



**Hans
Hegetschweiler**

avocat, lic. en droit,
LL.M., Etude d'avocats
Derksen & Hegetschweiler
Zurich, www.swisslawfirm.ch*

L'indépendance de l'organe de révision selon le nouveau droit

Le nouveau droit de la révision et les modifications du code des obligations permettent de régler, avec de plus amples détails, la question de l'indépendance de l'organe de révision. Le présent article explique les principales caractéristiques des nouvelles normes.

I. Introduction

Pendant des décennies, l'art. 727 CO prévoyait que les sociétés anonymes (ainsi que les sociétés en commandite par actions) devaient disposer d'un «organe de contrôle» chargé de vérifier leurs comptes. Toutefois, la loi ne comportait pas de règles détaillées sur les exigences en termes de compétences professionnelles, de qualités personnelles de cet organe et d'intensité de la vérification. Dans les lois spéciales (ainsi dans la loi sur les banques), il existait des dispositions plus précises et plus étendues; cependant, dans la société anonyme habituelle, l'amie de l'actionnaire principal – laquelle disposait, par exemple, d'une formation d'esthéticienne – pouvait sans autres revêtir la fonction d'organe de contrôle pour la SA de son compagnon.

La pratique judiciaire a ensuite renforcé progressivement les obligations et, partant, la responsabilité de l'organe de contrôle, et exigé en particulier aussi que la plausibilité de l'évaluation de l'actif soit vérifiée.

Cette évolution, de même que des développements parallèles dans le contexte européen, ont mené à ce que le législateur suisse renforce les dispositions sur l'organe de contrôle (désormais appelé «organe de révision») au moyen de la LF du 4 octobre 1991, en vigueur depuis le 1^{er} juillet 1992. D'une part, les sociétés d'une certaine taille devaient satisfaire des exigences déterminées en ce qui concerne la qualité des vérificateurs («qualification particulière»); d'autre part, la question de l'indépendance a fait l'objet de nouvelles normes dans l'art. 727c CO¹.

En 1998, l'auteur du présent article avait rédigé, pour l'USF, une petite brochure traitant de l'indépendance de l'organe de révision. Les questions principales qui y étaient étudiées étaient celles de savoir quelles prestations – outre la révision proprement dite – les réviseurs pouvaient fournir pour la société qu'ils révisaient; il s'agissait à cet égard notamment de prestations de conseil et de tenue des comptes. Les exigences quant à l'indépendance personnelle de l'organe de révision y avaient également été discutées. Il s'agissait, sous ce rapport, avant tout des impli-

cations de nature personnelle entre les directions de la société soumise à révision et de celle qui l'effectuait. Il avait été signalé que la seule violation des obligations d'indépendance (dont l'étendue n'était, à l'époque, pas tout à fait incontestée dans la doctrine et la jurisprudence) n'entraînait pas de responsabilité de la part des réviseurs, mais que le juge, dans le cadre d'un procès en responsabilité à l'encontre d'un organe de révision, trancherait sans doute plutôt pour l'existence d'une violation du devoir de diligence si l'indépendance de l'organe se révélait équivoque.

Avec le nouveau droit de la révision entré en vigueur le 1^{er} septembre 2007 s'agissant de la surveillance et entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2008², la question de l'indépendance de l'organe de révision fait l'objet d'une réglementation plus circonstanciée. Le présent article se propose d'expliquer les caractéristiques fondamentales des nouvelles normes.

II. Caractéristiques principales des nouvelles règles relatives à l'indépendance

La présente publication a déjà traité en détail du nouveau droit applicable à la révision³, et il peut être fait référence aux articles en la matière. Il convient de rappeler brièvement que l'obligation de révision que connaissent la société anonyme (SA) et la société en commandite par actions (SCA) est étendue à d'autres formes de sociétés. Une autorité fédérale de surveillance en matière de révision a été créée, laquelle est compétente pour l'agrément de toutes les personnes et entreprises fournissant, conformément à la loi, des prestations en matière de révision, ces personnes et entreprises formant deux classes (experts-réviseurs et réviseurs). En vue de l'agrément, certaines qualifications professionnelles sont déterminantes et les entreprises agréées doivent occuper un certain nombre de personnes répondant aux critères d'agrément afférents. De plus, les entreprises de révision qualifiées peuvent se soumettre à la «surveillance de l'Etat» si elles remplissent les exigences posées aux experts-réviseurs agréés. A l'instar de l'ancien droit, une distinction est

