

CH_VB 2003-2410 3745 vom 20. Juli 2004

Bundesverwaltung, 2004-07-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_2003-2410_3745_

FR: CH_VB 2003-2410 3745 du 20 juillet 2004

IT: CH_VB 2003-2410 3745 del 20 luglio 2004

Erwägungen

E. 23

N 02.405; BO 2003 N 797 ss.

E. 24

N 02.3646; BO 2003 N 797 ss, E 2003 1018.

3764 motion de la minorité Randegger a été adoptée par le Conseil national, le 4 juin 2003, et par le Conseil des Etats, le 2 octobre 2003. La motion charge le Conseil fédéral de présenter avant la fin 2003, indépendamment de la loi prévue sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (cf. ch. 1.2), de nouvelles règles sur l'indépendance des organes de révision par rapport aux sociétés anonymes (et éventuellement à d'autres formes de sociétés). Le présent projet formule des propositions concrètes visant à renforcer l'indépendance de l'organe de révision. La mise en œuvre des nouvelles dispositions sera garantie par la création d'une nouvelle autorité de surveillance des entreprises de révision de sociétés ouvertes au public. Le Conseil fédéral propose de classer la motion. 1.3.4 Motion Bühler: surveillance des sociétés de révision La motion «Surveillance des sociétés de révision»²⁵ déposée, le 20 mars 2003, par le conseiller national Gerold Bühler charge le Conseil fédéral de présenter au Parlement avant la fin de 2003 un message portant création d'une autorité d'agrément et de surveillance des sociétés de révision. Du point de vue de l'organisation, elle propose d'inclure la nouvelle autorité de surveillance dans la future surveillance intégrée des marchés financiers (FINMA). Le projet de nouvelle loi fédérale sur la surveillance de la révision prévoit la mise en place d'une procédure d'agrément des réviseurs. Il soumet également les organes de révision des sociétés ouvertes au public à une surveillance permanente de l'Etat. En toute logique, les tâches qui relèvent de l'agrément et de la surveillance sont confiées à la même instance. Sur le plan organisationnel, la motion suggère d'intégrer l'autorité de surveillance des organes de révision dans la future surveillance des marchés financiers, mais elle n'est pas impérative sur ce point. Le projet propose la création d'un établissement autonome de droit public (art. 29 P LSR). Ce n'est qu'au moment de la mise en œuvre de cette nouvelle autorité qu'il sera opportun de réfléchir à son éventuelle intégration dans le futur organe de surveillance des marchés financiers. Le 16 juin 2003, le Conseil fédéral a proposé au Parlement de transformer la motion en postulat. L'intervention n'a pas encore été traitée par les Chambres fédérales. 1.4 Aperçu du projet 1.4.1 Nouvelle réglementation de l'obligation de révision Le projet prévoit une réglementation entièrement nouvelle de l'obligation de révision pour la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée, la société coopérative, l'association et la fondation.

E. 25

N 03.3113.

3765 S'agissant des corporations qui ont une activité économique, la réglementation actuelle, subordonnée à la forme juridique, est remplacée par une réglementation indépendante de celle-ci, basée sur des critères différenciés selon les conditions matérielles. La forme de droit est sans objet pour la révision des comptes dans la mesure où la responsabilité des personnes morales est limitée au patrimoine de la société. Il est donc logique d'harmoniser l'obligation de révision entre les diverses formes juridiques, mais en veillant à instaurer un système différencié tenant compte de la taille de l'entreprise et d'autres critères importants. Dans ce contexte, les objectifs de protection suivants doivent être sauvegardés: – Dans les sociétés ouvertes au public, la révision sert en premier lieu à protéger les investisseurs. Elle est aussi une condition du bon fonctionnement du contrôle de la gestion de l'entreprise par le marché. – Dans toutes les autres entreprises d'une certaine importance économique, la révision est également justifiée par des intérêts publics. Un développement économique durable et la garantie de l'emploi à long terme présupposent une surveillance suffisante de l'entreprise. La révision est l'un des piliers de cette surveillance et se situe donc dans l'intérêt de l'économie dans son ensemble. – Dans les sociétés privées, la révision peut être dictée par le besoin de protéger les personnes disposant d'une participation minoritaire. A ce titre, elle est garante d'un minimum de loyauté dans les rapports annuels adressés aux propriétaires de l'entreprise. Suivant les circonstances matérielles et personnelles, elle peut s'avérer très importante, surtout lorsque des personnes participant à la direction de l'entreprise détiennent la majorité des parts de la société et que des associés minoritaires ne sont pas représentés dans les organes dirigeants. – Dans les formes juridiques où la responsabilité est limitée au patrimoine de la société, la révision garantit également la protection des créanciers; des comptes annuels dûment vérifiés doivent donner une image du substrat de responsabilité de la société. La nouvelle réglementation de la révision doit être guidée par ces quatre objectifs, mais doit également se limiter à ceux-ci. La définition de l'obligation de révision et les modalités de la révision doivent, d'une part, être conçues en fonction de ces objectifs de protection. D'autre part, il s'agit de peser les intérêts en présence et de prendre en considération les charges en temps et en argent qui en découlent pour les entreprises. Dans le cadre de cette pesée d'intérêts, le but de la protection des créanciers dans les petites entreprises, dans lesquelles les rapports sont relativement transparents, n'est pas absolument prioritaire: celui qui conclut un contrat avec une société qui ne dispose que d'un capital restreint sait que le substrat de responsabilité est limité (l'inscription au registre du commerce crée la transparence nécessaire). Alors que l'organe de révision n'offre qu'une garantie limitée, d'autres moyens permettent, dans la pratique, aux créanciers d'obtenir une protection au moins équivalente, voire supérieure; il faut notamment mentionner l'évaluation du comportement de la société en matière de paiements, les renseignements de tiers au sujet de la solvabilité ou encore la fourniture de sûretés. En outre, les créanciers importants peuvent toujours, lors de l'établissement des rapports contractuels, exiger une révision qui réponde aux exigences du cas concret. La renonciation à l'obligation de révision pour les petites entreprises paraît soutenable sur la base de cette pesée

3766 d'intérêts ainsi que du point de vue du droit comparé; une obligation de contrôle ordinaire irait en revanche trop loin. Avec le nouveau système prévu par le présent projet, l'obligation de révision n'est plus un critère déterminant pour le choix de la forme juridique, toutes les PME bénéficiant, en principe, des mêmes allègements, quelle que soit leur forme juridique. Aussi le choix de la forme juridique la mieux adaptée à l'entreprise ne sera plus influencé par une réflexion sur le coût de la révision qui n'a pas sa place dans ce contexte.

Conformément à la conception actuelle du droit des sociétés, la réglementation relative à l'organe de révision est intégrée dans les dispositions du code des obligations sur la société anonyme (la raison étant que le législateur n'a pas prévu de partie générale sur le droit des sociétés et que cette fonction revient au droit de la société anonyme). Pour garantir l'homogénéité du système, des renvois dits dynamiques²⁶ au droit de la société anonyme seront introduits dans le droit de la Sàrl, de la société coopérative, de l'association et de la fondation (art. 818 et 906 P CO et art. 69b et 83b P CC). Lorsque des exigences différenciées se sont imposées, les dispositions requises ont été intégrées dans le dispositif légal concerné.

1.4.1.1 Sociétés ouvertes au public Une série de malversations commises en Suisse et à l'étranger ont sérieusement ébranlé la confiance des investisseurs dans la révision. L'attestation de vérification délivrée par l'organe de révision est considérée comme un avis qualifié sur la situation financière d'une société et peut donc avoir un certain poids dans les décisions de placement. Pour cette raison, les sociétés qui font appel au marché des capitaux, soit par le biais d'une cotation en bourse de leurs titres de participation, soit par l'émission d'obligations d'emprunt, doivent se soumettre au contrôle ordinaire d'un organe de révision particulièrement qualifié. Mais la révision vise également à assurer le bon fonctionnement du système en permettant au marché, c'est-à-dire à la bourse, de contrôler l'efficacité de la gestion de l'entreprise: le contenu informationnel du cours boursier des titres de participation et des obligations d'emprunt des entreprises dépend de la fiabilité des informations disponibles. L'organe de révision doit pouvoir se porter garant de cette fiabilité dans le cadre de son mandat de révision.

1.4.1.2 Entreprises d'une certaine importance économique Dans l'ensemble, l'obligation de révision doit être évaluée de la même manière pour les autres grandes entreprises ayant une certaine importance économique: comme pour les sociétés ouvertes au public, le contrôle ordinaire répond ici à un intérêt public. Selon le projet, les critères permettant de juger si une entreprise a une certaine importance économique sont le total du bilan, le chiffre d'affaires et la moyenne

E. 26

Voir Heinrich Koller, Hanspeter Kläy, *Das Mittel der gesetzlichen Verweisung im Gesellschaftsrecht*, in: *Aktienrecht 1992–1997 Versuch einer Bilanz*, Mélanges Rolf Bär, Berne 1998, p. 193 ss.

3767 annuelle des emplois à plein temps (art. 727, al. 1, ch. 2, P CO). Les mêmes critères figurent déjà dans le code des obligations (art. 663e, al. 2, et art. 727b, al. 1, CO) et dans la loi sur la fusion (art. 2, let. e, LFus)²⁷. Ils sont également utilisés dans les directives européennes pour différencier les exigences légales applicables aux sociétés²⁸. Une entreprise a une certaine importance économique lorsque, en l'espace de deux exercices successifs, deux des valeurs suivantes sont dépassées: – total du bilan de 6 millions de francs; – chiffre d'affaires de 12 millions de francs; – 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle. Il n'existe pas de statistique des bilans; les données disponibles sur les chiffres d'affaires sont les suivantes:

Chiffre d'affaires	Nombre d'entreprises	%
0 à 999 999 francs	220 329	73,6 %
1 million à 4,99 millions de francs	58 641	19,6 %
5 millions à 9,99 millions de francs	9 520	3,2 %
10 millions à 19,99 millions de francs	5 079	1,7 %
20 millions à 29,99 millions de francs	1 855	0,6 %

E. 30

Voir International Standards on Auditing, Engagements to Review Financial Statements (ISA 910) ainsi que les Normes d'audit Edition 2001 de la Chambre fiduciaire, p. 145 ss. (Norme 20). La Norme 20 reprend le contenu de l'ISA 910. Au 31 décembre 2004, les nouvelles Normes d'audit suisses (NAS) remplaceront l'actuel recueil de normes d'audit. Dans la version provisoire de la Chambre fiduciaire de septembre 2003, l'examen succinct est réglé dans la NAS 910, par analogie à l'ISA 910.

