investors in Foreign Companies.

lance, ce référentiel étant avant tout enseigné et appliqué aux USA. Cette constatation explique partiellement pourquoi les entreprises cotées en bourse, dont le siège est situé dans l'Union Européenne, ne peuvent plus dresser leurs états financiers d'après les US GAAP, mais doivent utiliser les IFRS.³⁴ Succinctement, à la perte d'importance des US GAAP en Suisse fait face l'augmentation d'entraves réglementaires de la part des autorités US-américaines.

Les US GAAP sont certes désignées comme "norme comptable reconnue" à la lettre d de l'art. 1, al. 1. Selon l'al. 2, toutefois, elles peuvent être appliquées uniquement par les entreprises qui établissent leurs comptes annuels sur la base de ce référentiel au moment de l'entrée en vigueur de la présente ordonnance ("*Grandfathering*"). Cette réglementation n'empêche pas la cotation auprès d'une bourse suisse d'entreprises étrangères. A l'instar de la situation des entreprises dans l'Union Européenne³⁵, les entreprises sises aux Etats-Unis notamment peuvent être également cotées en Suisse, si elles présentent des comptes répondant aux exigences des US GAAP. L'al. 2 offre une solution équilibrée visant à protéger l'acquis et à éviter dans le futur des inconvénients d'ordre réglementaire pour la Suisse, à l'initiative d'autorités US-américaines intervenant en dehors de leur compétence territoriale.

3.3 Article 2: prescriptions de la FINMA en matière d'établissement des comptes

L'art. 2 repose sur la base légale générale (art. 962a, al. 5, nCO; cf. ci-dessus ch. 3.1) et sur les *dispositions de trois lois spéciales*: l'art. 6b de la loi sur les banques³⁶, l'art. 16 de la loi sur les bourses³⁷ et l'art. 87 de la loi sur les placements collectifs de capitaux (LPCC)³⁸.

Le message du 21 décembre 2007 constate le maintien de la possibilité d'établir les comptes selon les directives de la Commission fédérale des banques CFB (actuellement l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers, FINMA)³⁹, qui sont considérées comme équivalentes à une norme comptable reconnue.⁴⁰ L'art. 2, al. 1, exprime cette constatation, les prescriptions de la *FINMA en matière d'établissement des comptes pour les banques et les négociants en valeurs mobilières* équivalant à une norme comptable reconnue. La Bourse suisse reconnaît les prescriptions de la FINMA en matière d'établissement des comptes pour les banques et les négociants

³⁴ Cf. à ce sujet le règlement (CE) n°1126/2008 de la Commission du Parlement européen du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, Journal officiel de l'Union européenne L 320 du 29 novembre 2008, p. 1 ss.

³⁵ Cf. à ce sujet la décision n° 2008/961/CE de la Commission du 12 décembre 2008 relative à l'utilisation, par des émetteurs de valeurs mobilières de pays tiers, des normes comptables nationales de certains pays tiers et des normes internationales d'information financière pour établir leurs états financiers consolidés, Journal officiel de l'Union européenne L340 du 19 décembre 2008, p. 112 ss.

³⁶ Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques, RS 952).

³⁷ Loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et les valeurs mobilières (Loi sur les bourses, LBVM, RS 954.1)

³⁸ Loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (Loi sur les placements collectifs, LPCC, RS 951.31).

³⁹ Disponible sur internet, sous: <http://www.finma.ch/d/regulierung/Documents/finma-rs-2008-02.pdf>

⁴⁰ Cf. Message 2007 (remarque 4), p. 1564.

en valeurs mobilières s'agissant de la cotation au segment secondaire ("Domestic Standard").⁴¹ L'al. 1 prolonge cette approche. Ces prescriptions en matière d'établissement des comptes qui, outre à protéger les créanciers, tendent également à répondre aux besoins d'information des investisseurs, garantissent aux banques cotées en bourse et aux négociants en valeurs mobilières des états financiers reflétant une image fidèle de leur patrimoine, de leur situation financière et de leurs résultats ("True and Fair View") et ce, aussi bien au niveau des comptes consolidés que des comptes individuels. Les prescriptions de la FINMA en matière d'établissement des comptes pour les banques et les négociants en valeurs mobilières constituent des dispositions adaptées à la branche. Elles sont régulièrement ajustées en fonction des développements en matière d'établissement des comptes à l'échelle nationale et internationale.