opérée entre grandes et petites entités. Les sociétés considérées comme grandes sur la base de critères légaux déterminés⁴ doivent se soumettre à un contrôle dit «ordinaire», les sociétés ouvertes au public devant solliciter le concours d'une entreprise de révision assujettie à la surveillance de l'Etat, alors que les autres grandes sociétés doivent demander uniquement le concours d'une entreprise de révision agréée. Les petites sociétés peuvent se satisfaire d'un contrôle restreint, effectué par une entreprise de révision agréée, ou renoncer entièrement à une révision dans la mesure où tous les propriétaires de parts y donnent leur accord⁷. L'indépendance de l'entreprise de révision ordinaire (soumise à la surveillance de l'Etat ou agréée) est réglée dans l'art. 728 CO, celle de l'entreprise de révision «restreinte» dans l'art. 729 CO. Celui qui est autorisé à renoncer intégralement à une révision et qui y renonce effectivement peut demander des vérifications volontaires par un organe auquel aucune exigence légale n'est posée. La relation entre organe de contrôle volontaire et société révisée est soumise exclusivement au droit du mandat⁶, lequel ne contient, par principe, aucune prescription sur l'indépendance du mandataire par rapport au

→ Contrôle restreint («Review»): Indépendance de l'organe de révision

Art. 729 OR

al. 1: L'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité. Son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits, ni en apparence.

al. 2: La collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle sont autorisées. Si le risque existe de devoir contrôler son propre travail, un contrôle sûr doit être garanti par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel.

mandant. Cependant, une telle obligation d'indépendance pourrait découler, le cas échéant, de la teneur du mandat, à savoir lorsqu'il existe plusieurs groupes de «Stakeholders» de la société et que ceux-ci ne disposent pas tous du même accès aux livres de cette dernière, raison pour laquelle l'entreprise vérifiant les comptes reçoit le mandat de s'assurer qu'aucun «Stakeholder» n'est désavantagé, voire lésé.

Dans l'art. 11 LSR, des exigences supplémentaires sont posées à l'indépendance des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat lors de la révision de sociétés ouvertes au public.

Par conséquent, la loi connaît trois statuts d'indépendance:

1. Contrôle ordinaire de sociétés ouvertes au public

Les prescriptions les plus sévères en matière d'indépendance s'appliquent aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat lors de la révision de sociétés ouvertes au public.

Elles doivent satisfaire les critères d'indépendance figurant à l'art. 728 CO, dont l'énumération n'est pas exhaustive:

a) Les réviseurs ne peuvent notamment pas exercer une activité au sein du conseil d'administration ou une fonction dirigeante dans la société révisée; le préposé au mandat ne doit pas avoir de liens étroits ni avec des détenteurs de pouvoirs décisionnels, ni avec des actionnaires importants de ladite société. De plus, la collaboration à la comptabilité est interdite, de même que la prise en charge de mandats menant à une dépendance économique, la conclusion de contrats non conformes au marché (dumping d'honoraires ou honoraires excessifs à titre de

→ Contrôle ordinaire: Indépendance de l'organe de révision

Art. 728 OR

- 1 L'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité. Son indépendance ne doit être ni restreinte dans les faits, ni en apparence.
- 2 L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec:
 1. l'appartenance au conseil d'administration, d'autres fonctions décisionnelles au sein de la société ou des rapports de travail avec elle;
 2. une participation directe ou une participation indirecte importante au capital-actions ou encore une dette ou une créance importantes à l'égard de la société;
 3. une relation étroite entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil d'administration, une autre personne ayant des fonctions décisionnelles ou un actionnaire important;
 4. la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations qui entraînent le risque de devoir contrôler son propre travail en tant qu'organe de révision;
 5. l'acceptation d'un mandat qui entraîne une dépendance économique;
 6. 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;
 7. l'acceptation de cadeaux de valeur ou d'avantages particuliers.
- 3 Les dispositions relatives à l'indépendance s'appliquent à toutes les personnes participant à la révision. Si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, ces dispositions s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration et aux autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles.
- 4 Aucun employé de l'organe de révision ne participant pas à la 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.
- 5 L'indépendance n'est pas garantie non plus lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de personnes participant à la révision, de membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ou d'autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles ne remplissent pas les exigences relatives à l'indépendance.
- 6 Les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec la société soumise au contrôle ou l'organe de révision.