3770 Le contrôle restreint offre divers allègements par rapport au contrôle ordinaire, notamment sur les plan de l'étendue et de l'intensité ainsi d'es exigences professionnelles posées à l'organe de révision. Il s'ensuit une charge de travail et des coûts comparativement plus faibles. En instituant le contrôle restreint, il est possible d'accéder à la demande d'allègements financiers formulée par les PME, tout en ayant la certitude que les comptes vérifiés sont exempts d'erreurs majeures. Pour assurer la fiabilité de la révision à l'égard des tiers il est indispensable de délimiter clairement les deux types de contrôles, raison pour laquelle le fait que l'on a procédé à un contrôle restreint doit être indiqué explicitement dans le rapport de révision (art. 729b, al. 1, ch. 1, P CO). Les principales différences entre le contrôle ordinaire et le contrôle restreint sont résumées dans le tableau ci-dessous. Critère

Contrôle ordinaire	Contrôle restreint
Qualifications professionnelles	exigences sévères (art. 4 P LSR):

exécution par des experts-réviseurs agréés	exigences moins sévères pour la pratique professionnelle (art. 5 P LSR):
exécution par des réviseurs agréés ou par des experts-réviseurs agréés	Indépendance exigences élevées (art. 728 P CO)

système d'alternance des réviseurs responsables (art. 730a, al. 2, P CO)	exigences réduites en cas de collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que de fourniture d'autres prestations pour la société soumise au contrôle (art. 729 P CO)
pas d'alternance des réviseurs responsables (art. 730a, al. 2, P CO)	Ampleur du contrôle étendu (art. 728a P CO)
moins étendu (art. 729a P CO)	Intensité du contrôle détaillé sommaire; limité à certains contrôles (art. 729a, al. 2, P CO)
Rapport de révision détaillé à l'intention du conseil d'administration et rapport de révision succinct à l'intention de l'assemblée générale (art. 728b P CO)	uniquement rapport de révision succinct à l'intention de l'assemblée générale (art. 729b P CO)
Avis obligatoires violations de la loi, des statuts, du règlement d'organisation ou en cas de surendettement (art. 728c P CO)	seulement en cas de surendettement (art. 729c P CO)

3771 1.4.1.5 Entreprises individuelles, sociétés en nom collectif et sociétés en commandite
Selon le droit en vigueur, les entreprises individuelles, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite sont en principe astreintes à la tenue de livres mais ne sont soumises à aucune obligation de révision (art. 957 en relation avec les art. 934, 552 s. et 594, al. 3, CO). L'avant-projet LECCA prévoyait de soumettre à l'obligation de révision les entreprises individuelles, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite inscrites au registre du commerce ou tenues de le faire lorsque certaines valeurs limites seraient atteintes (total du bilan de 4 millions de francs, chiffre d'affaires de 8 millions de francs, 50 emplois à plein temps)³¹. L'associé de la société en nom collectif ou de la société en commandite peut s'informer quand il le souhaite sur la situation financière de la société (art. 557, al. 2, et art. 598, al. 2, en relation avec l'art. 541 CO; art. 600, al. 3, CO). Par conséquent, une révision n'est pas nécessaire du point de vue des rapports internes. Sur le plan externe, l'instauration d'une obligation de révision ne s'impose pas non plus. D'abord, l'activité commerciale de ce type de sociétés est la plupart du temps limitée. Ensuite, la

responsabilité personnelle des associés, au moins de certains d'entre eux, protège mieux le créancier qu'une obligation de révision. Enfin, si le marché et la situation l'exigent, les bailleurs de fonds ont toujours la possibilité de demander l'établissement et le contrôle des comptes en conformité avec les règles de la profession. En pratique, aucun besoin de légiférer n'a été ressenti jusqu'ici et le projet n'introduit donc aucune révision obligatoire en l'espèce.

1.4.2 Définition plus précise des attributions de l'organe de révision

Conformément au droit en vigueur, l'organe de révision doit vérifier si la comptabilité, les comptes annuels et la proposition concernant l'emploi du bénéfice résultant du bilan sont conformes à la loi et aux statuts (art. 728, al. 1, CO). Cette description générale du mandat de révision a soulevé des questions insolubles et créé des difficultés de délimitation dans la pratique. Le flou régnant autour du mandat des réviseurs a aussi conduit l'opinion publique à trop attendre de l'organe de révision, phénomène que l'on qualifie aussi d'audit expectation gap. Même dans les milieux économiques, on croit souvent que l'organe de révision doit passer toute l'entreprise au peigne fin et qu'un rapport de révision sans réserve est une sorte de marque de qualité garantissant la viabilité économique et la bonne gestion de la société³². Le rapport de révision offre une certaine garantie que le bilan et le compte de pertes et profits donnent une image adéquate de la situation financière de l'entreprise. Il n'en reste pas moins que le mandat de l'organe de révision est limité.

E. 31

Art. 43 AP LECCA, Rapport de la Commission d'experts «Droit comptable» du 29.06.1998, p. 30.

E. 32

Voir à ce propos et au sujet de ce qui suit: Forstmoser, Meier-Hayoz, Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Berne 1996, par. 33 N 33 ss.

3772 – La révision consiste à vérifier la comptabilité, les comptes annuels et les comptes de groupe, mais seulement dans la perspective de leur conformité à la loi, aux statuts et, le cas échéant, à un cadre de référence privé (art. 728a, al. 1, ch. 1, et art. 729a, al. 1, ch. 1, P CO). Ainsi, le réviseur ne contrôle pas si, objectivement, les actifs sont évalués correctement mais uniquement si les principes d'évaluation légaux et statutaires sont respectés. Comme la loi tolère les sous-évaluations – et les rend même quelquefois obligatoires –, les comptes annuels, même conformes à la loi à tous points de vue, ne permettent pas de tirer directement des conclusions sur la valeur de l'entreprise. Le futur projet législatif sur l'établissement des comptes (cf. ch. 1.2.3.2) devra réduire cette disparité et faire en sorte que l'établissement des comptes soit plus proche du principe de la présentation fidèle (true and fair view). – A moins qu'il ne détecte un risque de surendettement, l'organe de révision n'est pas habilité à formuler un jugement sur la situation financière de la société et encore moins sur la structure de son patrimoine – notamment sa trésorerie, le ratio de fonds propres ou le rapport entre immobilisations et actifs circulants. – Enfin, l'organe de révision n'a pas une obligation générale de surveillance de la gestion. Fondamentalement, il ne lui appartient pas de juger de la qualité de la gestion de l'entreprise. D'ailleurs, le savoir-faire en la matière lui ferait bien souvent défaut (cf. ch. 1.3.1).

Le conseil d'administration répond de sa gestion devant les propriétaires de l'entreprise. Si ces derniers ne sont pas satisfaits, il appartient à l'assemblée générale de mettre le conseil d'administration face à ses responsabilités et, le cas échéant, de le remplacer.

Il n'empêche que, s'il constate des irrégularités dans le cadre de son contrôle, l'organe de révision a l'obligation de les signaler (art. 728c et 729c P CO). Pour autant, on ne saurait attendre de lui quelque chose qu'il ne soit en mesure de fournir avec les qualifications qui sont les siennes. Tout cela pour dire qu'on ne peut pas se prononcer valablement sur la santé d'une entreprise, sur la qualité de sa gestion ou sur sa viabilité sur la base du seul rapport de l'organe de révision. Le projet prévoit une définition beaucoup plus précise des attributions de l'organe de révision que dans le droit actuel, mais, pour des raisons matérielles, il n'intervient pas dans l'attribution des fonctions au sein de la société. Le conseil d'administration répond toujours de l'établissement des comptes, de leur publication et du rapport. Dans ce contexte, la description plus précise des attributions de l'organe de révision poursuit deux objectifs. D'une part, cela permet de mieux délimiter les responsabilités et d'éviter de la sorte des actions en responsabilité injustifiées. D'autre part, cela place l'organe de révision très clairement devant ses responsabilités. Pour la description détaillée des attributions de l'organe de révision, nous renvoyons le lecteur aux explications données dans la partie spéciale de ce message (contrôle ordinaire à l'art. 728a P CO; contrôle restreint à l'art. 729a P CO).

3773 1.4.3 Exigences auxquelles les organes de révision doivent satisfaire Lorsque la loi prescrit un organe de révision, elle doit aussi définir des exigences professionnelles minimales pour les réviseurs afin de garantir la fiabilité du contrôle. Le projet prévoit des critères différenciés en fonction du type de révision et de la taille de l'entreprise soumise à révision. – En règle générale, le contrôle ordinaire doit être confié à un expert-réviseur agréé (art. 727b, al. 2, P CO). – Le contrôle ordinaire des sociétés ouvertes au public incombe exclusivement aux entreprises de révision sous surveillance de l'Etat (art. 727b, al. 1, P CO). Ces dernières sont soumises aux mêmes exigences que les experts-réviseurs agréés (art. 9, let. a, P LSR), mais doivent en plus fournir une documentation complète sur l'entreprise (art. 10 P LSR) et être inscrites au registre du commerce (art. 2, let. b, P LSR). La différence essentielle entre les experts-réviseurs agréés et les entreprises de révision sous surveillance de l'Etat tient au fait que ces dernières sont soumises à un régime de surveillance étatique (art. 17 ss P LSR) et ont des obligations spécifiques découlant de cette surveillance (art. 11 ss P LSR). – Le contrôle restreint doit être confié à un réviseur agréé. Les critères concernant la formation sont essentiellement les mêmes que pour les experts-réviseurs agréés. En revanche, au-delà des diplômes requis seule une courte expérience professionnelle est exigée (art. 5 P LSR). Le réviseur qui veut être agréé doit également produire un diplôme qui établit qu'il dispose des connaissances requises. – Lorsqu'une société remplit les conditions d'exemption de l'obligation de révision (art. 727a, al. 2, P CO), elle a le droit de confier le contrôle à un réviseur qui ne remplit pas les exigences requises pour l'agrément, par exemple une personne sans qualifications professionnelles (voir explications relatives à l'option d'assouplissement du régime obligatoire – opting down – au ch. 1.4.5). Les exigences auxquelles les experts-réviseurs agréés et les réviseurs agréés doivent satisfaire sont définies dans la nouvelle loi fédérale sur la surveillance des réviseurs (art. 4 ss P LSR). Pour prendre en considération l'hétérogénéité de la demande de prestations en matière de révision, le projet définit les conditions d'agrément en des termes aussi larges que possible. Il importe de ne pas créer une situation où les titulaires de certains diplômes détiendraient un monopole de fait sur l'exercice de quelques fonctions. Des formations moins spécifiques peuvent aussi apporter des qualifications professionnelles suffisantes si les lacunes dans certains domaines capitaux sont compensées par une longue expérience pratique. Pour les exigences en termes de formation et de pratique

professionnelle, le projet s'aligne sur les réglementations de l'Union européenne (voir ch. 5) et des Etats voisins en la matière. Mais compte tenu de la diversité des formations en Suisse, il se limite au plus petit dénominateur commun au regard du droit comparé.

3774 La liste des formations est légèrement plus complète que celle prévue dans la législation actuelle sur les réviseurs particulièrement qualifiés³³.

