



Berne, le [date]

Nécessité de légiférer en matière de droit de la révision et de la surveillance de la révision

Rapport du Conseil fédéral
portant sur des questions choisies ainsi que
donnant suite au postulat 19.4389 CdG-E du
12 novembre 2019

Table des matières

1	Introduction.....	3
1.1	Situation actuelle et teneur du mandat.....	3
1.1.1	Rapport sur l'examen d'une sélection de recommandations du rapport d'experts de Peter Ochsner et Daniel Suter.....	3
1.1.2	Postulat CdG-E 19.4389.....	3
1.2	Démarche.....	4
2	Résultats de l'examen	4
2.1	Liste des associés d'une coopérative et contrôle par l'organe de révision.....	4
2.1.1	Contexte.....	4
2.1.2	Commentaire.....	4
2.2	Vérification du système de contrôle interne (SCI) par l'organe de révision.....	5
2.2.1	Contexte.....	5
2.2.2	Commentaire.....	6
2.3	Obligation pour une coopérative de dresser des états financiers selon une norme reconnue : critères de définition d'une grande coopérative	7
2.3.1	Contexte.....	7
2.3.2	Commentaire.....	8
2.4	Définition des "sociétés d'intérêt public" et son application aux placements collectifs de capitaux	9
2.4.1	Contexte.....	9
2.4.2	Commentaire.....	9
2.5	Hauteur du plafond des honoraires de l'organe de révision par entreprise contrôlée.....	10
2.5.1	Contexte.....	10
2.5.2	Commentaire.....	10
2.6	Sanction pénale pour qui cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision ou le rapport d'audit.....	12
2.6.1	Contexte.....	12
2.6.2	Commentaire.....	12
2.7	Agrément et surveillance des organes de révision des institutions de prévoyance.....	13
2.7.1	Contexte.....	13
2.7.2	Commentaire.....	13
2.8	Examen du postulat CdG-E 19.4389 du 12 novembre 2019.....	15
2.8.1	Contexte.....	15
2.8.2	Commentaire.....	15
3	Conclusion	16

1 Introduction

1.1 Situation actuelle et teneur du mandat

1.1.1 Rapport sur l'examen d'une sélection de recommandations du rapport d'experts de Peter Ochsner et Daniel Suter

Le 8 novembre 2017, le Conseil fédéral a pris acte du rapport d'expertise de Peter Ochsner et Daniel Suter en date du 20 juillet 2017 sur l'opportunité d'adapter le droit de la révision et de la surveillance de la révision.

Ce rapport externe à l'administration arrivait à la conclusion que le droit de la révision et de la surveillance de la révision en vigueur depuis une dizaine d'années était considéré comme satisfaisant par tous les principaux intéressés et ne nécessitait pas de refonte globale. Le Conseil fédéral a toutefois repris certaines recommandations d'examen des experts et a décidé de les éclaircir en détail. C'est pourquoi, le 8 novembre 2017, il a chargé le Département fédéral de justice et police (DFJP) d'en examiner sept de manière plus approfondie, en collaboration avec d'autres organes de la Confédération.

Les sujets concernés sont les suivants :

- l'étendue du contrôle de la liste des associés d'une coopérative par l'organe de révision (ch. 2.1) ;
- l'obligation pour l'organe de révision, dans le cas d'une société cotée en bourse, de vérifier, outre l'existence d'un système de contrôle interne (SCI), également son efficacité. A quoi s'ajoute l'opportunité ou non de maintenir la vérification de la présence d'un SCI au sein des autres types de sociétés, soumises au contrôle ordinaire (ch. 2.2) ;
- l'obligation pour les coopératives de dresser des états financiers selon une norme reconnue en fonction du nombre de leurs membres (ch. 2.3) ;
- la définition des "sociétés d'intérêt public" et son application aux placements collectifs de capitaux (ch. 2.4) ;
- la fixation, dans la loi sur la surveillance de la révision, d'un plafond par entreprise contrôlée pour les honoraires de l'organe de révision (ch. 2.5) ;
- la disposition pénale visant quiconque cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision ou le rapport d'audit (art. 40, al. 1, let. a^{bis}, de la loi du 16 décembre 2005 sur la surveillance de la révision [LSR]¹ ; ch. 2.6) ;
- l'attribution à l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) de la compétence exclusive pour l'agrément et la surveillance des organes de révision des institutions de prévoyance ou bien la recherche d'une solution comparable à celle qui prévaut pour l'assurance-vieillesse et survivants (AVS) (ch. 2.7).

Si, après examen, une réforme législative devait s'avérer nécessaire, le Conseil fédéral considère que cela pourrait être intégré dans une future modification du droit de la révision et de la surveillance de la révision.

1.1.2 Postulat CdG-E 19.4389

Dans le cadre de l'inspection de la Commission de gestion du Conseil des Etats (CdG-E) sur l'affaire CarPostal, le Conseil fédéral a été chargé, par le postulat 19.4389 "Reconnaître les entreprises proches de la Confédération comme des sociétés d'intérêt public au sens de la loi sur la surveillance de la révision" du 12 novembre 2019, d'examiner l'opportunité d'une adaptation de l'art. 2, let. c, de la

¹ RS 221.302.

Nécessité de légiférer en matière de droit de la révision et de la surveillance de la **révision**

loi sur la surveillance de la révision (LSR)², afin que toutes les entreprises proches de la Confédération soient désormais considérées comme des sociétés d'intérêt public ou du moins traitées comme telles. Le 29 janvier 2020, le Conseil fédéral a proposé d'accepter le postulat. Le postulat a été adopté par le Conseil des Etats le 11 mars 2020 (ci-dessous ch. 2.8).

1.2 Démarche

Les sept recommandations du rapport d'experts ainsi que le postulat CdG-E 19.4389 ont été examinés sur la base des analyses et des travaux de l'Office fédéral de la justice (OFJ), de l'ASR, du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI), de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA), de la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle (CHS PP) et de l'Office fédéral des assurances sociales (OFAS) et le résultat a été consigné dans le présent rapport.

2 Résultats de l'examen

2.1 Liste des associés d'une coopérative et contrôle par l'organe de révision

2.1.1 Contexte

Dans leur rapport, les experts sont favorables à ce que les sociétés coopératives tiennent une liste de leurs associés mais préconisent que ces registres ne soient vérifiés pour les coopératives sans participation financière et sans droit à une indemnité de liquidation que dans les cas prévus par les recommandations du Groupe d'action financière (GAFI) et du Forum global pour la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale (Global Forum)³.

C'est pourquoi le Conseil fédéral a décidé d'étudier la possibilité de réduire l'étendue du contrôle de la liste des associés. Il s'agit d'examiner si une réduction est compatible avec les directives du GAFI et du Global Forum.

2.1.2 Commentaire

Selon l'art. 837, al. 1, du code des obligations (CO)⁴, la société coopérative a obligation de tenir une liste avec les nom et prénom ou la raison sociale de ses associés ainsi que leur adresse. Cette liste doit être tenue de telle sorte qu'elle soit accessible en tout temps sur le territoire suisse. Introduite à l'occasion de la révision des recommandations du GAFI en 2012, cette disposition est en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2015⁵.

En revanche, l'art. 907 CO⁶ n'a pas été modifié, lors de cette révision partielle. Cette disposition ne s'adresse qu'aux sociétés coopératives dont les associés sont individuellement responsables ou tenus d'effectuer des versements supplémentaires. Pour ces coopératives, l'organe de révision doit contrôler que la liste des associés est tenue à jour correctement. Si la coopérative n'a pas d'organe de révision, elle doit faire contrôler la liste de ses associés par une entreprise de révision agréée en qualité de réviseur.