L'art. 2, al. 2, prévoit que les *prescriptions de la FINMA en matière de placements collectifs de capitaux* équivalent également à une norme comptable reconnue. Il s'agit aussi du prolongement de l'approche actuelle voulant que ces règles comptables soient reconnues pour une cotation à la Bourse suisse.⁴² Il est question à l'art. 962, al. 1, ch. 1, nCO de sociétés dont les titres sont cotés en bourse; les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) au sens de la LPCC cotée en bourse sont également visées. Les prescriptions actuelles de la LPCC⁴³ et l'ordonnance de la FINMA⁴⁴ garantissent des états financiers qui reflètent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ("True and Fair View"), qui sont adaptés à la branche et qui sont axés sur les besoins des investisseurs.

3.4 Article 4: date de l'entrée en vigueur

La nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues *doit entrer en vigueur en même temps que le nouveau droit comptable*, car elle est indispensable à la mise en oeuvre de la loi (art. 962a, al. 5, et art. 963b, al. 2, nCO).

Un délai de deux, voire de trois ans pour les comptes consolidés, est laissé aux entreprises pour qu'elles puissent s'adapter aux nouvelles prescriptions du droit comptable (art. 2 des dispositions transitoires⁴⁵). Cette disposition transitoire étend ses effets à l'ordonnance sur les normes comptables reconnues.

D'autres explications sont fournies au chiffre 2 (ci-dessus) concernant l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable le 1^{er} janvier 2013 et celle, liée, de l'ordonnance sur les normes comptables reconnues.

⁴¹ Art. 6, al. 4, de la directive droit comptable (remarque 19). Cf. PHILIPP LEU/SUSANNE ERDT/THOMAS KIEFER, Ende eines Sonderfalls an der SIX Swiss Exchange, Änderungen für kotierte Banken und Versicherungen, l'Expert comptable suisse 8/2011, p. 567 ss.

⁴² Art. 6, al. 5 de la directive droit comptable (remarque 19).

⁴³ Art. 87–91 LPCC.

⁴⁴ Art. 52–82 de l'ordonnance de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers du 21 décembre 2006 sur les placements collectifs de capitaux (Ordonnance PCC-FINMA, OPC-FINMA, RS 951.312).

⁴⁵ FF 2012 76.

4 Modification de l'ordonnance sur la tenue et la conservation des livres de comptes

Selon le droit actuel, l'ensemble de la correspondance doit être conservée (cf. art. 957, al. 2, CO). Cependant, la correspondance n'a souvent aucune incidence sur la comptabilité et sur l'établissement des comptes. Les frais liés à la conservation peuvent ainsi être économisés. Dès lors, l'art. 958^f nCO restreint l'obligation de conservation aux seules pièces comptables (concernant les pièces comptables cf. art. 957^a, al. 2, ch. 2 et 5, ainsi que l'al. 3, nCO).⁴⁶

Pour ce motif, la «correspondance» doit être biffée des art. 2, al. 2, art. 3, art. 4, al. 1, art. 5 et art. 6, al. 1 de l'ordonnance concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (Olico)⁴⁷. Il s'agit d'une adaptation purement formelle aux nouvelles exigences de l'art. 958^f nCO.

En l'état, de plus amples modifications de l'Olico ne s'imposent pas.

5 Conséquences pour les cantons et les communes

La nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues n'engendre *aucune conséquence* pour les cantons et les communes.

6 Conséquences pour la Confédération

Le Conseil fédéral renonce sciemment à ce que chaque renouvellement au sein d'un référentiel soit l'objet d'une procédure de reconnaissance (cf. ci-dessus ch. 3.2.1). Un tel processus aurait signifié des coûts supplémentaires tant pour la Confédération que pour les entreprises assujetties.

La nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues n'a ainsi *aucune incidence au niveau des finances ou du personnel pour la Confédération*.

7 Conséquences pour l'économie

La nouvelle ordonnance désigne les *principales normes comptables reconnues* qui sont utilisées actuellement par des entreprises privées dont le siège est en Suisse. D'autre part, *les bourses continueront à disposer d'une marge de manoeuvre suffisante*, s'agissant entre autres des sociétés cotées en bourse n'ayant pas leur siège en Suisse (cf. ci-dessus ch. 3.2.1).

