

**Les règles sur l'indépendance dans le contrôle restreint diffèrent très peu de celles applicables dans le contrôle ordinaire. Dans le premier cas, l'organe de révision peut collaborer à la tenue de la comptabilité de la société contrôlée. S'il y a violation du principe d'indépendance, il peut être tenu de réparer le préjudice causé sur la base de l'article 755 CO. Dans les cas d'une certaine gravité, la décision d'approbation des comptes prise par l'assemblée générale peut être considérée comme nulle.**

BERTRAND PERRIN  
CHRISTOPHE WAGNER

## L'INDÉPENDANCE DANS LE CONTRÔLE RESTREINT

### Modifications législatives et évaluation d'un concept

#### 1. INTRODUCTION

Le 1<sup>er</sup> janvier 2008, de nouvelles dispositions légales concernant la révision sont entrées en vigueur (art. 727–731a du *Code des obligations*, CO [1]). Cette évolution du droit de la révision a été influencée et accélérée par la pression provenant des États-Unis. Le législateur suisse voulait en effet éviter qu'une autorité de ce pays vienne surveiller le travail effectué par les sociétés suisses. En outre, il souhaitait alléger les coûts pour les petites et moyennes entreprises (PME). C'est dans ce contexte que s'inscrivent la modification et l'extension des normes sur la révision.

Dans le présent article, nous nous proposons, deux ans environ après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, d'examiner les modifications législatives intervenues au niveau de l'indépendance dans le contrôle restreint. Nous exposons dans un premier temps les différents textes normatifs définissant la notion d'indépendance. Nous précisons ensuite quel est le contenu de ce concept. Enfin, nous indiquons quelles sont les conséquences juridiques de sa violation.

#### 2. TEXTES NORMATIFS APPLICABLES

**2.1 Exigences posées par le CO.** L'article 729 al. 1 CO, relatif au contrôle restreint, stipule que

«l'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité. Son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits, ni en apparence».

L'alinéa 2 apporte toutefois un assouplissement – conçu en faveur des PME – qui prévoit que

«la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle sont auto-

risées. Si le risque existe de devoir contrôler son propre travail, un contrôle sûr doit être garanti par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel» (embedded audit).

**2.2 Normes professionnelles.** Trois textes jouent un rôle important dans la pratique: le «Manuel suisse d'audit», dont la nouvelle version vient de paraître, la «Norme relative au contrôle restreint» (NCR) édictée par la Chambre fiduciaire et l'*Union suisse des fiduciaires (USF)*, ainsi que les «*Directives sur l'indépendance 2007*» (*Directives 2007*), ces dernières contenant des dispositions d'exécution relatives aux règles d'organisation et d'éthique professionnelle de la Chambre fiduciaire.

La «Norme relative au contrôle restreint» a principalement pour objet, selon son introduction,

«d'établir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application en ce qui concerne les obligations professionnelles du réviseur en cas de contrôle restreint de comptes annuels».

Elle revêt un caractère obligatoire pour les membres de la Chambre fiduciaire et de l'USF. Elle concrétise le contrôle restreint prévu par la loi, sans que le réviseur ne doive en plus se référer à d'autres normes, telles que les Normes d'audit suisses (NAS) ou les normes internationales sur la review [2].

Les Directives 2007, quant à elles, lient uniquement les membres de la Chambre qui ont un mandat d'audit à exécuter. Elles régissent aussi les travaux d'audit exécutés par des entreprises partenaires ou des tiers sur mandat de membres de la Chambre [3]. Si un réviseur non affilié à la Chambre effectue des prestations d'audit en se référant dans son rapport



BERTRAND PERRIN,  
AVOCAT, DR EN DROIT,  
LIC. EN SC. ÉCO.,  
JUGE CANTONAL  
SUPPLÉANT (VD),  
PROF. HES DE DROIT,  
HAUTE ÉCOLE DE  
GESTION ARC, NEUCHÂTEL



