

Les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public sont soumises de par la loi à la surveillance de l'État. L'article met en lumière les règles qui s'appliquent aux entreprises de révision soumises volontairement à la surveillance de l'État.

SABINE D'AMELIO FAVEZ

BORIS PERROD

ALESSANDRO RUTA

ENTREPRISES DE RÉVISION SOUMISES À LA SURVEILLANCE DE L'ÉTAT

Avantages et inconvénients d'une soumission volontaire*

1. INTRODUCTION

Depuis l'entrée en vigueur de la *Loi sur la surveillance de la révision* (LSR, RS 221.302) en septembre 2007, les personnes physiques et les entreprises qui fournissent des prestations en matière de révision au sens des articles 727 ss du Code des obligations (CO, RS 220) doivent être agréées par l'*Autorité de surveillance en matière de révision* (ASR). Selon la prestation en matière de révision fournie et le type de société révisée, la loi distingue trois types d'agrément, à savoir en tant que réviseur (contrôle restreint), expert-réviseur (contrôle ordinaire) ou entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État (contrôle ordinaire de sociétés ouvertes au public). Le présent article traite de cette dernière catégorie d'agrément et plus particulièrement de la possibilité pour une entreprise de révision qui fournit des prestations en matière de révision à des sociétés non ouvertes au public de se soumettre volontairement à la surveillance de l'État.

En effet, l'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État est, sur demande, également accordé à d'autres entreprises de révision, pour peu qu'elles remplissent les conditions légales [1]. Cette possibilité s'adresse ainsi en premier lieu aux entreprises de révision qui envisagent de fournir des prestations en la matière à des sociétés ouvertes au public et qui, pour obtenir des mandats de ces entreprises, doivent être agréées en qualité d'entreprise de révision sous surveillance de l'État. En effet, le traitement d'un dossier d'agrément prend un certain temps. La demande d'agrément doit donc être déposée assez tôt afin que l'entreprise ne soit pas désavantagée au moment où elle se lance sur le marché [2]. L'argument de l'accès au marché de la révision

de sociétés ouvertes au public vaut d'ailleurs aussi pour les entreprises de révision dont le siège est à l'étranger et qui souhaitent fournir des prestations en matière de révision à des sociétés actives sur le marché suisse des capitaux (art. 8 LSR) [3].

En second lieu, une soumission volontaire peut permettre à des entreprises de révision dont le siège est en Suisse et qui sont placées exclusivement sous la surveillance d'autorités étrangères [4] de bénéficier des procédures d'entraide administratives et judiciaires mises en place entre l'autorité de surveillance suisse et ses homologues étrangères [5].

À ces deux catégories s'ajoute un troisième groupe de sociétés qui, bien que n'ayant pas de mandats de sociétés ouvertes au public, doivent se soumettre à la surveillance de l'État en vertu de lois spéciales. De telles dispositions existent déjà dans le domaine des assurances privées [6] et de la prévoyance professionnelle [7]. Pour le domaine bancaire, un agrément selon l'article 6 LSR suffit encore [8]. Avec l'entrée en vigueur, en janvier 2009, de la Loi du 22 juin 2007 sur l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (*Loi sur la surveillance des marchés financiers*, LFINMA), une société d'audit au sens des lois sur les marchés financiers devra être soumise à la surveillance de l'ASR [9].

En date du 31 août 2008, 37 entreprises de révision étaient en possession d'un agrément provisoire en tant qu'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État. Sur ces 37 entreprises, 14 ont indiqué ne pas avoir de mandats de révision de sociétés ouvertes au public. Ce nombre élevé surprend et pose la question de savoir si certaines entreprises de révision n'ont pas fait ce choix dans une optique de marketing afin



SABINE D'AMELIO FAVEZ,
LIC. IUR., AVOCATE,
SERVICE DROIT
ET INTERNATIONAL,
AUTORITÉ DE
SURVEILLANCE EN
MATIÈRE DE RÉVISION
(ASR), BERNE



BORIS PERROD,
LIC. IUR., AVOCAT,
SERVICE DROIT
ET INTERNATIONAL,
AUTORITÉ DE
SURVEILLANCE EN
MATIÈRE DE RÉVISION
(ASR), BERNE

d'accéder au label de qualité de la surveillance étatique. Si le législateur n'a pas a priori envisagé ce motif de soumission volontaire, il n'a pas non plus limité les possibilités pour une telle soumission. Le présent article a pour but d'évaluer les avantages et les inconvénients d'une soumission volontaire. Il analyse en particulier les différentes obligations qui découlent de l'agrément en tant qu'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État et met en lumière les règles spécifiques qui s'appliquent aux sociétés qui fournissent des prestations de révision à des sociétés non ouvertes au public.