La désignation comme norme reconnue des référentiels comptables IFRS pour les PME et Swiss GAAP RPC, qui incluent les RPC fondamentales, *facilitera pour les PME la mise en œuvre du nouveau droit comptable du 23 décembre 2011*, sans pour autant déroger à des règles légales impératives, notamment à celles qui permettent aux personnes participant à l'entreprise d'obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou du groupe d'entreprises ("True and Fair View"; cf. ci-dessus ch. 3.2.1).

⁴⁶ Message 2007 (remarque 4), p. 1523.

⁴⁷ Ordonnance concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (Olico, RS 221.431).

Une autorisation, limitée par ex. à cinq ans, en matière d'US GAAP n'a pas été retenue. En prévoyant que les entreprises qui appliquent déjà les US GAAP au moment de l'entrée en vigueur de l'ordonnance pourront *conserver cet acquis*, on choisit un procédé permettant d'éviter que ce référentiel soit plus largement utilisé en Suisse, qui tient compte des besoins de l'économie (cf. ci-dessus ch. 3.2.2).

L'ordonnance ne régleme volontairement aucune autre question en relation avec les normes comptables reconnues. *D'éventuelles contradictions juridiques délicates* entre l'ordonnance et un référentiel sont ainsi *évitées* aux praticiens (cf. ci-dessus ch. 3.1).

L'ordonnance sur les normes comptables reconnues n'a dès lors *aucune conséquence économique allant au delà des prescriptions contenues aux articles 957 ss nCO*.

2ème partie

Révision partielle de l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev)

1 Contexte

Le nouveau droit de la révision est en vigueur depuis le 1er septembre 2007, respectivement le 1er janvier 2008. Depuis lors, les personnes et entreprises qui fournissent des prestations de révision prescrites par la loi doivent bénéficier d'un agrément de la part d'une autorité étatique. Les conditions d'octroi relèvent de la loi sur la surveillance de la révision (LSR)⁴⁸. Le Conseil fédéral a réglé les détails d'exécution dans l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev)⁴⁹. L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR), en sa qualité d'autorité compétente en la matière, a précisé dans sa circulaire 1/2007 du 27 août 2007 les indications qui doivent être fournies à l'appui d'une requête en vue d'un agrément ainsi que les documents qui doivent être joints⁵⁰.

L'agrément octroyé à des entreprises de révision est, contrairement à celui des personnes physiques, limité à cinq ans (art. 3, al. 2, OSRev). Les premiers renouvellements d'agrément auront lieu à la fin mars 2013. L'ASR optimise l'effort attendu des entreprises de révision lors des demandes de renouvellement en ouvrant à cet effet un portail moderne en ligne, qui devrait être opérationnel le 1er février 2013. Cette échéance est liée à l'adaptation des fondements juridiques contenus dans l'OSRev et dans la circulaire 1/2007.

Depuis 2007, le Conseil fédéral et l'ASR ont cherché à n'adapter les bases juridiques de la surveillance de la révision que dans des cas obligatoires. Dans l'intervalle, cependant, *un certain besoin de révision* est apparu. La modernisation de la procédure d'agrément pour les entreprises de révision est proposée au moment approprié pour mettre à jour les besoins en matière de révision.

L'entrée en vigueur du droit comptable, l'ordonnance sur les normes comptables reconnues qui l'accompagne ainsi que la révision partielle de l'OSRev ciblent largement le même cercle de destinataires et sont, partant, mises en consultation simultanément auprès des offices et ultérieurement des milieux intéressés, internes ou externes à l'administration.

Les explications qui suivent sont limitées au contenu essentiel de la révision de l'OSRev. Contrairement à la 1ère partie du présent rapport, elles sont structurées par thème. Les modifications de la circulaire 1/2007 ne devraient concerner qu'un cercle restreint de personnes, si bien que la consultation relative à cette circulaire est gérée séparément par l'ASR.

⁴⁸ Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Loi sur la surveillance de la révision, LSR, RS 221.302).

⁴⁹ Ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Ordonnance sur la surveillance de la révision, OSRev, RS 221.302.3).

⁵⁰ Peut être consulté sous: <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch> (Documentation, circulaire ASR).

2 Aperçu du projet de révision de l'OSRev

2.1 Condamnations pénales

Pour obtenir l'agrément, le requérant doit actuellement, entre autres, jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. Sont notamment à prendre en considération les condamnations pénales dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée (art. 4, al. 2, let. a, OSRev).

