



Années Académiques 2000-2002

Mémoire MBL
Monsieur le Professeur Henry Peter

**L'indépendance du réviseur
ou
Portée et sanction
d'une règle déontologique**

Jean-Philippe Heim
Septembre 2002



www.unige.ch/droit/mb/



www.unil.ch/droit

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	4
ABREVIATIONS.....	5
BIBLIOGRAPHIE.....	7
INTRODUCTION.....	10
A. DROIT POSITIF.....	11
1. Domaines juridiques.....	11
1.1 Société anonyme.....	11
1.2 Autres sociétés de capitaux.....	14
1.3 Prévoyance professionnelle.....	15
1.4 Fonds de placement.....	15
1.5 Banques et caisses d'épargne.....	18
1.6 Bourses et commerce des valeurs mobilières.....	20
1.7 Blanchiment d'argent.....	21
2. Synthèse.....	23
B. CHAMBRE FIDUCIAIRE.....	25
1. Règles professionnelles.....	25
2. Directives sur l'indépendance.....	25
2.1 Champ d'application.....	25
2.2 Principes.....	26
2.2.1 Relations avec le client.....	26
a. Liens personnels et relations d'affaires.....	28
b. Liens financiers.....	29
c. Relations de travail.....	29
2.2.2 Participation au processus décisionnel du client.....	30
2.2.3 Autres mandats.....	31
a. Conseil.....	31
b. Tenue de la comptabilité.....	31
c. Evaluation – expertise.....	32
d. Défense des intérêts.....	33
e. Gestion de portefeuille.....	33
2.2.4 Honoraires.....	33
2.2.5 Activité de longue durée.....	34
2.2.6 Conflits juridiques avec le client.....	35
2.2.7 Influence de tiers.....	35
2.3 Synthèse.....	36

C.	AVANT-PROJET DE LA LECCA	37
1.	Obligation de contrôle.....	39
2.	Agrément	40
3.	Indépendance	41
3.1	Objectivité.....	42
3.2	Incompatibilité	42
3.2.1	Principe	42
3.2.2	Personnes concernées par les incompatibilités	43
3.2.3	Actes et relations prohibés par les incompatibilités.....	45
3.2.4	Lacunes	48
3.2.5	Analyse du risque	51
D.	SANCTIONS	54
1.	Sanctions légales.....	54
1.1	Retrait de l'agrément	54
1.2	Refus d'inscription au Registre du commerce.....	55
1.3	Action en révocation.....	56
1.4	Action en annulation d'une décision de l'assemblée générale.....	58
1.5	Action en responsabilité	58
a.	Le dommage.....	58
b.	L'acte illicite	59
c.	La faute	60
d.	Le lien de causalité.....	61
1.6	Sanction pénale	63
2.	Sanctions contractuelles	63
	CONCLUSION	65

REMERCIEMENTS

Que Monsieur Gérald Balimann veuille trouver ici l'expression de notre vive gratitude pour le soutien qu'il nous a témoigné tout au long de notre stage en entreprise et les précieux conseils qu'il nous a prodigués lors de la rédaction de ce mémoire.

Nous tenons à remercier également Monsieur le Professeur François Chaudet pour l'entretien qu'il nous a consacré et les remarques qu'il a bien voulu nous faire à cette occasion.

ABREVIATIONS

CCS	Code civil suisse
CFB	Commission fédérale des banques
CO	Code des obligations
Commission	Commission d'experts LECCA
Directives	Directives sur l'indépendance
ECS	L'Expert-comptable suisse
FEE	Fédération des experts comptables européens
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
LB	Loi sur les banques et les caisses d'épargne
LBA	Loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent dans le secteur financier
LBVM	Loi sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières
LECCA	Loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels
LFP	Loi fédérale sur les fonds de placement
LPP	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité
MSA	Manuel suisse d'audit
OACC	Ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes
OAR	Organe d'autorégulation
OB	Ordonnance sur les banques et les caisses d'épargne
OBVM	Ordonnance sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières

OFP	Ordonnance sur les fonds de placement
OPP 2	Ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité
ORC	Ordonnance sur le registre du commerce
ORév	Ordonnance sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés
RC	Registre du commerce
SEC	Securities and Exchange Commission
Statuts	Statuts de la Chambre fiduciaire
4 ^e Directive	Quatrième directive européenne relative au droit des sociétés

BIBLIOGRAPHIE

- ASSOCIATION SUISSE DES COMPTABLES CONTROLEURS DE GESTION DIPLOMES, *Notre prise de position LECCA*, 28 avril 1999
- AUTORITE DE CONTROLE LBA, *Check-list DT No 2 en vue d'établir l'indépendance des réviseurs d'intermédiaires financiers directement soumis (IFDS)*
- *Circulaire REV I/02, Contrôle d'intermédiaires financiers par des organes de révision LBA accrédités*, 1^{er} mars 2002
- BARRELET DENIS, *Civilisons les marchés*, in 24 Heures, 30 juillet 2002
- BERTSCHINGER URS, *Der Wirtschaftsprüfer an der Schwelle zum 21. Jahrhundert*, in L'Expert-comptable suisse 10/99, résumé, p. 922
- BOECKLI PETER, *Les nouvelles dispositions relatives à la responsabilité légale de l'organe de révision*, in Publications de la Chambre fiduciaire, volume 135, Zurich 1995
- BUEHLER PETER / ROHR ANDREAS / DUCREY REGIS, *L'auditeur et la Loi sur le blanchiment d'argent*, in L'Expert-comptable suisse 6-7/00, p. 621
- CAMPONOVO RICO A., *Kapitalerhöhungsprüfung contra Unabhängigkeit der Revisionsstelle*, in L'Expert-comptable suisse 1-2/01, résumé, p. 38
- CANEPA ANCILLO, *Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle im neuen RRG*, in L'Expert-comptable suisse 1-2/99, résumé, p. 18
- CHAUDET FRANCOIS, *Responsabilité civile et principaux devoirs des réviseurs*, in L'Expert-comptable suisse 4/00, p. 306
- COMMISSION D'EXPERTS « DROIT COMPTABLE », *Avant-projets et rapport explicatif pour une loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (LECCA) et pour une ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes (OACC) du 29 juin 1998 à l'attention du Département fédéral de justice et police*
- COMMISSION EUROPEENNE, *Livre vert : rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne*
- COMMISSION FEDERALE DES BANQUES, *Circulaire 96/3 Rapport de révision*, 21 octobre 1996 (Etat au 26 août 1999)

- CONSEIL FEDERAL, *Message concernant la modification de la Loi fédérale sur les fonds de placement*, FF 1993 I 189
- *Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes*, 23 février 1983, RS 83.015
 - *Message concernant le projet de loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne*, 2 février 1934, FF 1934 I 172
 - *Message concernant le projet de loi fédérale sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières*, FF 1993 I 1269
- DEPARTEMENT FEDERAL DE JUSTICE ET POLICE, *Echo des propositions relatives à la révision de la réglementation sur l'établissement des comptes annuels*, Communiqué de presse, 4 décembre 2000
- *Etablissement des comptes : LF et ordonnance en procédure de consultation*, Communiqué de presse, 21 octobre 1998
- DRUEY JEAN-NICOLAS, *Das schweizerische Obligationenrecht*, 9^e édition, Zurich 2000
- FOLLIET EDOUARD, *Le contrôleur dans les sociétés anonymes*, Genève 1957
- FORSTMOSER PETER, *La responsabilité du réviseur en droit des sociétés anonymes : Causalité, fixation des dommages-intérêts et responsabilité à l'égard des investisseurs et des bailleurs de fonds en particulier*, traduction de Madeleine Camprubi, Zurich 1997
- GIGER GION, *Genügt das schweizerische Aktienrecht einer zeitgemässen Corporate Governance ?*, in L'Expert-comptable suisse 5/02, résumé, p. 430
- HANDSCHIN LUKAS, *Zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle : Beratung und Buchhaltungsarbeiten durch die Revisionsstelle für die revidierte Gesellschaft*, in RSJ 90 (1994) 344
- HEBLING CARL, *Wirtschaftsprüfung im Wandel*, in L'Expert-comptable suisse 3/01, résumé, p. 166
- HIRSCH ALAIN, *L'organe de contrôle dans la société anonyme*, Genève 1965
- MEYER MAX, *Thesen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle*, in L'Expert-comptable suisse 3/96, résumé, p. 162
- MUELLER ANDREAS, *Notre profession en pleine mutation*, in L'Expert-comptable suisse 1-2/02, p. 9
- MUELLER ANDREAS / DOLENSKY CHRISTOPH, *L'indépendance en tant que fondement de la révision*, in L'Expert-comptable suisse 9/01, p. 813

OPPLIGER ETIENNE, *Les vents ont sérieusement fraîchi*, in 24 Heures, 2 mai 2002

PEDROJA GRAZIANO / WATTER ROLF, *Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR*, Bâle

PENNONE ROBERT, *La révision*, in Le nouveau droit des sociétés anonymes, Conférences et séminaires organisés par les Facultés de droit romandes de février à avril 1992, Lausanne 1993

PETER HENRY / CHEVALLAZ JOEL, *Le rôle des réviseurs dans le cadre de la LBVM*, in L'Expert-comptable suisse 12/99, p. 1205

PEYROLLAZ JEAN, *Contrôle des comptes annuels selon la LECCA*, in L'Expert-comptable suisse 5/99, p. 475

VON PLANTA ANDREAS / ROETHELI ANDREAS, *Corporate Governance et le droit suisse*, in L'Expert-comptable suisse 5/02, p. 431

WIND CHRISTIAN, *Die Grenzen der Beratung durch die Revisionsstelle*, in L'Expert-comptable suisse 1-2/99, résumé, p. 86

INTRODUCTION

La question de l'indépendance du réviseur est, plus que jamais, à l'ordre du jour. Quelle est la raison de ce soudain intérêt pour un problème qui a déjà conduit à l'élaboration de nombreuses dispositions légales et fait l'objet de discussions depuis plusieurs décennies ?

Ce sont sans doute les faits révélés à l'occasion de l'effondrement de certains groupes internationaux qui sont à l'origine de cette situation. En effet, les conflits d'intérêts dans lesquels ont pu se trouver certains réviseurs n'étaient certainement pas étrangers aux catastrophes auxquelles le public a récemment assisté. Il a d'ailleurs encore à l'esprit les 12,4 millions de dollars payés par un groupe à son contrôleur pour des conseils en comparaison des 4,4 millions de dollars seulement d'honoraires pour la révision.

Une telle situation n'est-elle en effet pas propre à créer une dépendance à l'égard du client et à fausser ainsi son impartialité ? Serait-il dès lors nécessaire d'adopter de nouvelles dispositions légales pour lutter contre ce risque ? C'est à ces deux questions que le présent travail tentera d'apporter une réponse.

A. DROIT POSITIF

1. Domaines juridiques

Les dispositions du Code des obligations (CO) constituent la base du système destiné à garantir l'indépendance du réviseur. Même si elles sont celles qui ont fait couler le plus d'encre, elles n'en demeurent pas moins la pointe d'un iceberg juridique dont les règles méritent toutes un examen approfondi.

1.1 Société anonyme

L'article 727c alinéa 1, 1^{ère} phrase CO prescrit que « les réviseurs doivent être indépendants du conseil d'administration et d'un éventuel actionnaire disposant de la majorité des voix ». Cet article énumère les personnes concernées, mais ne définit ni la notion ni la portée de l'indépendance. Le Tribunal fédéral, profitant de l'occasion qui lui était donnée de se prononcer sur un cas d'indépendance au regard de la Loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants¹, combla cette lacune en ces termes : « l'indépendance suppose l'absence d'assujettissement à des consignes, la liberté de jugement et le libre choix de la décision à prendre »². Cette définition reprend exactement celle que le Conseil fédéral avait donnée dans son Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes³.

Le principe d'indépendance de l'organe de révision interdit donc la subordination du contrôleur des comptes au conseil d'administration et, en quelque sorte, à l'assemblée générale au travers de la personne d'un actionnaire majoritaire. Robert Pennone relève, à juste titre, que l'article 727c alinéa 1 CO interdit à un actionnaire majoritaire d'être contrôleur, mais qu'il « n'interdit pas à un actionnaire minoritaire de l'être »⁴. La limite ainsi formulée n'est pas l'importance économique de la participation, mais celle des droits sociaux conférés à l'actionnaire. Par conséquent, cette disposition a pour but de soustraire le réviseur à l'influence des organes qui peuvent agir directement sur lui.

Elle ne proscriit toutefois pas tous les cas présentant un tel risque. Il est en effet courant que des actionnaires minoritaires s'accordent, par convention, sur une politique de vote aux assemblées générales. Ils peuvent, par ce moyen, disposer ensemble de la majorité des voix. N'aurait-il pas dès lors fallu prévoir que le réviseur, en plus d'être indépendant d'un actionnaire majoritaire, doit l'être de ceux qui ensemble assurent le réel contrôle de la société ? Les conventions de vote sont le plus souvent occultes. Peut-être le

¹ RS 831.10

² ATF 123 V 161, consid. 3b, p. 164 [traduction libre]

³ *Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes*, 23 février 1983, RS 83.015, p. 200

⁴ *La révision*, in *Le nouveau droit des sociétés anonymes*, Conférences et séminaires organisés par les Facultés de droit romandes de février à avril 1992, Lausanne 1993, p. 400

législateur ne voulait-il pas alourdir la loi d'une précision dont le contrôle se serait révélé difficile, voire impossible à assurer.

Cette disposition ne tient également pas compte d'autres relations avec le réviseur propres à provoquer un conflit d'intérêts et à mettre ainsi en cause la véracité des conclusions de ses contrôles.

Cette affirmation doit être tempérée par l'article 727c alinéa 1, 2^{de} phrase CO, qui dispose que les réviseurs « 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 ».

Digne d'un mauvais dictionnaire, cette définition peut être énoncée en ces termes : « sont interdits les travaux incompatibles avec le mandat de vérification » ou pis encore « sont incompatibles les travaux incompatibles ». Insatisfaits, de nombreux auteurs se sont penchés sur le problème afin de briser ce cercle vicieux en définissant les travaux qui devaient être considérés comme incompatibles avec la fonction de réviseur.

Peter Böckli estime que « ne sont pas considérés comme tels, les conseils donnés en matière d'impôts, ceci toutefois dans la mesure où il ne s'agit que de simples conseils et non pas de décisions administratives effectives qui constitueraient une partie des tâches relevant de la responsabilité des organes exécutifs »⁵.

En ce qui concerne la tenue de la comptabilité, l'auteur est plus sévère et déclare que « contrairement à une habitude particulièrement tenace dans le pays, la combinaison directe du mandat de la tenue de la comptabilité et de la révision est absolument incompatible même pour les petites sociétés »⁶. Gérald Balimann, expert-comptable diplômé, déplore cette optique. Il constate en effet que la liberté de manœuvre du comptable est si faible que le cumul des mandats ne pose pas de réel problème d'indépendance. Il précise que son avis suppose bien entendu que le comptable se limite à passer les écritures, c'est-à-dire qu'il ne bénéficie d'aucune compétence décisionnelle. Il tempère encore son affirmation en reconnaissant qu'il faut au moins exiger que le réviseur et le comptable soit deux personnes distinctes.

Afin de déterminer si cette analyse se justifie, il convient de rappeler le texte de l'article 727c alinéa 1, 2^{de} phrase : les réviseurs ne peuvent « être au service de la société soumise à révision ni exécuter pour elle des travaux incompatibles avec leur mandat de vérification ». La première partie de cette interdiction vise les travaux confiés au réviseur par un contrat de

⁵ *Les nouvelles dispositions relatives à la responsabilité légale de l'organe de révision*, in Publications de la Chambre fiduciaire, volume 135, Zurich 1995, p. 35

⁶ *Op. cit.*, p. 36

travail⁷ et non ceux qui peuvent l'être par mandat. Soutenir le contraire reviendrait à rendre lettre morte la seconde partie de cette disposition. Par conséquent, la tenue de la comptabilité, pour autant qu'elle ne fasse pas l'objet d'un contrat de travail, n'est interdite que si elle constitue un travail incompatible avec le mandat de révision. Dès lors, le cumul du mandat de révision avec celui de la tenue de la comptabilité pourrait être admis, au même titre que l'activité de conseil, avec toutefois les mêmes limites que celles définies ci-dessus.

L'article 731 alinéa 1 CO énonce ce qui suit : « les statuts ou l'assemblée générale peuvent régler l'organisation de l'organe de révision de manière plus détaillée et étendre ses attributions. Ils ne peuvent toutefois confier à cet organe des attributions du conseil d'administration ou des attributions qui compromettraient son indépendance ». La modification des attributions du réviseur n'est valable qu'à la condition de figurer dans les statuts⁸. Par conséquent, des attributions ne peuvent être confiées à l'organe de contrôle que par la loi ou les statuts.

La question de savoir si les travaux imposés par ces attributions peuvent être incompatibles avec le mandat de vérification est délicate. A titre d'exemple, lors d'une augmentation de capital, l'article 652f alinéa 1 CO impose au réviseur de vérifier le rapport d'augmentation et d'attester qu'il est complet et exact. Rico A. Camponovo relève que la Securities and Exchange Commission (SEC) « voit dans la remise ... de cette confirmation ... une violation du principe d'indépendance »⁹.

Böckli est plus tempéré lorsque, partant du fait que personne ne saurait se réviser soi-même, il recommande que « lors de la révision des comptes annuels, d'autres personnes apprécient de manière tout à fait neutre le processus sur la base des critères déterminants en matière de révision des comptes d'une société »¹⁰. L'auteur parle d'autres personnes et non d'un autre réviseur, situation à laquelle mène cependant l'analyse de la SEC. Les sociétés soumises à la surveillance de celle-ci devront donc être contrôlées par deux réviseurs.