2. OBLIGATIONS DÉCOULANT D'UNE SOUMISSION VOLONTAIRE

2.1 Introduction. La loi n'opère pas de distinction entre les obligations découlant d'une soumission obligatoire et celles découlant d'une soumission volontaire. En effet, en vertu de l'application de l'article 9 al. 1 LSR par le renvoi opéré à l'article 7 al. 2 LSR, les entreprises de révision soumises volontairement à la surveillance de l'État sont tenues de respecter les conditions d'agrément ordinairement applicables aux entreprises de révision soumises de par la loi à la surveillance de l'État. Ainsi, une entreprise de révision est tenue par les mêmes règles en matière d'indépendance, d'assurance qualité et de devoir de renseignement (cf. paragraphes 2.2 à 2.4). L'ASR va en outre soumettre toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État à des procédures de contrôle (cf. paragraphe 2.5). Enfin, les coûts et les risques en termes de sanctions valent aussi pour les entreprises soumises volontairement à la surveillance de l'État (cf. paragraphes 2.6 et 2.7).

Si les conditions à remplir pour une entreprise de révision soumise de manière volontaire à la surveillance de l'État sont clairement définies dans la LSR, la question de l'objet de la surveillance par l'ASR est moins évidente. En effet, pour les entreprises de révision soumises de manière volontaire à la surveillance de l'État, l'article 33 de l'*Ordonnance sur l'agrément et la surveillance des réviseurs* (OSRev, RS 221.302.3) étend en principe la surveillance de l'ASR au contrôle des sociétés qui ne sont pas ouvertes au public. Or, l'article 33 OSRev ne distingue pas les sociétés révisées tenues de soumettre leurs comptes au contrôle ordinaire de celles tenues de soumettre leurs comptes au contrôle restreint. Il semble toutefois contraire à l'esprit de la LSR [10] et donc peu rationnel d'étendre les obligations prévues aux articles 11 ss LSR à des entreprises de révision ne fournissant que des prestations en matière de contrôle restreint [11]. Dès lors, le présent article abordera les différentes obligations légales dans l'optique de mandats de contrôle

ordinaire et exclut les mandats de contrôle restreint. Il découle de cette interprétation qu'une entreprise de révision ne pratiquant que le contrôle restreint n'a pas la possibilité de se soumettre à la surveillance de l'État.

2.2 Obligations en matière d'indépendance. Il sied tout d'abord de rappeler que les critères d'indépendance propres au contrôle ordinaire de l'article 728 CO doivent être respectés. L'article 11 al. 1 let. a LSR précise que, pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, les honoraires perçus annuellement pour les prestations en matière de révision et les autres services fournis à une société ainsi qu'aux autres sociétés réunies avec elle sous une direction unique (groupe) ne doivent pas dépasser 10% du montant total des honoraires encaissés [12]. Cette disposition est une concrétisation de l'article 728 al. 2 ch. 5 CO relative à l'indépendance économique du réviseur [13]. Une fois ce seuil dépassé, l'organe de révision est réputé ne plus bénéficier de l'indépendance requise [14]. Les Directives sur l'indépendance 2007 de la Chambre fiduciaire (cf. ch. IX let. B pt 3 p. 29 [15]) connaissent aussi un seuil de 10% le quel est toutefois de nature relative.

Lorsqu'une personne, ayant exercé des fonctions décisionnelles ou dirigeantes en matière d'établissement des comptes au sein d'une société, entre au service d'une entreprise de révision dans laquelle elle est appelée à occuper une fonction dirigeante, l'entreprise de révision n'est pas autorisée à fournir à cette société des prestations en matière de révision durant deux ans à compter de l'entrée en fonction de cette personne auprès de son nouvel employeur [16]. Lorsqu'une personne qui a collaboré à l'établissement des comptes au sein d'une société entre au service d'une entreprise de révision, elle ne peut fournir à cette société des prestations en matière de révision durant deux ans à compter de son entrée en fonction auprès de son nouvel employeur [17]. Les deux dispositions précitées consacrent une période de carence («cooling-off period»). Elles ont pour but d'éviter la naissance de liens trop étroits ou d'une trop grande familiarité entre l'entreprise de révision et la société soumise au contrôle [18].

Finalement, l'article 11 al. 2 LSR prévoit une période de carence pour les sociétés ouvertes au public. Faute de base légale claire, cette disposition ne saurait s'appliquer aux sociétés non ouvertes au public [19].

2.3 Obligations en matière d'assurance-qualité

2.3.1 Introduction. Aux termes de l'article 12 LSR, les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la qualité de leurs prestations en matière de révision. L'ensemble de toutes les mesures peut être qualifié de système d'assurance-qualité.