1.4.4 Indépendance de l'organe de révision

1.4.4.1 Contrôle ordinaire

Si la révision doit attester de la fiabilité des comptes annuels, la neutralité et l'objectivité du réviseur doivent être garanties. Fondamentalement, l'indépendance est un état psychique intérieur qu'une norme ne saurait réglementer que de manière imparfaite³⁴. Néanmoins, la loi a le devoir d'interdire les rapports de dépendance manifestes. Si l'objet des dispositions légales sur l'indépendance est une réalité extérieure, telle qu'elle peut être perçue par les tiers, la finalité de ce dispositif normatif est l'impartialité et l'intégrité du réviseur, c'est-à-dire des réalités purement subjectives et difficilement vérifiables. Pour les tiers, l'absence de signes extérieurs de partialité témoigne d'une indépendance suffisante. A contrario, s'il apparaît qu'un rapport de dépendance lie le réviseur à la société, la révision et les comptes ne sont pas dignes de confiance aux yeux des tiers. Il faut donc exiger de l'organe de révision qu'il s'abstienne de tout ce qui pourrait restreindre dans les faits ou donner l'impression de restreindre son indépendance (art. 728, al. 1, P CO; voir également le commentaire de cette disposition). Le droit actuel ne réglemente pas la question de l'indépendance de manière très détaillée (art. 727c CO) et laisse aux organes d'autorégulation de la branche et à la jurisprudence le soin de concrétiser les règles légales. Cette approche n'a cependant pas su s'imposer de manière générale dans la pratique. Les développements survenus en Suisse et à l'étranger ont d'ailleurs montré qu'en matière d'indépendance, il était nécessaire de créer un cadre normatif détaillé, du moins pour les plus grandes sociétés. Le projet établit une liste non exhaustive de situations qui ne sont pas compatibles avec l'exigence d'indépendance de l'organe de révision car elles créent au moins l'impression d'un rapport de dépendance (art. 728, al. 2, P CO). La fiabilité de la révision revêt un intérêt public majeur, ce qui justifie que l'on fixe des exigences sévères en matière d'indépendance pour le contrôle ordinaire. Au vu de la nouvelle réglementation, il y a donc lieu d'examiner avec rigueur la question de l'indépendance, même pour les situations qui ne sont pas expressément prévues par la loi. Dans le droit actuel, la description des exigences légales en matière d'indépendance est fortement marquée par la volonté de ménager les petites entreprises. Avec la nouvelle réglementation il est possible, jusqu'à un certain point, de définir des critères différenciés pour le contrôle ordinaire, le contrôle restreint et le contrôle facultatif, ce qui se traduit par des règles mieux appropriées à chaque niveau.

E. 33

Ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RS 221.302).

E. 34

Voir Günther Schultz, *Fachliche Qualifikation und Unabhängigkeit der Revision*, *L'expert-comptable suisse*, 1991, 546 ss, 548.

3775 1.4.4.2 Contrôle restreint Pour atteindre son but, la révision doit être indépendante et objective. C'est aussi le cas pour le contrôle restreint, mais dans ce cas on a renoncé à concrétiser les détails de l'indépendance requise (voir art. 728 P CO pour le contrôle ordinaire). La situation des PME est prise en compte au moyen d'une norme particulière

(art. 729, al. 2, P CO). Mais pour conserver à la révision toute sa valeur, surtout à l'égard des tiers, les situations qui pourraient donner l'impression d'un rapport de dépendance ou d'un jugement partial doivent absolument être évitées en matière de contrôle restreint également.

1.4.4.3 Contrôle facultatif L'opting out prévu pour les PME (art. 727a, al. 2, P CO) implique aussi une possibilité d'alléger considérablement les exigences en matière d'indépendance de l'organe de révision. Comme elles peuvent renoncer à la révision, les entreprises peuvent aussi décider de faire tout de même contrôler leurs comptes, mais par un réviseur qui ne satisfait pas entièrement aux exigences de la loi en matière d'indépendance (opting down, voir ch. 1.4.5). Pour les plus petites entreprises, cette possibilité revêt une grande importance pratique car il est très fréquent qu'elles fassent appel aux conseils de leur organe de révision lors de l'établissement des comptes. Pour les SA, cette possibilité apporte une nette amélioration par rapport au droit en vigueur. Selon l'art. 727c, al. 1, CO, l'organe de révision ne peut exécuter pour la société soumise à révision des travaux incompatibles avec son mandat de vérification. Cette interdiction a notamment pour but de signaler explicitement que le réviseur ne peut tenir lui-même la comptabilité de la société³⁵. Pourtant cette interdiction est souvent impossible à respecter en raison des lacunes assez souvent constatées dans la comptabilité de l'entreprise soumise à révision. Dans une étude conduite par l'Université de Saint-Gall en 2001, 85 % des réviseurs interrogés ont admis devoir intervenir occasionnellement dans la tenue des livres et dans le bouclage des comptes annuels de l'entreprise contrôlée (opération également appelée «audit intégré» ou embedded audit). Environ 60 % d'entre eux le font sans veiller à ce que les différents types de prestations soient fournis par des personnes ou des entités différentes. Le phénomène de l'audit intégré se rencontre surtout chez les PME Il est beaucoup plus rare dans les grandes entreprises ou dans les sociétés cotées en bourse. Ces résultats montrent une forme de segmentation des services de révision en Suisse: si l'indépendance du contrôle des comptes est bien réelle dans les sociétés ouvertes au public et dans les autres grandes entreprises, dans les PME c'est l'audit intégré qui prévaut³⁶. A l'avenir, pour répondre aux besoins de la pratique, l'opting out autorisera le cumul des prestations de conseil en matière comptable avec la tenue des comptes (compilation) et l'exécution d'un contrôle restreint (review). Le projet prend ainsi en considération le fait que de nombreuses PME, soit pour des raisons personnelles, soit pour des raisons de qualifications, ne sont pas en mesure de tenir leurs livres ou de bou-

E. 35

Voir Peter Böckli, *Schweizer Aktienrecht*, 2e éd., Zurich 1996, N 1792.

E. 36

Voir Kersten Alexander Honold, *Wirtschaftsprüfung und das Konzept der «Levels of Assurance»*, thèse, Saint-Gall 2003, 267 ss, 273 ss, 285 ss.

3776 cler leurs comptes annuels sans assistance externe. Faire appel à d'autres conseillers pour chaque type de prestations serait lourd de conséquences financières pour les petites entreprises. Dans ce sens, l'aide que peut apporter le réviseur représente une solution efficace et avantageuse. Les entraves à l'indépendance de la révision qui en découlent paraissent toutefois supportables si cette pratique reste circonscrite aux petites entreprises.

1.4.5 Résumé: deux types d'obligations de révision et un système d'options

Pour résumer, le projet prévoit l'articulation suivante de l'obligation de révision. D'une manière générale, l'obligation de révision concerne toutes les SA, les Sàrl et les sociétés coopératives. Il existe

deux types de révision qui se distinguent par l'objet et l'ampleur du contrôle. – Les sociétés ouvertes au public et les entreprises d'une certaine importance économique doivent se soumettre à un contrôle ordinaire. S'il s'agit d'une société ouverte au public, l'organe de révision doit être une entreprise de révision sous surveillance de l'Etat. Les autres entreprises d'une certaine importance économique doivent désigner un expert-réviseur agréé. – Toutes les autres entreprises peuvent se contenter d'un contrôle restreint. L'organe de révision, dans ce cas, doit être un réviseur agréé. La société doit avoir la possibilité d'aménager ce régime de base selon les circonstances et ses besoins effectifs, tant qu'elle reste en accord avec les objectifs de protection de la révision (cf. ch. 1.4.1). C'est pourquoi le système a été assorti d'options. Les sociétés disposent des possibilités suivantes: – Opting up (option de durcissement du régime obligatoire): si, légalement, la société n'est astreinte qu'à un contrôle restreint, une minorité représentant au moins 10 % du capital social peut exiger un contrôle ordinaire par un expert-réviseur agréé (art. 727a, al. 2, art. 818, al. 1, art. 906, al. 2, ch. 1 et 2, P CO; voir aussi la réglementation applicable à l'association, art. 69b, al. 1, ch. 3, P CC). Tout associé personnellement responsable ou à qui incombe une obligation de faire des versements supplémentaires jouit du même droit (art. 818, al. 2 et art. 906, al. 2, ch. 3, P CO; pour l'association, art. 69b, al. 1, ch. 2, P CC). Dans le cadre de ces droits de protection instaurés par la loi, les associés disposant du droit de vote peuvent définir librement les modalités d'application de l'option. Ils peuvent exiger un contrôle ordinaire au sens des dispositions légales ou alors, par exemple, se contenter d'un contrôle ordinaire par une personne qui n'est pas agréée en tant qu'expert-réviseur. – Opting out (option d'exemption du régime obligatoire): lorsque la société est uniquement astreinte à un contrôle restreint, elle a la possibilité de se soustraire à cette vérification si elle ne compte pas plus de dix emplois à plein temps et moyennant le consentement de tous les associés (art. 727a, al. 2, art. 818, al. 1, et art. 906, al. 1, P CO). Lorsque les effectifs sont plus importants ou qu'il n'existe pas de consensus entre les associés ou actionnaires, le contrôle restreint est une condition minimale indispensable pour garantir la protection des travailleurs ou des intérêts des minorités. Cette réglementa-

3777 tion permet à pratiquement 88 % des entreprises de se passer de révision (voir tableau au ch. 1.4.1.2). Le critère du consentement de l'ensemble des associés est moins radical qu'il n'y paraît de prime abord, car la majorité des petites entreprises sont des sociétés unipersonnelles ou ne comptant pas plus de trois à cinq associés et dans lesquelles le consensus est la règle. L'opting out doit être exclu a priori pour le contrôle ordinaire puisque, comme cela a déjà été exposé, dans les entreprises ayant une certaine importance économique la révision répond à un intérêt public. – Opting down (option d'assouplissement du régime obligatoire): les sociétés auxquelles la loi autorise à adopter la mesure d'opting out peuvent aussi choisir l'opting down. Au lieu de se passer complètement de la révision, elles peuvent – aux mêmes conditions – simplement ignorer certaines dispositions de la loi. Il est, par exemple, possible de se tenir au principe du contrôle restreint, mais de désigner comme organe de révision une personne qui ne satisfait pas aux conditions requises pour l'agrément. Il est permis de prendre quelque distance par rapport aux critères généraux d'indépendance et d'impliquer l'organe de révision dans les processus de tenue des livres ou d'établissement des comptes annuels. – Opting in (option de régime contractuel): dans la pratique, un grand nombre d'entreprises qui pourraient se dispenser d'une révision en vertu de la réglementation proposée, devront tout de même faire contrôler leurs comptes car des créanciers l'exigent sur une base contractuelle. Il en résulte une sorte de opting in des créanciers. Les modalités exactes de la révision relèvent

de la convention entre les parties. Un tel opting in présuppose toutefois une position de négociation suffisamment forte, dont peuvent disposer notamment les banques, les bailleurs de locaux commerciaux et les fournisseurs importants. Pour ce qui est des autres créanciers, d'autres moyens existent afin de garantir leurs relations commerciales (cf. ch. 1.4.1). Compte tenu des objectifs de protection visés, la présente conception offre une grande liberté à l'entreprise. Elle permet notamment de restreindre l'obligation de révision pour réduire les coûts qui en résultent tout en protégeant les intérêts qui doivent l'être. L'opting out et l'opting down ne valent que par la vérification des comptes annuels par l'organe de révision. Dans les autres situations où la loi prévoit une vérification ou une attestation par un expert-réviseur agréé ou par un réviseur agréé (p. ex. art. 732, al. 2, P CO concernant la révision de la réduction du capital de la SA; voir le commentaire de l'art. 2 P LSR), il ne saurait être question de renoncer à la vérification ou à l'attestation exigée en raison des intérêts protégés par la loi. L'obligation de révision a également été modulée en fonction des besoins particuliers des associations et des fondations (art. 69b et 83b P CC). Seules les grandes associations sont assujetties à l'obligation de révision. Pour les fondations, l'obligation de révision est générale, l'autorité de surveillance peut cependant les en exempter. Pour la compatibilité PME du système d'options, nous renvoyons le lecteur au ch. 3.3.2.1.

