

Articles 21, 22 et 23 des Directives 2007. **12)** Une participation est indirecte lorsqu'elle n'est ni directe ni effectuée par l'intermédiaire d'une société du groupe. Tel est notamment le cas lorsqu'elle se réalise à l'aide d'un tiers agissant à titre fiduciaire. **13)** «Une participation financière indirecte auprès d'un client soumis à audit ainsi qu'auprès de ses sociétés du groupe exerçant une influence déterminante est considérée comme prépondérante et inadmissible lorsqu'elle dépasse 10% de la fortune nette (ou des fonds propres) de l'investisseur (entreprise de révision ou les collaborateurs concernés)» (art. 16 des Directives 2007). **14)** NCR, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre c. Article 26 des Directives 2007. L'article 25 des Directives décrit quel est le cercle des personnes concernées par l'indépendance financière. Il s'agit en particulier des membres de l'équipe chargée de l'audit et des personnes susceptibles d'exercer une influence sur le mandat de révision du client soumis à audit (chain of command). **15)** NCR, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre c, in fine. **16)** Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 26 ad art. 728 CO, pp. 1197–1198. **17)** «Une relation étroite entre le réviseur responsable et un membre du conseil d'administration, une autre personne qui exerce des fonctions décisionnelles ou un actionnaire déterminant n'est notamment pas compatible avec le principe d'indépendance» (NCR, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre f). **18)** Les Directives 2007, à leur chapitre IX, lettre B, chiffre 3, précisent qu'«indépendamment de la limite supérieure fixée par la loi ou la législation spéciale, le fait même que la part des honoraires d'un client soumis à audit (toutes entités qui sont comprises dans le périmètre de consolidation) mesurés à la moyenne des honoraires de l'entreprise de révision encaissés au cours des cinq

dernières années dépasse 10% peut aboutir dans un cas concret à l'évidence à une menace liée à la dépendance économique. Lorsque ce risque n'est pas manifestement insignifiant, le principe d'indépendance n'est plus respecté». **19)** NCR, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre d et Directives 2007, chapitre IV, lettre B. **20)** NCR, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre k; articles 46 et 47 des Directives 2007. **21)** Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 11 ad art. 729 CO, p. 1231. **22)** L'expression «personne proche» correspond à celle de «relation étroite» figurant à l'article 728 alinéa 2 CO. Elle s'applique à toutes les formes de vie commune, aux liens de parenté proche ainsi qu'aux relations d'amitié étroites. Pour juger de l'étroitesse d'une relation, il faut évaluer la situation du point de vue d'un tiers neutre et selon l'expérience générale de la vie (Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 53 ad art. 728 CO, p. 1203). «Les membres du cercle familial direct des collaborateurs de l'entreprise de révision comprennent les conjoints, les concubines et concubins et les personnes qui dépendent financièrement des collaborateurs de l'entreprise de révision (p. ex. les enfants)» (art. 12 des Directives 2007). «Font partie des parents proches des collaborateurs de l'entreprise de révision les parents, frères et sœurs et enfants financièrement indépendants» (art. 13 des Directives 2007). **23)** P-MSA, Tome 2, chapitre 3.3.1.2; chapitre VIII, lettre C des Directives 2007; NRC, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre a. **24)** NRC, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre a. **25)** Dans ce sens: Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 9 ad art. 729 CO, p. 1230. **26)** ATF 123 V 161, 166 consid. 3b/dd. **27)** C'est l'assemblée générale qui est dotée de la compétence de révoquer l'organe de révision. Elle peut le faire en tout temps, avec effet