Le système d'assurance-qualité a pour but d'assurer le respect, par l'entreprise de révision et ses collaborateurs, des obligations légales ainsi que de la conformité de leurs prestations avec les règles d'éthique professionnelle et de déontologie. Un système d'assurance-qualité se compose à la fois de règles rappelant les obligations susmentionnées et de procédures qui assurent la mise en œuvre et la surveillance de ces règles. Les mesures d'assurance-qualité sont, d'une part, de nature structurelle et organisationnelle et, d'autre part, plus



ALESSANDRO RUTA,
EXPERT-COMPTABLE
DIPLOMÉ,
SERVICE SURVEILLANCE,
AUTORITÉ DE
SURVEILLANCE EN
MATIÈRE DE RÉVISION
(ASR), BERNE

spécifiquement axées sur la qualité des prestations en matière de révision. Pour qu'un système d'assurance-qualité soit conforme aux obligations légales, les mesures prises doivent être adéquates [20] et efficaces [21].

2.3.2 Système d'assurance-qualité. Selon les articles 6 al. 1 let. d LSR et 9 OSRev, toutes les entreprises de révision agréées, quel que soit leur type d'agrément, doivent disposer d'un système d'assurance-qualité. Il découle de ces articles que l'organe supérieur de direction ou d'administration d'une entreprise de révision est responsable de la mise en place, de l'exploitation et de la surveillance de mesures d'assurance-qualité adéquates et efficaces. Au-delà de ces règles de base applicables à toutes les entreprises de révision agréées, les entreprises

«Une importance particulière est attachée à la documentation des mesures et des résultats relatifs aux contrôles internes des dossiers de travail.»

de révision soumises à la surveillance de l'État doivent respecter les devoirs légaux spécifiques en matière d'assurance-qualité énoncés ci-après.

Conformément à l'article 28 OSRev, les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État se conforment à des normes de révision lorsqu'elles fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public. La norme d'audit applicable définit la norme d'assurance-qualité à adopter. Ainsi, une entreprise de révision qui révise des comptes annuels ou des comptes consolidés d'après les *Normes d'audit suisses (NAS)* devra garantir la qualité de ses prestations conformément à la NAS 220 [22], [23]. À cet égard, on peut légitimement se demander si l'article 33 OSRev s'étend aussi aux normes de qualité au sens de l'article 28 OSRev qui, dans ce cas, s'appliqueraient aux prestations en matière de révision fournies à des sociétés non ouvertes au public. En dépit de la formulation restrictive de l'article 28 al. 1 OSRev, une interprétation systématique des articles 28 et 33 OSRev plaide en faveur d'une extension de l'obligation d'appliquer certaines normes d'audit aux contrôles ordinaires effectués par les entreprises de révision soumises de manière volontaire à la surveillance de l'État [24]. La portée de cette question est toutefois limitée dans la mesure où la Chambre fiduciaire exige, pour ses membres, l'application des NAS pour toute prestation en matière de contrôle ordinaire au sens de l'article 727 CO, qu'il s'agisse de sociétés ouvertes au public ou non [25].

La nature, le calendrier et l'étendue des principes et mesures de contrôle qualité d'une entreprise de révision dépendent de nombreux facteurs tels que l'importance et la nature de ses activités ou son organisation [26]. La NAS 220 laisse dès lors une large marge de manœuvre à l'entreprise de révision quant à la conception et à l'étendue de son système d'assurance-qualité. L'entreprise de révision doit toutefois se confor-

mer aux prescriptions de la LSR, de l'OSRev et de l'*Ordonnance ASR sur la surveillance (OSur-ASR, RS 221.302.33)* en matière d'assurance-qualité.

Conformément à l'article 12 al. 2 LSR, des instructions écrites doivent être édictées sur le plan de l'organisation eu égard à l'engagement (A) [27], à la formation et à la formation continue (B), à l'évaluation (B), au droit de signature, au comportement des collaborateurs (A), à l'acceptation de nouveaux mandats de révision et à la poursuite de l'exécution de mandats existants (F) ainsi qu'à la supervision des mesures visant à garantir l'indépendance et la qualité (G). L'article 12 al. 3 LSR précise notamment, en matière d'assurance-qualité en relation avec les mandats de révision, que les entreprises de révision doivent garantir la répartition adéquate des tâches (C), la supervision des travaux (D), le respect des dispositions et normes applicables en matière de contrôle et d'indépendance (A et D) et un contrôle subséquent des résultats de la révision par une personne qualifiée (G).