3778 1.4.6 Assurance-qualité externe par un organe étatique de surveillance 1.4.6.1

Problèmes d'exécution du droit actuel L'abolition de la révision «de profane» voulue par la révision du droit de la société anonyme de 1991 n'a été que formelle (cf. ch. 1.1.2). D'une part, la formulation des exigences légales concernant les qualifications des réviseurs est trop vague (art. 727a CO: «Les réviseurs doivent avoir les qualifications nécessaires à l'accomplissement de leur tâche auprès de la société soumise à révision»). D'autre part, aucun instrument efficace ne permet de mettre en œuvre les exigences légales. La procédure de révocation de l'organe de révision par les tribunaux civils sur plainte des créanciers ou des actionnaires (art. 727e, al. 3, CO) s'est avérée peu praticable et n'a pas réussi à s'imposer. La mise en œuvre des exigences relatives aux réviseurs particulièrement qualifiés (art. 727b CO37) dans la pratique a également été accompagnée d'énormes difficultés, car il n'existe pas d'autorité (extrajudiciaire) qui puisse trancher définitivement la question des qualifications professionnelles. Le problème de l'expérience pratique nécessaire, en particulier, a mis un grand nombre de professionnels dans une situation d'insécurité juridique difficilement tolérable. En effet, c'est seulement dans le cadre d'une procédure judiciaire, suite à un litige, que ces personnes ont la possibilité d'obtenir une décision officielle quant à leur adéquation aux exigences légales. Les problèmes considérables liés à l'application des critères d'indépendance des réviseurs ont déjà été traités (cf. ch. 1.4.4). En outre, il n'est pas rare que l'intensité de la révision ne soit pas conforme aux exigences légales. Selon les termes actuels de la loi, le contrôle ordinaire est de rigueur dans tous les cas. Or de nombreux réviseurs procèdent uniquement à un contrôle restreint. Selon le droit en vigueur, la surveillance des réviseurs repose essentiellement sur le principe de l'autorégulation et de l'autocontrôle par les associations professionnelles. Mais les difficultés d'application du droit évoquées ainsi que diverses malversations commises en Suisse et à l'étranger ont fortement ébranlé la confiance dans ce système. Au vu de ce qui précède, l'assurance-qualité de la révision en droit actuel n'est pas suffisamment efficace. L'évolution des pratiques d'audit et l'absence d'une assurance-qualité externe à la société ont eu pour effet de décrédibiliser cette institution. Il apparaît donc que la fiabilité et la confiance, dans ce domaine, nécessitent non seulement une description précise des

qualifications professionnelles et des critères d'indépendance des réviseurs, mais doivent être accompagnées de mesures assurant la mise en œuvre des exigences légales.

E. 37

Voir également l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RS 221.302).

3779 Dans cette optique, le projet prévoit les mécanismes suivants: – Par analogie à l'organisation de l'audit dans d'autres pays, il introduit un système d'agrément. Tous les réviseurs qui effectuent des contrôles exigés par la loi doivent se soumettre à une procédure d'agrément qui consiste à vérifier s'ils satisfont aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelle et s'ils jouissent d'une réputation irréprochable (art. 3 ss P LSR). En cas de problème, l'agrément peut aussi être retiré (art. 18 P LSR). – Les organes de révision des sociétés ouvertes au public sont soumis à une surveillance de l'Etat (art. 7, al. 1, et art. 17 P LSR). Des modalités d'agrément particulières (art. 7, al. 1, et art. 10 P LSR) ainsi qu'un certain nombre de charges supplémentaires (art. 11 ss P LSR) sont prévues pour ces organes de révision. En outre, l'autorité de surveillance dispose de véritables moyens de sanction (art. 18 s. et 41 s. LSR). Les droits des créanciers et des associés d'intenter une action ont déjà été réglés de manière uniforme pour toutes les formes juridiques dans le cadre de la révision du droit de la Sàrl. Ils sont complétés par une réglementation qui exige du préposé au registre du commerce qu'il prenne les mesures nécessaires pour rétablir l'ordre légal lorsque l'organisation de la société n'est pas conforme aux dispositions de la loi (art. 731b et 941a P CO projet Sàrl). La procédure et les conditions d'agrément ainsi que la surveillance font l'objet d'une nouvelle loi fédérale sur la surveillance de la révision. Une seule autorité fédérale de surveillance sera créée pour gérer l'agrément des réviseurs fournissant des prestations exigées par la loi et pour surveiller les entreprises de révision des sociétés ouvertes au public. Le moment venu, il faudra examiner l'opportunité d'une intégration de cette autorité dans la future surveillance intégrée des marchés financiers (FINMA); à ce stade, il est prématuré de trancher. Jusque là, l'autorité de surveillance sera constituée en la forme d'un établissement autonome de droit public indépendant (art. 29 P LSR).

1.4.6.2 Evolution internationale en matière de surveillance Dans le sillage des différents scandales financiers impliquant des entreprises américaines cotées en bourse (Enron, WorldCom, etc.), le Congrès américain a voté la loi Sarbanes-Oxley³⁸ le 23 janvier 2002 afin de restaurer la confiance des investisseurs. Cette loi étend les attributions des organes de révision et renforce les dispositions relatives à leur indépendance. Elle crée également une autorité de surveillance des réviseurs, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), dont la fonction est de garantir l'application des dispositions en matière de qualité et d'indépendance.

E. 38

Pour une vue d'ensemble, voir la publication de la Chambre fiduciaire «Que signifie le Sarbanes-Oxley Act of 2002 pour les entreprises suisses?», Zurich 2002; Hans Caspar von der Crone, Katja Roth, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, PJA 2003, 131 ss.

3780 Le PCAOB supervise tous les organes de révision qui contrôlent tout ou partie des comptes d'une société cotée aux Etats-Unis, sans égard au lieu de situation du siège de la société contrôlée. Cette surveillance s'étend donc non seulement aux réviseurs des entreprises suisses dont les titres de participation ou les obligations d'emprunt sont cotés

aux Etats-Unis, mais aussi aux réviseurs des grandes filiales suisses dont la maison mère est cotée aux Etats-Unis, et ce indépendamment du fait que la société cotée ait son siège en Suisse ou ailleurs. Les tâches de surveillance du PCAOB sont très étendues et celui-ci dispose d'un vaste arsenal de sanctions. Il est notamment habilité à procéder à des inspections auprès des organes de révision qu'il surveille et à consulter leurs dossiers. Ces compétences sont incompatibles avec un grand nombre de dispositions du droit suisse, notamment celles relatives à la protection des secrets professionnel, boursier, bancaire, des données et des affaires. La Suisse s'est rapidement mise en contact avec l'autorité américaine de surveillance de la bourse (SEC) et avec le PCAOB qui lui est subordonné afin d'attirer l'attention de ces organes sur les problèmes que pose l'application de la loi Sarbanes-Oxley en Suisse. Des propositions pour l'exécution de ce dispositif législatif leur ont été soumises. La Suisse a notamment fait savoir que, pour elle, il était inacceptable que des inspecteurs américains puissent consulter les dossiers sensibles d'entreprises helvétiques. Elle n'est d'ailleurs pas la seule à défendre ce point de vue. Les grandes nations industrialisées et les places financières les plus importantes de la planète, en particulier l'Union européenne, ont soulevé le même problème. Dans une communication du 9 juin 2004, le PCAOB a esquissé son point de vue quant à la collaboration internationale en matière de surveillances des réviseurs. Le PCAOB reconnaît les problèmes que la loi Sarbanes-Oxley engendre pour les sociétés dont le siège est situé hors des Etats-Unis et se déclare disposé à collaborer avec les autorités de surveillance étrangères («cooperative approach»). En principe, il y a lieu de s'en tenir, dans la mesure du possible, au système de surveillance de l'Etat du siège. Cette manière de procéder empêche les doubles surveillances, soulage les entreprises de révision et permet d'optimiser l'utilisation des ressources des autorités de surveillance. Le PCAOB présentera un concept différencié qui tient compte des différents systèmes nationaux. Plus le système national apparaîtra digne de confiance aux yeux des autorités américaines, moins le PCAOB s'impliquera directement dans la surveillance. Des demandes d'entraide administrative et judiciaire entre les différentes autorités de surveillance doivent s'instaurer. Les conflits de normes internationaux doivent, en premier lieu, être évités grâce à la collaboration entre les autorités de surveillance et, en deuxième lieu, par des procédures spéciales ainsi que par les déclarations volontaires d'acceptation ou de renonciation venant des personnes protégées par les normes applicables. Les solutions proposées reposent sur un accord de principe entre les Etats-Unis et l'Union européenne. En mars 2004 la Commission européenne a publié une proposition de nouvelle directive sur les réviseurs destinée à mettre en œuvre le système négocié avec le PCAOB (à ce sujet, voir ch. 5, ci-après). Selon cette proposition, il apparaît que la Commission européenne prévoit également d'assujettir les entreprises de révision étrangères à une obligation d'enregistrement lorsqu'elles contrôlent des entreprises dont les actions sont cotées dans l'Union. Toutefois, l'Union européenne (à l'instar de la Suisse, voir art. 8, al. 2, P LSR) va probablement exonérer de

3781 cette obligation les entreprises de révision venant d'un pays ayant adopté un système d'assurance-qualité et de surveillance équivalent au sien. En l'état actuel des choses, il est permis de penser que l'introduction rapide d'une autorité de surveillance en Suisse apportera des allègements considérables pour les entreprises de révision concernées lors de leur enregistrement aux Etats-Unis et dans l'Union européenne. Si, une fois la réglementation des Etats-Unis et de l'Union européenne adoptée définitivement, la coordination devait encore être adaptée en vue d'une reconnaissance mutuelle des autorités de surveillance, les modifications nécessaires concernant les modalités de la surveillance

pourront, le cas échéant, encore être soumises dans le cadre des débats parlementaires. 1.4.7 Nouvelle terminologie Dans la mesure du possible, le projet s'appuie sur la terminologie du droit actuel. Il unifie toutefois certaines expressions et crée quelques désignations nouvelles qui nécessitent des explications. Dans le choix de la terminologie, il convient de veiller à ce qu'elle soit compréhensible dans toutes les langues nationales. A cet égard, la notion de révision et les expressions qui en sont dérivées présentent des avantages non négligeables par rapport à d'autres termes peut-être plus modernes. – L'harmonisation de la réglementation entre les différentes formes juridiques passe aussi par une unification de la désignation de l'organe en charge du contrôle des comptes annuels. L'utilisation du terme «organe de révision» sera donc généralisée.