Cette possibilité est expressément réservée par l'article 727 alinéa 1 CO qui dispose que « l'assemblée générale élit un ou plusieurs réviseurs ». Le bien fondé de l'analyse littérale de cette disposition a été confirmé par le Tribunal fédéral dans un des arrêts précités¹¹. Jean Nicolas Druey précise à ce sujet que « chacun peut être élu et révoqué séparément. Dans ce cas, chacun est dans le doute considéré comme responsable de l'entier du

⁷ Art 319 et ss CO

⁸ Art. 627 ch. 13 CO

⁹ *Kapitalerhöhungsprüfung contra Unabhängigkeit der Revisionsstelle*, in L'Expert-comptable suisse 1-2/01, résumé, p. 38

¹⁰ *Op. cit.*, p. 36

¹¹ ATF 123 V 161, consid. 3b, p. 164 [traduction libre]

travail »¹².

Le principe d'indépendance contenu à l'article 727c alinéa 1 CO vise les liens entre le réviseur et le client soumis à révision. Le second alinéa étend la portée de ce principe aux sociétés qui appartiennent au même groupe que le client révisé, en y apportant toutefois une atténuation : un actionnaire ou un créancier doit l'exiger. Le Tribunal fédéral, dans un arrêt topique du 20 janvier 1997, confirma que cette condition supplémentaire était limitée aux rapports relevant d'un groupe de sociétés¹³.

1.2 Autres sociétés de capitaux

L'article 768 alinéa 1 CO impose à la société en commandite par action de se munir d'un « organe spécial chargé du contrôle et tenu d'exercer une surveillance permanente sur la gestion ». La mission de cet organe englobe celle de vérification des comptes annuels. Le Titre vingt-septième ne contient pas directement de dispositions relatives à l'indépendance de ce réviseur. Il renvoie toutefois aux règles de la société anonyme¹⁴.

La société coopérative est également tenue de faire contrôler ses comptes¹⁵. L'organe de révision n'est toutefois expressément soumis à aucune obligation d'indépendance. Puisqu'il est évident que le réviseur ne pourra s'acquitter correctement de son mandat que libre de toute subordination, il conviendra de lui appliquer, à titre supplétif, les conditions d'indépendance de l'article 727c CO, malgré l'absence de tout renvoi explicite à ces dispositions.

Quant à la société à responsabilité limitée, elle n'est en l'état soumise à aucune obligation de contrôle. Si elle décide néanmoins de se doter d'un organe de révision, l'article 819 alinéa 2 CO renvoie aux dispositions du droit de la société anonyme pour « la composition et la mission de cet organe ».

L'article 727c CO pose le principe de l'indépendance comme un moyen propre à éviter les conflits d'intérêts, à savoir le non-assujettissement aux instructions de certains partenaires économiques. Le Message montrait pourtant clairement la volonté du législateur : les dispositions sur l'indépendance visent à assurer la liberté de jugement et l'indépendance de décision du réviseur. Il est par conséquent regrettable qu'aucune disposition relative aux sociétés de capitaux ne mentionne explicitement le but de cette disposition : l'objectivité du réviseur.

¹² *Das schweizerische Obligationenrecht*, 9^e édition, Zurich 2000, ch. 21, p. 786

¹³ ATF 123 III 31, consid. 3c, p. 34

¹⁴ Art. 764 al. 2 CO

¹⁵ Art. 906 al. 1 CO

Diverses lois spéciales ont fait progresser cette matière en y apportant quelques nouveautés d'importance. Afin d'en étudier l'évolution, il convient d'examiner ces dispositions dans l'ordre chronologique de leur adoption.

1.3 Prévoyance professionnelle

La Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP)¹⁶ date du 25 juin 1982. L'article 53 alinéa 1 institue une obligation de l'institution de désigner « un organe de contrôle qui vérifie chaque année la gestion, les comptes et les placements ». Elle laisse le soin au Conseil fédéral de prendre les mesures propres à assurer la mise en œuvre de la loi¹⁷, ce qu'il fit en arrêtant le 18 avril 1984 l'Ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2)¹⁸.

L'article 34 OPP 2 définit les conditions d'indépendance que doit remplir l'organe de contrôle : il « ne doit pas être lié aux instructions :

- a. Des personnes responsables de la gestion ou de l'administration de l'institution de prévoyance ;
- b. De l'employeur, s'il s'agit d'une institution de prévoyance d'entreprise ; si l'employeur a divisé son entreprise en plusieurs personnes morales distinctes, le groupe de sociétés a qualité d'employeur ;
- c. Des organes dirigeants de l'association, s'il s'agit d'une institution de prévoyance d'association ;
- d. Du fondateur, s'il s'agit d'une fondation ».

Comme les dispositions du droit de la société anonyme, l'article 34 OPP 2 vise à empêcher que le réviseur soit l'objet de pressions qui l'incitent à exécuter moins rigoureusement ses attributions. La LPP et l'OPP 2 n'instituent pas, contrairement à l'article 727c alinéa 1 CO, l'interdiction au réviseur d'être au service de la société révisée et d'exécuter pour elle des travaux incompatibles avec son mandat de vérification. Cette lacune peut s'expliquer par l'antériorité du droit de la prévoyance professionnelle à l'introduction des dispositions actuellement en vigueur de la société anonyme.

1.4 Fonds de placement

Les enjeux économiques touchés par les fonds de placement, les banques et les bourses sont pour la plupart supérieurs à ceux concernés par le simple droit des sociétés. Il n'est dès lors pas surprenant que les lois y relatives soient plus précises sur la question de l'indépendance. De plus, les

¹⁶ RS 831.40

¹⁷ Art. 97 al. 1 LPP

¹⁸ RS 831.441.1

dispositions destinées à la garantir sont toutes postérieures à l'adoption de l'article 727c CO.

L'article 52 alinéa 1 de la Loi sur les fonds de placement (LFP)¹⁹ du 18 mars 1994 dispose qu'un « organe de révision indépendant ... contrôle chaque année tous les fonds de placement gérés par une même direction ainsi que l'activité de cette dernière ».

L'article 81 de l'Ordonnance sur les fonds de placement (OFP)²⁰ du 19 octobre 1994 précise la notion d'indépendance. Il traite des relations proscrites entre le réviseurs et différents partenaires, des travaux qui ne peuvent lui être confiés et introduit une disposition sur les honoraires.

Le réviseur doit être indépendant de l'administration et de la direction de la société directrice du fonds²¹. Les fonds de placement sont administrés par de grandes sociétés. Elles sont souvent gérées par une direction dans les limites de la liberté de manœuvre octroyée par les administrateurs. Il était donc utile d'élargir l'obligation d'indépendance à la direction, c'est-à-dire au véritable organe de gestion. A part cette adaptation, cette disposition reprend le concept défini par l'article 727c CO.

Elle y apporte toutefois une nouveauté d'importance : elle remplace l'obligation d'indépendance vis-à-vis d'un actionnaire majoritaire par l'interdiction faite au réviseur directement de participer, même dans une faible mesure, au capital de la société directrice du fonds. Maintenir pour le surplus l'obligation d'indépendance à l'égard d'un éventuel actionnaire majoritaire de la société directrice aurait été superflu, dès lors que seules des sociétés anonymes dirigent des fonds de placement. L'article 727c CO leur est donc applicable.

L'article 81 alinéa 1, lettre a OFP introduit encore deux innovations d'envergure. D'une part, il élargit la notion de réviseur aux membres de son administration et de sa direction et à la personne dirigeant les contrôles. Les réviseurs de fonds de placement sont des grosses fiduciaires. Cette précision a pour but de tenir compte de leur organisation. D'autre part, il étend la notion de société révisée à toutes celles qui font partie du même groupe que cette dernière.

L'article 81 alinéa 2 OFP précise ce qui suit : « le réviseur n'est pas autorisé à se charger de travaux d'administration ou de comptabilité pour le fonds de placement dont il assure la révision ou pour la direction ni accepter d'autres tâches incompatibles avec le mandat qui lui a été confié ». La seconde partie de cette disposition présente le même cercle vicieux que celui évoqué

¹⁹ RS 951.31

²⁰ RS 951.311

²¹ Art. 81 al. 1, lit. a OFP

ci-dessus. Les remarques relatives à l'article 727c alinéa 1, 2^{de} phrase CO²² peuvent être reprises intégralement. La première partie par contre précise quant à elle ceux des travaux qui doivent être considérés comme absolument incompatibles. La comptabilité en fait partie, conformément à l'avis émis par Böckli au sujet de la société anonyme.

Lorsque les honoraires versés au réviseur par la direction de fonds de placement sont très élevés proportionnellement à son volume d'affaires total, il est à craindre que le réviseur, afin de ne pas risquer d'être privé de cette importante source de revenu, perde un peu de son sens critique lors du contrôle des comptes du client. C'est dans le but d'éliminer ce risque que l'article 81 alinéa 1, lettre b OFP dispose que le réviseur ne peut exécuter son mandat que si «les honoraires annuels qu'il touchera en vertu du mandat de révision que lui aura confié une direction ou des sociétés faisant partie du même groupe ne dépassent pas 10 pour cent de l'ensemble de ses honoraires annuels». Le Tribunal fédéral applique également cette limite à la société anonyme²³.

Pennone relève que, à l'occasion d'une des conférences organisées par les Facultés de droit romandes entre février et avril 1992, une question a été posée «à propos du réviseur qui débute comme indépendant avec un seul client, lequel, par la force des chose représente 100% des honoraires au départ»²⁴. L'auteur ne retranscrit pas l'éventuelle réponse à cette question. Il faut toutefois y répondre ainsi : non seulement il est fort peu probable, au vu de la complexité de la matière, qu'une personne s'installe comme réviseur de fonds de placement sans avoir de nombreux autres clients ; mais surtout, l'article 81 alinéa 1 lettre b OFP prévoit expressément que «l'autorité de surveillance peut autoriser des dérogations à cette règle».

L'article 81 alinéa 3 OFP introduit une limite supplémentaire à la fixation des honoraires : le client et le contrôleur ne peuvent décider d'une indemnité forfaitaire pour la révision. Le contrôleur doit donc être payé selon le temps passé à exécuter son mandat. Cette disposition tend à inciter le contrôleur à s'acquitter pleinement de ses attributions. Il en va de même quant à la durée de la vérification.

En plus d'être indépendant, l'organe de révision doit être «reconnu par l'autorité de surveillance»²⁵. Cette disposition soumet le réviseur à la surveillance de la Commission fédérale des banques (CFB)²⁶. Celle-ci décerne l'autorisation sur la base d'un certain nombre de critères, comme la structure du réviseur, les qualifications et la réputation des membres de sa

²² Chiffre 1.1, paragraphes 5 à 7 *supra*

²³ ATF 123 V 164, consid. 3b, p. 165

²⁴ *Op. cit.*, p. 402

²⁵ Art. 52 al. 1 LFP

²⁶ Art. 56 al. 1 LFP

direction et des réviseurs responsables, ses activités et sa solidité financière²⁷. L'autorisation est donnée une fois pour toute et non pour chaque mandat. En effet, le Message du Conseil fédéral du 14 décembre 1992 précise que « les directions choisissent librement parmi celles-ci [les sociétés fiduciaires privées agréées] le réviseur qui vérifiera leurs comptes »²⁸. Par conséquent, la reconnaissance n'assure pas, à première vue, l'indépendance du réviseur.

Il faut toutefois tempérer cette affirmation : l'article 52 alinéa 2 LFP impose à la direction des fonds révisés de communiquer « à l'autorité de surveillance la nomination et le changement de l'organe de révision ». Cette disposition est complétée par l'article 82 alinéa 1 OFP, qui oblige les réviseurs reconnus à informer l'autorité de surveillance « de tout changement survenu dans la composition de leurs organes et à propos des réviseurs responsables des contrôles ». Ces deux règles assurent une surveillance qui s'étend au-delà du moment de la reconnaissance et permettent à l'autorité d'exiger qu'un autre organe que celui choisi soit nommé ou, dans le cas d'un changement de réviseur, que l'ancien soit maintenu²⁹.

De plus, la menace du retrait de la reconnaissance peut également avoir un effet sur l'indépendance du réviseur, qui, pour ne pas risquer de perdre tous ses mandats de révision de fonds de placement, veillera sans doute à respecter au mieux ses obligations.

1.5 Banques et caisses d'épargne

La Loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne (LB)³⁰ du 8 novembre 1934 a été modifiée le jour de l'adoption de la LFP. Pourtant les dispositions de la loi relatives à l'indépendance du réviseur n'ont pas été adaptées. Le législateur laissa ce soin entre les mains du Conseil fédéral, qui adopta l'Ordonnance sur les banques et les caisses d'épargne (OB)³¹ le 12 décembre 1994. Son système est très proche de celui posé par l'OFP.

L'article 18 alinéa 1 LB oblige les banques à « soumettre chaque année leur compte annuel au contrôle de réviseurs indépendants de l'établissement ». Cette règle justifie l'obligation de contrôle, sans en développer les modalités. Elle est néanmoins complétée par l'article 20 alinéa 3 LB qui précise que « l'institution chargée de la révision doit être indépendante de la direction et de l'administration de la banque ».

²⁷ Art. 79 et 80 al. 1 OFP

²⁸ FF 1993 I 189, p. 226

²⁹ Art. 52 al. 2, 2^{de} phrase LFP

³⁰ RS 952.0

³¹ RS 952.02

L'article 36 OB va plus loin. A l'instar de l'article 81 OFP, il traite successivement des liens proscrits entre le réviseur et la société révisée, des autres travaux et des honoraires. Cet article est également complété par une disposition qui interdit la conclusion d'un « arrangement prévoyant pour la révision une indemnité forfaitaire ou une durée déterminée »³². Ces dispositions n'apportant que peu de nouveautés, il convient de se pencher exclusivement sur celles-ci.

En ce qui concerne les travaux que le réviseur ne peut assumer en plus de son mandat de révision, l'article 20 alinéa 2 LB précise ce qui suit : « les syndicats de révision et sociétés fiduciaires reconnus comme institutions de révision doivent s'occuper uniquement de révisions et d'affaires ayant un rapport direct avec ce genre d'activité, telles que contrôles, liquidations, réorganisations financières. Il leur est interdit d'effectuer des opérations de banques proprement dites et de se charger de gérance de fortune ». Cette interdiction ne vise pas exclusivement les travaux que le réviseur pourrait accomplir pour le compte du client révisé, mais définit de manière toute générale les domaines dans lesquels le réviseur peut et doit évoluer.

De même que pour les fonds de placement, le réviseur bancaire doit être agréé. L'article 20 alinéa 1 LB énonce en effet que « seuls les syndicats de révision et les sociétés fiduciaires reconnus comme institution de révision pour les banques peuvent être chargés de la révision ». Cette injonction est développée à l'article 35 OB. Les conditions sont analogues à celles exigées par l'OFP.

Le Conseil fédéral, dans son Message du 2 février 1934³³, voyait en l'agrément « une grande garantie pour le public ». Il continuait ainsi : « cette disposition [sur la reconnaissance par la CFB] assure l'impartialité de la révision ». Les dispositions relatives à la reconnaissance semblent de prime abord être en tous points identiques à celles concernant l'agrément des réviseurs de fonds de placement. Ce n'est pas exactement le cas.

En effet, l'article 39 alinéa 2 OB impose à la banque de solliciter l'agrément de la CFB « avant de désigner pour la première fois un organe de révision ou de faire appel à un nouvel organe de révision. La commission refusera son agrément si l'organe prévu ne présente pas toute garantie, dans les conditions données, d'une révision selon les règles ». De plus, l'alinéa 4 du même article ajoute que « si la révision n'a pas été faite dans les règles, la Commission des banques peut obliger l'établissement contrôlé à confier, au début de l'exercice suivant, l'examen de ses comptes annuels à un autre organe de révision ». Ces deux dispositions assurent un contrôle régulier qui a pour conséquence de garantir réellement l'indépendance du réviseur.

³² Art. 42 al. 2 OB

³³ FF 1934 I 172, p. 189

Pour être complet, il faut encore étudier l'article 35 alinéa 2, lettre e OB qui, en vue de l'octroi de la reconnaissance, impose à l'organe de révision d'apporter « la preuve qu'il recevra les mandats de révision de cinq banques au minimum totalisant ensemble un bilan d'au moins 300 millions de francs ». Même si cette disposition a pour conséquence que le réviseur ne peut avoir un seul client, ce qui aurait pour effet une dépendance accrue envers lui, elle a pour but premier d'assurer par le nombre de clients une certaine solidité financière du réviseur. Cette analyse est confirmée par son emplacement juste avant le texte qui impose au réviseur de « disposer d'une assurance responsabilité civile adaptée à ses activités »³⁴.

Deux ans après l'adoption des nouvelles dispositions de l'OB, la CFB a édicté une circulaire sur la forme et le contenu du rapport de révision du contrôleur des banques, caisses d'épargne et bourses³⁵. Sous chiffres 3 et 7, elle impose au contrôleur d'inclure dans le rapport de révision l'évaluation des risques, lesquels comprennent sa propre dépendance. La circulaire ne développe malheureusement pas les cas présentant des risques et n'apporte par conséquent pas de nouveaux arguments.

1.6 Bourses et commerce des valeurs mobilières

La Loi fédérale sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM)³⁶ a été adoptée le 24 mars 1995. Dans son message du 24 février 1993³⁷, le Conseil fédéral, après avoir traité de l'agrément, de l'interdiction d'être soi-même négociant et de l'indépendance, affirmait ceci : « ces trois conditions permettront d'éviter les conflits d'intérêts ».

Les questions de l'agrément et de l'indépendance ont été concrétisées dans l'ordonnance d'application (OBVM)³⁸ du 2 décembre 1996, sur les mêmes bases qu'elles l'ont été dans la LFP et la LB.