² RS 221.302.

³ PETER OCHSNER/DANIEL SUTER, Rapport d'expertise en date du 20 juillet 2017 sur l'opportunité d'adapter le droit général de la révision et de la surveillance de la révision (disponible uniquement en allemand), p. 52 (RAPPORT D'EXPERTISE ; <https://www.ejpd.admin.ch/dam/bj/de/data/aktuell/news/2017/2017-11-08/expertenber-revisions-ochsner-suter-d.pdf> ; ce document n'est pas disponible en français).

⁴ RS 220.

⁵ RO 2015 1389.

⁶ L'art. 907 CO a été adopté sans débat par le Parlement sous la forme proposée par le Conseil fédéral (BO 2005 N 89, 91 et BO 2005 E 635).

Pour savoir si la liste des coopérateurs est correctement tenue, il faut qu'elle soit complète et exacte. D'un point de vue matériel, cela présuppose que tous les coopérateurs qui, en vertu des dispositions statutaires, sont personnellement responsables (de manière limitée ou illimitée) ou qui sont soumis à une obligation d'effectuer des versements supplémentaires, figurent dans le registre avec les indications prévues à l'art. 837 CO. L'organe de révision ou l'entreprise de révision agréée en tant que réviseur doit donc, d'une part, vérifier si les entrées et les sorties des coopérateurs correspondants ont été correctement mises à jour dans le répertoire des coopérateurs. D'autre part, il doit contrôler si les entrées et les sorties ont été annoncées dans les délais et selon les formes prescrites⁷. La question de savoir si l'étendue du contrôle du registre des coopérateurs et des annonces d'entrées et de sorties doit être effectuée sans faille ou sur la base de sondages est une question d'appréciation qui dépend des circonstances concrètes. Plus les mutations sont importantes, plus le contrôle du système d'enregistrement, associé à des contrôles par sondage, se justifiera. Le degré de détail de l'enregistrement est aujourd'hui déterminé par l'art. 837 CO. D'un point de vue temporel, la tenue correcte du registre des coopérateurs s'apprécie en principe en fonction de la situation à la date de référence des comptes annuels⁸.

L'art. 907 CO vise donc à garantir l'exactitude des données de la liste des associés de la coopérative, telles qu'exigées par la loi. Pour la doctrine, cette obligation de révision est justifiée car il est important, notamment pour les créanciers actuels ou potentiels de la coopérative, de disposer d'une liste des associés exacte, s'ils veulent vérifier la solvabilité de ces derniers⁹. Tel est aussi l'avis du Conseil fédéral dans son message sur la LSR : la solvabilité des associés individuellement responsables ou tenus d'effectuer des versements supplémentaires est pertinente pour apprécier la substance économique de la coopérative. C'est pourquoi il convient que l'organe de révision contrôle également si la liste des associés est tenue correctement¹⁰.

Eu égard notamment au but de la norme, décrit ci-dessus, qui est de renforcer la protection des créanciers et qui ne découle pas des recommandations révisées du GAFI, il convient de renoncer à supprimer le contrôle obligatoire de la liste des associés des sociétés coopératives, et ce tant que perdure l'obligation de tenir une telle liste¹¹. Pour ces motifs, il n'y a pas de nécessité d'agir en ce qui concerne cette recommandation d'examen.

2.2 Vérification du système de contrôle interne (SCI) par l'organe de révision

2.2.1 Contexte

Pour les entreprises soumises au contrôle ordinaire, l'art. 728a, al. 1, ch. 3, CO dispose que l'organe de révision vérifie s'il existe un système de contrôle interne (SCI). L'existence d'un SCI est l'objet d'une vérification distincte par l'organe de révision. Pour les entreprises qui n'effectuent qu'un contrôle restreint, en revanche, une telle vérification n'est pas obligatoire¹².

Le rapport d'expertise propose de remplacer la vérification de l'existence d'un SCI par la vérification de son efficacité. Cela placerait le conseil d'administration plus clairement face à ses responsabilités. D'après leur expérience, les experts considèrent que les systèmes de contrôle interne des sociétés cotées en bourse (d'une certaine importance) sont aujourd'hui adaptés, mais que certaines procédures ou certaines étapes ne sont pas toujours (suffisamment) contrôlées ou que les contrôles ne sont pas toujours (suffisamment) effectués ou le sont de manière imparfaite. C'est pourquoi les

⁷ Cf. KARIM MAIZAR/ROLF WATTER, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, 6^e éd., Bâle 2020, art. 907 n 7 (MAIZAR/WATTER, BSK-OR II).

⁸ Cf. MAIZAR/WATTER, BSK-OR II, art. 907 n°8 s.

⁹ MAIZAR/WATTER, BSK-OR II, art. 907 n°4.

¹⁰ Message 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 3745 3818 (MESSAGE OBLIGATION DE RÉVISION).

¹¹ Cf. MAIZAR/WATTER, BSK-OR II, art. 907 n°11, et ROLAND MÜLLER/ROBERTO FORNITO, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, GmbH, Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapiere, Zurich 2010, art. 907 n°4.

¹² Cf. Manuel suisse d'audit, tome "Contrôle ordinaire", Zurich 2016, p. 386 (MSA "Contrôle ordinaire").

experts recommandent d'envisager un changement de système surtout pour les "sociétés d'intérêt public". En outre, on pourrait obliger l'organe suprême de direction et d'administration à attester par écrit l'efficacité du système de contrôle interne dans le rapport financier¹³.

C'est dans ce contexte que le Conseil fédéral a décidé d'examiner si les organes de révision de sociétés anonymes cotées en bourse ne devraient pas vérifier, outre l'existence d'un SCI, également son efficacité. Il s'agit aussi de voir s'il convient de supprimer la vérification obligatoire de l'existence d'un SCI pour les autres entreprises.

2.2.2 Commentaire

On définit en général un SCI comme l'ensemble des structures et des mesures de contrôle qui servent à surveiller les procédures de travail au sein d'une entreprise¹⁴. Les normes en la matière sont éparpillées dans le CO. Le législateur n'a pas réglé en détail ce qu'est un SCI ni à quelles exigences il doit satisfaire¹⁵. Ainsi l'art. 716a, al. 1, ch. 3, CO énonce en termes généraux que le conseil d'administration est chargé de "fixer les principes de la comptabilité et du contrôle financier ainsi que le plan financier pour autant que celui-ci soit nécessaire à la gestion de la société"¹⁶.

Les art. 728a et 728b CO disposent que la vérification de l'existence d'un SCI et un rapport détaillé sur celui-ci à l'intention du conseil d'administration sont parties intégrantes de la révision de fin d'exercice. L'organe de révision vérifie l'existence du SCI une fois par an, et fait rapport sur sa révision à l'assemblée générale. Etant donné que la législation ne précise pas de critère pour attester l'existence d'un SCI, la Chambre fiduciaire (aujourd'hui EXPERTsuisse) a élaboré la norme d'audit (NAS) 890 "Vérification de l'existence du système de contrôle interne". Conformément à la définition légale du mandat de révision, le contenu du SCI est limité et se borne aux procédures et aux mesures garantissant dans une entreprise "une tenue régulière de la comptabilité et un rapport financier adéquat"¹⁷. La NAS 890 fixe les critères à remplir par un SCI pour pouvoir être soumis à vérification et pour que son existence soit confirmée¹⁸.

En Suisse, les organes de révision qui procèdent à un contrôle ordinaire ne vérifient que l'existence d'un SCI ; ils n'ont pas obligation de vérifier son fonctionnement, ni son efficacité. La vérification de l'existence du SCI repose principalement sur le contrôle de sa documentation. L'organe de révision doit en outre vérifier que le SCI qui existe sur le papier a été effectivement mis en pratique. Un SCI qui existe seulement sur le papier, inconnu des employés ou non appliqué par eux, n'est pas un SCI. Dans ce cas, l'organe de révision ne peut confirmer l'existence d'un SCI¹⁹.