Dans le droit de la société anonyme, l'expression «organe de contrôle» a été remplacée par «organe de révision» à l'occasion de la révision de 1991 pour montrer que le mandat de cet organe était de réviser les comptes annuels et non de contrôler d'une quelconque façon le conseil d'administration³⁹.

Dans le droit de la Sàrl et de la société coopérative, l'expression «organe de contrôle» est encore utilisée. L'adaptation de cette terminologie a été omise lors de la révision du droit de la société anonyme, mais le temps est venu de combler cette lacune. En ce qui concerne la Sàrl, le Conseil fédéral a déjà proposé une modification allant dans ce sens dans le cadre de la révision du droit de la Sàrl⁴⁰. Cet ajustement est impératif dans le cas de la société coopérative puisque, selon le nouveau droit, l'organe de révision de ces sociétés ne doit plus contrôler la gestion (voir commentaire de l'art. 906 P CO). A l'avenir on n'utilisera donc plus que l'expression «organe de révision» pour tous les sujets relevant du droit privé. – Le terme «réviseur» désigne les personnes dont l'activité de révision relève du contrôle facultatif, pour lesquelles la loi ne prévoit aucune exigence particulière (p. ex. dans une association, mais aussi dans une SA ou une Sàrl). Il s'applique donc aussi aux réviseurs sans qualifications professionnelles.

E. 39

Message du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés anonymes, FF 1983 II 757.

E. 40

Voir p. ex. art. 818 P CO, FF 2002 2949 ss, 3080 s.

3782 – Le terme «réviseur agréé» désigne les personnes autorisées à effectuer des contrôles restreints conformément aux dispositions légales (art. 727c P CO). Contrairement aux (simples) réviseurs et aux réviseurs au sens du droit actuel (art. 727a CO), les réviseurs agréés doivent remplir des critères de formation minimaux et satisfaire aux exigences d'un agrément formel. Cette expression s'applique tant aux personnes physiques qu'aux entreprises de révision. – Le terme «expert-réviseur agréé» désigne les personnes autorisées à procéder au contrôle ordinaire d'entreprises d'une certaine importance économique (art. 727b, al. 2, P CO). Les experts-réviseurs agréés doivent satisfaire aux mêmes exigences que les réviseurs agréés en matière de formation mais doivent en plus disposer d'une expérience pratique, ce qu'indique le mot «expert» que les dictionnaires s'accordent à définir comme celui qui a une parfaite connaissance d'une chose, due à une longue pratique. Les experts-réviseurs agréés sont plus ou moins l'équivalent des réviseurs particulièrement qualifiés (art. 727b CO) dans le droit actuel. Cette expression s'applique tant aux personnes physiques qu'aux entreprises de révision. – Le terme «entreprise de révision sous

surveillance de l'Etat» désigne les entreprises de révision autorisées à procéder au contrôle ordinaire de sociétés ouvertes au public (art. 727b, al. 1, P CO et art. 7 P LSR). Il s'agit obligatoirement d'experts-réviseurs agréés qui sont placés sous le contrôle d'une autorité de surveillance. En ce qui concerne les autres nouveaux termes utilisés dans la loi fédérale sur la surveillance de la révision, nous renvoyons le lecteur au commentaire de l'art. 2 P LSR. Le droit actuel prévoit non seulement le contrôle des comptes annuels et des comptes de groupe par l'organe de révision, mais aussi la vérification d'un certain nombre d'opérations par des réviseurs ou des réviseurs particulièrement qualifiés. Ces vérifications peuvent, mais ne doivent pas nécessairement, être réalisées par l'organe de révision (concernant la responsabilité, en partie, identique, voir art. 755 CO). Les personnes qui ne font pas partie de l'organe de révision et que l'entreprise mandate pour effectuer ce type de contrôles n'ont donc pas la qualité d'organe⁴¹. La terminologie actuelle doit être remplacée par les expressions «expert-réviseur agréé» ou «réviseur agréé», suivant les cas. De la sorte, le niveau d'exigences sera clairement défini, dans le respect des décisions du législateur de 1991 et de la nouvelle réglementation de la révision.

E. 41

Voir Rosmarie Abolfathian-Hammer, *Das Verhältnis von Revisionsstelle und Revisor zur Aktiengesellschaft*, thèse, Berne 1992, 47 s.; Message du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés anonymes, FF 1983 II 757 s. (au sujet du réviseur du rapport de fondation).

3783 1.4.8 Rapports avec la révision du droit de la Sàrl Pour des raisons de technique législative, le présent message est conçu sous la forme d'un «Message additionnel» au message sur la révision du droit de la Sàrl⁴² (concernant sa genèse, voir ch. 1.2.3.2). Le projet concernant la Sàrl prévoit un certain nombre d'innovations de portée générale dans le droit des sociétés, sur lesquelles le présent message ne revient pas: – Liste des informations à inscrire dans le registre du commerce

Le projet Sàrl allège le code des obligations des dispositions détaillées sur le contenu de l'inscription au registre du commerce et confie au Conseil fédéral le mandat de spécifier ces exigences dans l'ordonnance sur le registre du commerce (art. 929, al. 1, P CO projet Sàrl). Cette modification entraîne la suppression des listes figurant actuellement aux art. 640 et 641 CO. Les dispositions en question ne doivent donc pas être adaptées dans le présent message. – Inscription au registre du commerce

Selon le droit en vigueur, le conseil d'administration doit faire inscrire le nom des membres de l'organe de révision dans le registre du commerce (art. 640, al. 2, en relation avec l'art. 641, ch. 10, CO). Le projet de révision Sàrl règle uniformément la question des personnes autorisées à requérir l'inscription, ou à qui il incombe de requérir l'inscription (art. 931a P CO projet Sàrl). Le présent message ne contient donc aucune règle à ce sujet. – Radiation du registre du commerce

Dans la loi actuelle, il incombe au conseil d'administration de requérir du préposé au registre du commerce l'inscription de la cessation de la fonction du réviseur. Si cette inscription n'est pas faite dans les trente jours, le réviseur sortant peut requérir lui-même sa radiation (art. 727e, al. 4, CO). Le projet de révision du droit de la Sàrl prévoit une réglementation pratiquement identique quant au fond, mais applicable à toutes les formes de droit (art. 938b P CO projet Sàrl). Par conséquent l'art. 727e, al. 4, CO est supprimé. – Carences dans l'organisation de la société

Le droit en vigueur prévoit une procédure à appliquer lorsque la société n'a pas d'organe de révision (art. 727f CO). Le projet de révision du droit de la Sàrl remplace cette disposition par une procédure valable pour toutes les formes de sociétés en cas de carences dans l'organisation de la société (art. 731b P CO projet Sàrl; voir également art. 69a et 83, al. 2 à 5, P CC projet Sàrl concernant l'association et la fondation). Par conséquent l'art. 727f CO est supprimé (mais en raison de l'ajout de dispositions supplémentaires, l'art. 910a P CO et les art. 69a et 83, al. 2 à 5, P CC proposés dans le cadre du projet de révision du droit de la Sàrl sont déplacés et portent désormais les numéros 908 P CO et 69c et 83d P CC respectivement dans le présent projet).

E. 42

Message du 19 décembre 2001 concernant la révision du code des obligations (droit de la société à responsabilité limitée; adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce); FF 2002 2949.

3784 – Réviseurs particulièrement qualifiés

Le projet de révision Sàrl prévoit un ajustement terminologique à l'art. 727b, al. 1, ch. 3, let. c, CO. Vu que le présent message propose la révision totale de l'art. 727b CO, cette modification devient obsolète. La réglementation relative à une éventuelle exigence de domicile pour les membres de l'organe de révision à l'art. 730, al. 3 P CO devra, le cas échéant, être adaptée à une nouvelle réglementation générale en la matière pour tous les membres des organes de la société dans le cadre de la révision du droit de la Sàrl (à ce sujet, voir le commentaire de l'art. 730, al. 3, P CO).

1.4.9 Droit d'option entre révision et responsabilité personnelle des associés

Lors des discussions sur la révision du droit de la Sàrl (cf. ch. 1.2.3.2), la Commission des affaires juridiques du Conseil national (CAJ-N) a décidé d'examiner si la possibilité, pour les petites sociétés, de se passer de révision doit entraîner une responsabilité des associés pour les dettes de la société – illimitée ou limitée à un multiple du capital social. De la sorte, les entrepreneurs auraient le choix entre un contrôle (au moins) restreint et une responsabilité personnelle. Si l'on considère que la révision est avant tout le corollaire de l'absence de responsabilité personnelle des associés d'une personne morale, faire intervenir la responsabilité personnelle lorsqu'on ne veut pas de révision paraît dogmatiquement cohérent. Il convient cependant de prendre en considération que la révision n'est pas le seul corollaire de la limitation de la responsabilité à la fortune sociale, elle n'en est pas non plus une conséquence impérative. Par ailleurs, dans une conception moderne de la société anonyme, l'organe de révision remplit différentes tâches (notamment, garantie de la qualité des comptes annuels en tant que base de décision pour la direction; le contrôle interne dans le sens l'équilibre entre les différents pouvoirs/checks and balances; la garantie de la transparence nécessaire au commerce d'actions en bourse; la protection des créanciers; à ce sujet, voir ch. 1.1.1 et 1.4.1). Le poids attribué aux différentes fonctions de l'organe de révision varie selon la taille de l'entreprise et d'autres circonstances encore (p. ex. entreprise unipersonnelle, respectivement avec un cercle limité d'associés). En outre, la charge résultant de la révision est très variable d'une entreprise à l'autre et dépend des circonstances du cas concret. La question de la renonciation à la révision et des conséquences juridiques qui en découlent ne peut être tranchée de manière dogmatique mais dépend d'une pesée d'intérêts. Le projet renonce à lier la renonciation à l'organe de révision dans les petites sociétés à une responsabilité personnelle des associés pour les motifs suivants: – Au regard du droit comparé, en instaurant le système proposé la Suisse s'engagerait sur une voie solitaire. Compte tenu du

fait que l'activité économique est de plus en plus imbriquée, internationalement parlant, sauf motifs prioritaires il faut éviter d'instaurer des différences substantielles avec le droit des sociétés en vigueur chez nos voisins européens. – On pourrait penser qu'il existe déjà une certaine affinité entre la Sàrl et la société en nom collectif dans le domaine de la responsabilité: selon l'art. 802 CO les associés sont tenus solidairement, comme des associés en