L'article 33 alinéa 1 OBVM précise en ces termes la règle générale posée par l'article 18 alinéa 3 LBVM : « les membres de l'administration et de la direction ainsi que les employés d'un organe de révision ne doivent avoir aucune attache avec le négociant dont ils assurent la révision ni avec les sociétés qui lui sont liées ». Cette disposition reprend presque mot pour mot l'article 36 alinéa 1 OB. Elle n'appelle par conséquent aucune précision supplémentaire.

L'alinéa suivant est également une copie conforme de son homologue sur les banques. Selon Henry Peter, l'activité de conseil ne paraît pas

³⁴ Art. 35 al. 2, lit. f OB

³⁵ *Circ.-CFB 96/3 Rapport de révision*

³⁶ RS 954.1

³⁷ FF 1993 I 1269, p. 1309

³⁸ RS 954.11

incompatible avec la fonction de réviseur. Elle peut toutefois le devenir lorsqu'un mandat « a un impact important sur la structure ou l'organisation du négociant ». En effet, « le réviseur risque de devenir partie prenante de la gestion du négociant ou de s'y impliquer trop étroitement pour demeurer suffisamment critique »³⁹. Cet avis rejoint celui de Böckli⁴⁰.

En ce qui concerne les honoraires, limités par l'article 33 alinéa 3 OBVM, Peter précise qu'il « est raisonnable d'appliquer cette limite dans une perspective consolidée sur le plan suisse ; en conséquence, il est acceptable qu'une société appartenant à un groupe (suisse) puisse effectuer plus de 10% de son chiffre d'affaires avec un seul négociant, pourvu que le groupe d'audit auquel elle appartient, pris dans son ensemble, ne dépasse pas cette limite »⁴¹.

Le réviseur ne peut être lui-même négociant⁴². La disposition qui l'impose est suffisamment concrète pour n'avoir pas nécessité de précision dans l'ordonnance : l'organe de contrôle ne doit pas fournir de prestations propres au secteur bancaire ou au négoce de valeurs mobilières et ne doit pas pratiquer la gestion de fortune. Peter rappelle que « suivant leurs conditions d'exercice, ces activités engendrent ... un assujettissement à la LBVM en qualité de négociant »⁴³. Dans ce cas, le réviseur ne pourrait obtenir l'agrément. Les réviseurs de bourses doivent donc veiller à éviter toute activité, même accessoire⁴⁴, qui tombe sous le coup de la LBVM. L'auteur précise que, comme pour la limite des honoraires, la question se pose sur le plan consolidé, c'est-à-dire en tenant compte des entreprises liées.

En ce qui concerne l'agrément, l'OBVM reprend à son article 30 les règles de l'article 39 OB. Peter remarque que les conditions de la reconnaissance sont si restrictives qu'elles ont pour conséquence de réserver la révision des bourses, comme celle des banques, presque exclusivement aux « big five », récemment devenues « big four ». Il reconnaît néanmoins que « cette volonté de garder ces mandats dans le giron des grandes sociétés internationales d'audit (et de leurs filiales) est probablement justifiée par l'ampleur quantitative et qualitative de la tâche et des responsabilités en jeu »⁴⁵.

1.7 Blanchiment d'argent

L'article 14 alinéa 1 de la Loi fédérale concernant la lutte contre le

³⁹ *Le rôle des réviseurs dans le cadre de la LBVM*, in L'Expert-comptable 12/99, p. 1206

⁴⁰ *Op. cit.*, p. 35

⁴¹ *Op. cit.*, p. 1206

⁴² Art. 18 al. 2 LBVM

⁴³ *Op. cit.*, p. 1207

⁴⁴ Art. 2 al. 2 OBVM

⁴⁵ *Op. cit.*

blanchiment d'argent dans le secteur financier (LBA)⁴⁶ du 10 octobre 1997 permet à tout intermédiaire financier de s'affilier à un organisme d'autorégulation (OAR). Sont considérés comme intermédiaires financiers « les personnes qui, à titre professionnel, acceptent, gardent en dépôt ou aident à placer ou à transférer des valeurs patrimoniales appartenant à des tiers », et en particulier les banques, les directions de fonds de placement, les institutions d'assurance et les négociants en valeurs mobilières⁴⁷.

L'article 24 alinéa 1, lettre a, chiffre 3 LBA précise que, pour être reconnus, les OAR doivent notamment garantir que les personnes et les organes de révision chargés du contrôle « sont indépendantes [sic] de la direction et de l'administration des intermédiaires financiers qu'ils doivent contrôler ». Cette disposition vise bien entendu le « contrôle LBA » et non la révision annuelle des comptes, pour laquelle les normes des différentes lois étudiées ci-dessus s'appliquent. Dans ce but, l'article 25 LBA impose aux OAR d'éditer un règlement qui prévoit notamment des sanctions appropriées en cas de violation de cette obligation. L'article 18 alinéa 1, lettre c LBA soumet ce règlement à l'approbation de l'autorité de contrôle, qui veille de plus à son respect⁴⁸.

L'intermédiaire financier qui n'est pas affilié à un OAR doit « demander à l'autorité de contrôle l'autorisation d'exercer son activité »⁴⁹. L'article 18 alinéa 1, lettre b LBA soumet ces intermédiaires financiers à la surveillance de l'autorité de contrôle. Elle peut « charger un organe de révision d'effectuer ces contrôles » ou encore les effectuer elle-même⁵⁰. Peter Bühler, Andreas Rohr et Régis Ducret estiment, sans doute à raison, qu'au vu du nombre élevé d'intermédiaires financiers et du nombre restreint de ressources humaines de l'autorité « le contrôle effectué par un organe de révision mandaté sera fort probablement la règle »⁵¹. Ces réviseurs doivent être accrédités.

Dans une circulaire relative à ce mandat, l'autorité de contrôle LBA précise que « les critères d'indépendance se trouvent dans la check-list correspondante »⁵². La circulaire renvoie à la check-list DT No 2⁵³, qui impose au réviseur de répondre aux questions suivantes :

1. Existe-t-il avec le client à contrôler des liens de parenté, des relations commerciales ou financières allant au delà [sic] des contacts inhérents à

⁴⁶ RS 955.0

⁴⁷ Art. 2 al. 2 et 3 LBA

⁴⁸ Art. 18 al. 1, lit. d LBA

⁴⁹ Art. 14 al. 1 LBA

⁵⁰ Art. 18 al. 2, 2^{de} phrase LBA

⁵¹ *L'auditeur et la Loi sur le blanchiment d'argent*, in L'Expert-comptable suisse 6-7/00, p. 622

⁵² *Circulaire REV I/02 « Contrôle d'intermédiaires financiers par des organes de révision LBA accrédités »*, ch. 3, p. 3

⁵³ *Check-list en vue d'établir l'indépendance des réviseurs accrédités d'intermédiaires financiers directement soumis (IFDS)*

l'exercice du mandat de révision ?

2. *Des fonctions de direction ou de décision sont-elles exercées auprès du client à contrôler ?*
3. *D'autres travaux que le mandat de révision sont-ils accomplis auprès du client à contrôler ? Si c'est le cas, quelles précautions sont-elles prises pour sauvegarder objectivité et indépendance dans les faits aussi bien qu'en apparence ?*
4. *Les honoraires (montant ou genre) facturés au client à contrôler pourraient-ils donner une impression de dépendance ?*
5. *La relation professionnelle entre la personne responsable des opérations de révision et le client à contrôler pourrait-elle susciter l'impression que l'objectivité et l'indépendance du réviseur s'en trouve compromise ou altérée ?*
6. *Y a-t-il, ou risque-t-il d'y avoir des différends juridiques entre réviseurs et client à contrôler ? Si c'est le cas, quelles mesures ont-elles été prises pour prévenir une atteinte effective ou apparente à l'objectivité et à l'indépendance ?*
7. *Est-il certain que seuls le réviseur, les membres de la profession et l'Autorité de contrôle en matière de lutte contre le blanchiment d'argent sont à même d'exercer une influence sur l'activité de contrôle ?*

L'autorité de contrôle LBA recommande au réviseur qui répondrait à l'une des six premières questions par l'affirmative ou à la septième question par la négative d'envisager « de se démettre de son mandat. S'il entend maintenir celui-ci, il lui incombe d'expliquer pour quelles raisons les critères d'objectivité et d'indépendance restent garantis ».

Alors que les lois spéciales se bornent à énumérer les situations propres à faire naître un conflit d'intérêts, la check-list opère enfin une distinction fondamentale entre le but recherché, à savoir l'objectivité, et les moyens de la garantir. Mais sa principale innovation réside sans doute en ceci : elle rend pratique un domaine dont la compréhension est souvent limitée par son caractère abstrait.

2. Synthèse

Afin d'assurer la clarté de l'évolution du droit de l'indépendance, il convient d'en retracer rapidement les grandes lignes.

Le principe de base est repris par toutes les lois étudiées ci-dessus. Il impose au

réviseur d'être indépendant de l'administration de la société. Celui-ci vise également la direction, lorsqu'elle est un organe.

L'interdiction des travaux incompatibles a été introduite par l'article 727c CO. Il fait toutefois tomber la matière dans un cercle vicieux. La doctrine s'est longuement penchée sur la question. Il est regrettable que le Tribunal fédéral n'ait jamais eu l'occasion de la trancher en précisant une fois pour toutes la notion de travaux incompatibles avec la fonction de réviseur. Cet article impose au contrôleur les mêmes obligations vis-à-vis des sociétés du groupe du client, à la condition toutefois qu'un actionnaire ou un créancier le requiert.

Les besoins particuliers des importants secteurs économiques ont donné naissance à des lois d'une nouvelle génération. Les dispositions sur les fonds de placement ont ainsi introduit un certain nombre de nouveautés pertinentes. Elles ont tout d'abord élargi la notion de réviseur à ses administrateurs et aux membres de sa direction ainsi que celle de client à toutes les sociétés qui font partie du même groupe que la société contrôlée, sans qu'il soit nécessaire pour ce cas qu'un actionnaire ou un créancier l'exige. Ensuite, elles ont précisé certains des autres travaux qui doivent être considérés comme incompatibles avec la fonction de réviseur, à savoir les travaux d'administration et de comptabilité. Elles ont encore introduit une limite à la proportion que les honoraires dus par le client peuvent représenter par rapport aux honoraires annuels totaux du réviseur. Enfin, elles ont adopté une procédure d'agrément destinée à soumettre le réviseur à la surveillance de la CFB.

Certes dans le même sillon, la LB va plus loin. Elle oblige la société soumise à audit à requérir l'autorisation de la CFB pour changer de réviseur ou en nommer un pour la première fois. En plus de cette innovation, cette loi impose une contrainte supplémentaire : le réviseur doit s'occuper exclusivement d'affaires ayant un rapport direct avec le domaine bancaire en s'interdisant cependant d'exercer toute activité bancaire proprement dite.

Cette condition est transposée par la LBVM à son propre type d'activité. Dans un autre registre, elle élargi la notion de réviseur également à tous ses employés.

La LBA, quant à elle, évolue dans un domaine très différent, dès lors qu'elle ne vise pas la révision des comptes annuels, mais le contrôle LBA des intermédiaires financiers. Elle fait notamment appel à des organismes privés, auxquels elle laisse le soin d'assurer l'indépendance du contrôleur. Ce n'est que pour le cas où l'intermédiaire financier n'est pas affilié à un tel organisme que la loi définit les conditions que le réviseur doit respecter.

Enfin, la check-list LBA introduit la distinction entre indépendance effective et apparente. Cette innovation n'est cependant pas attribuable à l'autorité de contrôle LBA. Elle s'est en effet inspirée des progrès du droit communautaire et principalement des travaux de la Chambre fiduciaire.

B. CHAMBRE FIDUCIAIRE

L'article 2 des Statuts de la Chambre fiduciaire (Statuts) définit celle-ci comme une association professionnelle. Elle est par conséquent soumise aux dispositions du Code civil suisse (CCS) relatives aux associations⁵⁴. A ce titre, ses membres, composés d'experts-comptables, fiduciaires et fiscaux ainsi que de sociétés agissant dans les mêmes domaines⁵⁵, sont tenus d'en respecter les statuts ainsi que les décisions de l'assemblée générale⁵⁶. Cette obligation est confirmée par l'article 8 des Statuts, qui impose aux membres le respect de tous les règlements, directives et décisions émis par la Chambre fiduciaire. En font notamment partie les Règles professionnelles et les Directives sur l'indépendance (Directives).

1. Règles professionnelles

Le chiffre 5 des Règles professionnelles précise que « les personnes exerçant la profession évitent tout lien et toute action qui mettent ou pourraient mettre leur liberté de décision ou leur objectivité en péril ou présenteraient des aspects d'incompatibilité ». L'analyse détaillée de cette disposition ne présente plus d'intérêt depuis l'adoption des Directives, qui réglementent ce domaine. La lettre F des Directives précise à ce sujet que les principes définis « ne sont pas exhaustifs et ne réglementent pas chaque cas individuel ». Afin d'en étendre les effets, elles recommandent aux réviseurs d'appliquer ces directives de façon appropriée.

2. Directives sur l'indépendance

Les Directives sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2002. Elles remplacent les premières Directives sur l'indépendance du 3 juin 1992. Elles sont fortement influencées par les développements à l'étranger et les réglementations publiées par les organisations professionnelles internationales, notamment l'International Federation of Accountants (IFAC) et la Fédération des experts comptables européens (FEE)⁵⁷.

2.1 Champ d'application

Les Directives définissent leur champ d'application. Elles l'expriment toutefois en divers endroits du texte⁵⁸, ce qui a pour effet d'en compliquer la compréhension. Afin d'en simplifier le système, il convient de le partager en deux volets :

a. Quant à l'objet : sont concernés par les présentes directives les mandats

⁵⁴ Art. 60 à 79 CCS

⁵⁵ Art 5 des Statuts

⁵⁶ Art. 63 al. 1 *a contrario* et 64 al. 1 CCS

⁵⁷ Lit. C « Prescriptions des organisations professionnelles internationales » des Directives

⁵⁸ Lit. E « Champ d'application » et M « Terminologie » des Directives

d'audit ainsi que tous les travaux de vérification sur le plan interne des entreprises ;

- b. Quant au sujet : les différents principes définis par les Directives règlent les relations entre le réviseur et le client soumis au contrôle. Le premier groupe se compose des réviseurs membres de la Chambre fiduciaire, des réviseurs non membres qui se réfèrent dans leur rapport aux principes de la profession, ainsi que des personnes mandatées par un réviseur membre pour accomplir un des travaux visés par les Directives. Le terme réviseur désigne la société d'audit, mais également toutes les sociétés placées sous direction unique, leurs organes dirigeants, les collaborateurs assumant une fonction de cadre, ainsi que les membres des équipes de révision et les autres personnes pouvant exercer une influence sur les prestations d'audit ou le résultat de l'audit. Le client correspond aux personnes physiques ou morales auxquelles des prestations d'audit sont fournies. La définition englobe également leurs organes de surveillance et organes dirigeants, ainsi que leurs collaborateurs assumant une fonction de cadre.

2.2 Principes

Les Directives ont défini sept principes destinés à appréhender le plus de situations propres à faire naître un risque de conflits d'intérêts. Andreas Müller et Christoph Dolensky voient en ces principes le regroupement des « états de faits et constellations qui pourraient menacer effectivement ou donner l'impression que l'indépendance est menacée »⁵⁹.

Chaque principe fait l'objet de commentaires plus ou moins détaillés destinés à faire l'exégèse des conséquences qui en résultent.

2.2.1 Relations avec le client

« Lors de la conception de ses liens personnels, relations d'affaires ou financières avec le client soumis à audit, le réviseur veillera à ce que son objectivité et son indépendance ne soient menacées ni effectivement ni en apparence ».

L'énoncé du principe peut donner à penser que l'indépendance se compose de quatre volets : l'objectivité effective, l'objectivité apparente, l'indépendance effective et l'indépendance en apparence.

L'objectivité du réviseur est le but recherché. C'est donc bien entendu de l'objectivité effective qu'il s'agit, l'objectivité apparente n'étant en rien une garantie de qualité des contrôles du réviseur.

⁵⁹ *L'indépendance en tant que fondement de la révision*, in L'Expert-comptable suisse 9/01, p. 814

Quant à l'indépendance, elle vise un double effet : tout d'abord, elle tend à éviter toute situation propre à faire naître un conflit d'intérêts risquant de pousser l'organe de révision à faire preuve de partialité, et ensuite, elle a pour rôle d'assurer la confiance du public dans le marché des capitaux en garantissant la transparence et la véracité des comptes des sociétés contrôlées. Le chiffre 2.2 des Directives de 1992 mettait déjà en lumière cette distinction. Il stipulait en effet que « l'indépendance exige le respect de critères supplémentaires, garantissant que le réviseur n'est pas seulement indépendant, mais aussi qu'il apparaît comme tel envers l'extérieur ».

Il faut dès lors se demander si l'indépendance exigée par l'ensemble des principes des Directives doit être assurée tant effectivement qu'en apparence ou si le respect d'un seul de ces aspects est suffisant.

La dépendance apparente est la situation qui, aux yeux d'un tiers extérieur, est de nature à créer un risque pour l'objectivité. Elle doit dès lors être évitée pour assurer la confiance du public dans l'institution qu'est la révision.

La dépendance effective peut également porter à conséquence. En effet, elle peut être la cause d'une atteinte à l'objectivité du réviseur. Le respect de l'objectivité est toutefois déjà assuré par le premier des quatre volets énumérés ci-dessus. Si, par contre, elle n'est suivie d'aucune violation de l'objectivité, il n'y a pas de raison de l'interdire, excepté bien sûr si elle est reconnaissable par le public, ce qui tombe alors sous le coup de l'obligation d'indépendance en apparence.