CHRISTOPHE WAGNER,  
LICENCIÉ EN DROIT,  
LIC. EN SC. ÉCO.,  
LL.M. EN DROIT EUROPÉEN,  
AVOCAT ASSOCIÉ,  
ÉTUDE FRÔTÉ & PARTNER,  
NEUCHÂTEL

aux «principes de la profession suisse ou aux normes d'audit suisses», les directives s'appliquent aussi [4]. Elles «sont également applicables à des filiales et sociétés sœurs suisses de l'entreprise de révision qui ne sont pas elles-mêmes directement membres de la Chambre fiduciaire, mais qui exercent leur activité de façon prépondérante dans les domaines de l'audit, du conseil fiscal ou de la fiduciaire» [5].

Selon nous, même dans les autres situations, le réviseur ne saurait les ignorer. Elles sont suffisamment complètes pour offrir un cadre applicable par les autorités judiciaires lorsqu'elles sont amenées à interpréter les règles du code en matière d'indépendance. Elles devraient donc servir de norme d'autorégulation représentant en la matière le standard minimal pour toute la profession.

### 3. DEGRÉ D'INDÉPENDANCE EXIGÉ

**3.1 Personnes tenues de contrôler l'indépendance.** Le contrôle de l'indépendance intervient à trois niveaux. Tout d'abord, le conseil d'administration doit proposer à l'assemblée générale d'élire un organe de révision qui satisfasse aux exigences légales en matière d'indépendance. Ensuite, l'assemblée générale, qui est compétente pour élire l'organe de révision (art. 730 al. 1 CO), doit s'assurer que le candidat est approprié. Enfin, le préposé au Registre du commerce doit procéder à un examen sommaire de l'indépendance de l'organe de révision lorsqu'il est saisi d'une réquisition d'inscription [6].

**3.2 Règles communes aux deux types de contrôle.** Dans les deux types de contrôle, l'organe de révision doit être indépendant dans les faits (independence in fact) et en apparence (independence in appearance). La première exigence signifie, en substance, que l'impartialité et l'intégrité de l'organe de révision doivent être réelles et absolues. Celui-ci doit former son appréciation en toute objectivité, en évitant tout conflit d'intérêts. Le second concept implique qu'aucun fait ne doit exister qui puisse créer l'impression que l'organe de révision n'est pas totalement indépendant. Le but de la révision est de rassurer les tiers. Comme ils n'ont pas accès au for intérieur du réviseur, l'apparence revêt par conséquent une grande importance. Pour juger du manque d'indépendance apparent, la situation doit être appréciée en adoptant le point de vue d'un «observateur moyen» et en se fondant sur l'expérience générale de la vie [7].

Les exigences en matière d'indépendance sont les mêmes dans les deux types de contrôle, hormis dans les cas visés à l'article 729 al. 2 CO [8]. Même si l'article 729 al. 1 CO ne mentionne pas de cas spécifiques d'incompatibilité, à la différence de l'article 728 CO qui régit l'indépendance de l'organe de révision dans le contrôle ordinaire, ces articles demeurent applicables pour apprécier l'indépendance de l'organe de révision qui se livre à un contrôle restreint [9]. Ces règles, non exhaustives, peuvent être synthétisées comme suit [10]:

→ L'organe de révision ne doit pas être membre du conseil d'administration de la société soumise à révision, ni y exercer des fonctions décisionnelles [11] ou même être lié à elle par un quelconque rapport relevant du droit du travail (art. 728

al. 2 ch. 1 CO). → Selon l'article 728 al. 2 ch. 2 CO, l'organe de révision ne peut détenir aucune participation directe [12], ou indirecte importante [13], au capital de la société (capital-actions, capital participation, bons de jouissance) [14]. Il ne peut pas non plus avoir une dette ou détenir une créance importante à l'égard de la société. Sur ce dernier point, les règles professionnelles se montrent plus strictes que la loi. En effet, la NCR stipule que «contracter ou octroyer des prêts/crédits et transactions similaires (garanties ou autres sûretés) ne sont