3785 nom collectif, de toutes les obligations de la société jusqu'à concurrence du montant du capital social inscrit. En réalité, cette disposition peu compréhensible de la loi se limite à une responsabilité pour la libération du capital social (art. 802, al. 2, CO). Cette règle de responsabilité est une particularité du droit suisse de la Sàrl dont l'application pose problème, car elle accable les personnes concernées d'un risque opaque perçu comme une injustice. De ce fait, le projet de révision du droit de la Sàrl propose de mettre un terme à cette confusion des genres entre véritable société de capitaux et société en nom collectif en supprimant cette responsabilité personnelle subsidiaire⁴³. – La responsabilité personnelle pour tous les associés entrave la fondation d'entreprise, surtout pour les jeunes entrepreneurs (start-up). Une réglementation de ce type freinerait les personnes qui ont des idées innovatrices mais ne disposant que de peu de capitaux de s'engager dans la création d'une entreprise, avec toutes sortes de conséquences macroéconomiques indésirables. – La proposition permettrait de faire l'économie des coûts liés au contrôle restreint, mais sans limiter le risque d'entreprise. En cas d'échec, les dettes dont les associés auraient à répondre hypothéqueraient toute possibilité de rebondir. Au contraire d'autres places économiques, la nôtre n'offrirait que difficilement une deuxième chance. – Souvent, lorsqu'une société est constituée en la forme de la Sàrl ou de la SA c'est justement pour limiter la responsabilité personnelle des associés. Les personnes moins fortunées ne peuvent en principe pas se permettre d'encourir un risque de responsabilité équivalent à un multiple du capital social ou du capital-actions. En pratique, une réglementation comme celle qui est proposée découragerait la majorité des entrepreneurs de se passer de la révision. – Un droit d'option révision et responsabilité personnelle semble manquer de transparence et implique en outre des risques pour les diverses parties prenantes. On peut bien entendu se renseigner au registre du commerce pour savoir si la société a désigné un organe de révision ou non, mais cela ne fournit aucune indication quant au contrôle effectué. Pour les personnes qui n'ont que des notions élémentaires de droit, les conséquences juridiques de l'absence de révision ne seraient vraisemblablement pas très claires. Dans l'intérêt de leurs relations juridiques avec les tiers et pour améliorer la compréhension des associés, les règles de responsabilité régissant la Sàrl et la SA devraient être simples et uniformes. – Pour les personnes qui ne veulent pas d'une révision et souhaitent la compenser par une responsabilité personnelle, le droit actuel a prévu les formes juridiques de l'entreprise individuelle et de la société en nom collectif. La création d'une «quasi-société en nom collectif» ayant la forme d'une Sàrl n'apporte donc pratiquement pas d'avantage.

E. 43

FF 2002 2949 et 2959 s.

3786 2 Partie spéciale: Commentaire des dispositions du projet 2.1 Droit de la société anonyme 2.1.1 Obligation de révision Les art. 727 et 727a P CO définissent d'une part l'obligation de révision et d'autre part les types de contrôles (contrôle ordinaire, art. 728 ss P CO; contrôle restreint, art. 729 ss P CO). 2.1.1.1 Contrôle ordinaire Art. 727 L'al. 1 désigne les sociétés tenues de faire contrôler de manière ordinaire leurs comptes annuels

(cf. art. 662 ss CO) et, le cas échéant (i.e. autant qu'il existe une obligation d'établir des comptes de groupe; cf. art. 663e ss CO), leurs comptes de groupe par un organe de révision. Les modalités du contrôle ordinaire font l'objet des art. 728 ss P CO. Conformément au ch. 1, les sociétés ouvertes au public sont astreintes à un contrôle ordinaire de leurs comptes annuels. Cette disposition vise toutes les sociétés qui lèvent des fonds sur le marché des capitaux, que ce soit directement ou indirectement, par le biais d'une société à laquelle elles sont rattachées. La loi définit les entreprises considérées comme des sociétés ouvertes au public au sens de cette disposition: – La let. a englobe toutes les sociétés dont les titres de participation sont cotés sur un marché suisse ou étranger.

L'expression «titre de participation» est issue de la législation boursière⁴⁴ et recouvre les actions, les bons de participation, les bons de jouissances et les «autres titres de participation» donnant droit à une part du bénéfice de la société, qui varie en fonction de la marche des affaires. Le terme «autres titres de participations» désigne principalement les droits de conversion et les droits d'acquisition attachés aux titres de participation (droits d'option). Il inclut non seulement les papiers-valeurs mais aussi les droits non incorporés dans des titres qui ont la même fonction que ces derniers (droits-valeurs). La notion de titres de participation doit donc être interprétée de manière très large, de manière à ce qu'elle puisse s'appliquer aux créations futures du secteur boursier.

Les produits financiers dérivés, également soumis à la législation boursière, ne sont le plus souvent pas émis par les entreprises elles-mêmes mais par des négociants en valeurs mobilières. En vertu de l'art. 17 LBVM, ces derniers

E. 44

Art. 2, let. a et e de la loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (loi sur les bourses, LBVM; RS 954.1) et art. 2 de l'ordonnance de la Commission des OPA du 21 juillet 1997 sur les offres publiques d'acquisition (RS 954.195.1).

3787 sont de toute manière soumis à un contrôle spécial qui doit être exécuté par un organe de révision reconnu par la Commission fédérale des banques. – Selon la let. b, les sociétés qui sont débitrices d'un emprunt par obligations (art. 1156 ss CO) doivent aussi soumettre leurs comptes annuels à un contrôle ordinaire. Un emprunt par obligations ne constitue pas un titre de participation au sens de la let. a, car les obligataires ont droit à une rémunération fixe indépendamment de la marche des affaires de la société. La let. b ne fait aucune distinction entre obligations cotées et non cotées. En effet, les sociétés débitrices d'emprunts non cotés doivent aussi être soumises à l'obligation de révision car, même si leurs titres ne sont pas échangés en bourse, ils circulent sur le marché (non institutionnel) des capitaux. – Aux termes de la let. c les sociétés dont les actifs ou le chiffre d'affaires représentent 20 % au moins des actifs (consolidés) ou du chiffre d'affaires (consolidé) des comptes de groupe d'une société au sens des let. a et b sont aussi considérées comme ouvertes au public. Cela signifie que non seulement les sociétés directement actives sur le marché des capitaux, mais aussi leurs filiales importantes doivent se soumettre à un contrôle ordinaire.

Cette disposition correspond dans ses principes à la loi Sarbanes-Oxley et assure la compatibilité entre les champs d'application des systèmes de surveillance américain et suisse. Matériellement, cette réglementation s'avère également nécessaire car la surveillance des activités de révision aurait une portée trop limitée si elle ne s'appliquait

qu'aux entreprises qui contrôlent les comptes de la société faîtière et si les négligences commises dans le cadre de la révision des grandes sociétés du groupe restaient impunies, alors même que ces dernières influent considérablement sur le résultat global. Ce seuil de 20 % est utilisé comme référence pour définir une participation importante tant en droit suisse (droit de la société anonyme, art. 665a CO; droit fiscal, art. 18, al. 2, LIFD45) qu'à l'étranger (notamment aux Etats- Unis). Le ch. 2 oblige en outre les sociétés qui dépassent deux des valeurs suivantes pendant deux exercices successifs à faire contrôler leurs comptes annuels de manière ordinaire: – total du bilan de 6 millions de francs; – chiffre d'affaires de 12 millions de francs; – effectif de 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle. Avec ces critères éprouvés⁴⁶, le ch. 2 saisit également les «entreprises d'une certaine importance économique». Le projet précise que ces valeurs de référence doivent être dépassées pendant deux exercices successifs afin d'éviter de soumettre à un contrôle ordinaire des sociétés qui ne dépasseraient les seuils fixés qu'une seule fois pour des motifs à caractère exceptionnel. Le ch. 3 prévoit que les sociétés qui ont l'obligation d'établir des comptes de groupe soumettent leurs comptes annuels et leurs comptes consolidés à un contrôle ordinaire.

E. 45

Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

E. 46

Par exemple art. 663e, al. 3, et 727b, al. 1, CO ou art. 2, let. e LFus (RS 221.301; FF 2003 6131).

3788 L'obligation d'établir des comptes de groupe est régie par l'art. 663e, al. 2 et 3, CO. L'art. 727 P CO règle uniquement la question du contrôle des comptes annuels et des comptes de groupe. Les sociétés que la loi oblige à établir des comptes de groupe doivent donc soumettre ces derniers à un contrôle ordinaire. Sur ce point, le projet ne va pas plus loin que le droit actuel (art. 731a CO). La nouveauté est que les sociétés astreintes à l'établissement de comptes de groupe doivent aussi faire contrôler leurs comptes annuels de manière ordinaire. Mais cette règle ne vaut que pour la société faîtière, c'est-à-dire celle qui doit établir les comptes de groupe. Les sociétés du groupe incluses dans le périmètre de consolidation ne sont pas soumises à cette obligation. Il n'est pas obligatoire de soumettre les comptes de groupe établis sur une base volontaire à un contrôle ordinaire, à moins que les statuts ne le prévoient ou que l'assemblée générale n'en décide autrement. Par ailleurs, les sociétés peuvent faire contrôler leurs comptes trimestriels ou semestriels de manière ordinaire ou restreinte, mais rien ne les y oblige (voir art. 65 du Règlement de cotation de la Bourse suisse SWX qui ne prévoit aucune obligation de révision pour les comptes intermédiaires). Selon l'al. 2, les actionnaires représentant ensemble au moins 10 % du capital-actions peuvent exiger un contrôle ordinaire des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes de groupe (opting up comme droit de minorité). En fixant la participation minimale à 10 %, le projet s'aligne sur la limite habituelle prévue dans le droit de la société anonyme pour protéger les intérêts des minoritaires (art. 663e, al. 3, ch. 3, 663f, al. 2, 697b, al. 1, 699, al. 3 et 736, ch. 4, CO; concernant la protection des associés minoritaires, voir ch. 1.4.1.3). En vertu de l'al. 3, les sociétés auxquelles la loi n'impose pas un contrôle ordinaire des comptes annuels peuvent prévoir ce type de contrôle dans leurs statuts (opting up statutaire). Il est aussi possible que l'assemblée générale décide de soumettre les comptes d'un exercice spécifique à un contrôle ordinaire en raison d'événements survenus pendant

l'année (opting up par décision de l'assemblée générale). Dans les deux cas, l'assemblée générale ne peut valablement prendre sa décision que si la majorité prévue à l'art. 703 CO est atteinte (sous réserve de dispositions statutaires contraires). L'al. 3 reste muet quant aux qualifications professionnelles de l'organe de révision (voir toutefois les exigences prévues aux art. 727b et 727c P CO). Le contrôle ordinaire des comptes annuels effectué sur une base volontaire peut donc être réalisé aussi bien par un expert-réviseur agréé que par un réviseur agréé. Cette question peut être réglée explicitement dans les statuts ou dans la décision de l'assemblée générale. La règle légale s'applique donc subsidiairement, sauf disposition contraire des statuts: le rapport d'augmentation du capital, par exemple, doit être vérifié par un réviseur agréé (art. 652f, al. 1, P CO). Outre le contrôle ordinaire volontaire au sens de l'al. 3, le conseil d'administration peut également confier le contrôle ordinaire des comptes annuels ou d'un bilan intermédiaire à un spécialiste ou à une personne sans connaissances particulières du domaine. Si ce n'est pas un spécialiste, il n'a pas qualité d'organe de la société.

3789 En ce qui concerne la société en commandite par actions, le code des obligations comporte une clause générale de renvoi au droit de la société anonyme (art. 764, al. 2, CO). Comme il s'agit d'un renvoi dynamique⁴⁷, les nouvelles dispositions régissant la révision et l'organe de révision de la société anonyme s'appliquent aussi à la société en commandite par actions, à moins que le droit régissant cette forme de droit n'en dispose autrement. A cet égard, on notera que les contrôleurs de la société en commandite par actions (art. 768 s. CO) disposent de compétences beaucoup plus vastes⁴⁸ que l'organe de révision de la société anonyme.