La législation suisse va donc moins loin que celle d'autres États tels les États-Unis, où l'on exige de la plupart des sociétés cotées en bourse une vérification complète du SCI (en vertu notamment des sections 302 et 404 du *Sarbanes-Oxley Act*). C'est le résultat d'une décision consciente du législateur, qui, eu égard aux expériences faites aux États-Unis, ne tenait pas à trop élargir le mandat traditionnel de l'organe de révision, et a refusé d'exiger une vérification de l'efficacité du SCI²⁰. A l'origine, le projet

¹³ RAPPORT D'EXPERTISE, p. 56.

¹⁴ Voici comment le SCI est défini dans la circulaire FINMA 2017/1, *Gouvernance d'entreprise-banques* : "Par système de contrôle interne (SCI), on entend l'ensemble des structures et processus de contrôle qui, à tous les échelons de l'établissement, constituent la base de son bon fonctionnement et de la réalisation des objectifs de la politique commerciale. Le SCI ne comprend pas uniquement les activités de contrôle a posteriori, mais également celles en rapport avec la gestion et la planification. Un SCI efficace englobe notamment des activités de contrôle intégrées dans les processus de travail, des processus de gestion des risques et de compliance appropriés, ainsi que des instances de contrôle adaptées à la taille, à la complexité et au profil de risque de l'établissement, notamment un contrôle des risques et une fonction de compliance indépendants" (p. 3 n°6).

¹⁵ MSA "Contrôle ordinaire", p. 386.

¹⁶ On trouve aussi des recommandations sur le SCI dans des lois spéciales, des circulaires et d'autres textes réglementaires : art. 3 Loi sur les banques (LB ; RS 952.0), art. 27 Loi sur la surveillance des assurances (LSA ; RS 961.01), art. 12 Ordonnance sur les banques (OB ; RS 952.02), circulaire FINMA 2017/1 *Gouvernance d'entreprise-banques*, circulaire FINMA 2017/2 *Gouvernance d'entreprise-assureurs*, ainsi que le Code suisse de bonnes pratiques pour le gouvernement d'entreprise.

¹⁷ Norme d'audit suisse (NAS) 890 "Vérification de l'existence du système de contrôle interne", II. Définitions, a. (p. 3).

¹⁸ "Le SCI existe (1) s'il est concrétisé et vérifiable (c'est-à-dire documenté), (2) s'il est adapté aux risques et à l'activité commerciale, (3) s'il est connu des collaborateurs responsables, (4) s'il est appliqué et (5) s'il existe une sensibilité au contrôle dans l'entreprise" (NAS 890, VII a., p. 14).

¹⁹ Cf. avis du Conseil fédéral du 7 mars 2008 en réponse à la motion 07.3818 du CN Johann Schneider-Amann "Système de contrôle interne".

²⁰ Cf. WILLY HOFSTETTER/MATTHIAS JEGER, Die ordentliche Revision und das IKS, Prüfung des IKS jetzt gesetzlich verankert, L'expert-comptable suisse 5/2006, p. 359, ANNINA WIRTH, Internes Kontrollsystem (IKS) bei KMU, thèse St. Gall 2014, p. 7 ; MARION CHARLOTTE WILLEMS, Der Sarbanes-Oxley-Act - Anforderungen, praktische Umsetzung und Lessons Learned, in : Zeitschrift Risk, Fraud & Governance 2/2007, p. 79, et

de loi du Conseil fédéral prévoyait que l'organe de révision vérifie l'existence d'un SCI "qui fonctionne"²¹. Il aurait alors incombé à l'organe de révision de vérifier si le conseil d'administration avait pris des mesures pour garantir une comptabilité et une présentation correcte des comptes, et si ces mesures avaient été appliquées. Au cas où il aurait constaté des insuffisances dans le SCI, il aurait dû les compenser en prenant lui-même des mesures de vérification²². Lors des débats parlementaires, le projet de loi a toutefois été modifié dans le sens où seule la vérification de l'existence d'un SCI est exigée²³.

Cette "solution suisse" est critiquée par certains experts, parce qu'elle est difficile à expliquer à l'étranger et parce que, dans le fond, il serait plus sensé de vérifier aussi l'efficacité du SCI : c'est en effet le seul moyen de vérifier et d'améliorer de manière continue les contrôles internes, qui sont de première importance pour avoir des chiffres financiers de qualité²⁴.

Il convient toutefois de noter qu'une vérification plus étendue implique une charge de travail nettement plus importante pour les organes de révision ainsi que pour les entreprises contrôlées et entraîne également des coûts plus élevés. Compte tenu de l'historique législatif susmentionné, selon lequel les deux Chambres fédérales se sont prononcées à l'unanimité et sans discussion contre la proposition du Conseil fédéral de 2004 et se sont prononcés uniquement en faveur de la vérification de l'existence du SCI pour les entités juridiques soumises au contrôle ordinaire, en lieu et place d'un contrôle de l'efficacité du SCI, ainsi du fait que la situation juridique n'a pas changé depuis l'entrée en vigueur de l'art. 728a, al. 1, ch. 3, CO et que la réglementation a fait ses preuves, il n'est pas nécessaire de modifier les dispositions légales en vigueur. Dans la pratique juridique, la vérification de l'existence du SCI est parfois considérée comme un "contrôle minimal". Il existe donc déjà aujourd'hui des entreprises cotées en bourse qui effectuent de leur propre initiative non seulement une vérification de l'existence du SCI, mais également une vérification de son efficacité²⁵. Dans ce contexte, il n'est donc pas nécessaire de légiférer. De plus, il ne paraît pas non plus judicieux de supprimer la vérification de l'existence du SCI pour les petites entreprises soumises au contrôle ordinaire, car le SCI ne doit pas être considéré comme une charge, mais comme un instrument au service des propriétaires des entités juridiques, de leurs créanciers et de l'économie, puisqu'il contribue à améliorer la direction et le contrôle des entreprises et partant leur gouvernance. Abolir la vérification de l'existence du SCI pour les entreprises non-cotées pourrait donc affaiblir l'importance accordée à cet instrument et remettre inutilement en cause les améliorations déjà apportées dans ce domaine. Il n'y a donc pas de nécessité d'agir en ce qui concerne cette recommandation d'examen.

2.3 Obligation pour une coopérative de dresser des états financiers selon une norme reconnue : critères de définition d'une grande coopérative

2.3.1 Contexte

Selon le droit comptable en vigueur, les grandes coopératives, c'est-à-dire celles qui comptent plus de 2 000 membres, sont tenues de dresser des états financiers selon une norme reconnue (art. 962, al. 1, ch. 2, CO). Sont admises comme normes reconnues les *True and Fair View-Standards*, censés refléter une image aussi fidèle que possible de la situation économique du sujet de droit (cf. la liste à l'art. 1, al. 1, de l'ordonnance du 21 novembre 2012 sur les normes comptables reconnues [ONCR])²⁶.

GEORG MERKL, Neue Vorschriften der SEC und des PCAOB zum IKS - Änderungen bei der Umsetzung von Artikel 404 des SOX, in: L'expert-comptable suisse 1-2/2007, p. 39.

²¹ Cf. art. 728a, al. 1, ch. 4, P-CO 2004.

²² MESSAGE OBLIGATION DE RÉVISION, p. 3798.

²³ BO 2005 N 82 et BO 2005 E 626.