---

*«La personne qui collabore à la tenue de la comptabilité ne peut pas procéder ensuite au contrôle restreint dont les comptes annuels sont la base.»*

pas compatibles avec l'indépendance» [15]. L'article 27 ch. 1 des Directives 2007 prévoit une règle semblable. Si les deux textes ont le mérite de fixer clairement les limites, ils ne tiennent pas compte de la marge de liberté conférée par le Code. L'organe de révision doit pouvoir être débiteur ou créancier de la société auditée, mais pas dans une mesure importante, ce dernier critère devant s'apprécier de manière relative en fonction de ce que représente la somme pour la société en question et l'organe de révision [16]. → L'indépendance de l'organe de révision est incompatible avec «une relation étroite entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil d'administration, une autre personne ayant des fonctions décisionnelles ou un actionnaire important» (art. 728 al. 2 ch. 3 CO) [17]. → L'organe de révision ne doit pas se trouver dans un rapport de dépendance économique avec la société qu'il audite (art. 728 al. 2 ch. 5 CO) [18]. Il ne doit pas conclure avec son client un contrat à des conditions non conformes aux règles du marché (art. 728 al. 2 ch. 6 CO) [19]. → L'organe de révision et les personnes qui le composent ne doivent pas accepter de cadeaux de valeur ou d'avantages particuliers (art. 728 al. 2 ch. 7 CO) [20].

Le champ d'application des normes régissant l'indépendance de l'organe de révision qui se livre à un contrôle ordinaire (art. 728 al. 3 à 6 CO) est également pertinent en cas de contrôle restreint [21]. L'indépendance n'est en particulier pas garantie lorsqu'une personne proche [22] de l'organe de révision ou de personnes participant à la révision ne remplit pas les exigences relatives à l'indépendance (art. 728 al. 5 CO).

Un ancien bâtonnier de l'ordre des avocats d'un canton romand a dit un jour, répondant à une question qui lui était posée sur la déontologie, qu'en général, lorsqu'un praticien est traversé par un doute dans un cas précis, cela signifie probablement qu'il devrait renoncer. En effet, les personnes qui exercent leur activité dans un domaine depuis plusieurs années acquièrent, en principe, une expérience empirique qui les amène à s'interroger lorsqu'une situation un peu floue ou inhabituelle se présente. Dans ce cas, l'adage qui prône l'abstention en cas de doute s'avère souvent judicieux! Cette

règle de décision – non juridique mais pratique – permet certainement de résoudre beaucoup de cas.

**3.3 Règles spécifiques au contrôle restreint.** En vertu de l'article 729 al. 2 CO, l'organe de révision peut collaborer à la tenue de la comptabilité de la société qu'il va ensuite contrôler. Il peut également fournir à celle-ci d'autres prestations, tels le calcul de provisions fiscales, le contrôle de participations au sein d'investissements en danger ou l'établissement des états financiers. La responsabilité de ces derniers incombe toutefois toujours au client. L'organe doit donc lui expliquer la situation de manière qu'il la comprenne correctement. S'il existe un risque d'autocontrôle, il doit prendre les mesures personnelles et organisationnelles appropriées pour remédier à ce danger. La personne qui collabore à la tenue de la comptabilité ne peut pas procéder ensuite au contrôle restreint dont les comptes annuels sont la base. Celui qui participe au contrôle ne peut non plus être soumis aux instructions d'une personne exerçant une influence sur celle qui tient la comptabilité, ni participer à la tenue de cette dernière [23]. Nous estimons de même qu'une personne qui exerce une influence sur celle qui tient la comptabilité ne peut pas être soumise aux instructions de celui qui participe à la révision. En effet, dans ce dernier cas, le responsable de la révision est également le responsable de fait, par l'intermédiaire de son subordonné, de la tenue de la comptabilité.

Le chapitre VIII lettre C chiffre 5 des Directives 2007 précise que «pour les prestations de services dans le secteur des salaires et des traitements, ce sont les critères analogues pour la tenue de la comptabilité qui sont applicables». Cette règle peut s'avérer très restrictive pour certaines petites fiduciaires et mériterait d'être assouplie.