L'autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) ne dispose pas à ce jour d'un droit d'accès officiel au casier judiciaire informatisé (VOSTRA). La transmission d'informations est effectuée davantage par le biais du devoir de communication des personnes ou entreprises concernées (art. 13 OSRev) et des extraits du casier judiciaire destinés à des particuliers, au sens de l'art. 371 du code pénal⁵¹. Il ne contient cependant pas les condamnations pour contraventions et prévoit des délais relativement courts de publication des jugements pour crimes ou délits. En particulier les jugements qui prononcent une peine avec sursis n'apparaissent plus dans l'extrait du casier judiciaire, lorsque le condamné a subi la mise à l'épreuve avec succès (cf. art. 371, al. 3^{bis}, CP). La Suisse imposant des périodes de probation courtes (en général deux ans pour les infractions contre le patrimoine et les délits de falsification des titres) et le devoir de communication à l'ASR étant couramment ignoré, cette dernière n'a souvent pas connaissance des condamnations. Lorsque la condamnation est néanmoins portée à sa connaissance, le délai de probation a déjà expiré ou est proche du terme. Des personnes continuent alors à fournir des prestations prescrites par la loi en matière de révision, bien qu'elles aient dans un passé récent commis par ex. des détournements ou des falsifications, faits qu'elles ont gardés secret. En outre, il n'est pas possible de procéder à une évaluation globale lorsqu'un requérant a commis à diverses reprises des infractions ayant une incidence sur l'agrément, mais que celles-ci ne figurent plus sur l'extrait du casier judiciaire destiné au particulier ou n'apparaissent qu'en partie.

Pour ces raisons, l'ASR doit, dans le cadre de ses prestations relatives à l'octroi des agréments ou de surveillance, pouvoir consulter l'extrait destiné aux autorités, lequel contient l'ensemble des dates des jugements inscrits au casier judiciaire (cf. au sujet de la modification de l'art. 22 de l'ordonnance VOSTRA⁵², ci-dessous également, ch. 2.5). Dès l'instant où les données relatives à des jugements ont été éliminées du casier judiciaire, l'ASR est confrontée au principe *d'interdiction de réutilisation ou reconstitution*, qui empêche que l'inscription puisse être reconstituée après son élimination et le jugement éliminé opposé à la personne concernée (art. 369, al. 7, CP). Le passage "dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée" de l'art. 4, al. 2, let. a, OSRev peut ainsi être biffé (cela résulte déjà des principes fondamentaux du droit). Comme les contraventions ne sont pas inscrites au casier judiciaire, cette suppression met en outre davantage en évidence la possibilité pour l'ASR, lorsqu'elle examine une demande d'agrément, de tenir également compte des jugements non-inscrits au casier judiciaire lorsqu'elle en a connaissance.

L'existence d'une condamnation pénale n'implique pas automatiquement qu'un agrément ne soit pas octroyé ou qu'il soit retiré. Une telle décision doit être prise à la

⁵¹ Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311).

⁵² Ordonnance du 29 septembre 2006 sur le casier judiciaire (Ordonnance VOSTRA, RS 331).

lumière de tous les facteurs juridiquement pertinents, parmi lesquels, en particulier, le type et la fréquence des condamnations ainsi que le temps écoulé depuis la commission du délit.

2.2 Système d'assurance-qualité interne

Les entreprises de révision sont tenues, en vertu de la loi, de disposer d'un système d'assurance-qualité interne (art. 6, al. 1, let. d, LSR et art. 9 OSRev). Le code de déontologie prévoit la même obligation.⁵³

Un système d'assurance-qualité interne *présuppose en fait la participation de deux professionnels ayant obtenu le même type d'agrément* que celui qui a été octroyé à l'entreprise de révision elle-même. Lorsqu'une seule personne dispose de l'agrément nécessaire, l'examen ne peut pas être effectué par ce vérificateur ou ne le sera que par une personne considérée comme insuffisamment qualifiée. La condition tenant à l'existence d'un système d'assurance-qualité interne pour obtenir l'agrément n'est donc pas remplie et une déclaration dans le rapport d'audit indiquant que les règles déontologiques sont intégralement respectées sera en définitive inexacte.

Le Conseil fédéral a reconnu cette difficulté et a décidé que les entreprises de révision n'ayant à leur service qu'une seule personne au bénéfice de l'agrément requis devront s'affilier à un système d'évaluation régulière de leurs prestations en matière de révision d'ici au 31 août 2013 (art. 9, al. 2 en relation avec l'art. 49 OSRev; "Peer Review"). *Il peut être suppléé à l'absence de système d'assurance-qualité interne par le recours à un système d'assurance-qualité externe.* L'aménagement de tels systèmes (Peer-Review-Systems) implique qu'une base légale soit créée, ce qui n'est pas encore le cas. Ainsi, se pose la question de savoir si le délai fixé doit être prolongé au 1^{er} septembre 2016.