²⁴ Cf. également RAPPORT D'EXPERTISE, p. 56 s. et 120 ss.

²⁵ DIETER PFAFF/MARIO SCHOEB, Schweizer Gründlichkeit beim IKS bringt positive Nebeneffekte, Unternehmen gehen über das gesetzliche Minimum hinaus, Der Schweizer Treuhänder 2010/12, p. 862.

²⁶ RS 221.432.

Eu égard à cette obligation, le rapport d'expertise recommande d'examiner si d'autres critères que le nombre de membres ne rendraient pas mieux compte de l'importance économique d'une grande coopérative²⁷.

Le Conseil fédéral a donc décidé d'examiner si l'obligation de dresser des états financiers selon une norme reconnue doit dépendre du nombre de membres ou s'il ne serait pas plus pertinent de la lier à un autre critère.

2.3.2 Commentaire

Les grandes coopératives sont à maints égards comparables aux sociétés ouvertes au public ; un groupe fourni de membres ou de délégués peu influents y fait souvent face à un pôle de direction stratégique puissant. En outre, elles comptent fréquemment un nombre considérable de créanciers (p. ex. les fournisseurs). Dans cette situation, pour le Conseil fédéral comme pour le Parlement, l'intérêt public requiert qu'elles dressent des états financiers selon une norme reconnue²⁸.

La doctrine a élaboré différents paramètres pour juger de la taille d'une coopérative. Certains auteurs penchent pour des critères qualitatifs, d'autres pour des critères quantitatifs²⁹ :

- *critères de nature qualitative* : il s'agit surtout des relations personnelles au sein de la coopérative, une grande coopérative se distinguant par le caractère impersonnel de ces relations et par une certaine autonomie de la direction³⁰. Sont aussi utilisés comme critères le but premier de la coopérative et l'ampleur de son soutien économique : moins la coopérative apporte d'aide économique concrète à ses membres, plus il est probable que ce soit une grande coopérative³¹. Ces critères, toutefois, sont souvent peu praticables et soulèvent quantité de problèmes de délimitation.
- *critères de nature quantitative* : c'est notamment le nombre de membres de la coopérative³². Ce critère peut aussi être combiné, par exemple, avec le chiffre d'affaires³³, et éventuellement avec d'autres paramètres comme la taille de la société (mesurée au nombre de ses employés, à son capital, au total de son bilan, etc.)³⁴ et la façon dont elle est organisée (présence d'une assemblée des délégués, possibilité de vote par correspondance ou bien transfert des attributions de l'assemblée générale à l'organe d'administration)³⁵. Les critères quantitatifs sont objectivement faciles à mesurer et donc plus pratiques que les critères qualitatifs.

En adoptant l'art. 962, al. 1, ch. 2, CO en 2011, et en fixant à 2 000 le nombre minimum de membres qui distingue une grande coopérative d'une coopérative ordinaire, le législateur suisse a pris une décision politique et tranché en faveur d'un critère quantitatif, conformément aux souhaits de la majorité de la doctrine³⁶. Choisir le nombre de membres comme critère de définition d'une grande coopérative à l'art. 962, al. 1, ch. 2, CO est conforme aux objectifs du nouveau droit comptable, qui entend accroître la transparence, protéger davantage les minorités et accorder la priorité à la

²⁷ RAPPORT D'EXPERTISE, p. 56 s.

²⁸ Rapport explicatif du 2 décembre 2005 concernant l'avant-projet de révision du code des obligations : droit de la société anonyme et droit comptable, p. 35 (RAPPORT EXPLICATIF 2005 ; <https://www.bj.admin.ch/dam/bj/fr/data/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/aktienrechtsrevision/vn-ber-f.pdf.download.pdf/vn-ber-f.pdf>) ; 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, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), FF 2008 1407 1539 (MESSAGE DROIT COMPTABLE).

²⁹ Cf. PETER FORSTMOSER, *Grossgenossenschaften*, thèse Berne 1970, p. 5 (FORSTMOSER, *Grossgenossenschaften*).

³⁰ Cf. HERBERT WENDT, *Können Grossgenossenschaften noch als echte Genossenschaften angesehen und als solche behandelt werden ?*, Forschungsauftrag des Ministeriums für Wirtschaft und Verkehr des Landes Nordrhein-Westfalen, Münster 1956, p. 24 ss.

³¹ Cf. HORST HENNEMANN, *Die Grössenentwicklungstendenzen im modernen Genossenschaftswesen und ihre Ursachen*, thèse Münster 1957, p. 39.

³² Cf. GEORG DRAHEIM, *Die Genossenschaft als Unternehmungstyp*, 2^e éd., Göttingen 1955, p. 108 s.

³³ F. OEHEN, *Das Problem der Pseudogenossenschaft*, RSJ 63 (1967), p. 117 s.

³⁴ GERHARD ALBRECHT, *Gedanken zur Frage der genossenschaftlichen Entwicklung*, *Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen [ZgGenW]* 5 (1955), p. 3, et GERHARD ALBRECHT, *Grossgenossenschaften, Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien*, vol. I, Bonn 1956, p. 142.

³⁵ THOMAS NÖSBERGER/MARC CHRISTEN, *Das neue Rechnungslegungsrecht aus der Sicht der Genossenschaften, Antworten auf genossenschaftsspezifische Fragen*, in: *L'expert-comptable suisse* 4/2013, p. 183 (NÖSBERGER/CHRISTEN, *Rechnungslegungsrecht*).

³⁶ Cf. les réflexions précédentes, ainsi que FORSTMOSER, *Grossgenossenschaften*, p. 9, pour n'en citer qu'un. Le choix d'un certain nombre de membres comme critère distinctif des grandes coopératives et les exigences qui en découlent pour la comptabilité n'ont été que rarement critiqués par la doctrine (cf. NÖSBERGER/CHRISTEN, *Rechnungslegungsrecht*, p. 182 ss).

protection des créanciers³⁷. Le législateur a voulu adapter le droit comptable des grandes coopératives pour qu'il réponde au besoin d'information de leurs membres et d'autres groupes d'intérêt tels que les créanciers, etc. Il est avéré que ce besoin est plus élevé dans le cas des grandes sociétés comme les sociétés cotées en bourse et les grandes coopératives, car les unes et les autres ont de nombreux sociétaires et un poids économique important. C'est pourquoi les informations résultant d'une présentation des comptes selon les règles sont aussi d'intérêt public dans le cas des grandes coopératives³⁸. Par ailleurs, d'autres dispositions du droit de la société coopérative se réfèrent également au nombre de coopérateurs (cf. art. 880 et 886, al. 2, CO). Le nombre de coopérateurs, en tant que critère quantitatif, doit être maintenu, car il a fait ses preuves, il permet d'identifier clairement les grandes coopératives, il n'est pas nécessaire de faire des distinctions sectorielles en fonction d'autres critères quantitatifs tels que les chiffres clés économiques et sa clarté permet d'éviter les problèmes de délimitation.

Il convient par conséquent de s'en tenir au seuil de 2 000 membres pour définir une grande coopérative, afin de répondre au besoin d'information accru des sociétaires, des créanciers et des tiers intéressés, de se conformer à l'orientation générale du droit comptable et de satisfaire à l'intérêt public qui demande une présentation des comptes dressée selon les règles pour les entités juridiques comptant un grand nombre de membres. Ainsi, il n'y a pas de nécessité d'agir en ce qui concerne cette recommandation d'examen.