immédiat (art. 730 a al. 4 CO). **28)** Le conseil d'administration peut aussi engager sa responsabilité, sur la base de l'article 754 CO, en particulier s'il a manqué à ses devoirs en n'intervenant pas alors qu'il aurait dû le faire. **29)** Arrêt du Tribunal fédéral 4C.200/2002 du 13 novembre 2002, consid. 8 et références citées. **30)** RS 311.0. **31)** L'article 102 alinéa 2 CP sanctionne l'entreprise qui n'a pas pris toutes les mesures d'organisation «raisonnables et nécessaires» pour empêcher que certaines infractions ne soient perpétrées en son sein: organisation criminelle, financement du terrorisme, blanchiment d'argent, corruption active, privée ou publique, octroi d'un avantage. Il n'a pas vocation à s'appliquer dans la problématique qui nous occupe. Le premier alinéa de la même disposition punit une entreprise lorsque, en raison de son manque d'organisation, il n'est pas possible d'imputer l'infraction à une personne physique. Un tel cas de figure ne serait ici théoriquement pas envisageable, mais pratiquement peu probable. **32)** Bulletin de jurisprudence pénale, 1999, no 649. **33)** Arrêt du Tribunal fédéral 6B_772/2008 du 6 mars 2009, consid. 4 et références citées. **34)** RS 221.302. **35)** Message du 23 juillet 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, Feuille fédérale 2004, p. 3801. **36)** ATF 133 III 453 = JdT 2008 I 20. **37)** Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 15 ad art. 731 CO, p. 1265. **38)** Dans le même sens: Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 15 ad art. 731 CO, p. 1265. **39)** ATF 124 III 423, 427 consid. 4a; Franz Werro, in: Luc Thévenoz, Franz Werro (édit.), Commentaire romand. Code des obligations I, Bâle 2003, N. 44 ad art. 394 CO, pp. 2032–2033.

ZUSAMMENFASSUNG

Die Unabhängigkeit in der eingeschränkten Revision

Die neuen Gesetzesbestimmungen zur Revision der Aktiengesellschaft (Art. 727–731a des *Obligationenrechts*, OR) sind am 1. Januar 2008 in Kraft getreten. Der Artikel untersucht die Bestimmungen zur Unabhängigkeitsverpflichtung der Revisionsstelle im Rahmen der eingeschränkten Revision.

Die Revisionsstelle muss für beide Revisionsarten faktisch und augenscheinlich unabhängig sein. In der eingeschränkten Revision kann die Revisionsstelle an der Buchhaltung der von ihr geprüften Unternehmung mitwirken. Wird das Unabhängigkeitsprinzip verletzt, ist die Revisionsstelle gemäss Art. 755 OR zivilrechtlich haftbar. Eine strafrechtliche Haftung ist aber eher unwahrscheinlich, es sei denn, der Revisor verfasse wissentlich einen falschen Revisionsbericht. Verstösst ein Revisor wiederholt oder schwerwiegend gegen die Unabhängigkeitsregeln, so kann ihm die zuständige Aufsichtsbehörde seine Zulassung entziehen.

Selbst wenn in der eingeschränkten Revision der Bericht keinerlei Empfehlung für Annahme oder Nichtannahme der Jahresrechnung enthält, so beruht dennoch bei Nicht-

beachtung des Unabhängigkeitsprinzips die Entscheidung der Generalversammlung auf einer Fehlinformation. Genau wie in der ordentlichen Revision sollte daher der Annahmebeschluss als nichtig angesehen werden. In weniger schwerwiegenden Fällen erscheint diese Sanktion jedoch unverhältnismässig. Der Beschluss sollte nicht als anfechtbar gelten.

Die Revisionsstelle unterliegt einer Verpflichtung auf Prüfung, nicht aber auf Ergebnisse. Kommt allerdings eine unzureichende Ausführung einer vollständigen Nichtausführung gleich, kann der Anspruch auf Vergütung vollständig verfallen. Erweist sich der Annahmebeschluss der Jahresrechnung durch die Generalversammlung aufgrund mangelnder Unabhängigkeit der Revisionsstelle als null und nichtig, so muss die Gesellschaft eine neue Revision veranlassen. In diesem Fall kann die Revisionsstelle, die ihren Aufgaben nicht gerecht wurde, keinen Anspruch auf eine Vergütung stellen und muss bereits bezogene Honorare zurückerstat-
ten. BP/CW/CHW