Le 1^{er} janvier 2012, le Parlement a considérablement élevé les valeurs-seuils entre le contrôle ordinaire et le contrôle restreint, soit de 10/20/50 à 20/40/250 (art. 727, al. 1, ch. 2, CO⁵⁴).⁵⁵ *Au-dessus des valeurs-seuils 20/40/250, des compressions en matière d'assurance-qualité interne ne seraient objectivement pas justifiées*, eu égard à la taille et à la complexité des mandats ainsi qu'à l'importance économique des entreprises qui devraient être révisées. Les entreprises de révision qui effectuent des contrôles ordinaires doivent par conséquent disposer d'un *système d'assurance-qualité interne* à partir du 1^{er} septembre 2013 (art. 49, al. 1, let. 1, P-OSRev). L'actuelle disposition prévoyant une exemption pour les entreprises de révision composées d'une seule personne est supprimée, sans qu'il y ait forcément un lien avec l'engagement d'une personne à plein temps. D'après la situation juridique

⁵³ Cf. à ce sujet, suivant les articles et les destinataires de prestations de révision, les International Standards on Quality Control 1 (ISQC 1) et l'International Standard on Auditing 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), la norme de contrôle 220 sur l'assurance-qualité dans l'audit, de la Chambre Fiduciaire et les instructions pour l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises de révision, de la Chambre Fiduciaire et Fiducie Suisse.

⁵⁴ Art. 727, al. 1, ch. 2, CO: "Les sociétés suivantes sont tenues de soumettre leurs comptes annuels et, le cas échéant, leurs comptes de groupe au contrôle ordinaire d'un organe de révision: 2. les sociétés qui, au cours de deux exercices successifs, dépassent deux des valeurs suivantes: a. total du bilan: 20 millions de francs, b. chiffre d'affaires: 40 millions de francs, c. effectif: 250 emplois à plein temps en moyenne annuelle."

⁵⁵ Cf. Communiqué de presse du Conseil fédéral du 31 août 2011 et FLORIAN ZIHLER, "Erhöhung der Schwellenwerte" de l'art. 727, al. 1, ch. 2, CO, "ST 9/2011", p. 670 ss.

actuelle, il est admis que l'examen et le suivi interne soient effectués par un spécialiste externe sur la base d'un contrat de mandat.

Les entreprises de révision qui doivent effectuer des contrôles restreints (soit situées en-dessous des valeurs-seuils 20/40/250) bénéficieront, par contre, d'un délai prolongé jusqu'au 1^{er} septembre 2016 pour s'affilier à un système d'évaluation régulière « Peer Review-System » (art. 9, al. 2 en relation avec l'art. 49, al. 2, P-OSRev).

Il appartiendra en outre au marché de décider s'il fait cas du système d'assurance-qualité interne ou externe et s'il estime que les règles appliquées sont appropriées dans chaque cas. Le registre des réviseurs devra ainsi contenir à l'avenir des indications sur l'existence du système d'assurance-qualité interne et/ou externe ainsi que sur la manière dont il est exploité au sein d'une entreprise de révision (art. 20, let. 1^{bis} et 1^{er}, P-OSRev).

2.3 Loi sur la transparence

La loi sur le principe de la transparence dans l'administration (loi sur la transparence) fixe le principe selon lequel „Toute personne a le droit de consulter des documents officiels et d'obtenir des renseignements sur leur contenu de la part des autorités (art. 6, al. 1, loi sur la transparence LTrans)⁵⁶. La loi ne s'applique ni à la Banque nationale ni à l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA, art. 2, al. 2, LTrans. Ces exceptions ont pour fondement des motifs exclusivement historiques et politiques. Au lieu de prévoir une longue énumération d'exceptions au champ d'application de la loi sur la transparence, le législateur fédéral a opté pour un système de restrictions générales et abstraites qui définissent en termes généraux les intérêts qui doivent être protégés dans un cas d'espèce. En outre, l'art. 2, al. 3, LTrans prévoit que le Conseil fédéral peut, à certaines conditions, soustraire au champ d'application de la loi d'autres unités de l'administration fédérale ainsi que d'autres organismes et personnes extérieurs à l'administration fédérale. Tel est en particulier le cas si l'accomplissement des tâches qui leur ont été confiées l'exige (art. 2, al. 3, let. a).