2.3.3 Importance de la documentation et des contrôles internes. La documentation des dossiers de travail et des mesures d'assurance-qualité est utile dans l'optique de l'assurance-qualité mais permet surtout à l'ASR de vérifier que l'entreprise de révision respecte ses obligations légales [28]. Pour cette raison, l'article 10 OSur-ASR précise les conditions et les exigences relatives aux dossiers de travail [29] et à la documentation des mesures d'assurance-qualité. Ainsi, les dossiers de travail et la documentation des mesures d'assurance-qualité au sens de l'article 12 LSR doivent être suffisamment complets et détaillés pour que l'autorité de surveillance puisse parvenir à une vue globale des contrôles effectués [30].

Une importance particulière est aussi attachée à la documentation des mesures et des résultats relatifs aux contrôles internes des dossiers de travail. L'ASR vérifie en particulier: a) la procédure des contrôles internes, b) la composition et la qualification de l'équipe de contrôle, c) les critères de sélection des dossiers de travail contrôlés, d) le nombre de dossiers de travail contrôlés durant un exercice comptable, e) les résultats des contrôles internes, f) le rapport au réviseur qui dirige la révision et aux organes internes responsables, g) les mesures prises pour éliminer les lacunes constatées [31].

2.4 Devoir de renseignement accru. Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, leurs collaborateurs, les personnes auxquelles elles font appel pour la fourniture de prestations en matière de révision, de même que les sociétés dont elles assurent la révision fournissent à l'ASR tous les renseignements et lui remettent tous les documents nécessaires à l'accomplissement de sa tâche [32]. Tant les entreprises de révision soumises volontairement à la surveillance de l'État que les sociétés révisées, qu'il s'agisse de sociétés ouvertes au public ou non, doivent respecter cette obligation. Ceci permet notamment à l'autorité de surveillance de procéder à des vérifications croisées et de consulter les documents qui ne sont pas, ou plus, en possession de l'entreprise de révision [33]. De plus, les entreprises de révision soumises volontairement à la surveillance de l'État doivent, en tout temps, accorder à l'ASR l'accès à leurs locaux [34].

Lesdites entreprises doivent aussi actualiser chaque année, au 30 juin, les documents qu'elles ont joints à leur demande d'agrément et doivent les communiquer à l'ASR le 30 septembre au plus tard. Les documents qui n'ont pas été modifiés ne doivent pas être communiqués à l'autorité de surveillance [35]. Au surplus, ces entreprises doivent communiquer à l'ASR, immédiatement et par écrit, tous les événements importants pour l'exercice de la surveillance. Doivent en particulier être

«Outre la fréquence des contrôles, les facteurs de risques déterminent aussi l'étendue des contrôles.»

signalés: les modifications intervenues dans la composition de l'organe supérieur de direction ou d'administration ainsi qu'au sein de la direction; les changements de personnes à la tête d'opérations de révision et les raisons de ces changements ainsi que la résiliation anticipée d'un mandat de révision ou la renonciation à poursuivre un mandat en cours et les raisons de ces décisions [36].

Enfin, les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État sont tenues d'établir, chaque année, un rapport à l'intention de l'ASR sur l'application du droit en matière de surveillance, pour l'exercice s'achevant le 30 juin [37]. Aucun rapport ne doit cependant être présenté pour l'année civile au cours de laquelle la décision d'agrément finale a été rendue [38].

2.5 Procédures de contrôle de l'ASR. Conformément aux prescriptions légales, les entreprises soumises à la surveillance de l'État doivent se soumettre à un contrôle au minimum tous les trois ans. En cas de suspicion de violation des prescriptions légales, l'ASR est habilitée à procéder sans délai aux vérifications nécessaires [39]. La sélection des entreprises de révision à contrôler s'effectue méthodiquement sur la base de facteurs de risques internationalement reconnus.

Compte tenu de leur position sur le marché suisse de la révision et de la capitalisation boursière des sociétés qu'elles révisent, les grands groupes de révision devraient être contrôlés annuellement [40]. Les entreprises de révision soumises de manière volontaire à la surveillance de l'État devraient pour leur part ne présenter qu'un risque limité, raison pour laquelle il est fort probable qu'elles ne seront soumises à un contrôle que tous les trois ans.

Outre la fréquence des contrôles, les facteurs de risques déterminent aussi l'étendue des contrôles [41]. Dans la mesure où les entreprises soumises de manière volontaire à la surveillance de l'État ne révisent pas de sociétés ouvertes au public, l'étendue du contrôle de l'ASR devrait être restreinte en conséquence.