Cette brève analyse permet de conclure que des quatre volets apparemment retenus par les Directives seulement deux ont une réelle portée : l'objectivité effective, comme but poursuivi, et l'indépendance en apparence, comme moyen d'en assurer le respect. Cette optique est d'ailleurs confirmée par le texte de l'introduction des Directives, qui précise que la notion d'indépendance comprend « l'indépendance effective, qui implique un état d'esprit prenant exclusivement en considération les aspects importants pour l'accomplissement du mandat d'audit[,] et l'indépendance en apparence, qui implique une attitude propre à éviter des faits et circonstances qui pourraient inciter un tiers à mettre en doute l'objectivité du réviseur »⁶⁰.

Le commentaire distingue entre trois types de relations propres à faire naître un risque pour l'objectivité du réviseur : les liens personnels et relations d'affaires, les liens financiers et les relations de travail.

⁶⁰ Lit. A « Introduction » des Directives

a. Liens personnels et relations d'affaires

Ce point découle du postulat que les longues relations avec un client peuvent conduire à des liens suffisamment étroits pour exposer le réviseur à un risque de partialité.

Le chiffre 1.2 énonce quatre moyens de limiter ces risques : tout d'abord, le réviseur et le client doivent veiller à ne pas créer des liens allant au-delà de l'apport de prestations de services usuels ; ensuite, le réviseur ou ses collaborateurs doivent renoncer au mandat, respectivement à leur fonction au sein de l'équipe de révision, si un de leur proche assume une fonction influente au sein du client révisé ; le réviseur doit encore éviter d'obtenir du client les conditions plus avantageuses que celles qui prévalent sur le marché ; enfin, le réviseur refusera tout présent pour autant qu'il ne soit pas insignifiant.

Ces deux derniers moyens nécessitent une brève illustration. Il est fréquent que les membres de l'équipe de révision obtiennent du client des livraisons de biens ou des prestations de service à prix avantageux. Ainsi, les contrôleurs de garages roulent-ils tous dans des voitures achetées auprès du client. En ce qui concerne les cadeaux, il est également courant que le réviseur d'une société active dans le commerce du vin reçoive pour les fêtes de Noël une ou deux caisses de bouteilles.

Ces avantages ne sont pas nécessairement propres à altérer l'objectivité du réviseur. En effet, le concessionnaire automobile offre ce genre de prestation à tous ses bons clients, sans en attendre pour autant des avantages particuliers. De même, le producteur de vin fait-il ce genre de présents à toutes ses relations d'affaires.

La limite entre un acte gratuit et un acte calculé dépend de deux critères. Le premier est celui de la proportionnalité. Un acte ne peut être critiquable que lorsqu'il est objectivement disproportionné par rapport aux prestations généralement pratiquées. Le second est un critère subjectif. Il faut en effet que le client accomplisse l'acte en question dans le but d'obtenir un avantage particulier. Il n'est en revanche pas indispensable que le réviseur soit réellement influencé, dès lors que la situation est propre à créer un risque pour son objectivité, ce qui, aux yeux des Directives, suffit à la rendre inacceptable.

b. Liens financiers

L'interdiction des liens financiers élargit son champ d'application tant du côté du réviseur que du client contrôlé. En plus des personnes visées par la définition générale du réviseur par les Directives, sont concernés ici également les membres de l'équipe d'audit, les personnes susceptibles d'exercer une influence sur le mandat d'audit du client et les familiers de ces personnes.

Quant au client, sa notion est élargie aux sociétés du groupe du client d'une « parenté » au premier degré dont les actifs représentent plus de 25% des actifs consolidés ou dont le résultat avant impôts provenant d'opérations poursuivies par le client correspond à plus de 25% de la valeur du groupe, aux personnes ayant la possibilité d'exercer une influence déterminante sur des décisions financières ou opérationnelles, et aux entreprises dans lesquelles le client peut exercer ce type d'influence.

Les Directives vont si loin dans le détail qu'elles en étouffent complètement le principe et son exception qui peuvent être résumés ainsi : toutes les sortes de relations financières déterminantes sont proscrites, à l'exception de celles établies avec des instituts financiers, pour autant qu'elles se déroulent dans le cadre de conditions conformes au marché.

Le principe n'interdit donc pas les participations insignifiantes. Certaines sociétés d'audit qui disposent d'une importante structure interne vont plus loin. Elles interdisent à tous leurs employés de détenir ne serait-ce qu'une seule action d'un client qu'elles révisent. Cette solution est excessive ! Une participation insignifiante dans la société révisée n'est pas de nature à provoquer la partialité du contrôleur. Sa conscience professionnelle serait en effet suffisante à le détourner de ce risque.

Le chiffre 1.3.1 paragraphe 2 ajoute une précision au principe : si l'indépendance du réviseur est remise en question en raison d'un événement externe, il s'efforcera de rétablir son indépendance financière dans l'année et de maintenir dans l'intervalle son objectivité. S'il ne peut y parvenir, il devra renoncer à son mandat.

c. Relations de travail

Sous le titre de relations de travail, les Directives visent le cas

dans lequel un ancien cadre du réviseur le quitte au profit du client révisé, ainsi que le cas inverse, dans lequel c'est un cadre du client qui le quitte au profit du réviseur. Ces deux éventualités sont de nature à menacer l'objectivité du rapport de révision.

Afin d'éviter ce risque pour le premier cas de figure, les Directives imposent au collaborateur qui s'apprête à quitter le réviseur pour le client d'informer immédiatement ses supérieurs de son intention, afin que ceux-ci puissent le retirer de l'équipe de révision. Cette obligation n'a toutefois pas pour effet de supprimer le risque qui pourrait, après le transfert de l'employé, résulter des anciennes relations de travail.

Dans le deuxième cas visé ici, le réviseur contrôle une société dans laquelle il a, au préalable, assumé une certaine responsabilité. Pour y pallier, l'ancien collaborateur du client doit renoncer à participer à l'équipe de révision pour l'année du changement et les deux années suivantes. Cette mesure déploiera plus d'effet que la précédente, mais demeurera insatisfaisante. En effet, même si l'ancien collaborateur ne participe pas à la révision, il n'est pas exclu qu'un des réviseurs cache certains faits découverts lors des contrôles afin de préserver son nouveau collègue d'une éventuelle action en responsabilité.

2.2.2 Participation au processus décisionnel du client

« Le réviseur n'acceptera d'assumer aucune fonction de direction ou de participation au processus de décision d'un client soumis à audit ».

Cette interdiction sanctionne toute participation aux fonctions que les Directives regroupent sous l'appellation générique de fonctions de management. Afin d'en garantir une plus grande efficacité, le commentaire étend la notion de réviseur à ses collaborateurs non cadres ainsi qu'au cercle familial direct des membres de l'équipe de révision.

Le commentaire poursuit en ces termes : « le fait d'exercer une fonction de management peut forcément donner à penser qu'une influence peut également être exercée sur la direction ou le processus de décision. ... Il n'est pas possible d'éliminer le risque que le jugement objectif du réviseur soit menacé ». Ces explications confondent deux problèmes bien distincts.

D'abord, l'indépendance subirait une atteinte aux yeux de tout un chacun, alors qu'une brève analyse conduirait à reconnaître que l'influence du réviseur sur la société auditée n'a aucun effet sur le

contenu du rapport de révision.

D'autre part, et c'est ici que réside le véritable risque de compromettre l'indépendance, il est évident que la situation dans laquelle le réviseur est appelé à se contrôler lui-même ferait naître un conflit d'intérêts et créerait un risque de partialité dans ses contrôles. Cette analyse est confirmée par la précision suivante : « l'indépendance du réviseur pourra être garantie s'il n'a assumé aucune fonction de ce type pendant la période sur laquelle porte le rapport d'audit ».

2.2.3 Autres mandats

« Si, en plus du mandat d'audit, le réviseur assume d'autres mandats auprès d'un client soumis à audit, il veillera, avant d'accepter et d'exécuter ces travaux, à ce que l'objectivité et l'indépendance sont assurées en tout temps et intégralement tant effectivement qu'en apparence ».

Le commentaire définit tout d'abord l'essence de ce principe : il vise à éviter que le réviseur ait à vérifier des documents à l'établissement desquels il aurait participé. Ce but avait été clairement identifié par Böckli et Peter⁶¹ dans le cadre respectivement des dispositions du CO et de celles de la LBVM.

Les Directives regroupent les travaux qui peuvent être confiés au réviseur en cinq types d'activité.

a. Conseil

Une simple activité de conseil ne porte pas préjudice à l'indépendance du réviseur. Un risque ne naît que si son conseil est intégré dans un processus décisionnel, qui tomberait dès lors sous le coup du principe précédent.

b. Tenue de la comptabilité

Selon les Directives, la tenue de la comptabilité du client conduit à évaluer son propre travail et crée ainsi une grande menace pour l'objectivité du réviseur. Le commentaire estime toutefois qu'il peut s'avérer opportun que le réviseur effectue également pour le client certains travaux comptables. Il soumet cependant ceux-ci à quatre conditions cumulatives : la responsabilité de la tenue des comptes doit incomber au client ; les travaux comptables ne doivent pas faire appel à des décisions du réviseur ; celui-ci veillera à ce que ces travaux ne donnent pas l'impression qu'il se

⁶¹ *Op. cit.*

charge de responsabilités incombant au client ; et il veillera à ce que la participation à la tenue des comptes soit séparée de l'audit tant au niveau du personnel que de l'organisation.

Le commentaire précise que cette exception à l'interdiction de tenir les comptes n'est pas applicable aux sociétés soumises à la LFP, à la LB ou à la LBVM. Leurs ordonnances interdisent en effet explicitement la participation à la tenue des comptes⁶².

Il est fréquent que, lors du contrôle, le réviseur établisse une liste des écritures complémentaires qu'il propose au client de passer afin de corriger des erreurs commises par son service comptable. Confier cette charge à un collaborateur du réviseur qui remplirait les conditions énumérées ci-dessus rendrait cette pratique impossible. En effet, c'est le réviseur chargé des contrôles qui découvre les erreurs et les fait corriger. De plus, le réviseur ne peut que recommander au client de passer ces écritures. Il ne dispose en effet d'aucun moyen de l'imposer. Par conséquent, l'interdiction de tenir les comptes ne s'étend pas aux écritures complémentaires.

c. Evaluation – expertise

Le réviseur peut être appelé à effectuer des évaluations pour une société soumise à audit. Il peut s'agir d'attestations de vérification, notamment du rapport de fondation pour la libération d'apports en nature ou des conditions légales d'une réévaluation de certains actifs⁶³.

Le commentaire autorise le contrôleur des comptes à se prononcer sur ses propres travaux pour autant que les contrôles soient effectués par une équipe de révision séparée.

Il paraît douteux que cette mesure soit suffisante. Il est en effet difficile pour l'équipe de révision d'adopter une attitude réellement critique vis-à-vis de travaux effectués par des collègues, voire par un supérieur hiérarchique. Dans ce cas, l'exigence de la SEC, qui consiste à imposer la coopération de deux organes de révision⁶⁴, pourrait être une solution qui préserverait au maximum l'objectivité du contrôleur des comptes.

⁶² Art. 81 al. 2 OFP, 36 al. 3 OB et 33 al. 2 OBVM

⁶³ Resp. art. 634 ch. 3 et 670 al. 2 CO

⁶⁴ Lettre A, chiffre 1.1, paragraphe 12 *supra*

d. Défense des intérêts

Le réviseur peut être appelé à assister son client dans le règlement d'un différend. S'il contrôle les comptes de ce client pendant qu'une telle procédure est pendante, il risque de faire preuve de partialité dans l'évaluation des risques découlant du litige. Le commentaire recommande dans ce cas la plus grande prudence au réviseur et exige que les membres de l'équipe de révision soient différents de ceux qui assistent le client dans le règlement du litige.

e. Gestion de portefeuille

Les Directives considèrent la gestion de fortune comme totalement incompatible avec la révision.

2.2.4 Honoraires

« Le réviseur évite qu'il ne soit porté effectivement ou en apparence préjudice à son objectivité et à son indépendance en rapport avec le montant ou le type des honoraires qu'il facturera à un client soumis à audit ».

Le principe interdit la fixation des honoraires sur la base du résultat. Il est évident que le réviseur pourrait être tenté de plaire au client afin d'augmenter le montant de ses honoraires. Cette menace est totalement incompatible avec une révision impartiale.

La conclusion d'un arrangement prévoyant une indemnité forfaitaire peut également créer un tel risque. Pourtant, le commentaire n'étudie pas cette question, alors qu'elle est résolue dans certaines lois spéciales par une interdiction absolue⁶⁵. La Chambre fiduciaire n'est toutefois pas restée muette sur la question de la fixation des honoraires. Elle a en effet édité les Recommandations concernant les honoraires, qui précisent au chiffre 1.1 que « les honoraires sont calculés en général en fonction du temps consacré » au mandat. Elle remarque cependant qu'une « autre méthode peut être appliquée si tel est l'usage pour l'activité concernée », ce qui n'est à l'évidence pas le cas pour les travaux d'audit.

Le commentaire relève également ce qui suit : « dépendre trop fortement des honoraires versés par un client soumis à audit aboutit à l'évidence à une menace liée à l'intérêt personnel et peut éventuellement entraîner une restriction réelle ou apparemment perceptible de l'objectivité ». Dès lors, il convient de limiter la quote-

⁶⁵ Art. 81 al. 3 OFP et 42 al. 2 OB

part des honoraires versés par un seul client à 10% des honoraires totaux du contrôleur. Cette approche est la même que celle proposée par l'OFP, l'OB et l'OBVM. Les Directives imposent de tenir compte de toutes les entités qui sont comprises dans le périmètre de consolidation. Elles rejoignent certes ainsi l'avis émis par Peter au sujet du montant des honoraires limité par l'OBVM⁶⁶, mais vont plus loin : elles imposent, pour le calcul du pourcentage, de tenir compte des cinq dernières années et non seulement de l'année en cours.

Le respect de cette exigence entraîne-t-il nécessairement l'indépendance quant aux honoraires ? Non. Il est en effet possible que le montant des honoraires payés par le client soit inférieur à cette limite, en ce qui concerne la société qui assume la révision, tout en représentant pour certains responsables du mandat presque l'intégralité de leurs revenus. Il existe donc également dans ce cas un important risque pour l'indépendance. Comment le supprimer ? Il pourrait par exemple être judicieux d'imposer la limite des 10% tant à la société qu'aux responsables du mandat. Une autre solution consisterait à exiger que la société de révision adopte une structure de contrôle interne destinée à éviter la survenance d'un tel risque. Peut-être la combinaison de ces deux moyens serait-elle la mieux à même d'éviter tout conflit d'intérêts.

2.2.5 Activité de longue durée

« Le réviseur s'assurera par la mise en place de mesures appropriées tant sur le plan de l'organisation que sur celui du personnel que les liens entre la personne responsable du mandat d'audit et le client soumis à audit ne deviennent pas si étroits que cela pourrait donner l'impression que l'objectivité et l'indépendance du réviseur sont menacées ou entravées ».

Le commentaire fait une distinction entre les différents types de clients. Pour les sociétés soumises à la LFP, la LB ou la LBVM, le réviseur responsable ne pourra assumer son mandat que pendant sept ans. Au-delà de ce délai, le réviseur devra changer le responsable de son mandat. Pour toutes les autres sociétés, le commentaire recommande de prendre les mêmes mesures ou, au moins, d'en adopter d'autres afin de garantir l'apparence d'indépendance.

Cette disposition ne définit en fin de compte rien d'autre que les modalités propres à éviter le risque déjà identifié par le premier principe des Directives.

Le Parti socialiste suisse, par l'intermédiaire de sa présidente

⁶⁶ *Op. cit.*, p. 1206

Christiane Brunner, a récemment affirmé son intention de « civiliser les marchés financiers ». Dans le but de garantir l'indépendance du réviseur, qu'il considère comme indispensable à la réussite de son grand objectif, il propose que les sociétés soient tenues de changer de contrôleurs au bout de quelques années⁶⁷. La volonté du parti socialiste démontre que ses représentants n'ont pas conscience du fait que les coûts supplémentaires occasionnés par cette exigence pour les sociétés révisées aura pour conséquence de léser indirectement les petits actionnaires qu'ils tentent ainsi de protéger.

2.2.6 Conflits juridiques avec le client

« Dans le cas de différends juridiques imminents ou existant entre le réviseur et le client soumis à audit, le réviseur prendra toutes les mesures nécessaires pour éviter qu'il ne soit porté préjudice effectivement ou en apparence à son objectivité et à son indépendance ».

Il est évident que le réviseur partie à un litige avec le client ne pourra pas garder son objectivité dans les contrôles effectués. D'autre part, il est possible qu'une telle situation dissuade la direction du client de communiquer au réviseur toutes les informations qu'il requiert pour l'accomplissement de son mandat. Le commentaire relève à juste titre que ces risques n'existent pas nécessairement lors de litiges de peu d'importance, comme un simple désaccord sur les honoraires.

Le réviseur qui se trouve dans une telle situation ou en pressent la réalisation doit renoncer à son mandat. Le moment à partir duquel ses doutes sont suffisamment concrets pour qu'il résilie le mandat peut être difficile à déterminer. Afin de régler cette question, le commentaire recommande de considérer le moment où les circonstances peuvent être perçues par le public comme menaçant son objectivité. La primauté est une fois de plus donnée à l'apparence.

2.2.7 Influence de tiers

« Le réviseur prendra toutes les mesures nécessaires pour éviter que des personnes qui ne sont pas membres de la profession puissent exercer une quelconque influence sur l'activité commerciale et que seuls des experts-comptables puissent exercer une influence sur le travail d'audit ».

Le premier volet de ce principe se confond avec le deuxième principe⁶⁸, qui interdit au réviseur d'exercer une fonction lui

⁶⁷ Denis Barrelet, *Civilisons les marchés*, in 24 Heures, 30 juillet 2002

⁶⁸ Chiffre 2.2.2 *supra*

permettant d'influer sur la gestion ou les décisions du client.

Son second volet présente plus d'intérêt. En effet, il impose au réviseur de disposer d'une organisation qui empêche un collaborateur qui n'est pas expert-comptable d'influer sur le résultat des contrôles. Cette exigence a pour conséquence que les actionnaires et les membres des organes des sociétés de révision doivent être en majorité des experts-comptables.