L'ASR est, en raison de son champ d'activité, appelée à traiter en particulier des informations tombant sous le coup du secret d'affaire ou du secret professionnel. Dans la mesure où l'ASR contrôle des entreprises soumises à la surveillance de l'Etat qui fournissent des prestations en matière de révision pour des sociétés ouvertes au public, elle traite également de données significatives sur le plan boursier et qui sont, partant, soumises au secret de la bourse (art. 43 LBVM⁵⁷). A partir du 1^{er} septembre 2012, l'ASR reprend en outre l'audit comptable des banques cotées, des négociants en valeurs mobilières, des assurances et des placements collectifs de capitaux⁵⁸, de sorte qu'elle devra traiter également des informations protégées notamment par le secret bancaire (art. 47 LB)⁵⁹.

La question de savoir si l'ASR peut être soustraite, à l'instar de la FINMA, au champ d'application de la LTrans a été examinée. Il appert qu'une telle exception n'est pas

⁵⁶ Loi fédérale du 17 décembre 2004 sur le principe de la transparence dans l'administration (Loi sur la transparence, LTrans, RS 152.3).

⁵⁷ Loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (Loi sur les bourses, LBVM, RS 954.1).

⁵⁸ Cf. Communiqué de presse de la FINMA du 21 juin 2012.

⁵⁹ Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques, LB, RS 952.0).

nécessaire au motif que la loi sur la transparence prévoit des mécanismes de protection suffisants dans les cas où la divulgation d'informations pourrait porter atteinte à certains intérêts.

Il convient en premier lieu de relever que la loi sur la transparence prévoit, d'une part, que le droit d'accès peut être restreint si l'accès à un document officiel peut porter atteinte à la sphère privée d'un tiers (art. 7, al. 2, LTrans) et que, d'autre part, les documents officiels contenant des données personnelles doivent si possible être anonymisés avant qu'ils soient consultés (art. 9 LTrans). Ces restrictions s'appliquent également aux documents contenant les données personnelles des titulaires d'un agrément octroyé par l'ASR et, singulièrement, de ceux soumis à sa surveillance, puisque la loi sur la protection des données⁶⁰ s'applique aussi aux données personnelles des personnes morales, y compris aux données sensibles telles que des sanctions prononcées contre une entreprise de révision. De plus, toutes les informations transmises par les entreprises révisées aux organes de révision ne sont pas considérées comme des documents officiels, celles-ci n'étant pas toujours acquises dans l'accomplissement de la tâche publique exercée par l'ASR (art. 5, al. 1, let. c, LTrans). Il en va de même des projets de rapport d'inspection et de ses annexes qui constituent des documents inachevés au sens de l'art. 5, al. 3, let. b LTrans⁶¹.

En outre, et conformément à l'art. 7, al 1, let. g, LTrans, le droit d'accès est limité, différé ou refusé, lorsque l'accès à un document officiel peut révéler des secrets professionnels, d'affaires ou de fabrication. En pratique, cette disposition doit être interprétée de manière suffisamment large pour assurer une protection adéquate des personnes physiques et morales assujetties à l'ASR. Dans ce cadre, il est pris en compte que la LTrans ne doit pas être responsable de distorsions de la concurrence⁶². Le secret d'affaires comprend toute information pouvant influencer les résultats financiers d'une entreprise, tel que par exemple les données relatives à la stratégie de l'entreprise, à son organisation, à ses fournisseurs, au calcul des prix, à ses affaires de manière générale, aux intentions de conclure des affaires dans le futur, aux informations déterminantes sur le plan boursier⁶³. S'agissant du secret professionnel, il vise à assurer la confiance du client envers le professionnel dans l'information qu'il lui a donnée⁶⁴. En d'autres termes, tombent sous le coup du secret d'affaire ou du secret professionnel au sens de l'art. 7, al. 1, let. g, LTrans, les informations déterminantes, dont la connaissance mettrait en péril la concurrence, respectivement permettrait à l'entreprise détenant l'information demandée, d'obtenir un avantage sur le plan concurrentiel⁶⁵. Quant au secret bancaire, il constitue par définition un secret professionnel qui peut être protégé par l'art. 7, al. 1, let. g, LTrans.