2.1.1.2 Contrôle restreint Art. 727a Selon l'al. 1, lorsque les conditions pour un contrôle ordinaire ne sont pas remplies, la société doit soumettre ses comptes annuels au contrôle restreint d'un organe de révision. Dans l'intérêt des PME, l'al. 2 prévoit une exemption totale de l'obligation de révision (opting out, voir également les explications aux ch. 1.4.1.3 et 1.4.5), sans égard à l'obligation de tenir une comptabilité et d'établir des comptes annuels, qui demeure. Pour pouvoir renoncer au contrôle, les deux conditions suivantes doivent être remplies: – l'entreprise ne doit pas compter plus de dix emplois à plein temps en moyenne annuelle et – l'ensemble des actionnaires doit donner son consentement. Cette réglementation se fonde sur une pesée de tous les intérêts en présence. Les objectifs de protection que vise le contrôle des comptes (cf. ch. 1.4.1) commandent que l'opting out ne soit accessible qu'aux petites entreprises. Les sociétés comptant plus de dix emplois à plein temps sont astreintes au minimum à un contrôle restreint. Pour ces entreprises, le coût de ce contrôle par rapport à la masse salariale représente une charge proportionnellement moins lourde que pour les entreprises de plus petite taille. Un contrôle restreint est également le minimum requis si tous les actionnaires, qui prennent part aux fonds propres de la société par leur financement, ne consentent pas à ce que l'on renonce au contrôle. Sous l'angle de la prise de risque liée à une participation au capital, cette exigence de consentement s'avère indispensable afin de garantir la protection des droits de propriété. En outre, il convient d'octroyer aux minorités qualifiées le droit d'exiger un contrôle ordinaire (cf. art. 727, al. 2, P CO). Le consentement requis à l'al. 2 s'étend également à d'éventuels participants (détenteurs de bons de participation, voir art. 656a, al. 2, CO), quand bien même ceux-ci sont rares dans les petites entreprises. Même si les participants n'ont pas voix au chapitre quant aux décisions de l'assemblée générale relatives à l'approbation des

Voir Heinrich Koller, Hanspeter Kläy, *Das Mittel der gesetzlichen Verweisung im Gesellschaftsrecht*, in: *Aktienrecht 1992–1997 Versuch einer Bilanz*, Mélanges Rolf Bär, Berne 1998, p. 193 ss.

E. 48

Voir Arthur Meier-Hayoz, Peter Forstmoser, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 9e éd., Berne 2004, par. 17 N 34 ss.

3790 comptes annuels, un contrôle contribue tout de même à la protection de leurs intérêts financiers. De prime abord, les critères posés pour pouvoir se passer de contrôle peuvent paraître restrictifs. La plupart des petites entreprises étant des sociétés unipersonnelles ou réunissant un petit nombre d'associés, les décisions sont généralement prises par consensus. D'une manière générale, les conditions de l'opting out devraient donc être réalisées facilement dans le segment des petites entreprises (au sujet de la compatibilité PME, voir ch. 3.3.2.1). Le consentement à l'opting out peut revêtir la forme d'une décision de l'assemblée générale, pour autant que tous les actionnaires soient présents et approuvent la mesure, mais il peut aussi être donné d'une autre manière, convenue par l'ensemble des actionnaires. A l'instar de l'organe de révision qui procède à un contrôle ordinaire, l'organe de révision qui exécute un contrôle restreint a qualité d'organe de la société. Il a également le droit et l'obligation: – de convoquer l'assemblée générale si nécessaire (art. 699, al. 1, CO); – d'avertir, si nécessaire, le juge en cas de surendettement manifeste de la société (art. 729c P CO); – d'assumer les dommages qu'il a causé en manquant intentionnellement ou par négligence à ses devoirs (art. 755 CO). La nature restreinte du contrôle n'a pas de conséquences majeures sur la responsabilité de l'organe de révision: en principe, celle-ci est également régie par les art. 755 ss CO. La seule différence est que 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. Le passage du contrôle restreint au contrôle ordinaire n'entraîne aucun problème technique. Tout au plus peut-il arriver qu'en raison du contrôle ordinaire il faille réévaluer et corriger certains postes comptables. Les dispositions régissant le contrôle restreint s'appliquent exclusivement au contrôle des comptes annuels (voir le libellé de l'art. 727a, al. 1, P CO). Par conséquent, ni le contrôle restreint, ni l'opting out ne sont admissibles dans les situations où la loi exige une autre vérification ou attestation d'un réviseur agréé (p. ex. art. 635a et 732, al. 2, P CO, art. 15, al. 1, LFus). Le projet ne propose pas de contrôle restreint des comptes de groupe; en effet, en raison de la complexité des rapports internes aux groupes de sociétés, même ceux de petites dimensions, cette possibilité ne s'avère pas judicieuse (cf. art. 727, al. 1, ch. 3, P CO).

3791 2.1.2 Exigences auxquelles les organes de révision doivent satisfaire Les art. 727b et 727c P CO régissent les qualifications requises des réviseurs (entreprises de révision sous surveillance de l'Etat, experts-réviseurs agréés, réviseurs agréés). 2.1.2.1 En cas de contrôle ordinaire Art. 727b En vertu de l'al. 1, 1re phrase, les sociétés ouvertes au public doivent désigner comme organe de révision une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat selon les dispositions de la loi fédérale sur la surveillance de la révision (cf. art. 4, 6 et 7 P LSR). L'al. 1, 2e phrase, prescrit en outre aux sociétés ouvertes au public de charger une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat d'accomplir, outre le contrôle de leurs comptes annuels, les autres contrôles et attestations qui, selon les dispositions légales, doivent normalement être effectuées par un réviseur agréé ou un expert-réviseur agréé (p. ex. art. 635a et 732, al. 2, P CO et art. 15, al. 1, LFus). Le projet prévoit, entre

autres, que le rapport d'augmentation du capital doit être vérifié par un réviseur agréé (art. 652f, al. 1, P CO). Selon l'al. 1, 2e phrase, les sociétés ouvertes au public sont tenues de confier cette vérification à une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat, qui a les mêmes qualifications professionnelles qu'un expert-réviseur agréé. Cette règle garantit que les sociétés ouvertes au public confie le contrôle de leurs comptes annuels ainsi que d'autres prestations particulièrement sensibles en matière de révision (comme la vérification du rapport d'augmentation) à des personnes qualifiées et soumises à la surveillance de l'Etat. Selon l'al. 2, 1re phrase, les sociétés qui ne sont pas des sociétés ouvertes au public mais sont tout de même tenues à un contrôle ordinaire (art. 727, al. 1, ch. 2 et 3, al. 2, et al. 3, P CO) doivent désigner comme organe de révision un expert-réviseur agréé selon les dispositions de la loi fédérale sur la surveillance de la révision (cf. art. 4 et 6 P LSR). L'al. 2, 2e phrase prévoit qu'elles doivent charger un expert-réviseur agréé de réaliser tous les contrôles qui, selon les dispositions de la loi, doivent être effectués par un réviseur agréé (p. ex. art. 635a P CO). Ici aussi, pour les contrôles particuliers imposés par la loi, les qualifications professionnelles du réviseur sont adaptées à celles requises de l'organe de révision (voir le commentaire de l'al. 1, 2e phrase). De ce fait, le rapport d'augmentation du capital est, à titre d'exemple, vérifié par un expert-réviseur agréé (cf. art. 652f, al. 1, P CO).

3792 2.1.2.2 En cas de contrôle restreint Art. 727c Les sociétés tenues à un contrôle restreint doivent désigner comme organe de révision un réviseur agréé selon les dispositions de la loi fédérale sur la surveillance de la révision (cf. art. 5 s. P LSR). Les qualifications professionnelles requises pour procéder aux contrôles spécifiques sont celles qui ressortent des dispositions légales qui régissent les contrôles en question (cf. p. ex. art. 635a et 732, al. 2, P CO, art. 15, al. 1, LFus). Art. 727d L'art. 727d CO contient diverses règles particulières qui s'appliquent aux sociétés commerciales ou aux sociétés coopératives désignées comme organe de révision. Les trois alinéas de cette disposition sont séparés et regroupés d'une nouvelle manière, pour des motifs ayant trait à la technique législative. – Les al. 1 et 3 ont été déplacés aux art. 728 et 729 P CO (voir le commentaire de ces dispositions ainsi que de l'art. 2, let. b, P LSR). Le projet ne limite pas l'accès à la fonction d'organe de révision à certaines formes juridiques; il autorise au contraire qu'un organe de révision revête la forme de l'association ou de la fondation. – L'al. 2 a été déplacé à l'art. 6, let. c, P LSR. Cette disposition peut donc être abrogée. Art. 727e L'art. 727e CO détermine la durée de fonction de l'organe de révision, ainsi que la procédure à suivre en cas de démission, de révocation et de radiation de l'organe de révision au registre du commerce. Les quatre alinéas de cette disposition sont également déplacés, pour des motifs ayant trait à la technique législative. – L'al. 1 figurera désormais à l'art. 730a, al. 1, P CO. – L'al. 2 a été déplacé à l'art. 730a, al. 3, P CO (voir en outre l'art. 663b, ch. 13, P CO). – L'al. 3 est repris à l'art. 730a, al. 4, P CO. La révocation sera désormais régie de manière uniforme par l'art. 731b P CO du projet de révision du droit de la Sàrl, pour l'ensemble des sociétés (voir aussi ci-dessus ch. 1.4.8). – La radiation de l'organe de révision du registre du commerce sera désormais régie de manière uniforme par l'art. 938b P CO du projet de révision du droit de la Sàrl pour toutes les sociétés (voir également ci-dessus ch. 1.4.8). Cette disposition peut donc être abrogée.