2.4 Définition des "sociétés d'intérêt public" et son application aux placements collectifs de capitaux

2.4.1 Contexte

D'après l'analyse présentée par les experts dans leur rapport, la définition des "*sociétés d'intérêt public*" à l'art. 2, let. c, ch. 2, LSR, va nettement plus loin que les dispositions des autres places financières européennes (p. ex. Royaume-Uni, Irlande, Luxembourg, Allemagne, France, Autriche) en ce qui concerne les intermédiaires financiers. En conséquence, il convient de considérer d'un œil critique la qualification de "*sociétés d'intérêt public*" de l'ensemble des sociétés visées par la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC)³⁹. Un réexamen la définition même des "*sociétés d'intérêt public*" est souhaité⁴⁰.

C'est dans cette perspective que le Conseil fédéral a décidé d'examiner si la définition des "*sociétés d'intérêt public*" (art. 2, let. c, ch. 2, LSR) est toujours pertinente dans le cas des placements collectifs de capitaux (PCC).

2.4.2 Commentaire

Le concept de "*sociétés d'intérêt public*" a été introduit début 2015 par la LSR, qui a concentré les compétences de surveillance sur les entreprises de révision et les sociétés d'audit entre les mains de l'ASR. A l'art. 2, let. c, ch. 1 et 2, LSR, sont énumérées sous "*sociétés d'intérêt public*" les sociétés pour lesquelles les prestations de révision ne peuvent être effectuées que par des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'ASR. Ce sont :

- les sociétés ouvertes au public (art. 727, al. 1, ch. 1, CO), et

³⁷ MESSAGE DROIT COMPTABLE p. 1416-1417.

³⁸ Voir aussi RAPPORT EXPLICATIF 2005, p. 107, ainsi que MESSAGE DROIT COMPTABLE, p. 1539.

³⁹ RS 951.31.

⁴⁰ RAPPORT D'EXPERTISE, p. 63.

Nécessité de légiférer en matière de droit de la révision et de la surveillance de la **révision**

- les assujettis au sens de l'art. 3 de la loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA)⁴¹, qui doivent charger une société d'audit agréée au sens de l'art. 9a LSR d'effectuer un audit selon l'art. 24 LFINMA.

Au nombre des "assujettis" à la surveillance de la FINMA figurent les placements collectifs de capitaux, mais ce non pas en vertu du droit de la révision mais pour des raisons de surveillance liées à la LPCC : la surveillance de la société d'audit n'est pas une fin en soi, mais une conséquence de la surveillance des placements collectifs de capitaux par la FINMA. Et puisque cette dernière délègue une grande partie de ses opérations de surveillance à la société d'audit (système dit dual), elle a évidemment tout intérêt à ce que cette surveillance fasse l'objet d'un contrôle de qualité externe par l'ASR. Il est difficile, à vrai dire, de faire des comparaisons avec d'autres pays, car en général la surveillance y est effectuée directement par l'autorité des marchés financiers ou le surveillant de la bourse, sans que les sociétés d'audit y soient associées. Si l'on renonçait à la surveillance par les sociétés d'audit pour ne garder que la surveillance par la FINMA, on créerait une inégalité de traitement avec les banques, les assurances et les autres intermédiaires financiers.

Dans le message du Conseil fédéral, on précise explicitement que le concept considéré ne doit pas être confondu avec celui d'"entités d'intérêt public" de la législation européenne⁴². Puisque ni lors de l'adoption de la loi fédérale du 15 juin 2018 sur les établissements financiers (LEFin)⁴³, entrée en vigueur début 2020, ni dans le rapport d'expertise Ochsner/Suter, la surveillance étatique sur les placements collectifs de capitaux n'a été remise en question, une redéfinition des concepts ne s'accorderait pas à la structure actuelle de la surveillance des marchés financiers. Par conséquent, aucune réforme n'est nécessaire sur ce point.

2.5 Hauteur du plafond des honoraires de l'organe de révision par entreprise contrôlée

2.5.1 Contexte

Dans leur rapport, les experts rappellent que, pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, les honoraires qu'elles perçoivent annuellement pour les prestations en matière de révision et les autres services qu'elles fournissent à une société de même qu'aux autres sociétés réunies avec elle sous une direction unique (groupe) ne doivent pas dépasser 10 % du montant total des honoraires encaissés (art. 11, al. 1, let. a, LSR). Eu égard au contexte international, ce plafond apparaît aux experts plutôt bas. Selon le code de déontologie du Conseil international des normes d'éthique pour les comptables (IESBA) et les recommandations de l'UE, on devrait tableur pour la révision des comptes des sociétés d'intérêt public sur un plafond de 15 % des revenus globaux de l'entreprise de révision pour deux années consécutives. C'est pourquoi les experts recommandent d'envisager une augmentation du plafond de 10 % à 15 %⁴⁴.

C'est dans cette perspective que le Conseil fédéral a décidé d'examiner si le plafond fixé à l'art. 11 LSR pour les honoraires des organes de révision est toujours pertinent.

2.5.2 Commentaire

L'organe de révision ne peut accomplir ses missions de manière crédible que s'il est indépendant et peut former son jugement d'audit en toute objectivité. C'est pourquoi il convient de prévenir les liens

⁴¹ RS 956.1.

⁴² Message du 17 septembre 2013 concernant la concentration de la surveillance des entreprises de révision et des sociétés d'audit, FF 2013 6147 6164 (MESSAGE RÉVISION LSR) : "A ne pas confondre avec les "entités d'intérêt public" au sens de l'art. 2, ch. 13 de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, JO L 157 du 9 juin 2006, 87 ss, 92 (actuellement en révision)".

⁴³ RS 954.1.

⁴⁴ RAPPORT D'EXPERTISE, p. 63.

Nécessité de légiférer en matière de droit de la révision et de la surveillance de la **révision**

de dépendance susceptibles d'influencer indûment le réviseur dans la formation de son appréciation et donc de compromettre l'objectif de la révision. L'indépendance de l'organe de révision ne doit être restreinte ni dans les faits, ni en apparence (art. 728, al. 1, CO). Pour l'*indépendance apparente*, il convient de s'en rapporter au jugement d'un observateur moyen sur la base de son expérience générale⁴⁵. Quant à l'*indépendance effective*, ses critères sont : ne pas recevoir d'instructions, former son jugement de manière libre et prendre sa décision en toute autonomie⁴⁶.

La norme sur l'indépendance de l'art. 728 CO est plutôt sommaire et énumère à titre d'exemples quelques critères d'indépendance⁴⁷. Pour concrétiser cette indépendance économique vis-à-vis des sociétés qu'elles révisent (art. 728, al. 2, ch. 5, CO), l'art. 11 LSR pose aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État des exigences supplémentaires⁴⁸. Se fondant sur la jurisprudence univoque du Tribunal fédéral⁴⁹, le législateur a donc établi, à l'art. 11, al. 1, let. a, LSR, que "les honoraires qu'elles perçoivent annuellement pour les prestations en matière de révision et les autres services qu'elles fournissent à une société de même qu'aux autres sociétés réunies avec elle sous une direction unique (groupe) ne doivent pas dépasser 10 % du montant total des honoraires encaissés".

EXPERTsuisse avait repris à l'origine ce plafond de 10 % dans ses "Directives sur l'indépendance"⁵⁰. Ces dernières années, dans l'ensemble, on constate toutefois petit à petit un relâchement sensible dans l'autorégulation, contrairement à la tendance de la jurisprudence⁵¹.

Certes, pour les sociétés d'intérêt public, le code international de déontologie de la profession préconise un plafond de 15 % sur une base biennale (ch. 410.3 ss) et l'UE le même plafond de 15 % sur une base triennale (art. 4, al. 3, règlement n° 537/2014). Le plafond international de la profession cependant n'a pas de valeur contraignante et doit être vu comme une recommandation proposée par la branche elle-même en l'absence de réglementation nationale. Par ailleurs, les Etats membres peuvent s'écarter du plafond fixé par l'UE en adoptant une réglementation plus stricte. Les prescriptions sur l'indépendance sont en général marquées par les traditions nationales et sont donc hétérogènes, ce qui rend peu probable une harmonisation internationale à 15 %.