L'ASR fixe la forme et l'objet du contrôle et détermine la manière de procéder [42]. L'objet du contrôle reste le même pour les grandes et les petites entreprises de révision, à savoir que l'ASR vérifiera si les documents joints à la demande d'agrément et le rapport annuel remis à l'ASR sont complets et corrects et si l'entreprise de révision respecte les disposi-

tions et les normes applicables en matière d'indépendance, d'assurance-qualité interne et d'assurance-qualité quant aux prestations de révision fournies [43]. La procédure de contrôle du système d'assurance-qualité sera en revanche adaptée aux petites et moyennes entreprises. Pour les grandes entreprises de révision, l'ASR saisit et apprécie dans un premier temps la description des processus d'assurance-qualité (examen d'adéquation). Dans un deuxième temps, elle vérifie si les mesures sont respectées et transposées dans le travail de révision quotidien (examen d'efficacité). Pour les entreprises de révision qui n'ont aucun mandat de révision de sociétés ouvertes au public, le contrôle du système d'assurance-qualité devrait en principe se faire sur la base d'un questionnaire à remplir par l'entreprise. Celle-ci devra y indiquer de manière précise avec quelles mesures d'assurance-qualité les obligations légales sont mises en œuvre. Ces mesures devront être suffisamment documentées afin que l'ASR puisse les vérifier. La procédure de contrôle de l'ASR se limitera, en règle générale, à une discussion avec l'organe supérieur de direction ou d'administration de l'entreprise sur les réponses apportées au questionnaire [44].

L'ASR établit à l'intention de l'organe supérieur de direction ou d'administration de l'entreprise de révision un rapport écrit sur le résultat de son contrôle [45]. Si elle constate que l'entreprise soumise à la surveillance de l'État a enfreint ses obligations légales, elle lui adresse un avertissement écrit, lui donne des directives pour régulariser sa situation et lui impartit à cet effet un délai douze mois au plus [46].

2.6 Coûts. Les émoluments et redevances de surveillance pour une entreprise soumise de par la loi à la surveillance de l'État sont importants et les entreprises soumises de manière volontaire devront également y faire face. L'émolument perçu pour l'examen de la demande d'agrément est calculé en fonction du temps consacré (tarif horaire de 250 francs) mais est de 5000 francs au minimum [47]. À cela s'ajoute l'émolument perçu pour le contrôle de l'entreprise de révision. Ce dernier est calculé en fonction du temps consacré et s'élève de 1000 à 2500 francs par jour et par personne pour le personnel de l'ASR, selon le degré de spécialisation requis [48]. L'ASR perçoit aussi une redevance de surveillance annuelle afin de financer les coûts non couverts par les émoluments [49]. Cette redevance est calculée en fonction des honoraires de révision que l'entreprise a perçus par rapport à la totalité des honoraires de révision [50] perçus par l'ensemble des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. La redevance est toutefois de 10 000 francs au minimum.

En plus de l'émolument et de la redevance précités, une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État doit disposer d'une couverture d'assurance suffisante contre les risques en matière de responsabilité civile [51]. L'article 11 al. 4 en relation avec l'al. 2 lettre c OSRev fixe à 1 million de francs le montant de la somme assurée pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État de manière volontaire.

Enfin, l'entreprise de révision doit prévoir des coûts indirects et notamment des ressources en personnel suffisantes pour l'actualisation des documents joints à la demande d'agrément [52], la rédaction du rapport annuel à l'intention

de l'ASR [53], la préparation de la documentation pour les procédures de contrôle et l'accompagnement de l'ASR lors des procédures de contrôle ainsi que la mise en place d'un système d'assurance-qualité selon les exigences légales.

2.7 Sanctions

2.7.1 Sanctions de droit administratif. Si une entreprise de révision soumise volontairement à la surveillance de l'État ne remplit plus les conditions d'agrément (cf. art. 9 al. 1 LSR, notamment l'indépendance requise), ou enfreint à plusieurs reprises ou de manière grave les dispositions légales, l'agrément peut lui être retiré pour une durée déterminée ou indéterminée [54]. Toutefois, une commination de retrait doit lui être adressée sauf en cas de violation grave de la loi [55].

Lorsqu'une personne physique travaillant pour le compte d'une entreprise de révision soumise volontairement à la surveillance de l'État enfreint les dispositions légales, l'ASR lui adresse un avertissement écrit. Si cette personne enfreint à plusieurs reprises ou de manière grave ses obligations légales, l'ASR peut lui interdire d'exercer son activité pour une durée déterminée ou indéterminée et lui retirer, le cas échéant, l'agrément au sens de l'article 17 al. 1 LSR [56]. Cette disposition a pour but premier de sanctionner les personnes qui dirigent la révision mais permet notamment aussi de sévir contre des membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration de l'entreprise de révision [57]. L'ASR peut ainsi sanctionner des actes répréhensibles en punissant directement les auteurs sans pénaliser l'entreprise de révision [58].

2.7.2 Sanctions pénales. Les dispositions pénales de la LSR se subdivisent en contraventions et délits.

Les premières sont poursuivies et jugées par l'ASR conformément à la Loi fédérale sur le droit pénal administratif [59].