Cette disposition vise à assurer que le client soit soumis à une révision dans les règles. Toutefois, contrairement aux autres principes, celui-ci en garantit le résultat par des mesures qui ne sont pas directement liées à l'indépendance du réviseur. Par conséquent, il n'est pas évident que cette exigence ait réellement sa place dans les Directives sur l'indépendance.

2.3 Synthèse

La Chambre fiduciaire est partie d'une règle simple pour en définir la portée la plus large. Tenter de faire une synthèse des sept principes dégagés par les Directives reviendrait par conséquent à rebrousser le chemin que celles-ci ont emprunté et à revenir au principe de base, selon lequel le réviseur doit être objectif et éviter, afin de garantir son impartialité, les situations propres à faire naître un doute aux yeux des tiers extérieurs.

C. AVANT-PROJET DE LA LECCA

Sous les pressions internationales, le Département fédéral de justice et police a chargé une commission d'experts (Commission) d'élaborer de nouvelles dispositions légales relatives à l'établissement des comptes annuels et aux exigences professionnelles requises des réviseurs particulièrement qualifiés. Le premier des trois volets de ce mandat était exprimé en ces termes : « la Commission d'experts élabore un avant-projet d'une nouvelle réglementation relative à l'établissement des comptes annuels et le mode d'information à suivre par les entreprises, y compris la publication des comptes annuels (publicité). La commission d'experts produit en outre un rapport explicatif joint à l'avant projet, accompagné d'un bref commentaire article par article »⁶⁹.

La Commission a rendu le 29 juin 1998 l'avant-projet de Loi sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (LECCA). Celle-ci apporte de nombreuses modifications au droit actuel, notamment en ce qui concerne l'obligation de faire contrôler ses comptes annuels, l'agrément et l'indépendance des réviseurs. Malgré ces nouveautés, le Conseil fédéral a ouvert, le 21 octobre 1998, la procédure de consultation sans y apporter de modifications ; les cantons, les partis politiques et les milieux intéressés avaient l'occasion de prendre position sur ce projet jusqu'au 30 avril 1999⁷⁰.

Deux jours avant la fin de ce délai, la Section romande de l'Association suisse des comptables contrôleurs de gestion diplômés a adressé au chef du Département fédéral de justice et police sa prise de position. En plus d'y faire quelques remarques de forme sur les différents articles, elle y pose la question suivante : « n'aurait-il pas été suffisant d'ajouter une nouvelle partie au C.O. entre la partie quatrième, qui traite « du registre du commerce, des raisons de commerce et de la comptabilité commerciale » et la cinquième, « des papiers-valeurs », en remplacement du titre trente-deuxième « de la comptabilité commerciale » ? En outre, cette loi devrait principalement être un cadre légal pour la tenue des comptes et le contrôle annuel et non tenter de répondre à toutes les questions d'actualité dans ce domaine »⁷¹. Elle complète ses remarques ainsi : « tout de même nous approuvons le vœu d'alléger la partie troisième qui traite « des sociétés commerciales et de la société coopérative » des éléments comptables et du contrôle annuel ».

L'intervention du législateur par la LECCA dans le cadre de l'indépendance videra dans une large mesure les Directives de leur efficacité. Il est en effet utile de préciser que celles-ci sont postérieures à l'avant-projet de la LECCA. Cette incursion étatique dans un domaine relativement bien réglementé par la Chambre

⁶⁹ *Avant-projets et rapport explicatif sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (LECCA) et pour une ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes (OACC) du 29 juin 1998 à l'attention du Département fédéral de justice et police*, p. 57

⁷⁰ Département fédéral de justice et police, *Etablissement des comptes : LF et ordonnance en procédure de consultation*, Communiqué de presse, 21 octobre 1998

⁷¹ *Prise de position LECCA*, du 28 avril 1999, Principes de base

fiduciaire est-elle admissible et surtout opportune ? Andreas Müller, président de la Chambre fiduciaire, constatait récemment ce qui suit : « puisque nous, experts-comptables et conseillers fiscaux, accordons une grande valeur à l'exercice libéral de la profession et voulons éviter de trop grandes interventions étatiques, il est d'autant plus important de placer la barre très haut dans le cadre de l'autorégulation »⁷². Il y a donc fort à parier que tant cet auteur que de nombreux membres de la profession voient d'un mauvais œil cette atteinte à leur souveraineté.

Même si certains praticiens considèrent la LECCA avec circonspection, elle présente un avantage incontestable, qui réside en ceci : elle définit son champ d'application en ne tenant compte que de critères économiques et non plus juridiques comme les lois topiques le font encore. Dès lors, elle s'applique tant aux raisons individuelles qu'aux sociétés de personnes et personnes morales, lesquelles comprennent également les associations et les fondations⁷³. Ce système permet donc d'éviter dans une large mesure les astuces juridiques destinées à contourner les diverses obligations légales.

C'est pourtant sur ce point que la consultation a mis en évidence le plus de critiques. Le Département de justice et police constate en effet que d'aucuns estiment que le projet pénalise les petites et moyennes entreprises, alors que d'autres s'offusquent des allègements qui leur sont consentis⁷⁴. Cet exemple de désaccord démontre la susceptibilité des milieux concernés. En plus de la perte de temps provoquée par ces réactions, la consultation a mis en lumière deux éléments qui ont incité le Conseil fédéral à ajourner le projet. Le Département fédéral de justice et police invoque en effet que certaines innovations nécessitent « une adaptation de la conception du droit fiscal aux niveaux fédéral et cantonal ». Il constate ensuite que « eu égard à la récente révision du droit des sociétés anonymes et à l'évolution incertaine de la question au sein de l'UE, la nécessité de créer une loi sur l'établissement des comptes a en partie été remise en question »⁷⁵.

Malgré le résultat de la consultation, deux raisons rendent indispensable l'analyse détaillée des dispositions de la LECCA. Tout d'abord, même si la procédure s'avère plus longue que prévu, il paraît indéniable que la loi sera finalement adoptée. En effet, dans le cas d'une adhésion rapide à l'Union européenne, la Suisse serait tenue d'aligner son droit sur le droit communautaire et dans le cas d'une adhésion dans un délai plus long, elle serait contrainte de modifier son droit afin de tenir compte de la réalité économique. Au surplus, la LECCA présente un autre intérêt primordial du point de vue de l'indépendance : elle peut servir de base aux travaux des institutions d'autorégulation qui, en l'absence

⁷² *Notre profession en pleine mutation*, in *L'Expert-comptable suisse* 1-2/02, pp 9 et s.

⁷³ Art. 2 al. 1 LECCA

⁷⁴ *Echo des propositions relatives à la révision de la réglementation sur l'établissement des comptes annuels*, Communiqué de presse, 4 décembre 2000

⁷⁵ Communiqué de presse, 4 décembre 2000

d'une loi précise sur le sujet, sont seules à même de combler les immenses lacunes du droit actuellement en vigueur.

1. Obligation de contrôle

La Quatrième directive européenne relative au droit des sociétés⁷⁶ (4^e Directive) prévoit que les Etats membres peuvent exempter les petites entités de l'obligation de faire contrôler leurs comptes annuels⁷⁷. Une entité est considérée comme petite lorsqu'elle ne dépasse pas les limites de deux des trois critères suivants : un total du bilan d'un million d'euros ; un chiffre d'affaires de deux millions d'euros ; et une moyenne de 50 employés au cours de l'exercice concerné⁷⁸.

La LECCA, dans un souci d'eurocompatibilité, propose une solution identique⁷⁹. Les montants sont toutefois fixés en francs et sont plus élevés : un total du bilan de quatre millions de francs et un chiffre d'affaires de huit millions de francs. Le nombre des employés quant à lui est le même.

Ce système rejoint en tout point celui adopté par le projet de modification du droit de la société à responsabilité limitée, à l'exception également des montants qui étaient fixés à cinq millions de francs pour le bilan et à dix millions de francs pour le chiffre d'affaires⁸⁰.

La LECCA prévoit toutefois une exception à cette règle, qui fait l'objet de deux variantes. La première précise que « les comptes consolidés sont contrôlés dans tous les cas »⁸¹. La seconde stipule que sont contrôlés dans tous les cas « les comptes individuels des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives » ainsi que « les comptes consolidés »⁸².

Les deux variantes peuvent être résumées ainsi : selon la première, les entités qui ne dépassent pas les limites prescrites sont exemptées purement et simplement de l'obligation de faire contrôler leurs comptes annuels ; selon la seconde, les entités qui ne dépassent pas les limites prescrites sont exemptées de cette obligation, à l'exception des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives ; dans tous les cas, les comptes consolidés doivent être contrôlés.

Ce système permet de tenir compte de trois éléments. D'abord, la 4^e Directive autorise, sans les y obliger, les Etats membres à dispenser du contrôle les entités qui n'atteignent pas les limites prescrites. Cette marge de manœuvre laisse aux législateurs nationaux une grande liberté que la Commission a su exploiter. Ensuite, ce système prend en considération le risque accru que représente, pour

⁷⁶ Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978

⁷⁷ Art. 51 al. 2 4^e Directive

⁷⁸ Art. 11 4^e Directive

⁷⁹ Art. 43 al. 1 LECCA

⁸⁰ Art. 818 al. 1, ch. 3 Projet Srl

⁸¹ Art. 43 al. 2, var. 1 LECCA

⁸² Art. 43 al. 2, var. 2 LECCA

les partenaires économiques, la responsabilité limitée des sociétés de capitaux. La seconde variante, qui impose leur contrôle dans tous les cas, tient mieux compte de la réalité économique et obtiendra à ce titre vraisemblablement la préférence du législateur. Enfin, comme le relève à raison la Section romande de l'Association suisse des comptables contrôleurs de gestion diplômés, ce système a pour avantage de réduire les coûts administratifs des petites sociétés anonymes. En effet, ces entités confient déjà pour la plupart la tenue, voire le bouclage des comptes à une fiduciaire⁸³.

La Commission européenne, dans son Livre vert du 24 juillet 1996 relatif au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, précise ce qui suit : « la garantie qu'offrent les comptes vérifiés doit renforcer la confiance de toutes les parties concernées par la marche de ces entreprises »⁸⁴. Il faut donc se demander si les sociétés qui sortent du champ de l'obligation de contrôle ont un réel intérêt à en être dispensées. La LECCA prend cette question en considération en permettant à ces entités d'opter pour le contrôle volontaire⁸⁵. Ce choix ne doit pas être pris à la légère, dès lors que l'entité qui s'y soumet se verra appliquer toutes les dispositions sur le contrôle.

2. Agrément

La LECCA introduit également un agrément des contrôleurs. Si c'est la première variante qui est retenue, selon laquelle seules les grandes entités et les comptes consolidés doivent être contrôlés, tout contrôleur doit être agréé. Si, par contre, c'est la seconde variante qui est retenue, selon laquelle les comptes individuels des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives doivent également être contrôlés, seuls les contrôleurs de grandes entités et de comptes consolidés devront être agréés⁸⁶. Les comptes individuels des petites sociétés de capitaux et des petites sociétés coopératives devront dans ce cas être révisés par un contrôleur aux qualifications adaptées à la nature et à la taille de l'entité contrôlée⁸⁷.

L'article 44 LECCA⁸⁸ précise que les conditions de l'agrément seront définies par le Conseil fédéral. L'avant-projet propose dans ce but un texte d'Ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes (OACC). Celle-ci reprend les conditions de base prévues par l'Ordonnance sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (ORév)⁸⁹. Ces deux textes présentent toutefois une différence fondamentale. L'article 1 alinéa 2 OACC détermine la formation que doit avoir une personne afin de pouvoir prétendre à l'agrément. Celui-ci est décerné par une instance d'agrément, suite à

⁸³ *Prise de position LECCA*, Remarques par rapport aux conditions cadres de la LECCA

⁸⁴ Ch. 1.1 du Livre vert

⁸⁵ Art. 59 LECCA

⁸⁶ Art. 44 al. 1, var. 1 et al. 2, var. 2 LECCA

⁸⁷ Art. 44 al. 2, var. 2 LECCA

⁸⁸ Al. 2, var. 1 et al. 3, var. 2

⁸⁹ RS 221.302

une procédure certes simple, mais dans laquelle le requérant doit fournir certains documents qui attestent de ses compétences⁹⁰.

L'ordonnance actuellement en vigueur se contente de définir la formation dont doit bénéficier un réviseur pour être considéré comme « particulièrement qualifié ». Elle ne soumet dès lors la nomination d'un tel réviseur à aucune procédure. Il faut toutefois nuancer cette affirmation. L'article 3 alinéa 2 ORév impose au conseil d'administration du client de remettre au RC les documents qui attestent des compétences du réviseur. Il est dispensé de cette formalité, si le réviseur a déposé les documents en question auprès de l'office du RC où il a son siège⁹¹.

L'obligation imposée au réviseur d'être agréé n'a pas d'effet direct sur l'indépendance. En effet, l'agrément étant décerné une fois pour toutes, il ne permet pas à l'instance qui l'octroie de contrôler le respect des conditions d'indépendance. Toutefois, cette exigence aura sur cette question un double effet positif, certes indirect, mais néanmoins d'importance : tout d'abord, elle aura pour avantage d'éliminer du marché de l'audit les entités aux mœurs douteuses qui, en raison de leur faible déontologie, sont une menace pour les partenaires économiques et le marché en général ; d'autre part, la menace du retrait de l'agrément aura sans doute pour résultat d'encourager les contrôleurs à adopter une attitude conforme aux dispositions parallèles de la loi, notamment celles relatives à l'indépendance.

Il peut de prime abord paraître regrettable que ni la LECCA ni l'OACC ne prévoient l'obligation pour l'entité de requérir l'agrément de chaque nouveau réviseur, comme c'est le cas pour les sociétés soumises aux dispositions de la LFP, de la LB et de la LBVM. Toutefois, il paraît déraisonnable d'imposer cette exigence à tous les acteurs économiques du marché. En effet, si les sociétés soumises aux lois spéciales peuvent être facilement surveillées, le nombre des autres entités est si important qu'il rendrait une telle mesure impossible à exécuter.

3. Indépendance

Le Livre vert définit l'indépendance effective, qu'il nomme « indépendance d'esprit » comme « l'état d'esprit qui garantit que toutes les considérations en rapport avec la tâche confiée, et seulement celles-ci, sont prises en compte ». Quant à l'indépendance en apparence, la Commission européenne relève « la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, par leur nature, amèneraient un tiers qui en aurait connaissance à remettre en question l'objectivité du contrôleur légal »⁹². Il est évident que ces circonstances sont aussi de nature à créer réellement un risque pour l'objectivité du réviseur.

⁹⁰ Art. 3 et 4 OACC

⁹¹ Art. 3 al. 3 ORév

⁹² Ch. 4.8 du Livre vert

Cette approche opère nettement la distinction entre le but poursuivi, à savoir l'objectivité du contrôleur, et les moyens de la garantir et même d'en convaincre le public. La LECCA adopte une attitude similaire.

3.1 Objectivité

Elle commence par définir l'objectivité recherchée : « le contrôleur des comptes doit pouvoir se faire une opinion sans préjugés »⁹³. Le Rapport explicatif constate en effet que « l'obligation d'impartialité est formulée comme une clause générale, sans spécification des cas particuliers »⁹⁴.

Le Tribunal fédéral, ayant à se prononcer sur un cas de récusation, a constaté ce qui suit : « une disposition interne de sa part [de la part du juge] ne peut guère être prouvée »⁹⁵. Il continue ainsi : « il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partielle du magistrat. Seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération ; les impressions purement individuelles d'une des parties au procès ne sont pas décisives »⁹⁶.

Edouard Folliet avait déjà relevé l'analogie entre la récusation et l'indépendance. Il constatait en effet ce qui suit : « la Loi fédérale d'organisation judiciaire a prévu un certain nombre de dispositions donnant, aux parties en cause, toute garantie quant à leur indépendance »⁹⁷. Il proposait à ce titre qu'une liste d'incompatibilités soit établie afin d'interdire la nomination de certaines personnes physique ou morale en tant qu'organe de révision⁹⁸.

3.2 Incompatibilité

La LECCA adopte un système analogue. Elle énumère un certain nombre de faits et relations qui sont considérés comme incompatibles avec la fonction de réviseur.

3.2.1 Principe

L'article 48 alinéa 2 LECCA l'exprime en ces termes : « en relation avec l'entité dont les comptes annuels sont contrôlés, la qualité de contrôleur des comptes est incompatible avec :

- a. la fonction d'organe, de membre d'un organe ou d'employé ;
- b. le fait d'avoir, lui-même ou un parent proche, une participation

⁹³ Art. 48 al. 1 LECCA

⁹⁴ Ad art. 48, p. 153

⁹⁵ Arrêt de la 1^{ère} Cour de droit public du 17 juin 2002, consid. 1, p. 4

⁹⁶ pp 4 et s.

⁹⁷ *Le contrôleur dans les sociétés anonymes*, Genève 1957, p. 21

⁹⁸ *Op. cit.*, pp 70 et ss

- financière, une dette ou une créance, lorsqu'elle est importante ;
- c. un lien de parenté étroit avec des membres d'un organe ;
- d. le fait de participer à la tenue de la comptabilité ».

L'article suivant précise la portée de cette règle en ces termes : « il ne doit y avoir de motif d'incompatibilité ni chez la personne morale ou la société de personnes qui agit comme contrôleur des comptes, ni chez les dirigeants de celle-ci, ni chez une personne qui participe au contrôle. Aucun employé du contrôleur des comptes ne peut être organe, membre d'un organe ou employé de l'entité soumise au contrôle. Les entités qui appartiennent au même groupe que le contrôleur des comptes ou que l'entité soumise au contrôle leur sont assimilées »⁹⁹.