«prix du silence»), la stipulation d'honoraires en fonction du résultat du contrôle ainsi que l'acceptation de cadeaux. Les employés de la société de révision ne peuvent faire partie du conseil d'administration d'une mandante même s'ils ne coopèrent pas au mandat de révision concerné (art. 728, al. 4, CO). Les critères d'indépendance s'appliquent à tous les détenteurs de pouvoirs décisionnels au sein de la société de révision et aux personnes qui leur sont proches (art. 728, al. 3 et 5, CO), ce qui exclut également qu'un détenteur de fonctions décisionnelles auprès de la société révisée exerce une activité de membre du conseil d'administration ou d'employé dirigeant dans la société de révision. Il n'a pas été exclu expressément que la société révisée détienne une participation importante auprès de l'entreprise de révision. Par contre, l'art. 727c aCO, lequel n'excluait le contrôle d'une société par une autre société rattachée au même groupe que lorsqu'un actionnaire ou un créancier l'exigeait, a été abrogé. Désormais, les sociétés de groupe doivent aussi remplir les critères d'indépendance dans leur intégralité (art. 728, al. 6, CO). Il serait également difficile à comprendre qu'une société ouverte au public ou une autre grande société puisse être révisée par sa propre société filiale ou société sœur.

b) L'art. 11 LSR (voir page 346) quantifie et concrétise encore davantage les critères d'indépendance: cette disposition règle notamment la question de savoir quelle peut être l'importance de la part des honoraires résultant d'un mandat spécifique (ou des mandats d'un groupe spécifique) par rapport à leur somme totale (10%), et impose aux personnes qui souhaitent passer d'une entreprise de révision à une société révisée ou inversement un délai de blocage de

deux ans. Lors du passage d'une société révisée à une société de révision, le délai de blocage se rapporte uniquement à la collaboration dans le cadre du mandat de révision de la société d'où provient la personne ayant opéré ledit passage; pour les employés assumant des fonctions dirigeantes et les mandataires responsables qui étaient compétents pour cette société, un passage de la société de révision à la société révisée n'est pas du tout possible. De la sorte, on veut empêcher, d'une part, qu'un contrôle ait lieu de façon particulièrement généreuse parce que le préposé au mandat entrera de toute manière bientôt au service de la société révisée et n'a pas d'intérêt à irriter son nouvel employeur. D'autre part, on veut également prévenir qu'un employé d'une société révisée passe à la société procédant à la révision et y contrôle son ancien employeur, parce qu'il serait ainsi susceptible de dissimuler des irrégularités auxquelles il a prêté lui-même son concours ou qu'il pourrait tendre à faire preuve, vis-à-vis de ses anciens collègues de travail, d'une clémence particulière (ou d'une sévérité particulière).

2. Contrôle ordinaire de sociétés non ouvertes au public

Seules sont applicables aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat et aux réviseurs agréés effectuant des contrôles ordinaires auprès de sociétés non ouvertes au public les conditions conformément au ch. 1, let. a, ci-dessus, mais non celles selon la let. b. Il convient toutefois d'observer que l'art. 728 CO ne règle pas les critères d'indépendance de façon définitive et que le critère de la limite de 10 % du chiffre d'affaires que les honoraires provenant d'un mandat spécifique ne doivent pas dépasser décrit sans doute aussi, de façon approximative, le cadre dont le dépassement peut faire naître, d'après l'art. 728, al. 2, ch. 5, CO, une dépendance économique. En outre, le

passage de personnel dirigeant entre une société révisée et la société chargée de la révision peut être propre à éveiller l'apparence d'une dépendance. Cependant, dans le cas de sociétés non ouvertes au public, le délai de blocage de deux ans ne devrait pas se révéler immuable.