Dans ces conditions, un seuil de 10% ne semble pas être d'une rigueur disproportionnée, de sorte qu'aucune adaptation de cette règle ne s'impose. Le relèvement du plafond pour les sociétés d'intérêt public et l'abaissement correspondant du niveau de protection contre le risque de dépendance économique seraient en revanche justifiés si cela permettrait d'éliminer des problèmes d'application ou une barrière d'entrée inutilement élevée pour les organes de révision dans leur accès au marché des sociétés d'intérêt public. Tel n'est pas le cas et les experts ne l'ont pas constaté non plus. Le relèvement du plafond de 10 % à 15 % n'aurait donc qu'un effet limité, même en termes de marché. En ce qui concerne cette recommandation, il n'est donc pas nécessaire d'agir.

⁴⁵ MESSAGE OBLIGATION DE RÉVISION, p. 3793.

⁴⁶ TATJANA LINDER/HANS CASPAR VON DER CRONE, Die Revisionsstelle in der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: RSDA 6/2007, p. 499 s.

⁴⁷ Les réviseurs, par exemple, doivent être indépendants du conseil d'administration et de l'actionnaire dominant, ils n'ont pas le droit d'être employés de la société contrôlée ni d'exercer pour elle des travaux incompatibles avec le mandat de révision.

⁴⁸ MESSAGE OBLIGATION DE RÉVISION, p. 3842, et CORRADO RAMPINI/ROLF WATTER, Basler Kommentar, Revisionsrecht, Revisionsaufsichtsgesetz, Art. 727-731a OR, Art. 755 OR, éd. Rolf Watter/Urs Bertschinger, Bâle 2011, art. 11 LSR n°1 (RAMPINI/WATTER, BSK-Revisionsrecht)

⁴⁹ Cf. ATF 131 III 38 consid. 4.2.4 avec ses références, et 123 V 161 consid. 3b/cc : "L'activité de révision est notamment incompatible avec la tenue des comptes de la société à réviser ainsi qu'avec le 'mandat grumeau', qui fait que les honoraires reçus de la part d'un seul client dépassent 10 % de l'ensemble des honoraires perçus" (30 septembre 1997).

⁵⁰ Cf. Directives sur l'indépendance (Dsl) 2007 de la Chambre fiduciaire (aujourd'hui EXPERTSuisse), ch. IX "Dépendance économique" (dernière modification le 29 juin 2017).

⁵¹ En 1992, le plafond était fixé pour toutes les entreprises de révision à 10 % sur une base annuelle (ch. 3.13 Dsl), base devenue quinquennale en 2001 (ch. 4.2 Dsl). En 2017, l'application du plafond a été restreinte aux sociétés d'intérêt public : pour toutes les autres sociétés, depuis lors, et en dépit d'une jurisprudence univoque, les directives d'autorégulation n'indiquent plus de plafond (ch. IX.B.3 Dsl, p. 35). Dans le dernier projet du code international de déontologie de janvier 2020, la réintroduction d'un plafond est envisagée pour les sociétés autres que d'intérêt public, fixé à 30 % sur une base quinquennale (ch. R410.14).

2.6 Sanction pénale pour qui cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision ou le rapport d'audit

2.6.1 Contexte

La disposition pénale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014 (art. 46, al. 1, let. a, aLFINMA) était la suivante: "Est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque, intentionnellement, en tant qu'auditeur ou personne mandatée, viole gravement le droit de la surveillance, notamment: a. en fournissant d'importantes fausses informations ou en passant sous silence des faits importants dans le rapport d'audit". Selon les experts, la mention de "gravement" avait pour but d'exclure du champ d'application de la norme les violations mineures des obligations ainsi que les cas où seule une faute légère était avérée. A l'occasion d'une révision de la loi en 2015, cette disposition pénale a été transférée dans la LSR, avec la formulation suivante (art. 40, al. 1, let. a^{bis} LSR): "Est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque: a^{bis}. cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision, le rapport d'audit ou l'attestation d'audit". Dans le texte de cette disposition, la mention "gravement" n'apparaît plus et, par conséquent, les experts estiment que la disposition pénale de l'art. 40, al. 1, let. a^{bis}, LSR a été "durcie", puisque désormais les manquements mineurs aux obligations et les cas où seule une faute légère est avérée peuvent également être sanctionnés. De l'avis des experts, il faudrait donc envisager de "désamorcer" la disposition pénale de l'art. 40, al. 1, let. a^{bis}, LSR⁵².

Le Conseil fédéral a donc décidé d'examiner s'il est pertinent de modifier la teneur de l'art. 40, al. 1, let. a^{bis}, LSR.

2.6.2 Commentaire

L'art. 40 LSR énumère les délits en matière de surveillance de la révision, dont la poursuite relève des juridictions cantonales. Lors de la révision mentionnée, le législateur s'est contenté de transposer dans la LSR les dispositions déjà présentes dans la LFINMA (art. 46, al. 1, let. a, LFINMA) et d'élargir leur champ d'application à l'ensemble des acteurs de la révision, en confiant à l'ASR la surveillance des sociétés d'audit, qui jusque-là était exercée en partie aussi par la FINMA⁵³.

Lors des débats parlementaires, le législateur a approuvé expressément cette nouvelle formulation de la norme à l'issue de la discussion d'une proposition d'amendement de teneur différente⁵⁴. Il n'y a encore jamais eu de dénonciation pénale de l'ASR, ni donc de procédure ouverte sur la base de cet article.

L'impression d'un "durcissement" des sanctions, par rapport aux anciennes dispositions contenues dans la LFINMA, perçue par les experts, doit en outre être relativisée.

- Dans les dispositions en vigueur jusqu'en 2014, la clause "quiconque viole gravement" n'avait pas de signification autonome, puisqu'elle était définie comme le fait de "[fournir] d'importantes fausses informations ou [de passer] sous silence des faits importants dans le rapport d'audit". Malgré la suppression de cette clause, la nouvelle infraction introduite en 2015 ne représente pas un durcissement : les peccadilles restent non punissables. Il est difficile d'imaginer qu'une faute légère conduite à fournir de fausses informations *importantes* ou à passer sous silence des faits *importants*.
- La sanction prévue en cas de négligence a été abaissée de 250 000 à 100 000 francs.

⁵² RAPPORT D'EXPERTISE, p. 63 s.

⁵³ MESSAGE RÉVISION LSR, p. 6183.

⁵⁴ BO 2014 E 388 ss.

Nécessité de légiférer en matière de droit de la révision et de la surveillance de la **révision**

- La poursuite pénale est toujours de la compétence des cantons. L'ASR peut seulement déposer une dénonciation pénale, mais non sanctionner elle-même. Une certaine "séparation des pouvoirs" est ainsi établie dans l'application du droit.

Sur la base de ces considérations, il n'y a pas de raison objective de réviser une nouvelle fois cette infraction.

2.7 Agrément et surveillance des organes de révision des institutions de prévoyance

2.7.1 Contexte

Lorsqu'en 2015 la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle (CHS PP)⁵⁵ avait testé la qualité des rapports de révision externes des institutions de prévoyance par des contrôles aléatoires et constaté de nombreuses erreurs, elle avait voulu imposer des exigences aux organes de révision dans une nouvelle directive. Lors de l'audition des associations et autorités concernées, ce projet de directive (*W-xx/2015 k*) avait été fortement critiqué. Le conseiller aux États Erich Ettlin (PDC/OW) avait alors déposé le postulat 16.3733 "Il n'appartient pas à la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle d'imposer de nouvelles règles". Par l'adoption du postulat, le Conseil fédéral a été chargé d'examiner les compétences d'émettre des directives de la CHS PP selon le droit en vigueur, et dans son rapport du 30 novembre 2018, il a conclu que la CHS PP, en rédigeant ce projet de directives, avait outrepassé ses compétences telles que fixées par la loi⁵⁶.