Enumérer les causes d'incompatibilité, puis en définir la portée, devrait permettre de préciser avec clarté les cas présentant un risque pour l'objectivité du réviseur. Toutefois, certaines dispositions relatives au principe sont incorporées dans la partie concernant la portée et inversement, ce qui a pour effet de rendre le système presque incompréhensible. Il peut être simplifié : il y a trois types de personnes pour lesquelles certaines relations avec le client doivent être évitées : le réviseur lui-même, les proches du réviseur et les employés du réviseur.

Le réviseur ne peut exercer de fonction d'organe ou de membre d'un organe du client, établir avec celui-ci des relations financières importantes, exercer un emploi à son service, ni tenir sa comptabilité. Pour les proches du réviseur, la fonction d'organe ou de membre d'un organe du client ainsi que les relations financières importantes avec lui sont interdites. Quant aux employés du réviseur, ils ne peuvent ni assumer une fonction d'organe ou de membre d'un organe du client, ni en être les employés.

Tant les personnes dont les actes et les relations sont considérées comme incompatibles avec la fonction de réviseur que ces actes et relations prohibés nécessitent quelques développements.

3.2.2 Personnes concernées par les incompatibilités

Les alinéas 1 et 3 de l'article 49 LECCA précisent la portée du terme réviseur : il est utilisé ici dans son sens large. Il comprend la personne ou la société titulaire du mandat, les sociétés de son groupe, les dirigeants de celles-ci, ainsi que toutes les personnes qui participent au contrôle. Le commentaire de cet article renvoie pour la notion de

⁹⁹ Art. 49 al. 1 à 3 LECCA

groupe à celle définie à l'article 38 LECCA¹⁰⁰.

Comme dans les dispositions actuelles du CO, la notion de groupe est intimement liée à l'obligation d'établir des comptes consolidés. L'article 663e alinéa 1 CO l'impose à la société anonyme « qui, par la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, réunit avec elle sous une direction unique une ou plusieurs sociétés (groupe de sociétés) ». La LECCA adopte une autre approche : elle se rattache à la notion de contrôle, parce que, précise le commentaire, « elle est plus facilement compréhensible que celle de la direction unique »¹⁰¹. L'article 38 alinéa 2 LECCA énumère les circonstances alternatives propres à fonder le contrôle. Il s'agit de la disposition de la majorité des voix dans l'organe suprême, de la capacité de nommer la majorité des membres de l'organe de gestion le plus élevé et de l'exercice d'une influence dominante en vertu des statuts ou d'un contrat.

Une question demeure néanmoins : le contrôle ne peut-il être exercé que par une personne morale, comme le précise l'article 38 alinéa 2 LECCA, ou le renvoi du commentaire à cet article ne vise-t-il que les critères de contrôle et non leur conséquence sur la consolidation ? Cette question n'est pas purement académique. En effet, plusieurs fiduciaires ont scindé leur société en deux entités juridiques afin de séparer leur service comptable de leur activité de révision. Ces « groupes » sont généralement contrôlés par les mêmes personnes physiques.

Admettre un renvoi aux seuls critères de contrôle reviendrait à retenir pour ces sociétés l'existence d'un groupe, avec les conséquences qui en résultent. Par contre, le constat inverse aurait pour effet que seules les sociétés qui ont procédé ainsi en assurant toutefois le contrôle par l'intermédiaire d'une troisième société (société mère) seraient considérées comme faisant partie d'un groupe. Cette discrimination à l'égard d'une partie seulement des fiduciaires qui ont eu recours à ce moyen est inadmissible. Il est donc nécessaire, pour l'éviter, d'admettre que le renvoi à l'article 38 alinéa 2 ne vise que les critères de contrôle et non également l'exigence que celui-ci soit exercé par une personne morale.

Les notions de parent proche et de lien de parenté étroit contenues à l'article 48 alinéa 2 LECCA ne sont pas précisées par le Rapport explicatif. Il est évident qu'un lien de parenté au premier degré entre dans cette définition. Sans doute les parents au deuxième degré peuvent-ils également être considérés comme proches. Mais où est la limite ? Et même, en existe-t-il une ? Certainement ! Admettre le

¹⁰⁰ *Rapport explicatif*, ad art. 49, p. 154

¹⁰¹ *Rapport explicatif*, ad art. 38, p. 145

contraire reviendrait à étendre le champ d'application des incompatibilités, ce qui irait à l'encontre du caractère exhaustif voulu par la Commission pour cette disposition¹⁰². Mais retenir une interprétation restrictive des conditions de cet article serait contraire au but recherché. Il faut donc en conclure que sont interdits les liens si étroits qu'ils sont de nature à créer un risque aux yeux du public. Le juge appréciera...

Les employés du réviseur comprennent les personnes qui lui sont liées par un contrat de travail¹⁰³. C'est en effet le rapport de subordination qui existe dans ce cas entre l'employé et le réviseur qui est le critère décisif.

En ce qui concerne la notion de client, elle comprend certes l'entité soumise au contrôle, mais également toutes les sociétés du groupe. Pour la définition de groupe, les critères étudiés ci-dessus sont applicables.

3.2.3 Actes et relations prohibés par les incompatibilités

Après ce rapide survol des différentes personnes concernées par les incompatibilités de l'article 48 alinéa 2 LECCA, il convient d'apporter quelques précisions aux actes et relations en cause. Ils sont au nombre de quatre : la fonction d'organe ou de membre d'un organe, les relations financières importantes, l'exercice d'un emploi et la tenue de la comptabilité.

La fonction d'organe ou de membre d'un organe du client est formellement interdite au réviseur, à ses proches et à ses employés. Toutefois, une raison individuelle, par exemple, ne dispose pas d'organe au sens strict. Il faut donc donner à cette notion un sens large, qui comprend toute personne qui participe à la gestion ou aux décisions de l'entité. Dans sa prise de position sur la LECCA, la Section romande de l'Association suisse des comptables contrôleurs de gestion diplômés avait proposé de compléter à l'article 48 alinéa 2 « le fait de participer à la tenue de la comptabilité » par « le fait de participer à la gestion ou à la tenue de la comptabilité »¹⁰⁴. Entendre par la fonction d'organe toute activité de gestion rend cette revendication dénuée de toute justification.

Les relations financières proscrites regroupent les participations financières dans l'entité contrôlée, les dettes de celle-ci et les créances

¹⁰² *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 153

¹⁰³ Art. 319 et ss CO

¹⁰⁴ *Prise de position LECCA*, ad art. 48 al. 2, lit. d

à son encontre, lorsqu'elles sont importantes¹⁰⁵. L'importance n'est pas définie par la loi. Le dilemme posé ci-dessus par l'interprétation de la notion de proche peut également être relevé ici. La conclusion en est la même.

L'article 48 alinéa 3 LECCA apporte la précision suivante : « est admissible le fait d'être débiteur ou créancier, dans le cadre de relations bancaires ou financières rendues à titre professionnel, si les mêmes prestations peuvent être obtenues de tiers à des conditions semblables ». Cette exception à l'incompatibilité correspond aux règles de l'International Accounting Standards Committee (IASC)¹⁰⁶. Elles ont d'ailleurs été reprises par les Directives¹⁰⁷. Omettre cette précision aurait par exemple conduit à interdire au réviseur de contrôler les comptes de toutes les banques dans lesquelles lui, ses dirigeants, les sociétés de son groupe et leurs dirigeants, ses proches et toutes les personnes qui participent au contrôle auraient des comptes. Même si cette solution n'avait visé que les montants importants, elle n'aurait pas été viable.

La fonction d'employé au service du client appelle les mêmes commentaires que ceux faits au sujet des employés du réviseur.

Robert Pennone, constatant que « très souvent la comptabilité est tenue par une fiduciaire dont un collaborateur fait la révision » s'était posé la question, après l'introduction des premières Directives sur l'indépendance, de savoir si cette pratique allait pouvoir être maintenue¹⁰⁸. La LECCA y a répondu par la négative. Le Rapport explicatif n'en développe toutefois pas les motifs. Il constate simplement que l'article 727c alinéa 1 CO pose de tels problèmes d'interprétation qu'il était nécessaire de préciser que « la participation à la tenue de la comptabilité est purement et simplement exclue »¹⁰⁹. A défaut d'être tempérée et peut-être même justifiée, cette constatation présente l'avantage certain d'être catégorique et sans appel. Sans doute, la Commission n'a-t-elle pas jugé opportun de s'étendre sur cette question, dès lors que la doctrine, et notamment Böckli, considérait cette activité comme « absolument incompatible »¹¹⁰.

Le Rapport explicatif constate que « pour des raisons de sécurité juridique, les motifs d'incompatibilité doivent constituer un *numerus clausus* avec des éléments relativement précis et limités »¹¹¹. Il

¹⁰⁵ Art. 48 al. 2, lit. b LECCA

¹⁰⁶ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 154

¹⁰⁷ Lettre B, chiffre 2.2.1, lettre b, paragraphe 5 *supra*

¹⁰⁸ *Op. cit.*, p. 401

¹⁰⁹ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 154

¹¹⁰ *Op. cit.*, p. 36

¹¹¹ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 153

s'ensuit que les actes et relations qui ne sont pas intégrés dans la liste des incompatibilités ne sont pas l'objet d'un oubli, mais d'un silence qualifié. C'est le cas pour l'activité de conseil du réviseur et ses honoraires.

Carl Helbling remarque ce qui suit : « la compatibilité du conseil d'entreprise avec la révision est remise en question chez nous aussi, sous l'influence des Etats-Unis »¹¹². La Commission observe en effet s'être « longuement préoccupée du problème de l'activité de conseil des contrôleurs des comptes »¹¹³. Rejoignant l'avis partagé par Böckli et Peter¹¹⁴, elle constate que « l'incompatibilité avec le mandat de révision peut notamment résulter du fait que l'objet du conseil est identique à celui du contrôle ».

La Commission européenne constate quant à elle qu'il existe « une conviction bien ancrée selon laquelle la prestation d'une gamme importante de services autres que l'audit comptable à un client donné peut nuire à l'objectivité du contrôleur légal à l'égard de ce client »¹¹⁵. Malgré l'existence de ce risque, interdire toute activité de conseil exercée au profit du client contrôlé irait trop loin et pourrait même compromettre la mission du réviseur.

Le Livre vert remarque de plus que « l'expérience a montré que cette solution n'est pas réellement viable, car il n'est que trop facile de tourner l'interdiction en faisant fournir les services en cause par un cabinet lié ou associé »¹¹⁶. Il convient donc d'autoriser les contrôleurs des comptes à garder « en principe la possibilité d'exercer une activité de conseil »¹¹⁷. Cette concession n'empêche en effet pas que « la liaison d'un mandat de conseil avec un mandat de contrôle puisse dans un cas particulier porter préjudice à l'impartialité du contrôleur des comptes au sens de l'article 48 alinéa 1 [LECCA] »¹¹⁸.

Afin de limiter ce risque, Christian Wind propose une liste des principes que doit respecter le réviseur lorsqu'il effectue en plus de son mandat de contrôle une activité de conseil : il doit « connaître ses propres limites ; savoir reconnaître le moment opportun pour faire appel à des spécialistes lorsque des problèmes complexes se posent ; défendre une position considérée comme correcte face à la société révisée lors de situations critiques ; [et] ne pas accepter ou déposer le mandat dans le cas d'une menace potentielle de l'indépendance, que

¹¹² *Wirtschaftsprüfung im Wandel*, in L'Expert-comptable suisse 3/01, résumé, p. 166

¹¹³ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 153

¹¹⁴ Lettre A, resp. chiffre 1.1, paragraphe 7 et chiffre 6, paragraphe 4 *supra*

¹¹⁵ Ch. 4.12 du Livre vert

¹¹⁶ Ch. 4.13 du Livre vert

¹¹⁷ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 154

¹¹⁸ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 153

ce soit par la dépendance vis-à-vis d'un client ou par la demande de conseils incompatibles dans le cadre d'un mandat de révision »¹¹⁹.

A l'opposé de l'auteur précité, la Commission européenne ne se borne pas à énumérer des vérités premières découlant directement du plus élémentaire devoir déontologique. Elle propose une solution nouvelle qui consisterait à « exiger la publication intégrale des honoraires perçus, pour la mission de contrôle légal des comptes comme pour les autres services »¹²⁰. Cette méthode découle directement du postulat étudié ci-dessus selon lequel c'est l'importance des travaux de conseil par rapport au mandat de contrôle qui est à l'origine principale du risque de partialité. La publication des honoraires permettrait ainsi de déterminer ce rapport et d'identifier les cas présentant une menace pour l'objectivité du contrôleur.

Cet avis est partagé par Andreas von Planta et Andreas Rötheli. Ces auteurs considèrent en effet que « ce sont surtout les honoraires générés par d'autres activités en dehors du mandat de révision qui pourraient éventuellement entacher l'indépendance des réviseurs ». Ils constatent que cette approche a été retenue par la SWX Swiss Exchange dans sa Directive concernant les informations relatives au Corporate Governance, qui « exigera la publication non seulement des honoraires liés à la révision, mais aussi ceux liés à d'autres prestations de service »¹²¹.

La directive est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2002. Elle précise que « les informations qui doivent être publiées dans le rapport de gestion sont détaillées dans l'annexe ». Selon le chiffre 8.2 de l'annexe, cette obligation concerne la « somme totale des honoraires facturés par la société de révision pendant l'exercice ». Cette disposition vise exclusivement les honoraires de la révision. C'est en effet le chiffre suivant qui exige la publication de la « somme totale des honoraires facturés pendant l'exercice par la société de révision des groupes et/ou des tiers qui lui sont liés pour d'autres prestations de services (p.ex. conseil d'entreprises) fournies à l'émetteur ou une société du même groupe ».

3.2.4 Lacunes

Ancillo Canepa regrette quant à lui que le problème des honoraires ne soit pas traité par la LECCA et remarque qu'il aurait été prometteur de « prévoir de publier les honoraires de la révision dans l'annexe »¹²².

¹¹⁹ *Die Grenzen der Beratung durch die Revisionsstelle*, in L'Expert-comptable 1-2/99, résumé, p. 86

¹²⁰ Ch. 4.13 du Livre vert

¹²¹ *Corporate Governance et le droit suisse*, in L'Expert-comptable suisse 5/02, p. 435

¹²² *Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle im neuen RRG*, in L'Expert-comptable suisse 1-2/99, résumé, p. 18

Sa proposition se rapproche de celle énoncée par le Livre vert. Elle ne permettrait toutefois pas de tenir compte du rapport entre les honoraires de la révision et ceux d'autres mandats du client dès lors qu'elle n'exige la publication que des premiers.

La Commission constate que «la dépendance par rapport aux honoraires est immanente à la nature de la fonction du contrôleur des comptes»¹²³. Toutefois, elle estime qu'une limitation du volume des honoraires par société ou par groupe contrôlés ne serait pas une solution. Elle illustre cette position par un exemple : fixer une limite basse, en pour cent des honoraires totaux du réviseur, réduirait trop le nombre des sociétés de révision qui pourraient assumer le mandat, et fixer une limite haute aurait pour conséquence de rendre la norme inefficace. Dans ce cadre, elle attire encore l'attention du lecteur sur la distinction qui doit être opérée entre les sociétés de révision et les personnes qui s'occupent du contrôle à titre individuel. Elle remarque en effet que pour ces dernières, la portée des honoraires est plus grande que pour les autres. C'est donc à dessein que la Commission a écarté de la loi l'incompatibilité basée sur le montant des honoraires.

La Commission européenne relève que certains rapports ont conclu que « compte tenu de la pression exercée par la concurrence, il serait naïf de croire que tous les contrôleurs légaux des comptes sont totalement insensibles à la crainte de perdre des clients ». Elle constate qu'il a même été suggéré que les directions d'entreprises recourent parfois à un appel d'offres « pour faire pression sur les contrôleurs en place, en particulier en cas de situation conflictuelle »¹²⁴.

Pour Bernard Rufi, « le réviseur doit se montrer combatif et avoir le courage d'affronter les autres organes de la société pour obtenir les informations nécessaires à l'exécution de son mandat »¹²⁵. Le risque de révocation qu'il encourt permet de douter du bien fondé de cette recommandation.

Parfois, le client emprunte des voies moins détournées pour faire entendre au réviseur qu'il devrait prendre son mandat moins à cœur et omettre certaines considérations ou remarques dans son rapport. Même si une telle pression est inadmissible, elle n'en est pas moins fréquente.

Pour n'en citer qu'un exemple, une fiduciaire lausannoise a récemment fait les frais d'une telle attitude. Elle avait découvert que certaines charges du compte de profits et pertes représentaient des

¹²³ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 153

¹²⁴ Ch. 4.9 et 4.10 du Livre vert

¹²⁵ *Les vents ont sérieusement fraîchi*, 24 Heures, 2 mai 2002, propos recueillis par Etienne Oppliger

versements de commissions à des fonctionnaires étrangers dans le but d'obtenir de ceux-ci l'octroi de divers mandats. Consciente que de tels versements étaient constitutifs d'une violation des dispositions du Code pénal suisse sur la corruption de fonctionnaire¹²⁶, elle en avisa aussitôt le conseil d'administration de la société en cause et exigea qu'il cesse sur le champ cette pratique. Elle l'avertit également de son intention d'en informer l'assemblée générale au moyen d'une remarque faite dans le rapport de révision¹²⁷.

Le président du conseil d'administration, ayant pris immédiatement contact avec la fiduciaire pour lui annoncer sa surprise et son intention d'interrompre tout versement à des fonctionnaires, l'avisa néanmoins qu'il résilierait le mandat de révision si la fiduciaire mettait en pratique sa menace d'information aux actionnaires. Il était tentant pour celle-ci, afin de conserver son mandat, d'accepter cette proposition, certes compensée par la cessation des actes litigieux...

Le réviseur, soumis à de telles pressions, peut-il s'acquitter de son mandat avec toute l'impartialité requise? Certainement pas! Il faut donc prévoir un moyen d'éviter que la menace d'une révocation puisse peser sur les décisions du réviseur. Il n'en existe qu'un: empêcher purement et simplement que sa révocation soit possible.