3. Contrôle restreint

Pour les entreprises de révision (soumises à la surveillance de l'Etat ou seulement agréées) effectuant des contrôles restreints, on n'exige de l'indépendance et de l'objectivité que de façon tout à fait générale (art. 729 CO). On ignore ce qu'en est la signification précise. Toutefois, il y a lieu d'observer que les critères évoqués au ch. 1, let. a, correspondent plus ou moins à ceux que la doctrine avait mis sur pied pour l'indépendance sous l'ancien régime légal. Il serait dès lors fatal (au regard de la norme pénale nouvellement introduite de l'art. 39 LSR) de conclure que des «contrôles restreints» pourraient être mis en œuvre, pratiquement sans conditions, également auprès d'entités très étroitement liées à l'entreprise de révision. Comme par le passé, la violation de prescriptions d'indépendance ne mène, en soi, pas encore à une responsabilité du réviseur, mais elle provoque un affaiblissement sensible de sa position dans le procès en responsabilité.

Sur la base de la réglementation expresse de l'art. 729, al. 2, CO, il est licite que la personne effectuant un contrôle restreint tienne également les comptes de la société révisée, dans la mesure où elle garantit, par le biais de mesures organisationnelles et personnelles appropriées, que la révision est encore claire et objective. Ainsi, le législateur a repris l'opinion – exprimée sous l'ancien droit et quelque peu intéressée – de la Chambre fiduciaire, laquelle s'écartait de la doctrine dominante que défendait aussi l'auteur du présent article. Une grande incertitude demeure toutefois: que sont des mesures appropriées au plan de l'organisation et du per-

→ Indépendance

Art. 11 LSR

al. 1: Outre les dispositions légales générales régissant l'indépendance de l'organe de révision (art. 728 CO), les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont tenues de respecter les règles suivantes lorsqu'elles fournissent des prestations en matière de révision aux sociétés ouvertes au public:

- a. les honoraires qu'elles perçoivent annuellement pour les prestations en matière de révision et les autres services qu'elles fournissent à une société de même qu'aux autres sociétés réunies avec elle sous une direction unique (groupe) ne doivent pas dépasser 10% du montant total des honoraires encaissés;
- b. lorsqu'une personne ayant exercé des fonctions décisionnelles ou dirigeantes en matière d'établissement des comptes au sein d'une société entre au service d'une entreprise de révision dans laquelle elle est appelée à occuper une fonction dirigeante, l'entreprise de révision n'est pas autorisée à fournir à cette société des prestations en matière de révision durant deux ans à compter de l'entrée en fonctions de cette personne auprès de son nouvel employeur;
- c. lorsqu'une personne qui a collaboré à l'établissement des comptes au sein d'une société entre au service d'une entreprise de révision, elle ne peut fournir à cette société des prestations en matière de révision durant deux ans à compter de son entrée en fonctions auprès de son nouvel employeur.

al. 2: Une société ouverte au public ne peut s'adjoindre les services de personnes qui, pendant les deux années précédentes, ont dirigé des prestations en matière de révision pour cette société ou qui exerçaient des fonctions décisionnelles dans l'entreprise de révision concernée.

sonnel? Exige-t-on des murailles de Chine ou suffit-il que la comptabilité et la révision soient prises en charge par deux personnes distinctes dans la même entreprise? La question revêt une grande importance, car les sociétés soumises à un contrôle restreint sont, la plupart du temps, des petites et moyennes entreprises (PME) révisées souvent par des entreprises de taille mineure qui ne sont pas du tout à même de mettre en place des murailles de Chine en leur sein. Lesdites murailles (c'est-à-dire des cloisonnements très stricts entre diverses divisions) supposent, premièrement, des hiérarchies qui,