Les prestations de services fournies doivent être indiquées dans le rapport de révision (art. 729 b al. 1 ch. 3 CO) [24]. Non seulement l'organe de révision doit en faire mention, mais il convient en plus qu'il justifie de son indépendance [25].

#### 4. CONSÉQUENCES JURIDIQUES DE LA VIOLATION DU PRINCIPE DE L'INDÉPENDANCE

**4.1 Responsabilité civile de l'organe de révision.** Si l'organe de révision ne remplit plus les conditions de l'indépendance, il doit démissionner [26]. S'il omet de le faire, le conseil d'administration doit intervenir, en convoquant si nécessaire une assemblée générale extraordinaire [27].

En cas de dommage résultant d'une révision effectuée dans des conditions d'indépendance insuffisantes, l'organe de révision engage sa responsabilité civile si les conditions cumulatives fixées par l'article 755 CO sont réalisées [28]: manquement aux devoirs, faute, dommage et lien de causalité entre la violation des devoirs et ce dernier. Ne pas respecter les règles en matière d'indépendance constitue un manquement aux devoirs. Il convient toutefois de rappeler que l'organe de révision occupe une position atypique dans la société anonyme. C'est un organe secondaire, qui intervient sporadiquement et en principe de manière subséquente. En outre, il n'est en général pas l'auteur unique du préjudice, qui découle avant tout du comportement des organes exécutifs.

«Cette situation particulière peut avoir pour résultat de décharger l'organe de révision de toute responsabilité, lorsqu'il s'avère que, même si celui-ci avait agi conformément à ses devoirs et à temps, le cours des choses qui a provoqué le dommage et qui a été déclenché à l'origine par les organes exécutifs, n'aurait, selon l'expérience de la vie, pas été différent ou ne se serait pas modifié avec suffisamment de vraisemblance.» [29]

En d'autres termes, la condition de la causalité, naturelle et adéquate, constituera assez souvent pour l'organe de révi-

---

*«Le réviseur intervenant en principe pour constater des faits qui se sont déjà produits, il est peu probable qu'il se rende coupable d'une infraction, à titre de participant principal ou même accessoire.»*

sion un rempart contre une condamnation à réparer le dommage subi par la société révisée ou l'un des actionnaires ou créanciers de celle-ci.

**4.2 Responsabilité pénale de l'organe de révision.** Le réviseur intervenant en principe pour constater des faits qui se sont déjà produits, il est peu probable qu'il se rende coupable d'une infraction, à titre de participant principal (auteur) ou même accessoire (instigateur ou complice). Dans ces conditions, l'entreprise de révision elle-même devrait très rarement engager sa responsabilité au sens de l'article 102 du *Code pénal* (CP [30]) [31]. Toutefois, un rapport de contrôle établi de manière délibérément fausse par l'organe de révision constitue un faux dans les titres (art. 251 CP) [32]. Le Tribunal fédéral a cependant considéré que l'absence d'indépendance, et partant l'indication inexacte dans le rapport de révision que l'organe de contrôle respecte les conditions d'indépendance, ne doit pas entraîner facilement une condamnation pour cette infraction [33]. Cette manière de voir, favorable à l'organe de révision, nous paraît justifiée.

L'article 39 al. 1 let. a de la *loi sur l'agrément et la surveillance des réviseurs* (LSR) [34] punit celui qui contrevient aux règles concernant l'indépendance au sens des articles 11 LSR et 728 CO. Il ne s'applique cependant pas dans la problématique qui nous occupe, les deux dernières normes citées ne concernant pas le contrôle restreint.

**4.3 Effets sur l'agrément.** À titre préliminaire, il sied de rappeler que l'organe de révision qui procède à un contrôle restreint doit au minimum être réviseur agréé. Autrement dit, il doit remplir un certain nombre de conditions pour obtenir son agrément auprès de l'Autorité de surveillance en matière de révision.