Elles sont sanctionnées par une amende de CHF 100 000 au plus en cas de dol et de CHF 50 000 au plus en cas de négligence [60]. À ce titre, est notamment punissable la violation: des règles relatives à l'indépendance des articles 728 CO et 11 LSR [61], de l'obligation de communiquer au sens de l'article 14 LSR [62], de l'interdiction d'exercer une activité au sens de l'article 18 LSR [63] et des directives données dans le cadre de l'article 16 al. 4 LSR (art. 39 al. 1 let. e LSR) [64].

En matière de délits, la poursuite et le jugement incombent aux cantons [65]. Les sanctions sont l'emprisonnement ou l'amende de CHF 1 000 000 au plus en cas de dol et de CHF 100 000 au plus en cas de négligence [66]. À ce titre, est notamment punissable la violation des obligations de renseigner et d'accorder l'accès à ses locaux [67]. Il en va de même de la violation des obligations de documentation et de conservation des pièces au sens de l'article 730 c CO.

3. CONCLUSION

La soumission volontaire à la surveillance de l'État présuppose que l'entreprise de révision concernée fournisse des prestations en matière de révision à des sociétés devant faire l'objet d'un contrôle ordinaire.

De plus, une telle soumission engendre des coûts importants (émoluments d'agrément et de contrôle, redevance de surveillance et couverture d'assurance) et une charge de travail non négligeable en matière de documentation et de mise en place d'un système d'assurance-qualité interne.

Ces éléments ne doivent pas être sous-estimés. La soumission volontaire devrait donc être le fruit d'une mûre réflexion donnant lieu ultérieurement à une fructueuse collaboration avec l'ASR en vue d'améliorer la qualité des prestations en matière de révision. ■

Notes: * Les auteurs s'expriment de manière personnelle. Les avis exprimés ne lient en rien l'ASR.

1) Cf. art. 7 al. 2 LSR. **2)** Cf. Message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du Code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 p. 3838. **3)** Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3839. L'art. 8 LSR n'étant toutefois pas encore en vigueur, les entreprises de révision sises à l'étranger qui fournissent des prestations en matière de révision selon le droit étranger n'ont pour l'heure pas encore d'obligation d'agrément en Suisse. **4)** Ce cas de figure se présente lorsqu'une entreprise fournit des prestations en matière de révision à des sociétés cotées à une bourse étrangère ou à des filiales suisses d'une entreprise cotée à l'étranger (cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3838). **5)** Ce faisant, elles se protègent aussi des interventions directes des autorités étrangères de surveillance des activités de révision et évitent notamment des conflits entre les exigences de la surveillance étrangère et les dispositions suisses sur le secret des affaires (Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3839). **6)** Cf. art. 113 de l'Ordonnance du 9 novembre 2005 sur la surveillance des entreprises d'assurance privées (Ordonnance sur la surveillance, OS, RS 961.011) en lien avec l'art. 28 Loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la surveillance des entreprises d'assurance (Loi sur la surveillance des assurances, LSA, RS 961.01).

7) Cf. art. 33 al. 3 Ordonnance du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2, RS 831.441.1). **8)** Cf. Circ.-CFB 05/3 Sociétés d'audit Page 2, Cm 6. **9)** Cf. art. 26 LFINMA, FF 2006 p. 2741, p. 2790. **10)** Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3751s. **11)** La possibilité de soumettre à la surveillance de l'État des entreprises de révision ne pratiquant que du contrôle restreint aurait pour conséquence que celles-ci devraient respecter les critères d'indépendance propres au contrôle ordinaire en vertu de l'article 11 al. 1 LSR, lequel renvoie à l'article 728 CO (cf. infra 2.2). Ces entreprises de révision ne pourraient donc plus collaborer à la tenue des comptes (cf. art. 729 al. 2 CO). **12)** Cf. art. 11 al. 1 let. a LSR. **13)** Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3842. **14)** Cf. Peter Henry/Cavadini Francesca/Dunant Olivier, in «Commentaire romand du Code obligations II», 2008, ad art. 728 al. 2 ch. 5 CO n. 37 et Druey Jean Nicolas, Die Unabhängigkeit des Revisors, in «Revue suisse du droit des affaires», 2007, p. 447. **15)** Ces dernières, dans leur version de 1992, avaient donné lieu, dans le cadre de l'ancien article 727 c al. 1 CO, à l'ATF 131 III 38 cons. 4.2.4 (SJ 2005 I p. 365) selon lequel la question de l'indépendance économique devait être appréciée dans le contexte du cas concret et non de manière abstraite par rapport au seuil de 10%. **16)** Cf. art. 11 al. 1 let. b LSR et les Directives sur l'indépendance 2007 de la Chambre fiduciaire, p. 20s. **17)** Cf. art. 11 al. 1 let. c LSR et les Directives