60 RS 235.1

61 FF 2003 1840, ch. 2.1.5.2.2.

62 FF 2003 1853, ch. 2.2.2.1.7.

63 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER dans: *Öffentlichkeitsgesetz, Bundesgesetz über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung vom 17. Dezember 2004 (BGÖ)*, Berne (Stämpfli Verlag AG) 2008, ad article 7, note marginale 43, p. 145. Voir la recommandation du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence « BAG / Protokoll-Beilagen Eidgenössische Arzneimittelkommission », 25.06.2012 ; BAUDENBACHER/GLÖCKNER, dans: *Carl Baudenbacher, Lauterkeitsrecht, Kommentar zum Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG)*, Bâle 2001, ad art. 6, n° 34; MABILLARD, dans: *Peter Jung / Philipp Spitz (Hrsg.), Stämpfli Handkommentar zum Bundesgesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG)*, Berne 2010, ad art. 6, n° 16.

64 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, op. cit. ad art. 7, note marginale 43, pages 145/146.

65 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, op. cit. ad art. 7, note marginale 41, pages 144/145.

Appliquées à l'exercice de la tâche publique incombant à l'ASR, ces considérations conduisent à retenir, qu'en règle générale, cette dernière peut envisager de recourir à l'exception prévue à l'art. 7, al. 1, let. g, LTrans lorsque par ex. la demande d'accès porte sur ses rapports d'inspection relatifs à une entreprise de révision particulière (même anonyme), sur les exemplaires des documents de travail de l'entreprise de révision détenus par l'ASR et sur les diverses sanctions ou décisions qu'elle a rendu à l'encontre d'une personne physique ou d'une entreprise de révision particulière. Le cas échéant, le droit d'accès peut être refusé si la divulgation des informations porte atteinte à la capacité concurrentielle des entreprises de révision concernées.

2.4 Dispositions diverses

Les adaptations faites aux art. 8, al. 1, 19, al. 1, let. g, 20, let. g, 34 et 38, al. 1, let. a et b, 2, 3 première phrase, 4 et 5 P-OSRev sont de nature purement rédactionnelle.

Grace au nouveau système informatique, les agréments découlant de lois spéciales ne seront plus publiés manuellement, sur indication des autorités de surveillance instituées en vertu de lois spéciales, par ex. la FINMA, mais sujets à mutation directe dans le système électronique de l'ASR par les autorités de surveillance relevant de telles lois. Les modifications apportées à l'art. 21 P-OSRev constituent ainsi une simplification.

Selon la pratique de l'ASR, l'agrément octroyé à une entreprise de révision peut être transféré à une autre, dans le cadre d'une restructuration, qu'avec le consentement exprès de l'ASR. Cette pratique est ancrée à l'art. 21a P-OSRev. Afin d'éviter tout commerce portant sur les agréments, il est expressément prévu que le transfert d'un agrément ne peut se faire que conjointement avec le transfert de l'activité relative aux prestations de révision (art. 21a, al. 1, let. a, P-OSRev). Si d'autres activités que celles relatives à la révision comptable sont transférées ou si seulement l'agrément en tant que tel est transféré, il n'y a pas de restructuration justifiant le transfert de l'agrément. Cependant, l'entreprise reprenante peut en tout temps requérir un nouvel agrément (art. 15, al. 1, LSR).

D'autre part, la possibilité de « retracer » les inscriptions dans le registre des réviseurs doit être garantie; en particulier les restructurations doivent être visibles sur le registre, ce que propose le nouvel art. 20, let. g^{bis}, P-OSRev. Le travail engendré par cette activité, à l'instar de celle relative aux changements de types d'agrément, donne lieu à la perception d'un émolument (art. 38, al. 1, let. c et d, P-OSRev).

La pratique met aussi en évidence la nécessité d'établir des prescriptions claires pour les situations où une information portée au registre des réviseurs ne correspond plus aux faits. L'ASR est désormais autorisée à rectifier des inscriptions selon une procédure formelle (art. 22a, P-OSRev).

Les précisions apportées par l'art. 23 P-OSRev résultent de la loi fédérale sur l'archivage⁶⁶ prévoyant que l'ASR doit proposer les pièces conservées aux Archives fédérales.

L'art. 30 OSRev, tel qu'adapté, précise que l'établissement d'un rapport de surveillance annuel à l'intention de l'Autorité de surveillance n'est pas nécessaire si

⁶⁶ Art. 5 ss de la Loi fédérale du 26 juin 1998 sur l'archivage (Loi sur l'archivage, LAR, RS 152.1).

l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat est contrôlée lors de la même année civile par l'ASR (art. 30, al. 2, P-OSRev).