Conformément à l'article 17 LSR, le retrait de l'agrément peut être prononcé si le réviseur ne remplit plus les conditions d'agrément prescrites. Pour obtenir et conserver l'agrément

ment, il est nécessaire de disposer d'une réputation irréprochable. Comme exposé précédemment, la violation extrême du devoir d'indépendance peut également constituer un état de fait condamnable sur le plan du droit pénal, tel par exemple un faux dans les titres. De même, une violation répétée du

*«Si l'organe de révision collabore à la tenue de la comptabilité ou fournit d'autres prestations qui pourraient l'amener à contrôler son propre travail, il doit garantir une totale transparence sur le sujet en incluant une note spécifique dans le rapport de révision.»*

devoir d'indépendance n'est pas compatible avec la nécessité de disposer d'une réputation irréprochable. Partant, si un réviseur enfreint à plusieurs reprises ou de manière grave les dispositions légales en relation avec l'indépendance, l'autorité pourrait lui retirer son agrément (art. 17 LSR, art. 4 à 6 LSR).

**4.4 Effet sur la décision d'approbation des comptes.** Dans le cadre du contrôle restreint également, l'organe de révision est tenu d'établir un rapport à l'attention de l'assemblée générale. Celui-ci résume le résultat de la révision. Il doit contenir une mention du caractère restreint du contrôle, un avis sur le résultat de la révision, des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision et des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles, soit son agrément (art. 729 b CO).

L'information quant à l'indépendance de l'organe de révision est dès lors essentielle. Le Conseil fédéral, dans son message, a mentionné que, si l'organe de révision collabore à la tenue de la comptabilité ou fournit d'autres prestations qui pourraient l'amener à contrôler son propre travail, il doit garantir une totale transparence sur le sujet en incluant une note spécifique dans le rapport de révision [35]. Ce dernier doit être disponible avant que l'assemblée générale approuve les comptes annuels (art. 731 al. 1 CO).

Si la condition d'indépendance n'est pas remplie, il convient de constater que le rapport, à tout le moins l'indication attestant de l'indépendance, est faux. Le vote de l'assemblée générale relatif aux comptes repose dès lors sur une information erronée, et ce, même si dans le cadre du contrôle restreint le rapport ne contient aucune recommandation d'approuver les comptes annuels ou de les refuser et qu'il ne tend qu'à une assurance négative. Le présent chapitre indique quelles sont les conséquences de ce vote «erroné» sur l'approbation des comptes. Le Tribunal fédéral a, jusqu'à ce jour, laissé cette question ouverte [36].

L'article 731 CO stipule que si le rapport de révision n'a pas été présenté, la décision d'approbation des comptes annuels ainsi que la décision concernant l'emploi du bénéfice sont nulles. Sur la base de cette disposition, l'obligation découlant

de l'article 731 CO n'est satisfaite que si le rapport de révision est complet et formellement valable au sens de l'article 729 b CO [37]. Ainsi, s'il émane d'un organe de révision qui ne satisfait pas aux critères d'indépendance ou s'il ne fait pas état d'une situation qui pourrait donner l'impression que l'indépendance est restreinte, les conditions prescrites par l'article 729 al. 1 CO ne sont pas remplies et en conséquence la décision rendue par l'assemblée générale est nulle. Une telle issue signifie qu'elle ne peut pas produire d'effets. En d'autres termes, les dividendes qui auraient été versés après qu'elle ait été prise devraient en principe être restitués (les dispositions sur l'enrichissement illégitime étant réservées). Cela risque assurément de poser des problèmes pratiques (les actionnaires vont-ils être d'accord de restituer les dividendes? À défaut, la société sera-t-elle disposée à introduire une procédure à leur encontre?). Dans une telle hypothèse, il est recommandé de nommer très rapidement un nouvel organe de révision, de demander à ce dernier de rendre des rapports de révision pour les exercices en cause et enfin de convoquer une assemblée générale extraordinaire qui pourra approuver les comptes en question.