sur l'indépendance 2007 de la Chambre fiduciaire, p. 21. **18)** Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3842. **19)** En effet, ces sociétés ne pourraient être soumises à une telle obligation qu'à l'une des conditions suivantes: soit la loi devrait contenir, à la manière de l'art. 7 al. 2 LSR, une norme de renvoi permettant d'appliquer aux entreprises non ouvertes au public les obligations concernant les entreprises ouvertes au public, soit l'art. 11 al. 2 LSR devrait prévoir une obligation générale à la charge «des sociétés révisées» à l'instar de l'art. 13 al. 1 LSR (cf. infra 2.4). **20)** Les mesures d'assurance-qualité sont adéquates si elles permettent d'éviter ou du moins de reconnaître à temps les infractions contre les dispositions légales et/ou les règles d'éthique professionnelle et de déontologie. **21)** Les mesures d'assurance-qualité sont efficaces lorsque les personnes actives au sein de l'entreprise de révision connaissent et appliquent ces mesures dans leur travail quotidien. **22)** Cf. art. 5 al. 1 OSur-ASR ainsi que ch. 3 Circulaire 1/2008 de l'ASR du 17 mars 2008 concernant la reconnaissance des normes de révision (Circ. 1/08). **23)** De manière analogue, une entreprise de révision qui révisé des comptes annuels ou des comptes consolidés d'après les normes d'audit internationales (IFRS) devra garantir la qualité de ses prestations conformément à la norme ISOQ1. **24)** Cf. sur cette question le rapport explicatif de l'Ordonnance ASR sur la surveillance, chiffre 3.1. (<http://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/1522/Be->

richt.pdf). 25) Voir notamment la publication de la Chambre fiduciaire, Nouveau droit de la révision, Questions choisies et réponses, http://www.treuhand-kammer.ch/pix/Files/Fragen_Antworten%20Revisionsgesetz%20FINAL_franz.pdf. 26) Cf. NAS 220 paragraphe 5. 27) Les lettres entre parenthèses renvoient à l'annexe de la NAS 220 qui contiennent une liste d'exemples de mesures à prendre. 28) Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3845. 29) Concernant la documentation des dossiers de travail, cf. aussi art. 730 c CO ainsi que NAS 230. 30) Cf. art. 10 al. 2 et 3 OSur-ASR. 31) Cf. art. 11 OSur-ASR. 32) Art. 13 al. 1 LSR. 33) Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3845. 34) Art. 13 al. 2 LSR. 35) Art. 14 al. 1 LSR et 31 OSRev. 36) Art. 14 al. 2 let. a-c LSR. 37) Art. 30 al. 1 OSRev. 38) Art. 30 al. 2 OSRev. 39) Cf. art. 16 al. 1 LSR. 40) Cf. Rapport d'activité 2006–2007 de l'ASR, p. 19; Frank Schneider/Pascal Stirnimann, Neues Zeitalter für Revisionsstellen von Publikumsge-

sellschaften, EC 08/11, p. 856 ss. 41) Ainsi, pour les entreprises de révision qui révisent des sociétés ouvertes au public, l'ASR établira le choix et la quantité des dossiers de travail contrôlés en fonction des risques au niveau des sociétés révisées. Sont notamment pris en compte comme facteurs de risques au niveau des sociétés révisées les indications de tiers concernant une comptabilité insuffisante, une récente entrée en bourse (IPO), une croissance extraordinaire, certains risques d'affaires, des positions à risques dans les états financiers ou encore un changement récent de réviseur. 42) Cf. art. 32 al. 2 et 3 OSRev. 43) Cf. art. 7 OSur-ASR. 44) En fonction de la taille et de la complexité de l'entreprise de révision concernée, l'ASR n'exclut toutefois pas d'étendre son contrôle à un examen d'adéquation et d'efficacité des mesures d'assurance-qualité. 45) Cf. art. 16 al. 3 LSR et 13 OSur-ASR. 46) Cf. les versions allemande et italienne de l'art. 16 al. 4 LSR ainsi que cf. 15 OSur-

ASR. 47) Cf. art. 38 OSRev. 48) Cf. art. 39 OSRev. 49) Cf. art. 42 OSRev. 50) L'article 11 al. 3 OSRev précise que sont compris comme honoraires de révision tous ceux qui figurent dans les derniers comptes annuels approuvés de l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État au titre de prestations en matière de révision fournies à des sociétés ouvertes au public. 51) Cf. art. 9 al. 1 lit. c LSR. 52) Cf. art. 31 OSRev. 53) Cf. art. 30 OSRev. 54) Cf. art. 17 al. 2 LSR. 55) Cf. art. 17 al. 2 i. f. LSR. 56) Cf. art. 18 LSR. 57) Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3850. 58) Cf. Message du Conseil fédéral, FF 2004 p. 3850. 59) Cf. art. 39 al. 3 LSR. 60) Cf. art. 39 al. 1 et 2 LSR. 61) Cf. art. 39 al. 1 let. a LSR. 62) Cf. art. 39 al. 1 let. b LSR. 63) Cf. art. 39 al. 1 let. e LSR. 64) Cf. Message du Conseil fédéral dont la version allemande (FF 2004 p. 4090) est plus claire que la version française (FF 2004 p. 3863). 65) Cf. art. 40 al. 3 LSR. 66) Cf. art. 40 al. 1 et 2 LSR. 67) Cf. art. 13 LSR.