Dans ce contexte, les experts recommandent d'examiner si, pour l'agrément en matière d'audit des institutions de prévoyance, et éventuellement pour d'autres agréments, la compétence doit relever de la seule ASR⁵⁷.

Le Conseil fédéral a donc décidé d'étudier si l'agrément et la surveillance des organes de révision des institutions de prévoyance devrait relever de la compétence exclusive de l'ASR ou bien s'il convient de rechercher une solution comparable à celle qui prévaut pour l'assurance-vieillesse et survivants (AVS)⁵⁸.

2.7.2 Commentaire

Depuis 2012, à la suite de l'entrée en vigueur de la "réforme structurelle" de la prévoyance professionnelle, la surveillance directe des institutions de prévoyance incombe aux autorités régionales de surveillance LPP. Outre la surveillance du système, la CHS PP exerce la surveillance directe sur le fonds de garantie LPP, les fondations de placement et la fondation institution supplétive LPP. A l'occasion du contrôle aléatoire de la qualité des rapports de révision externes des institutions de prévoyance qu'elle a effectué en 2015, la CHS PP a établi que le taux élevé d'erreurs constatées était dû à deux facteurs principaux : le manque de pratique des organes de révision dans le domaine

⁵⁵ La CHS PP est une autorité de surveillance indépendante, non soumise aux directives du Parlement ou du Conseil fédéral. Elle veille à une pratique uniforme de la surveillance dans la prévoyance professionnelle. Elle exerce la haute surveillance sur les huit autorités de surveillance directe régionales et peut à cet effet émettre des directives. La CHS PP est l'autorité de surveillance directe sur les fondations de placement, le fonds de garantie et l'institution supplétive. Elle est également l'autorité décernant l'agrément aux experts en prévoyance professionnelle.

⁵⁶ Cf. "Compétence de la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle d'émettre des directives relatives aux exigences posées aux organes de révision pour l'audit des institutions de prévoyance", rapport du Conseil fédéral du 30 novembre 2018 en réponse au postulat Ettlin 16.3733 du 28 septembre 2016, p. 6 ss (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/54829.pdf>). Dans son projet de directives, la CHS PP n'aurait pas dû donner d'instructions sur l'agrément de l'organe de révision, car cela est de la compétence de l'ASR. Le Conseil fédéral a ensuite défendu le point de vue que la CHS PP a tout de même le droit d'édicter des directives aux organes de révision agréés, en particulier sur leur activité matérielle de révision, si elle veut remplir la mission qui lui est confiée par la loi, à savoir assurer la qualité de la prévoyance professionnelle. En revanche, l'instauration d'une procédure d'agrément spéciale pour le contrôle des institutions de prévoyance est une prérogative du législateur. Le postulat Ettlin 16.3733 en question a été classé entre-temps (voir Curia Vista 19.006), mais le mandat d'examen du Conseil fédéral selon sa décision du 8 novembre 2017 existe toujours.

⁵⁷ RAPPORT D'EXPERTISE, p. 65.

⁵⁸ Selon l'art. 68 LAVS (RS 831.10) et l'art. 159 ss. RAVS (RS 831.101), il existe des dispositions spécifiques sur l'agrément et les tâches des organes de révision. L'OFAS décide de l'agrément (art. 166, al. 2, RAVS).

Nécessité de légiférer en matière de droit de la révision et de la surveillance de la **révision**

de la prévoyance professionnelle et d'autre part, leur connaissance insuffisante des dispositions légales sur le deuxième pilier⁵⁹. Lors de son contrôle des institutions de prévoyance, l'ASR aussi a constaté des infractions répétées aux obligations de diligence en vigueur, dont elle a rendu compte dans ses rapports annuels de 2016 à 2019⁶⁰. Certains des exemples cités attestent de graves manquements, concernant en particulier la révision des comptes annuels et les prescriptions en matière de placement.

La révision des institutions de prévoyance est d'intérêt public et doit être crédible⁶¹ : en Suisse plus de quatre millions de personnes versent chaque mois des cotisations salariales à l'une des 1 700 institutions de prévoyance pour s'assurer contre les risques financiers liés à la vieillesse, à l'invalidité ou au décès du partenaire, plus d'un million de personnes touchent une rente AVS pour un montant annuel de 27 milliards de francs et l'ensemble des institutions de prévoyance gèrent un capital supérieur à 1 000 milliards de francs. Dans cette perspective, le rôle des organes de révision est important, car, en l'occurrence, ils sont davantage que de simples contrôleurs des comptes. Le contrôle en matière de prévoyance comprend, outre la révision "classique" des comptes annuels, de nombreux points : les comptes vieillesse sont-ils conformes aux dispositions légales ? L'organisation, la gestion et les placements sont-ils conformes aux dispositions légales et réglementaires ? Les mesures destinées à garantir la loyauté dans l'administration de la fortune ont-elles été prises et le respect du devoir de loyauté est-il suffisamment contrôlé par l'organe suprême ? Les fonds libres ou les participations aux excédents résultant des contrats d'assurance ont-ils été utilisés conformément aux dispositions légales et réglementaires ? En cas de découvert, l'institution de prévoyance a-t-elle pris les mesures nécessaires pour rétablir une couverture complète ? Les indications et informations exigées par la loi ont-elles été communiquées à l'autorité de surveillance ? Les prescriptions concernant les actes juridiques avec des personnes proches ont-elles été observées ?⁶²

Etant donné que la surveillance par l'État s'appuie pour l'essentiel sur les rapports des organes de révision, il est primordial de pouvoir compter sur un contrôle de haute qualité. Puisque les organes de révision des institutions de prévoyance ne sont pas soumis en principe à une surveillance permanente, l'ASR sauf exception ne peut contrôler la qualité des prestations de révision⁶³. Cette situation est d'autant plus préoccupante que les institutions de prévoyance sont actuellement confrontées à des défis particuliers en raison de la conjoncture, constituée par les taux d'intérêt négatifs, la crise des placements, le vieillissement de la population, le blocage des réformes, des taux de couverture insuffisants et, pour certaines d'entre elles, par des mesures nécessaires d'assainissement, sans parler du COVID-19. Dans ce contexte, les organes de révision, par leur travail critique et par la haute qualité de leurs rapports, contribuent de manière essentielle à assurer une prévoyance professionnelle durable.

Il est donc nécessaire d'accroître la qualité du contrôle des institutions de prévoyance effectué par les organes de révision. L'OFAS, la CHS PP, l'OFJ et l'ASR doivent examiner de manière approfondie si le législateur ne devrait pas prévoir une procédure d'agrément spéciale par l'ASR pour qui veut contrôler les institutions de prévoyance ou bien introduire une surveillance permanente des organes de révision de (certaines) institutions de prévoyance, afin de garantir un contrôle de meilleure qualité de la part des organes de révision⁶⁴.

⁵⁹ RAPPORT D'ACTIVITÉ CHS PP 2015, p. 16, ch. 3.1.4.

⁶⁰ RAPPORT DE GESTION ASR 2016, p. 10, 44 et 46 s. ; RAPPORT DE GESTION ASR 2017, p. 40 s. ; RAPPORT DE GESTION ASR 2018, p. 39 ; RAPPORT DE GESTION ASR 2019, p. 47 ss.