Pour les cas de peu de gravité, la sanction de nullité nous paraît disproportionnée et ne saurait dès lors être appliquée [38]. Une décision peut, dans ces situations, être annulée si une action est introduite. Conformément à l'article 706 CO, le conseil d'administration ainsi que chaque actionnaire peuvent attaquer en justice les décisions de l'assemblée générale. Une telle action doit toutefois être introduite au plus tard dans les deux mois qui suivent l'assemblée générale (art. 706 a CO). Partant, si la violation du caractère d'indépendance (ou si le fait que le rapport de l'organe de révision ne contient pas d'informations sur une activité du réviseur qui pourrait porter atteinte à son indépendance) est découverte après la fin de ce délai, la décision de l'assemblée générale sera effective. La distinction entre les cas de peu de gravité (annulation possible moyennant action) et les autres cas (nullité) s'avère dès lors extrêmement importante. À ce jour, et vu l'absence de casuistique, il est difficile de fournir des pistes précises. Toutefois, étant donné le but poursuivi par l'exigence d'indépendance, il nous apparaît que, si les intérêts des créanciers et/ou des actionnaires minoritaires peuvent être mis en péril, la nullité devrait être la règle.

**4.5 Conséquences sur les honoraires de l'organe de révision.** L'organe de révision a droit à une rémunération. Celle-ci dépend notamment de la diligence de l'organe de révision à remettre son rapport complet et dans les temps à l'assemblée générale.

Les relations entre l'organe de révision et la société se fondent sur le droit de la société anonyme pour les tâches exécutées en tant qu'organe de révision et sur le droit du mandat pour tous les autres services. La rémunération de l'organe de révision n'est pas traitée dans le cadre des dispositions sur la société anonyme. Cette question doit dès lors être examinée conformément au droit du mandat (art. 394 ss CO). En principe, la rémunération a pour objet le seul effort correctement fourni (obligation de moyen). Toutefois, la rémunération peut être réduite si le mandant prouve que son

mandataire n'a pas correctement accompli les services dus. Ainsi, si l'exécution défectueuse est assimilable à une totale inexécution, le droit à la rémunération peut être complètement supprimé (art. 82 CO). Dans ce contexte, la jurisprudence et une grande partie de la doctrine<sup>[39]</sup> admettent qu'il y a une inexécution complète si les services rendus se révèlent inutiles et/ou inutilisables. Si, comme cela a été exposé précédemment, la décision de l'assemblée générale s'avère nulle en raison du manque d'indépendance de l'organe de révision et/ou du manque d'informations fournies par celui-ci dans le cadre de son rapport, il convient de conclure que, sur le principe, il n'a pas exécuté correctement son mandat. Le défaut d'indépendance signifie qu'une nouvelle révision avec un autre organe de révision, éventuellement avec d'autres personnes et une autre organisation, devra être effectuée. Pour des raisons de crédibilité, de fiabilité, et afin de respecter le but de la loi, les personnes qui devront exécuter une nouvelle fois le mandat de révision devront reprendre le

conseil d'administration, respectivement la société, était informé du problème relatif à l'indépendance. En effet, cette dernière est une obligation à la charge de l'organe de révision qui se trouve, de par la systématique de la loi, dans le chapitre consacré à la société anonyme ayant trait à l'organe de révision. Il s'agit d'une obligation légale impérative. Le consentement éventuel de la société n'enlève pas le caractère illicite de la violation et ne permet pas de prétendre que le mandat a été correctement exécuté. Les honoraires devront donc être réduits, le consentement de la société pouvant toutefois être une circonstance limitant l'importance de cette diminution.

Pour clore ce chapitre, il convient de rappeler, pour relativiser quelque peu la portée pratique de l'enjeu, que le montant des honoraires dans le contrôle restreint n'est en général pas très élevé. Une solution transactionnelle devrait donc plus aisément être trouvée.

## 5. CONCLUSION

L'indépendance est une qualité fondamentale et pas seulement dans le domaine de la révision. Elle est une condition essentielle pour qu'un organe de contrôle puisse effectuer son mandat avec la diligence requise. Dans le contrôle ordinaire, les prescriptions en matière d'indépendance ont pour but de protéger les tiers, en particulier les créanciers et, pour les sociétés ouvertes au public, le marché des capitaux. Dans le cadre du contrôle restreint, la finalité est surtout de protéger les actionnaires minoritaires et les créanciers. Cependant, quel que soit le type de contrôle, la finalité du principe de l'indépendance est de renforcer la fiabilité, réelle et apparente, de l'organe chargé de réviser les comptes et de s'exprimer à leur propos.