3793 2.1.3 Contrôle ordinaire 2.1.3.1 Indépendance de l'organe de révision Art. 728 L'al. 1 pose le principe de l'indépendance de l'organe de révision et de la nécessité, pour ce dernier, de pouvoir former son appréciation en toute objectivité (concernant l'indépendance

de l'organe de révision, voir les explications au ch. 1.4.4) L'indépendance de l'organe de révision ne doit ni être restreinte dans les faits (independence in fact) ni donner l'impression d'être restreinte (independence in appearance). Pour les tiers, l'indépendance apparente est essentielle en vue de garantir la fiabilité de la comptabilité et du contrôle. Un contrôle des comptes annuels irréprochables effectué par un organe de révision subjectivement impartial n'est d'aucune utilité aux yeux des tiers si, en apparence, la crédibilité de ce contrôle est ternie par des circonstances qui donnent l'impression que l'organe de révision ne dispose pas de l'indépendance requise. De même que la disposition ancrée dans le droit de la société anonyme en 1991 (cf. art. 727c CO49), le projet ne tend pas seulement à encourager l'indépendance subjective et interne du réviseur; il vise surtout à éviter, sur un plan objectif et externe, toute apparence d'une dépendance. Seule cette conception permet aux tiers d'avoir confiance dans la révision et dans les comptes annuels. Admettre que l'indépendance d'un réviseur est insuffisante en apparence ne permet pas de conclure à un manque de partialité contraire à l'éthique professionnelle. Il n'en reste pas moins que cette apparence doit conduire à exclure le réviseur en question du processus de révision. Pour juger du manque d'indépendance apparent, la situation sera appréciée du point de vue d'un observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie. Un manque d'indépendance apparent peut en particulier résulter de circonstances personnelles. L'al. 2 énumère de manière non exhaustive un certain nombre de situations incompatibles avec le principe d'indépendance de l'organe de révision: – Selon le ch. 1, l'organe de révision ne doit pas être membre du conseil d'administration de la société soumise à révision, ne doit pas y exercer d'autres fonctions décisionnelles et ne doit avoir avec elle aucun rapport relevant du droit du travail. Au-delà de la simple indépendance de l'organe de révision, les deux premiers points garantissent que les attributions de chaque organe de la société soient clairement distinctes. – Le ch. 2 prohibe toute participation directe ou indirecte importante au capital-actions ou le fait d'avoir une dette ou une créance importante à l'égard de la société. Au chapitre des participations indirectes, il convient surtout de mentionner les prises de participations importantes par l'intermédiaire de sociétés relais. En revanche, les participations indirectes par le biais de fonds de placement ou d'institutions de prévoyance sont admises pour autant que l'organe de révision ne puisse en aucune manière influencer la politique d'investissement de l'institution et que le fonds de placement ou

E. 49

Message du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés anonymes; FF 1983 II 757; ATF 123 III 31 ss, 32 s.; ATF 123 V 161 ss, 164 ss (consid. 3).

3794 l'institution de prévoyance en question ne soit pas également client de l'organe de révision. – Des relations étroites 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 de la société soumise à révision sont incompatibles avec la fonction d'organe de révision. Le ch. 3 interdit donc à un réviseur d'exercer dans ces conditions. Une relation étroite au sens de cette disposition peut être aussi bien commerciale que personnelle. – Si le réviseur accepte d'autres mandats de la société contrôlée, il peut se retrouver dans une situation incompatible avec sa fonction d'organe de révision. Aussi le ch. 4, prohibe-t-il la fourniture d'autres prestations à la société soumise à révision qui entraînent le risque de devoir contrôler son propre travail en tant qu'organe de révision (interdiction de l'autocontrôle). Tel serait notamment le cas si l'organe de révision collaborait à la tenue de la comptabilité. Les autres activités visées par cette disposition sont, notamment,

l'établissement des comptes annuels, les évaluations et estimations en tous genres, le développement et la mise en place de systèmes d'informations financières et les révisions internes. Les prestations de conseil fiscal sont donc admises, pour autant qu'elles ne débouchent pas sur un auto-contrôle, mais le conseil et la participation à l'élaboration de structures internationales complexes en vue d'améliorer la charge fiscale, qui doivent être appréciés par l'organe de révision, sont incompatibles. – Selon le ch. 5, l'organe de révision ne doit pas accepter de mandat qui puisse entraîner une dépendance économique vis-à-vis de la société soumise à révision. Cette disposition recouvre aussi bien le mandat de révision que les autres mandats autorisés aux termes du ch. 4. Une dépendance économique de l'organe de révision par rapport à la société contrôlée (ou à des sociétés ou personnes liées à celle-ci) peut l'empêcher de former librement son appréciation car, en cas d'appréciation négative, il peut craindre le retrait de son mandat (voir à ce sujet les prescriptions complémentaires relatives aux sociétés ouvertes au public à l'art. 11, let. a, P LSR). – Le ch. 6 proscrit la conclusion d'un contrat à des conditions non conformes aux règles du marché ou d'un contrat par lequel l'organe de révision acquiert un intérêt au résultat du contrôle. Cette disposition vise surtout les honoraires variables en fonction des résultats, les rabais inhabituels, l'octroi de prêts à des conditions préférentielles, ou encore la promesse d'une fonction dans la société soumise à révision (voir à ce sujet les prescriptions complémentaires relatives aux sociétés ouvertes au public à l'art. 11, let. b, c et d, P LSR). Les contrats conclus dans le secteur d'activités de la société contrôlée sont toutefois autorisés pour autant qu'ils soient conformes aux règles du marché. – Le ch. 7 rappelle, si besoin est, que l'acceptation de cadeaux de valeur ou d'avantages particuliers est incompatible avec le mandat de révision. Les cadeaux de courtoisie sans grande valeur ne sont cependant pas visés par cette disposition. Lors des délibérations concernant la loi sur la fusion, le législateur a voulu souligner l'incompatibilité de l'octroi d'avantages particuliers en l'ancrant à l'art. 727c, al. 1, CO. Le projet reprend cette disposition.

3795 Le projet de loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (loi fédérale sur la surveillance de la révision, P LSR) contient des normes complémentaires, plus contraignantes que ces dispositions générales, relatives à l'indépendance de l'organe de révision des sociétés ouvertes au public (cf. art. 11 P LSR). Les al. 3 à 6 déterminent le champ d'application des dispositions sur l'indépendance. Conformément à l'al. 3, 1re phrase, ces règles s'appliquent à toutes les personnes participant à la révision, c'est-à-dire la personne qui dirige la révision, les membres de l'équipe de révision et toute autre personne exécutant des tâches en relation avec la révision ou contribuant à celle-ci. Une personne contribue également à la révision lorsqu'elle intervient dans la révision en raison d'un pouvoir d'édicter des directives qui lui est conféré (p. ex. un membre de la direction; voir aussi l'al. 5). Fondamentalement, peu importe si la personne qui collabore à la révision est liée à l'organe de révision par un contrat de travail ou par un mandat. Le seul critère déterminant est la participation à la révision. La réglementation s'applique donc également à l'expert en estimations immobilières qui a reçu un mandat de l'organe de révision, de même qu'à l'ancien collaborateur qui s'est mis à son compte et à qui l'on fait appel sur la base de mandats pour certaines questions techniques. Si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, l'al. 3, 2e phrase précise que les dispositions relatives à l'indépendance s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de gestion ou d'administration et aux autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles. Cette disposition vise en particulier les membres de la direction. Elle s'applique aussi aux organes de révision qui revêtent la forme de l'association ou de la fondation, pour autant que la loi

admette l'exercice d'une activité en rapport avec la révision comme but social pour ces formes juridiques. Selon l'al. 4, aucun employé de l'organe de révision ne peut être membre du conseil d'administration de la société soumise au contrôle, ni exercer au sein de celle-ci d'autres fonctions décisionnelles. Leur interdire tout autre rapport relevant du droit du mandat ou du droit du travail serait toutefois excessif. En vertu de l'al. 5, l'indépendance n'est plus garantie lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de ses employés ou de son conseil d'administration ne remplissent pas les exigences d'indépendance. En d'autres termes, la loi ne peut et ne veut pas restreindre les personnes proches d'un membre de l'organe de révision dans l'exercice de leurs activités ou dans leur sphère personnelle. Cependant, dès lors qu'une personne proche de l'organe de révision se trouve dans une situation incompatible avec la révision d'une société, la société soumise au contrôle doit se laisser opposer que l'indépendance requise du réviseur n'est plus donnée. Les situations suivantes sont notamment incompatibles avec l'indépendance de l'organe de révision: – l'épouse du réviseur est membre du conseil d'administration de la société soumise au contrôle (al. 2, ch. 1, en relation avec l'al. 5); – le frère du réviseur collabore à la tenue des comptes de la société soumise au contrôle (al. 2, ch. 4, en relation avec l'al. 5); – le grand-père du réviseur est l'actionnaire majoritaire de la société soumise au contrôle (al. 2, ch. 2, en relation avec l'al. 5).

3796 Matériellement, l'expression «personne proche» correspond à la formule «relation étroite» de l'al. 2, ch. 3. Elle s'étend donc à toutes les formes de vie commune, aux liens de parenté proches et aux relations d'amitié étroites. Pour juger de la nature d'une relation, il faut évaluer la situation du point de vue d'un tiers neutre, avec son expérience générale de la vie. Une perception subjective de l'indépendance n'entre pas en considération. Enfin, l'al. 6 précise que les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique (groupe de sociétés) avec la société soumise au contrôle ou l'organe de révision. Les prescriptions concernant l'indépendance doivent donc aussi être observées dans les situations suivantes: – lorsqu'il existe des liens entre l'organe de révision et les sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec la société soumise au contrôle; – lorsqu'il existe des liens entre la société soumise au contrôle et des sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec l'organe de révision. L'organe de révision ne peut donc pas détenir une participation indirecte, par le biais d'une de ses sociétés filles, dans la société soumise au contrôle. Le membre du conseil d'administration d'une société fille de la société de révision ne peut pas siéger simultanément au conseil d'administration de la société soumise au contrôle. La mise en œuvre des dispositions relatives à l'indépendance de l'organe de révision est garantie par les mécanismes suivants: – L'assemblée générale de la société soumise au contrôle peut, en tout temps, révoquer l'organe de révision avec effet immédiat (art. 730a, al. 4, P CO). – Les autorités du registre du commerce doivent rejeter la réquisition d'inscription de l'organe de révision lorsque celui-ci n'a manifestement pas l'indépendance requise. – Comme l'appréciation de l'indépendance du réviseur repose sur des critères purement objectifs, il appartient au préposé au registre du commerce de procéder à un examen sommaire de l'indépendance requise de l'organe de révision (en droit actuel, voir art. 86a, al. 1, ORC)⁵⁰. Dès que, pour un observateur moyen, il semble que l'indépendance du réviseur n'est pas suffisante, l'inscription de l'organe de révision au registre du commerce doit être refusée. Pour prendre cette décision, le préposé doit tenir compte des éléments qui ressortent de la réquisition d'inscription et des pièces justificatives, mais aussi de tout ce dont les autorités du registre du commerce ont connaissance d'une autre façon (p. ex. liens

de parenté proches). Les autorités du registre du commerce n'ont cependant pas à entreprendre des recherches supplémentaires. – S'il apparaît que l'organe de révision inscrit au registre du commerce ne satisfait pas aux critères d'indépendance, un actionnaire, un créancier ou le préposé au registre du commerce peut requérir du juge qu'il prenne les mesures nécessaires (cf. art. 731b P CO du projet Sàrl).

E. 50

pas de dispense si chiffre d'affaires net > 317 425 EUR Danemark non

– Suède non

– Norvège (EEE) non

–

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali Message 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 In Bundesblatt Dans Feuille fédérale In Foglio federale Jahr 2004 Année Anno Band 1 Volume Volume Heft 28 Cahier Numero Geschäftsnummer 01.082 Numéro d'affaire Numero dell'oggetto Datum 20.07.2004 Date Data Seite 3745-3888 Page Pagina Ref. No 10 137 810 Die elektronischen Daten der Schweizerischen Bundeskanzlei wurden durch das Schweizerische Bundesarchiv übernommen. Les données électroniques de la Chancellerie fédérale suisse ont été reprises par les Archives fédérales suisses. I dati elettronici della Cancelleria federale svizzera sono stati ripresi dall'Archivio federale svizzero.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.