ZUSAMMENFASSUNG

Revisionsunternehmen – freiwillig unter staatlicher Aufsicht

Seit in Kraft treten des *Revisionsaufsichtsgesetzes* (RAG) im September 2007 müssen natürliche Personen und Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen laut Art. 727 ff des Obligationenrechts (OR) erbringen, von der *Revisionsaufsichtsbehörde* (RAB) zugelassen werden. Abhängig von der Art der Revision und der Form der geprüften Unternehmung unterscheidet das Gesetz drei Zulassungsarten, d. h. den Revisor (eingeschränkte Revision), den Revisionsexperten (ordentliche Revision) oder das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen (ordentliche Revision von Publikums-gesellschaften). Der Artikel behandelt letztere Zulassungskategorie und insbesondere Revisionsunternehmen, die keine Revisionsdienstleistungen für Publikums-gesellschaften erbringen, sich aber freiwillig der staatlichen Aufsicht unterstellen.

Die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen kann auch von anderen Unternehmen beantragt werden, sofern sie die rechtlichen Bedingungen erfüllen. Hierbei richtet man sich vor allem an Revisionsunternehmen, die Prüfungsdienstleistungen für Publikums-gesellschaften erwägen und die als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zugelassen sein müssen, um Revisionsmandate dieser Gesellschaften zu erhalten. Die Bearbei-

tung eines Zulassungsantrags ist zeitaufwendig. Der Antrag muss daher frühzeitig eingereicht werden, damit das Unternehmen bei Markteintritt nicht benachteiligt wird. Das Argument, Zugang zum Revisionsmarkt der Publikums-gesellschaften, gilt auch für ausländische Prüfungsgesellschaften, welche Unternehmen am Schweizer Kapitalmarkt Revisionsdienstleistungen anbieten möchten (Art. 8 RAG).

Des weiteren kann eine freiwillige Unterstellung den Revisionsunternehmen mit Sitz in der Schweiz – die ausschliesslich von ausländischen Behörden beaufsichtigt werden – die Chance eröffnen, von Amts- und Rechtshilfeverfahren zwischen der schweizerischen Aufsichtsbehörde und ihren ausländischen Pendanten zu profitieren.

Zu diesen beiden Kategorien gesellt sich noch eine weitere Gruppe von Unternehmen, die zwar keine Mandate von Publikums-gesellschaften betreuen, sich aber einer spezialgesetzlichen Aufsicht unterstellen müssen. Diesbezügliche Bestimmungen bestehen bereits im Bereich der Privatversicherungen und der beruflichen Vorsorge. Im Bankensektor genügt noch eine Zulassung gemäss Art. 6 RAG. Ab in Kraft treten des Bundesgesetzes über die Eidg. Finanzmarktaufsicht vom 22. Juni 2007 (Finanzmarktaufsichtsgesetz, Finmag) im

Januar 2009 muss eine Revisions-gesellschaft im Sinne der Finanzmarkt-gesetze aber der Aufsicht der RAB unterstellt sein.

Am 31. August 2008 waren 37 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Besitz einer provisorischen Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen. Von diesen 37 Unternehmen haben 14 keine Prüfmandate bei Publikums-gesellschaften angegeben. Diese grosse Anzahl mag zunächst erstaunen, wirft aber die Frage auf, ob manche Revisionsunternehmen die Zulassung nicht eher aus Marketinggründen beantragt haben, um vom Gütesiegel der staatlichen Aufsicht zu profitieren. Der Gesetzgeber hatte diese Begründung einer freiwilligen Unterstellung zwar ursprünglich nicht vorgesehen, beschränkt aber dennoch die freiwillige Unterstellung nicht. Die Autoren untersuchen die Vor- und Nachteile einer freiwilligen Unterstellung. Sie analysieren insbesondere die verschiedenen mit der Zulassung verbundenen Pflichten eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens und beleuchten die spezifischen Regeln, welche für Unternehmen gelten, die keine Revisionsdienstleistungen für Publikums-gesellschaften erbringen. SAF/BP/AR/CHW