dans le cas idéal, font l'objet d'une délimitation personnelle stricte jusqu'à l'avant-dernier échelon suprême, immédiatement au-dessous de la direction et, deuxièmement, sans doute aussi des séparations au plan spatial. Une muraille de Chine ne peut guère traverser un bureau spacieux. Les divisions qu'il convient de séparer les unes des autres doivent disposer de leurs propres étages et de leurs propres secrétariats. Le message du Conseil fédéral⁷ déclare que dans la pratique le réviseur d'une PME aide l'entrepreneur aussi dans la comptabilité, ce qui est efficient au plan des coûts et devrait être rendu possible. Il faut dès lors plutôt admettre que la pratique souple appliquée jusque là en rapport avec la prise en charge simultanée de la comptabilité et de la révision par la même entreprise ou le même groupe d'entreprises, où les murailles de Chine étaient pour ainsi dire inexistantes, devrait être légalisée, ce qui signifie, dans le même temps, que les exigences posées quant à l'indépendance des contrôles restreints devraient continuer à ne pas être particulièrement sévères. Cependant, il devrait également se révéler difficile d'intenter des poursuites pénales à l'encontre de personnes effectuant des contrôles restreints pour violation de l'obligation d'indépendance, et les dangers d'un lien trop étroit du réviseur avec son client devraient subsister uniquement dans le risque accru d'une responsabilité civile – *Berna locuta, causa finita*.

4. Violation de l'obligation d'indépendance

Pour les trois échelons, il est stipulé qu'il suffit, pour une violation de l'obligation d'indépendance, qu'il existe l'**apparence** d'une dépendance. Dans ce cas, le législateur s'inspire des règles qui, pour les juges et d'autres membres d'autorités, s'appliquent dans l'hypothèse d'une récusation. Il s'agit donc non seulement de prévenir des pressions exercées par la société soumise à

révision sur celle qui l'effectue, mais aussi de protéger l'image de la branche de la révision à laquelle est dévolue une position analogue à celle d'une autorité. De plus, il est naturellement plus simple pour les autorités de surveillance et pénales de prouver une violation de l'apparence d'indépendance qu'une dépendance effective. Par conséquent, s'il est rapproché à une entreprise de révision une dépendance vis-à-vis d'une société dont elle assume la révision – par exemple parce que les directeurs des deux entités sont frères – l'objection, selon laquelle il est renoncé réciproquement à toute prise d'influence et que l'on sépare strictement les relations privées et celles de nature commerciale, sera impropre à réfuter le grief. En effet, cette objection permettrait uniquement d'expliquer qu'il n'existe effectivement aucune dépendance, mais il ne serait pas possible de supprimer l'apparence d'une dépendance.

III. Surveillance et sanctions

Sur la base de l'art. 16 LSR, les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont assujetties à un contrôle approfondi tous les trois ans ou lorsque se présente un soupçon d'irrégularité. Ce contrôle se rapporte également aux infractions à l'obligation d'indépendance. Les violations de ce devoir peuvent mener à des avertissements en la forme écrite et/ou à des injonctions obligatoires de régulariser la situation (art. 16, al. 4, LSR); en cas d'infractions répétées ou graves à l'obligation d'indépendance, l'agrément peut être retiré (art. 17, al. 2, LSR).

Dans l'hypothèse d'entreprises de révision qui sont uniquement au bénéfice d'un agrément, ce dernier ne peut être retiré que si les conditions professionnelles et personnelles [dont fait

également partie une réputation personnelle irréprochable (art. 4, al. 1^{er}, LSR)] ne sont plus données. Il n'est donc pas possible de prendre contre une entreprise au bénéfice d'un agrément des mesures relevant des règles de surveillance pour cause de violation de l'obligation d'indépendance. Cependant, des cas extrêmes d'infraction à ce devoir peuvent remplir simultanément un état de fait du droit pénal économique (par exemple, escroquerie); la question de la réputation personnelle irréprochable ne se poserait plus et le retrait de l'agrément deviendrait possible.

En revanche, comme nous l'avons mentionné, aussi bien les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat que celles au bénéfice d'un agrément peuvent être punies d'amendes de 100 000 francs au plus pour infraction à l'obligation d'indépendance (art. 39, al. 1^{er}, let. a, LSR). Il reste à voir si cette disposition ne va pas largement demeurer lettre morte – à l'instar d'un grand nombre d'autres normes du droit pénal économique dont l'application dépasse les compétences du juge dépourvu de connaissances économiques. A cet égard, les art. 22 à 25 LSR prévoient un échange d'informations étendu entre la surveillance de la révision, les autres autorités de surveillance (par exemple la Commission fédérale des banques), les autorités pénales et les tribunaux civils; celui-ci touche naturellement avant tout les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, et dans une moindre mesure celles qui bénéficient uniquement d'un agrément et ne sont pas assujetties à une surveillance proprement dite.