Si, d'une manière générale, les attributions dont doit répondre l'organe de révision qui procède à un contrôle restreint sont définies de manière moins restrictive que lorsqu'il s'agit d'un contrôle ordinaire, la violation du principe d'indépendance doit être examinée de la même manière dans les deux types de contrôle, à l'exception évidemment du cas du régime assoupli visé à l'article 729 al. 2 CO. Dans ce contexte, les réviseurs pourraient craindre de se retrouver défendeurs dans de nombreuses procédures civiles. S'il est vrai que les créanciers et les actionnaires, en général lorsque la société est tombée en faillite, tentent souvent de s'en prendre à l'organe de révision en raison de sa solvabilité réelle ou supposée, les risques doivent être nuancés. D'une part, en principe, des arrangements sont fréquemment trouvés en dehors de toute procédure judiciaire. D'autre part, la condition de la causalité prévue à l'article 755 CO peut apporter une protection salutaire au réviseur. ■

*«Les relations entre l'organe de révision et la société se fondent sur le droit de la société anonyme pour les tâches exécutées en tant qu'organe de révision et sur le droit du mandat pour tous les autres services.»*

travail depuis la base. Ainsi, dans ce cas, il nous semble qu'aucune rémunération n'est due à l'organe de révision et qu'il devrait en outre restituer les honoraires perçus.

Dans les cas de violation de peu de gravité, et si la décision n'est pas contestée dans un délai de deux mois, la décision de l'assemblée générale sera effective et les comptes approuvés. Il n'est toutefois pas possible de considérer que l'organe de révision a effectué correctement son mandat. En effet, un doute subsiste quant à la crédibilité et à la fiabilité de l'activité réalisée. De par la loi et les normes de la profession en vigueur, l'organe de révision sait qu'il doit être indépendant. Si tel n'est pas le cas, il n'a pas exécuté son mandat correctement. Partant, dans une telle hypothèse, sa rémunération doit être réduite. L'ampleur de la réduction dépendra des circonstances (gravité de la violation, contenu matériel du rapport, attitude de la société, mise en péril des intérêts des créanciers et/ou des actionnaires minoritaires, etc.).

Pour s'opposer à une réduction de ces honoraires, l'organe de révision ne peut à notre sens pas se prévaloir du fait que le

**Notes:** 1) Code des obligations, RS 220. 2) Pascal Montavon, Jean-Marc Wichser, Droit suisse de la révision, Lausanne 2009, p. 148 et références doctrinales citées. 3) Chapitre I, lettre F, chiffre 1 des Directives 2007. 4) Chapitre I, lettre F, chiffre 3 des Directives 2007. 5) Chapitre I, lettre F, chiffre 2 des Directives 2007. 6) Henri Peter, Francesca Cavadini, in: Pierre Tercier, Marc Amstutz (édit.), Com-

mentaire romand. Code des obligations II, Bâle 2008, N. 3 ad art. 728 CO, p. 1193. 7) Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 13 ad art. 728 CO, p. 1194. Sur la définition de la notion d'indépendance, voir également: NCR, annexe B, «La notion d'indépendance» et l'article 1 des Directives 2007. 8) Projet de Manuel suisse d'audit (P-MSA), Tome 2, chapitre 3.3.1.2. 9) Pascal Montavon, Jean-Marc

Wichser, op. cit., p. 177; Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 6 ad art. 729 CO, p. 1230. 10) Henri Peter, Francesca Cavadini, op. cit., N. 16-46 ad art. 728 CO, pp. 1195-1201. 11) «L'entreprise de révision et ses collaborateurs n'assument aucune fonction de gestion ou de décision auprès d'un client soumis au contrôle» (NCR, annexe B, «Faits autorisés/non autorisés», lettre b.

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 zurückerstatuen. BP/CW/CHW