Le rapport juridique qui lie le réviseur au client est tantôt qualifié de mandat et tantôt de fonction d'organe. Or, dans un cas comme dans l'autre, le droit réserve expressément la possibilité offerte au client de révoquer immédiatement le réviseur. En effet, l'article 404 alinéa 1 CO dispose que «le mandat peut être révoqué ... en tout temps». Quant à l'article 727e alinéa 3 CO, il en confirme le contenu en réservant ce droit à l'assemblée générale. La LECCA adopte à ce sujet une attitude identique en précisant que «l'organe qui a le pouvoir de désigner le contrôleur des comptes a également celui de le révoquer en tout temps et avec effet immédiat»¹²⁸. La Commission s'explique en ces termes: «la possibilité de révocation en tout temps ... est trop fortement enracinée dans notre pays»¹²⁹.

Le Tribunal fédéral, ayant à se prononcer sur les obligations des contrôleurs, releva que ces dispositions auraient été édictées «aussi pour protéger les tiers, en particulier ceux qui accordent un prêt à la société ou qui veulent y participer»¹³⁰. De plus, la révision des comptes des entités qui y sont soumises a pour effet de rassurer le

¹²⁶ Art. 322^{septies} CPS

¹²⁷ Art. 729 al. 1 CO

¹²⁸ Art. 51 al. 3 LECCA

¹²⁹ *Rapport explicatif*, ad art. 51, p. 155

¹³⁰ JT 1981 I 155, consid. 2c, p. 159 (=ATF 106 II 232)

public sur la transparence des transactions du marché des capitaux et d'assurer par là sa stabilité. Il aurait été judicieux d'adopter un système qui tienne compte de cette mission d'intérêt public.

Certes, il est indispensable que le réviseur soit libre de répudier le mandat en tout temps, ne serait-ce que pour garantir son indépendance dans le cas où il estimerait que des liens trop étroits auraient été tissés avec les organes de la société révisée. Mais cette approche ne se justifie pas pour le client. Celui-ci pourrait par exemple bénéficier de la possibilité de révoquer le contrôleur avant le terme convenu seulement pour justes motifs. Il n'y a en effet qu'un tel système à deux niveaux qui serait à même d'assurer à la fois les intérêts du client et ceux du réviseur. C'est d'ailleurs un système analogue qui a été retenu par l'article 56 du projet de la Cinquième directive européenne relative au droit des sociétés. Il est regrettable que des considérations d'ordre politique aient conduit la Commission à confirmer le système actuellement en vigueur. Peut-être le législateur fera-t-il preuve de plus d'audace que la Commission.

3.2.5 Analyse du risque

La LECCA énumère les faits et relations qui sont propres à compromettre l'indépendance. Pour déterminer si l'analyse effectuée par la Commission tient compte de tous les risques, il y a lieu d'appliquer la procédure suivante.

- a. Déterminer les attributions du contrôleur des comptes. Cette méthode s'intégrant dans le cadre de la LECCA, il convient bien entendu de tenir compte des attributions confiées au réviseur par cette loi.

Même si elles sont pour la plupart identiques à celles retenues par les dispositions en vigueur du droit de la société anonyme, la LECCA apporte une nouveauté d'envergure. En effet, l'article 662a alinéa 2, chiffre 3 CO dispose que l'établissement régulier des comptes est notamment régi par le principe de la prudence. La constitution de réserves latentes, légitimée par ce principe, permet à la société de montrer une image pessimiste de sa situation économique. La décision de créer de telles réserves était souvent nettement influencée par l'avis du réviseur. Cette pratique présente un risque accru d'auto-révision. L'article 8 LECCA réduit dans une large mesure cette menace de l'indépendance en remplaçant le principe de la prudence par celui de « fair presentation », qui impose aux entités de reproduire dans leurs comptes une image fidèle de leur situation économique.

La manière dont le réviseur doit remplir ses attributions n'est traitée ni par le CO ni par la LECCA. Selon Jean Peyrollaz, « cette tâche, qui incombe aux professionnels de l'audit, est actuellement correctement assumée par le MSA, les Normes de révision et les instructions de la Chambre fiduciaire ainsi que par sa revue professionnelle (ECS) et par la littérature générale de la branche »¹³¹.

- b. Une fois la liste des attributions établies, il faut dresser celle des partenaires du client soumis à audit. En font notamment partie les actionnaires, les administrateurs, les administrateurs délégués, les employés, les obligataires, et les autres cocontractants. Cette énumération permet d'identifier les personnes dont les relations ou les actes peuvent receler un risque de compromettre l'indépendance.
- c. Il faut ensuite établir quelles sont les risques qu'encourt chacun de ses partenaires, si le réviseur s'acquitte correctement de ses attributions.
- d. Pour terminer, il convient de déterminer, pour chacun de ces risques, les liens qui peuvent conduire le réviseur à violer ou appliquer avec peu de rigueur une de ses obligations. La liste ainsi définie énumère tous les cas qui doivent être considérés comme incompatibles avec la fonction de contrôleur des comptes.

Afin d'assurer la compréhension de cette méthode, il n'est pas inutile de l'illustrer par un exemple concret. Conformément à l'article 54 alinéa 3 LECCA, le contrôleur recommande dans son rapport le renvoi des comptes au conseil d'administration. L'administrateur délégué qui a établi les comptes risque, par cette remarque, d'être révoqué par le conseil d'administration¹³². Par conséquent, si l'administrateur délégué est le frère du réviseur, celui-ci peut être tenté de dissimuler la mauvaise gestion et de recommander l'approbation des comptes afin de protéger son frère des sanctions qui pèsent sur lui. Il faut donc interdire que l'administrateur délégué puisse être le frère du contrôleur.

La Commission a certainement procédé de cette manière afin d'établir sa liste des incompatibilités. Toutefois, elle n'a à l'évidence pas cherché à y définir toutes les situations présentant un risque. Elle se borne à constater que les motifs d'incompatibilité doivent regrouper « des éléments relativement précis et limités »¹³³. Cet avis rejoint celui

¹³¹ *Contrôle des comptes annuels selon la LECCA*, in *L'Expert-comptable suisse* 3/99, p. 476

¹³² Art. 726 al. 1 CO

¹³³ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 153

l'Alain Hirsch, selon lequel «une liste « complète » des incompatibilités serait illusoire»¹³⁴. Il est vrai que définir dans les moindres détails toutes les situations propres à compromettre l'indépendance aurait notamment une conséquence malheureuse : rendre la matière si complexe que son application et le contrôle de son respect seraient quasiment impossibles à assurer.

¹³⁴ *L'organe de contrôle dans la société anonyme*, Genève 1965, p. 85

D. SANCTIONS

De nombreuses mesures sont destinées à assurer le respect des règles d'indépendance. Elles se répartissent en deux catégories : d'une part, les sanctions légales retenues par les diverses lois étudiées ci-dessus et, d'autre part, les sanctions contractuelles auxquelles les personnes assumant une fonction de réviseur peuvent se soumettre.

1. Sanctions légales

1.1 Retrait de l'agrément

Les contrôleurs des comptes des fonds de placement, des banques et des bourses doivent être agréés par l'autorité de surveillance, à savoir la CFB¹³⁵. Celle-ci est par conséquent également compétente pour retirer la reconnaissance.

Des lois et ordonnances qui réglementent ces trois domaines, seule l'OBVM précise comme il suit les cas de retrait : « lorsqu'un organe de révision ne remplit plus les conditions requises ou viole gravement ses obligations légales ou les prescriptions internes, la commission des banques lui retire sa reconnaissance »¹³⁶.

Contrairement aux autres sanctions légales, le retrait de l'agrément déploie des effets non pour un seul, mais pour tous les mandats de révision présents et futurs du contrôleur. La violation de son devoir d'indépendance peut-elle dès lors justifier à elle seule le retrait de l'agrément ? Non, bien sûr ! Compte tenu de la disproportion manifeste entre l'infraction et la sanction, il serait inéquitable d'admettre qu'une certaine partialité du réviseur en faveur de son client viole nécessairement gravement ses obligations de contrôleur. Par contre, la violation répétée de son devoir d'indépendance justifie sans aucun doute une telle mesure.

La LECCA prévoit l'agrément des contrôleurs des comptes, mais laisse le soin au Conseil fédéral d'en définir les cas de retrait¹³⁷. A ce titre, l'article 5 OACC stipule que, « si un contrôleur des comptes ne remplit plus les conditions des articles 1 et 2, l'instance d'agrément lui retire l'agrément ». Ces deux articles précisent les exigences de qualifications et d'organisation requises des contrôleurs. L'article 1 exige en plus qu'ils fassent preuve d'une « réputation sans tache ». Il faut donc en conclure que l'OACC, à l'instar de l'OBVM, admettra le retrait de l'agrément pour violation répétée du devoir d'indépendance, dès lors qu'une telle pratique est de nature à entacher la réputation du contrôleur.

¹³⁵ Art. 56 al. 1 LFP, 80 OFP, 23^{bis} al. 1 LB, 35 OB et 32 et 34 OBVM

¹³⁶ Art. 37 OBVM

¹³⁷ Art. 44 al. 2 var. 1 et al. 3 var. 2 LECCA

1.2 Refus d'inscription au Registre du commerce

L'article 641 chiffre 10 CO stipule que les réviseurs doivent être inscrits au Registre du commerce (RC). Cette disposition est complétée par l'obligation faite au conseil d'administration de joindre à la demande d'inscription « le document qui constate la nomination des membres ... de l'organe de révision »¹³⁸.

L'adoption de la LECCA n'aura pas pour effet de modifier cette exigence. Son article 52 prévoit en effet que l'organe de contrôle devra, comme en l'état actuel, être inscrit au RC¹³⁹. Cette obligation s'appliquera tant au client tenu de faire contrôler ses comptes qu'à celui qui s'y soumet volontairement¹⁴⁰.

L'article 940 alinéa 1 CO impose au préposé du RC de « vérifier si les conditions légales requises pour l'inscription sont remplies ». L'article 21 alinéa 1 de l'Ordonnance sur le registre du commerce¹⁴¹ (ORC) étend le contrôle à la conformité avec les dispositions de l'ordonnance. Ces normes sont complétées par l'article 86a alinéa 1 ORC, introduit le 9 juin 1992, qui stipule que « le préposé rejette la réquisition si le réviseur n'a manifestement pas l'indépendance exigée par l'article 727c du code des obligations ».

L'article 940 alinéa 2 CO, repris presque mot pour mot par l'article 21 alinéa 2 ORC, précise en ces termes la portée de ses vérifications : « il recherche en particulier, lors de l'inscription des personnes morales, si les statuts ne dérogent pas à des dispositions légales de caractère impératif ». L'article 731 alinéa 1 CO en fait bien entendu partie. Il exige que les statuts ne confient pas au réviseur « des attributions qui compromettraient son indépendance ». Dans un arrêt du 19 septembre 1995, le Tribunal fédéral a précisé que, comme la délimitation entre des prescriptions de droit impératif et de droit dispositif « peut s'avérer difficile, l'inscription ne sera refusée que s'il est manifeste et indiscutable qu'elle est contraire au droit »¹⁴².

Ces dispositions donnent l'impression qu'elles confient au préposé un pouvoir de contrôle extrêmement large, dès lors que celui-ci ne se limite pas à la personne du réviseur, mais s'étend à l'ensemble des situations propres à créer un risque pour son objectivité. Il faut toutefois tempérer cette affirmation, du moment que tant la loi que la jurisprudence restreignent son pouvoir d'examen en exigeant que la violation du droit soit manifeste. Il fallait en effet veiller à ce que le jugement du préposé ne se substitue pas à

¹³⁸ Art. 640 al. 3, ch. 3 CO

¹³⁹ Art. 52 LECCA

¹⁴⁰ Art. 59 LECCA qui prévoit l'application des art. 44 à 59 LECCA

¹⁴¹ RS 221.411

¹⁴² ATF 121 III 368, consid. 2, p. 371

celui du juge.

1.3 Action en révocation

L'article 727e alinéa 3, 2^{de} phrase CO stipule qu'un « actionnaire ou un créancier peut, par une action contre la société, demander la révocation d'un réviseur qui ne remplit pas les conditions requises pour cette fonction ». Celles-ci comprennent notamment les qualifications que le réviseur doit posséder pour l'accomplissement de son mandat¹⁴³.

Cette disposition vise-t-elle également les conditions d'indépendance ? Le Conseil fédéral répond à cette question dans son commentaire sur l'article 727c alinéa 2 CO. Selon cette disposition, les comptes d'une société peuvent être vérifiés par une société du même groupe pour autant qu'aucun actionnaire ou créancier ne s'y oppose. « Si des objections sont élevées et si la société ne s'y soumet pas volontairement, la révocation du réviseur peut être exigée sur la base de l'article 727e, 3^e alinéa »¹⁴⁴. Le Conseil fédéral réserve donc expressément l'action en révocation comme sanction de la dépendance.

La Commission a repris cette action dans son avant-projet de LECCA. L'article 53 alinéa 3 précise en effet que, « si un contrôleur des comptes ne remplit pas ou plus les conditions de sa désignation conformément à la loi, le juge le révoque sur demande de tout intéressé ». Cette disposition appelle principalement deux remarques.

Tout d'abord, elle élargit la qualité pour agir à tout intéressé. Les personnes qui y ont un intérêt direct sont généralement les actionnaires et les créanciers sociaux, qui disposent déjà de cette action en vertu de l'article 727e alinéa 3 CO. Pour eux, la nouvelle règle n'apportera que peu de nouveauté. Par contre, cette disposition permettra aux autres personnes, qui y ont un intérêt indirect, d'exiger, elles aussi, la révocation. Ce pourrait être notamment le cas de la banque d'un actionnaire qui détiendrait ses actions en nantissement. Elle aurait en effet intérêt à veiller à ce que la valeur de son gage ne soit pas influencée par les faits d'un réviseur dépendant.

Ensuite, cette disposition ne définit pas les cas de révocation. Cette lacune est toutefois comblée par le Rapport explicatif. La Commission y explique que sont propres à entraîner la révocation du réviseur son défaut d'agrément¹⁴⁵ ainsi qu'une des incompatibilités prévues à l'article 48 alinéa 2¹⁴⁶. Elle précise, en revanche, que le défaut des qualifications

¹⁴³ Art. 727a CO

¹⁴⁴ *Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes*, p. 201

¹⁴⁵ *Rapport explicatif*, ad art. 53, p. 156

¹⁴⁶ *Rapport explicatif*, ch. 10.4, p. 82

professionnelles requises du contrôleur non agréé¹⁴⁷ et le manque d'impartialité de l'article 48 alinéa 1 ne constituent pas des motifs de révocation¹⁴⁸. Cette analyse paraît choquante ! Comment peut-on en effet accepter qu'un réviseur partial ne puisse faire l'objet d'une telle mesure ?

Cette situation est toutefois la rançon de la cohérence du système proposé par la LECCA. En effet, contrairement à la disposition équivalente du CO, cette loi met en œuvre le juge « du simple fait qu'une condition formelle n'est pas remplie »¹⁴⁹. Le juge se contente donc de constater la violation de la loi. Il serait par conséquent choquant d'admettre, dans ces circonstances, que la partialité du contrôleur puisse conduire à sa révocation.

La question se pose évidemment différemment si, dans le cadre d'une autre procédure, le réviseur est reconnu coupable de partialité. Il serait judicieux que, dans ce cas, le juge puisse prononcer la révocation du réviseur en plus d'une éventuelle condamnation.

Ces diverses considérations permettent de conclure que l'action en révocation a pour but principal d'assurer le respect des conditions formelles d'élection du réviseur. Toutefois, cet objectif ne peut être atteint que si l'information de la violation de ces conditions circule librement ou du moins est à la portée des personnes intéressées.

Dans cette optique, Urs Bertschinger propose que les liens entre une société d'audit et la société contrôlée soient publiés dans le rapport de gestion¹⁵⁰. Cette solution est séduisante. Il n'est toutefois pas certain qu'elle permette d'atteindre l'objectif poursuivi. En effet, le rapport de gestion est établi après le bouclage des comptes annuels¹⁵¹. L'article 696 alinéa 1 CO précise qu'il doit être « mis à la disposition des actionnaires ... au plus tard 20 jours avant l'assemblée générale », laquelle peut avoir lieu dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice¹⁵². L'actionnaire pourrait dès lors n'être informé par cette méthode que plus de cinq mois après la clôture des comptes.

Ce moyen d'information, dans le cadre de l'action en révocation, est non seulement propre à entraîner une immense perte de temps aussi bien pour les actionnaires que pour la société, mais encore risque d'aboutir à la révocation du contrôleur alors que la révision annuelle des comptes est déjà terminée. Dans ce cas, cette mesure n'aurait plus l'effet préventif voulu par

¹⁴⁷ Art. 44 al. 1, var. 2 LECCA

¹⁴⁸ *Rapport explicatif*, ad art. 53, p. 156

¹⁴⁹ *Rapport explicatif*, ad art. 53, p. 156

¹⁵⁰ *Der Wirtschaftsprüfer an der Schwelle zum 21. Jahrhundert*, in *L'Expert-comptable suisse* 10/99, résumé, p. 922

¹⁵¹ Art. 662 al. 1 CO

¹⁵² Art. 699 al. 2 CO

le législateur¹⁵³.

Il faut également remarquer que, dans l'état actuel du droit, ce mode d'information ne bénéficierait qu'aux actionnaires, au détriment des créanciers sociaux. L'article 60 LECCA remédierait à cette injustice en autorisant tout créancier qui démontre un intérêt digne de protection à consulter le rapport de gestion.