Le renouvellement des agréments octroyés aux entreprises de révision génère des coûts dans les domaines du personnel et de l'informatique (infrastructure IT). Cette remarque vaut également pour les entreprises de révision constituées sous forme d'entreprises individuelles dans lesquelles seul le chef de celle-ci fournit des prestations de révision. Celles-ci bénéficient actuellement encore d'une exemption selon laquelle le renouvellement de l'agrément s'effectue sans frais. En comparaison avec les grandes entreprises de révision, dont les requêtes engendrent en général davantage de travail, un émolument plus modeste, de 800 francs, est approprié. Celui-ci correspond à l'émolument perçu pour l'agrément octroyé pour une durée indéterminée au chef de l'entreprise individuelle (art. 38, al. 3, phrase 2, en lien avec al. 2, let. a P-OSRev). Par ailleurs, la procédure d'urgence est supprimée, en raison des attentes suscitées jusqu'ici dans la pratique et auxquelles il n'a pas été possible de répondre (art. 40, al. 2, P-OSRev).

En matière de contraventions au sens de l'art. 45 OSRev, l'intention et la négligence sont condamnables (cf. art. 333, al. 7, CP), aspect qui doit ressortir expressément du texte de l'ordonnance. Le projet retient toutefois des conséquences pénales nettement moins sévères pour les cas de négligence, soit une amende de 50'000 francs (cf. art. 45, al. 1 et 2, P-OSRev).

2.5 Annexe

L'annexe contient les autres modifications du droit en vigueur concerné revêtant la forme de l'ordonnance.

Pour pouvoir apprécier la garantie incontestable des prestations en matière de révision, il est indispensable d'avoir connaissance de tous les jugements pertinents inscrits au casier judiciaire (cf. ci-dessus, ch. 2.1); aussi, un droit d'accès officiel à VOSTRA doit être aménagé pour l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR; art. 22, let. j de l'ordonnance VOSTRA en relation avec l'art. 367, al. 6, let. g, CP). L'ASR peut utiliser ce droit uniquement aux fins d'octroi ou de retrait de l'agrément à des réviseurs et à des experts-réviseurs (art. 4 f et 17, OSRev) ou pour prononcer des mesures à l'encontre de personnes physiques qui travaillent pour des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (art. 18 OSRev). L'annexe 2 de l'ordonnance précitée étend l'autorisation de traiter les données du casier judiciaire en faveur de l'ASR à celles relevant des autorités du Service de sécurité de la Confédération.

2.6 Entrée en vigueur

Les modifications de l'ordonnance sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev) et de l'ordonnance VOSTRA doivent entrer en vigueur le 1er novembre 2012. Cette date s'impose, car elle permet aux entreprises de révision de déposer des demandes de renouvellement d'agrément en vertu du nouveau droit.

3 Conséquences pour les cantons et les communes

La révision de l'OSRev n'a pas de conséquences pour les cantons et les communes.

4 Conséquences pour la Confédération

Le financement des procédures d'agrément et du registre des réviseurs est assuré par le biais exclusivement des émoluments perçus auprès des personnes et des entreprises de révision qui déposent une requête (art. 21 LSR et art. 37 ss OSRev). La révision de l'OSRev n'emporte ainsi aucune conséquence financière pour la Confédération.

5 Conséquences pour l'économie

L'OSRev n'aura pas d'impact significatif sur l'économie. Les entreprises révisées seront en position de choisir un organe de révision de manière ciblée, compte tenu de la transparence prévue pour le type d'assurance-qualité (cf. ci-dessus ch. 2.2). Les entreprises de révision unipersonnelles qui effectuent des contrôles ordinaires auront, suite à l'abandon de la disposition d'exemption, une charge supplémentaire dans la mesure où elles doivent recruter un deuxième professionnel et aménager leur processus de travail de manière à assurer une assurance-qualité interne. Cette remarque ne concernera probablement qu'un petit nombre d'entreprises de révision, voire aucune, car la révision d'entreprises dépassant les valeurs-seuils de 20/40/250 implique une certaine taille critique. Les entreprises de révision constituées sous la forme juridique de l'entreprise individuelle devront désormais verser un émolument forfaitaire de 800 francs pour le renouvellement de l'agrément. Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat seront déchargées d'obligations se chevauchant, qui sont liées au dépôt de la requête et à son annonce (cf. ci-dessus ch. 2.4).