⁶¹ Cf., sur la notion d'intérêt public, l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_860/2015 du 14 mars 2016, consid. 5.3.

⁶² Cf. à ce sujet notamment art. 52c, al. 1, let. a à g, de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP ; RS 831.40) et RAPPORT DE GESTION ASR 2016, p. 46.

⁶³ RAPPORT DE GESTION ASR 2016, p. 40.

⁶⁴ La loi pourrait énumérer les conditions d'agrément au cas par cas, en distinguant selon les dommages potentiels (p. ex. une surveillance par l'ASR, lorsque l'institution de prévoyance gère des avoirs d'une valeur dépassant le milliard de francs).

2.8 Examen du postulat CdG-E 19.4389 du 12 novembre 2019

2.8.1 Contexte

A l'occasion de l'inspection de la CdG-E sur l'affaire CarPostal, différentes questions fondamentales se sont posées sur le rôle des organes de révision externes des entreprises proches de la Confédération.

Dans le développement du postulat par la CdG-E, il est constaté que les représentants de l'ASR ont fait remarquer à la CdG-E que certaines entreprises proches de la Confédération ne sont pas considérées comme des sociétés d'intérêt public au sens de l'art. 2, let. c, LSR, car elles ne sont ni des établissements financiers surveillés par la FINMA, ni des sociétés cotées en bourse. Selon l'ASR, cela aurait pour conséquence que la révision risque de ne pas être effectuée par les réviseurs les plus expérimentés.⁶⁵

La CdG-E estime que cette situation est problématique. C'est pourquoi elle demande au Conseil fédéral, par le postulat 19.4389, d'examiner l'opportunité d'adapter la loi afin que toutes les entreprises proches de la Confédération soient considérées comme des "sociétés d'intérêt public" au sens de la LSR ou du moins traitées comme telles.

2.8.2 Commentaire

De l'avis de la CdG-E, les entreprises proches de la Confédération sont considérées comme étant d'intérêt public lorsque, en raison de leur contribution au service public, elles revêtent une très grande importance pour la Confédération. Elles doivent donc bénéficier de la plus grande attention possible de la part des organes de révision externes⁶⁶.

L'affaire CarPostal a montré que l'opinion publique est très exigeante en matière de révision des entreprises proches de la Confédération. Dans l'optique de l'assurance qualité externe préventive des organes de révision, il est toutefois indiqué que certaines entreprises proches de la Confédération, compte tenu de leur contribution à la garantie des besoins fondamentaux de notre société, soient à l'avenir également qualifiées de sociétés d'intérêt public au sens de l'art. 2, let. c, LSR. Cela aurait pour conséquence qu'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat doit être nommée comme organe de révision et que l'ASR peut également procéder, à titre préventif, à une assurance qualité externe en ce qui concerne les prestations de révision.

En l'absence d'une définition de la notion d'"entreprise proche de la Confédération", il n'est pas clair quelles entreprises seront à l'avenir considérées comme des entreprises d'intérêt public au sens de l'art. 2, let. c, LSR. On trouve certes déjà des ébauches de définition, mais elles risquent de ne pas être assez précises. Ainsi, tant le Conseil fédéral dans son rapport "Stratégie propre du Conseil fédéral pour les entités de la Confédération devenues autonomes" du 26 mai 2021⁶⁷ que la CdG-E dans son rapport "Surveillance des liens d'intérêts dans les conseils d'administration des entreprises proches de la Confédération à l'exemple du cas de la présidente du conseil d'administration des CFF" du 28 août 2018, estiment que les "entreprises proches de la Confédération" sont les sociétés anonymes de droit privé et de droit spécial qui fournissent des prestations sur le marché et dont la Confédération est l'actionnaire principal ou unique, comme c'est le cas de Swisscom, des CFF, de RUAG et de la Poste. Il ne s'agit ici toutefois que d'une sous-catégorie des "entités autonomes" de la Confédération selon l'art. 8, al. 5, LOGA⁶⁸. Les établissements autonomes, qui ne sont pas des

⁶⁵ Cf. FF 2020, S. 7059.

⁶⁶ Cf. à ce sujet le rapport de la CdG-E du 12 novembre 2019 "Irrégularités comptables chez CarPostal Suisse SA – Considérations du point de vue de la haute surveillance parlementaire", FF 2020 6981, 7116.

⁶⁷ Cf. "La stratégie du propriétaire pour les entités de la Confédération devenues autonomes" du 26 mai 2021, Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat Abate 18.4274 du 13 décembre 2018, ch. 1.2, p. 9, nbp 7 et ch. 7.2, p. 73 (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/66739.pdf>).

⁶⁸ RS 172.010.

sociétés anonymes en soi et qui ne fournissent pas de prestations sur le marché, ne sont notamment pas considérés comme des "entreprises proches de la Confédération" avec cette définition⁶⁹. Les prestataires de services à caractère monopolistique contrôlés par la Confédération et constitués en sociétés anonymes, qui contribuent de manière importante à l'accomplissement de tâches publiques (p. ex. SIFEM SA, Identitas SA ainsi que Skyguide SA) et qui sont également des "entités autonomes" de la Confédération, ne tombent pas non plus sous le coup de cette définition. Cela montre qu'il est nécessaire d'établir un état des lieux afin de déterminer quelles entités juridiques, respectivement entités autonomes, doivent être considérées comme des entreprises d'intérêt public au sens de l'art. 2, let. c, LSR.

Le Conseil fédéral partage toutefois le souci de renforcer le rôle des organes de révision externes auprès de certaines "entreprises proches de la Confédération". C'est pourquoi il convient d'élargir la définition des sociétés d'intérêt public (art. 2, let. c, LSR) et de déterminer de quelles "entreprises proches de la Confédération" seront à l'avenir considérées comme des sociétés d'intérêt public. Il est donc proposé qu'un projet en vue d'une consultation publique soit élaboré par l'Administration fédérale des finances (AFF), le Contrôle fédéral des finances (CDF), l'OFJ et l'ASR.

3 Conclusion

Après avoir examiné les sept recommandations sélectionnées dans le rapport d'experts externes à l'administration, le Conseil fédéral se voit confirmé dans sa conclusion selon laquelle le droit de la révision et de la surveillance de la révision en vigueur a fait ses preuves et qu'il n'est pas nécessaire de légiférer en la matière.

En revanche, il existe un besoin avéré d'amélioration en matière de révision des institutions de prévoyance. L'administration est donc chargée d'examiner de manière approfondie comment l'amélioration de la qualité de la révision peut améliorer la stabilité du système de prévoyance à long terme et d'en faire rapport au Conseil fédéral.

L'examen du postulat 19.4389 de la CdG-E a montré qu'il serait judicieux de considérer au moins certaines "entreprises proches de la Confédération" comme des "sociétés d'intérêt public" au sens de la LSR. Cela aurait pour conséquence que les entreprises concernées doivent choisir comme organe de révision une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat et que l'ASR puisse également garantir à titre préventif une assurance qualité externe des prestations de révision. Il est donc nécessaire de définir de manière définitive dans la loi quelles "entreprises proches de la Confédération" seront à l'avenir considérées comme des sociétés d'intérêt public au sens de l'art. 2, let. c, LSR. L'administration est donc chargée de proposer, dans un projet de consultation, quelles "entreprises proches de la Confédération" doivent être sujettes à l'obligation de révision par une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat.

⁶⁹ Cf. le rapport de la CdG-E du 28 août 2018 "Surveillance des liens d'intérêts au sein des conseils d'administration des entreprises proches de la Confédération, à l'exemple du cas de la présidente du conseil d'administration des CFF", FF 2018 7833, 7834 nbp 6.