IV. Registre du commerce

Comme par le passé, l'office du registre du commerce refusera l'inscription d'organes de révision violant, de façon reconnaissable pour lui, les dispositions relatives à l'indépendance

(art. 61, al. 3, ORC). Tel était, par exemple, le cas autrefois lorsque la société P., qui avait le même conseil d'administration que la société L., instituait la société H. en tant qu'organe de révision, bien que L. fût également réviseur de H. Le Tribunal fédéral a estimé qu'une telle implication en chaîne violait la maxime d'indépendance³. L'office du registre du commerce se limitera (ou devra se limiter) à des cas où de tels liens peuvent être constatés en comparant les noms des personnes inscrites dans le registre du commerce en tant qu'organes pour les sociétés concernées. Comme dans la brochure précitée, l'auteur du présent article fait aujourd'hui à nouveau référence au fait qu'en cas de nouvelle fondation d'une société un blocage de l'inscription dans le registre du commerce durant plusieurs mois – dû à un litige de droit administratif sur l'indépendance de l'organe de révision – et, partant, de la naissance de la personnalité juridique de ladite entité peut avoir des suites fatales. Dans de telles hypothèses, il est dès lors recommandé d'instituer, pour la fondation, un organe de révision «neutre» et de le remplacer, une fois l'inscription réalisée, par l'organe de révision «dépendant» effectivement souhaité, afin que le litige juridique avec l'office du registre du commerce – qui pourrait naturellement aussi survenir au moment du remplacement des réviseurs – ne bloque pas la mise en exploitation et l'activité de la société.

V. Conclusions

Pour l'essentiel, les nouvelles prescriptions sur l'indépendance de l'organe de révision concrétisent et précisent ce qui, selon la doctrine et la jurisprudence, était déjà applicable (mais pas toujours observé) sous l'ancien droit. Un point nouveau est celui que la pratique déjà largement répandue, mais non incontestée – selon laquelle il est fréquent, dans le cas de petites et

moyennes entreprises, que le réviseur tienne lui-même les comptes – a été légalisée dans une large mesure pour les entreprises qui ne doivent effectuer qu'un contrôle restreint (mais non pour celles assujetties à un contrôle ordinaire obligatoire) tant que l'objectivité de la révision continue d'être garantie. Une sanction pénale sensible pour la violation de l'obligation d'indépendance a aussi été nouvellement introduite, laquelle s'applique à toutes les entreprises de révision qui effectuent des révisions légales, mais qui, dans la pratique, devrait en toute hypothèse mener à des conséquences avant tout pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. ■

* Hans Hegetschweiler est partenaire de l'Etude d'avocats Derksen & Hegetschweiler à Zurich, dont le domaine d'activité de prédilection est la fourniture de conseils à l'attention de PME en matière de contrats et de fiscalité.

¹ L'art. 727c CO avait, à partir de 1992, la teneur suivante:

Al. 1: Les réviseurs doivent être indépendants du conseil d'administration et d'un éventuel actionnaire disposant de la majorité des voix. Ils ne peuvent en particulier être au service de la société soumise à révision ni exécuter pour elle des travaux incompatibles avec leur mandat de vérification. Ils ne peuvent pas accepter des avantages particuliers.

Al. 2: Ils doivent aussi être indépendants des sociétés qui appartiennent au même groupe de sociétés, si un actionnaire ou un créancier l'exige.

² a) Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (loi sur la surveillance de la révision, LSR), RS 221.302, en vigueur depuis le 1^{er} septembre 2007;

b) 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) (CO), modification du 16 décembre 2005, FF 2005 6809, entrée en vigueur probable au 1^{er} janvier 2008.

³ L'expert fiduciaire 5/07, p. 278 s. et 284 ss.

⁴ Art. 727 CO.

⁵ Art. 727 ss. CO.

⁶ Art. 398 ss. CO.

⁷ Message du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (FF 2004 3745).

⁸ ATF 123 III 31.