1.4 Action en annulation d'une décision de l'assemblée générale

L'article 706 alinéa 1 CO permet au conseil d'administration et à chaque actionnaire d'attaquer en justice « les décisions de l'assemblée générale qui violent la loi ou les statuts ». L'élection de l'organe de révision est de la compétence de l'assemblée générale¹⁵⁴ et peut dès lors faire l'objet d'une demande d'annulation. L'action est dirigée contre la société.

Cette disposition n'appelle pas de nombreux commentaires. Toutefois, il faut remarquer ce qui suit. D'une part, il serait absurde que le conseil d'administration attaque la nomination du réviseur pour défaut d'indépendance à son propre égard. D'autre part, les travaux incompatibles avec le mandat de révision sont confiés au contrôleur par le conseil d'administration puisqu'il s'agit d'un acte de gestion et non d'une décision sociale de la compétence de l'assemblée générale. Le conseil d'administration n'aurait dès lors pas intérêt à attaquer un acte auquel il a lui-même consenti. Il ne reste donc qu'un seul cas de figure qui puisse faire l'objet d'une action contre la société pour violation des règles d'indépendance : l'assujettissement aux instructions de l'actionnaire majoritaire. La portée de cette action est donc relativement limitée.

1.5 Action en responsabilité

Pour déterminer si et dans quels cas cette action peut être ouverte pour violation des dispositions sur l'indépendance, il convient de se concentrer exclusivement sur l'examen des quatre conditions traditionnelles de la responsabilité. Les autres questions, telles que celles relatives aux modalités de l'action, peuvent donc être ignorées. Cette approche dispense en particulier de se pencher sur la distinction opérée par le Tribunal fédéral entre le dommage direct et le dommage indirect du lésé, dès lors que cette question n'a d'influence que sur sa qualité pour agir.

a. Le dommage

L'existence d'un dommage est généralement facile à établir. François Chaudet rappelle à ce sujet que « c'est au demandeur qu'il incombe de

¹⁵³ *Message du Conseil fédéral concernant la révision du droit des sociétés anonymes*, p. 201

¹⁵⁴ Art. 698 al. 2, ch. 2 CO

prouver son dommage, sous réserve de l'assouplissement prévu par l'article 42 alinéa 2 CO »¹⁵⁵.

Toutefois, la preuve du dommage ne se limite pas à en établir l'existence ; il faut aussi chiffrer son importance. Cette phase, contrairement à la première, pose souvent problème. En effet, l'auteur constate « qu'il pourra être difficile au demandeur d'établir le patrimoine hypothétique de la société en faisant abstraction du comportement reproché au réviseur ».

b. L'acte illicite

La détermination de l'illicéité pose un problème encore plus délicat. Il faut en effet se demander si la violation du principe d'indépendance constitue un acte illicite.

Max Meyer l'affirme. Il constate que le réviseur qui ne refuse pas le mandat alors qu'il n'est pas indépendant « commet un acte illicite ... qui entraîne sa responsabilité »¹⁵⁶. Lukas Handschin partage cet avis. Il relève en effet que la violation de l'exigence d'indépendance peut « conduire à une action en responsabilité dirigée contre l'organe de révision »¹⁵⁷.

Cette approche est également retenue par la Commission dans son Rapport explicatif, et cela dans les termes suivants : « la violation du devoir général est sanctionnée par les actions en responsabilité en application du droit de chacune des formes juridiques »¹⁵⁸. En ce qui concerne l'article 48 alinéa 2 LECCA, il s'agit d'une règle purement formelle. Il n'y a en effet que la concrétisation du risque qu'elle tend à éviter qui puisse entraîner un résultat, qui par conséquent conduirait également à la violation du devoir général.

Le droit communautaire adopte une attitude identique. L'article 24 de la Huitième directive relative au droit des sociétés¹⁵⁹ stipule que les personnes agréées « ne peuvent effectuer un contrôle légal lorsqu'elles ne sont pas indépendantes selon le droit de l'Etat membre qui l'impose ». Le respect de cette disposition est garanti par l'article 26, qui précise « que les Etats membres s'assurent que les personnes agréées sont passibles de sanctions appropriées lorsqu'elles n'effectuent pas le contrôle conformément aux articles 23, 24 et 25 ».

¹⁵⁵ *Responsabilité civile et principaux devoirs des réviseurs*, in L'Expert-comptable suisse 4/00, p. 310

¹⁵⁶ *Thesen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle*, in L'Expert-comptable suisse 3/96, résumé, p. 162

¹⁵⁷ *Zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle : Beratung und Buchhaltungsarbeiten durch die Revisionsstelle für die revidierte Gesellschaft*, in RSJ 90 (1994) 344, p. 347 [traduction libre]

¹⁵⁸ *Rapport explicatif*, ad art. 48, p. 152

¹⁵⁹ Huitième directive 84/253/CEE du Conseil, du 10 avril 1984

L'illicéité de la violation de l'obligation d'indépendance ne semble contestée par personne, tant au niveau interne qu'international. Elle soulève toutefois une difficulté presque insoluble : la preuve de la partialité du réviseur. Il est en effet extrêmement difficile, voire totalement impossible, d'établir avec certitude un état purement interne. Cet obstacle a d'ailleurs été soulevé par le Tribunal fédéral dans un arrêt précité¹⁶⁰. Peut-être, dans des cas rares, le lésé peut-il en apporter la preuve. Par exemple lorsque le réviseur s'est confié à un tiers ou lorsque les faits sont d'une telle gravité que la subjectivité du contrôleur en serait la seule explication.

Toutefois, il faut être conscient que cette difficulté est de nature à dissuader le lésé d'engager une telle action à l'encontre du réviseur. Afin de remédier à cette difficulté, Gion Giger propose de présumer la dépendance, par exemple lorsque la société d'audit exerce également un rôle de conseil¹⁶¹. Cette solution aurait pour avantage de renverser le fardeau de la preuve. Elle paraît toutefois inacceptable, dès lors qu'elle rendrait presque impossible la preuve libératoire du réviseur et présenterait par conséquent un risque qu'il soit condamné en l'absence d'un véritable cas de responsabilité.

c. La faute

« La faute se définit comme un manquement de la volonté au devoir imposé par l'ordre juridique. Bien que cette définition fasse ressortir l'élément subjectif de la faute, la tendance actuelle est à son objectivation »¹⁶². Pour établir la faute, il faut donc prendre en considération la « diligence qu'une personne consciencieuse et raisonnable considérerait comme exigible dans les mêmes circonstances »¹⁶³.

Pour déterminer le niveau de diligence requis, le juge pourra se référer aux documents édités par les professionnels de la branche et notamment au Manuel suisse d'audit.

Il convient de rappeler que dans le cadre d'une action contractuelle¹⁶⁴ la faute se présume, alors que dans le cadre d'une action délictuelle¹⁶⁵, il appartient au demandeur d'en apporter la preuve. Chaudet constate

¹⁶⁰ Arrêt du 17 juin 2002, lettre B, chiffre 3.1, paragraphe 2 *supra*

¹⁶¹ *Genügt das schweizerische Aktienrecht einer zeitgemässen Corporate Governance ?*, in l'Expert-comptable suisse 5/02, résumé, p. 430

¹⁶² Chaudet, *op. cit.*, p. 311

¹⁶³ Peter Forstmoser, *La responsabilité du réviseur en droit des sociétés anonymes : Causalité, fixation des dommages-intérêts et responsabilité à l'égard des investisseurs et des bailleurs de fonds en particulier*, traduction de Madeleine Camprubi, Zurich 1997, n° 22, cité par Chaudet, *op. cit.*, p. 311

¹⁶⁴ Art. 97 et ss et 755 et ss CO

¹⁶⁵ Art. 41 et ss CO

que « l'enjeu de la discussion concernant ... la présomption de faute ne doit cependant pas être exagérée. En raison de l'objectivation de la faute, lorsque le demandeur a établi que le réviseur a violé un de ses devoirs, il a pratiquement prouvé sa faute »¹⁶⁶.

Ce constat dispense d'entrer dans la controverse qui oppose les auteurs quant à la nature délictuelle ou contractuelle de l'action contre le réviseur, dès lors que la finalité de cette qualification est de déterminer si la faute est présumée ou si elle doit être prouvée par le demandeur.

d. Le lien de causalité

Dans l'éventualité où le demandeur parviendrait non seulement à établir son dommage, mais encore à prouver la violation du principe d'indépendance, il lui faudrait encore démontrer le lien de causalité entre l'acte illicite et le dommage.

Graziano Pedroja et Rolf Watter estiment que « si la violation de l'indépendance entraîne un dommage pour la société, les actionnaires ou les créanciers, l'organe de révision sera condamné au paiement de dommages-intérêts »¹⁶⁷.

La causalité naturelle ne suffit pas. Le Tribunal fédéral exige que la causalité soit adéquate. Il conclut qu'un « fait ou un acte ne constitue une cause adéquate que si, d'après le cours ordinaire des choses et l'expérience générale, il était en soi propre à produire un effet du genre de celui qui s'est produit, de sorte que le résultat paraît, d'une manière générale, avoir été entraîné par le fait ou l'acte ». Il précise encore que cette définition « vaut aussi pour la responsabilité dans le droit de la société anonyme »¹⁶⁸.

Mais la violation du principe d'indépendance peut-elle, à elle seule, entraîner un dommage ? Böckli, s'exprimant sur le cas d'un réviseur qui contrôle les comptes qu'il a lui-même établis, constate ce qui suit : « la responsabilité concrète ne résulte pas du fait même que le réviseur n'était pas indépendant ; c'est le dommage provoqué par les fautes commises lors de la révision et par les mauvaises appréciations auxquelles a procédé celui qui se révisait lui-même, qui permet d'attaquer en responsabilité le responsable »¹⁶⁹.

¹⁶⁶ *Op. cit.*, p. 312

¹⁶⁷ *Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR*, Bâle, p. 1018 [traduction libre]

¹⁶⁸ JT 1998 I 26, consid. 3a, p. 30 (=ATF 113 II 52)

¹⁶⁹ *Op. cit.*, p. 36

Il paraît en effet évident que, si le réviseur cause un dommage, que se soit à cause de son manque d'indépendance ou d'une quelconque autre raison, il viole une de ses autres obligations, notamment son devoir de diligence.

Le Tribunal fédéral s'est récemment prononcé sur un cas de responsabilité d'un réviseur¹⁷⁰. Dans cette affaire, l'un des directeurs de la fiduciaire en charge du mandat était un ami de longue date du président du conseil d'administration de la société soumise à audit.

Dans son rapport, le réviseur a attesté que l'état de la fortune et des résultats répondait aux règles établies par la loi pour les évaluations en matière de bilan. Au vu de cette déclaration, un investisseur s'est décidé à acquérir pour CHF 300'000.- d'actions de la société. Peu de temps après, celle-ci est tombée en faillite, révélant que les actifs avaient été surévalués.

Il est certes difficile d'établir si le réviseur était subordonné aux instructions du conseil d'administration. Toutefois, la question pouvait se poser. Malgré cette apparence de dépendance, le Tribunal fédéral n'a même pas évoqué le problème. Il s'est contenté de constater la violation par le réviseur de son obligation de s'assurer que les actifs du bilan existent réellement.

Ce cas illustre bien la thèse de Böckli selon laquelle ce n'est pas la violation du principe d'indépendance qui est la cause du dommage, mais les écarts du réviseur qui ont découlé de son manque d'objectivité. Il s'ensuit qu'aucun dommage ne peut résulter directement de la dépendance et qu'il faut considérer les règles visant à l'interdire non comme une cause de responsabilité, mais comme un simple volet de celle-ci.

Folliet constatait ce qui suit : « dès que l'élément subjectif intervient dans l'interprétation de certains faits, il est possible que les avis donnés par deux contrôleurs ne soient pas toujours identiques »¹⁷¹. Il est dès lors possible que le réviseur, influencé dans son objectivité, procède à une appréciation légèrement optimiste des actifs de la société, sans pour autant causer un véritable dommage à quiconque.

Serait-il, dans ce cas, judicieux de ne retenir qu'un lien de causalité naturelle entre le manque d'indépendance et la différence d'estimation qui peut en résulter et ce afin d'assurer une plus large couverture du principe d'indépendance ? Cette solution pourrait séduire. Elle doit toutefois être fermement rejetée. Non seulement, elle serait contraire à

¹⁷⁰ Arrêt de la 1^{ère} Cour civile du 28 septembre 2000

¹⁷¹ *Op. cit.*, p. 21

tous les principes juridiques de responsabilité, mais surtout, elle serait plus motivée par la volonté de punir le réviseur que par celle de compenser le dommage d'un éventuel lésé. Si tel est le cas, il vaudrait alors mieux prévoir une sanction pénale.

1.6 Sanction pénale

Sur l'opportunité d'une modification de la loi, Hirsch s'était prononcé, déjà en 1965, pour l'adoption d'une sanction pénale¹⁷². Cet avis n'a pas été suivi par le législateur de 1991. Pourtant cette solution aurait permis d'assurer directement le respect des conditions d'indépendance, sans passer par le stade intermédiaire d'une violation d'une autre disposition légale.

A ce sujet, il convient de préciser que le droit pénal renferme de nombreuses sanctions qui permettent de punir le réviseur coupable d'une infraction. Il pourra par exemple être condamné pour faux dans les titres si son rapport constate faussement des faits ayant une portée juridique¹⁷³. Il pourra également être reconnu coupable de gestion déloyale s'il porte atteinte aux intérêts de la société¹⁷⁴.

Toutefois, à l'instar de l'action en responsabilité, ces différentes mesures ne permettent pas de sanctionner directement la dépendance, mais seulement le résultat de l'activité coupable qui peut en découler.

Ne serait-il pas judicieux de compléter la loi par une sanction pénale punissant la dépendance quel qu'en soit le résultat ? Puisque la partialité ne se concrétise que par un acte et dès lors par son résultat, il conviendrait de sanctionner non pas la violation du principe général d'indépendance, mais celle des diverses causes d'incompatibilité.

2. Sanctions contractuelles

La Chambre fiduciaire a également prévu un certain nombre de règles destinées à assurer le respect des dispositions sur l'indépendance.

A ce titre, les Directives précisent ce qui suit : « La violation de ces directives est généralement traitée et sanctionnée par le Collège présidentiel et la Commission des membres. Selon l'importance de la violation, le Collège présidentiel transmet le cas à la Commission d'éthique professionnelle qui rendra un jugement définitif »¹⁷⁵.

Malgré la hiérarchie à laquelle semble se référer cette disposition, c'est la

¹⁷² *Op. cit.*, p. 86

¹⁷³ Art. 251 ch. 1 CO

¹⁷⁴ Art. 158 ch. 1 CO

¹⁷⁵ Lit. J. Procédure en cas de violation des présentes directives des Directives

Commission d'éthique qui est principalement chargée de sanctionner la violation d'une règle professionnelle, telle que l'exigence d'indépendance. L'article 12 alinéa 2 du Règlement de la Commission d'éthique professionnelle prévoit en effet que celle-ci peut prononcer un avertissement, un blâme, une pénalité (amende conventionnelle) allant jusqu'à CHF 200'000.-, ou l'exclusion de la Chambre fiduciaire.

Cette dernière sanction peut également être appliquée par le Collège présidentiel¹⁷⁶. Il peut notamment la prononcer pour inexécution des engagements découlant de la qualité de membre de la Chambre fiduciaire, desquels fait partie l'obligation de respecter ses directives et règlements¹⁷⁷.

L'avertissement et le blâme sont des sanctions trop faibles pour assurer le respect d'une règle aussi fondamentale que l'indépendance. Même une amende de CHF 200'000.- paraît bien impuissante au vu des intérêts parfois en jeu.

L'exclusion, par contre, représente une sanction extrêmement grave. Elle peut en effet avoir des conséquences catastrophiques sur la vie d'une société ou d'un groupe de révision. Il faut dès lors se demander si, au vu de la gravité de ses conséquences, la Chambre fiduciaire irait réellement jusqu'à prononcer une telle sanction, du moins à l'encontre d'un de ses membres importants.

¹⁷⁶ Art. 11 al. 3 des Statuts

¹⁷⁷ Art. 8 al. 2 des Statuts

CONCLUSION

Depuis l'introduction, en 1991, des dispositions du CO sur l'indépendance, ce domaine a fait l'objet de nombreux développements, tant au niveau légal que contractuel.

L'article 727c CO, même s'il représentait à l'époque une véritable révolution, ne permet pas d'aborder de manière satisfaisante la multitude des risques qui guettent aujourd'hui les sociétés soumises à audit. Cet article a certes été complété par les nombreuses dispositions des lois spéciales. Toutefois, celles-ci visent des domaines particuliers du droit et ne permettent dès lors pas de combler les lacunes du droit général des sociétés.

Cette situation réclamait l'intervention des représentants de la branche. L'adoption par la Chambre fiduciaire des Directives sur l'indépendances a nécessité l'inventaire détaillé des situations qui présentent un risque de conflits d'intérêts et surtout des moyens d'y remédier. L'énumération qui en est résultée permet au praticien de prendre conscience de la multiplicité des risques qui pèsent sur lui. Sa volonté d'exhaustivité va malheureusement à l'encontre de la simplification qui pourrait être attendue dans le cadre d'un sujet aussi complexe.

La LECCA propose un système intermédiaire. Elle est assez concise pour assurer sa compréhension et son application aisée. Elle est également suffisamment complète pour tenir compte des principaux problèmes posés. Il est toutefois regrettable qu'elle n'ait pas à ce titre retenu l'irrévocabilité du réviseur comme le moyen le plus propre à garantir son indépendance.

L'adoption de cette loi, actuellement différée, ne fera pas pour autant perdre leur pertinence aux Directives sur l'indépendance, puisqu'elles permettront d'illustrer les problèmes soulevés par cette matière, voire d'interpréter les dispositions légales topiques. En revanche, elle ne permettra pas d'en combler les lacunes, dès lors que la volonté du législateur est justement de limiter sa portée aux cas expressément traités par la loi.

Malgré leur diversité, il ne faut pas surestimer les conséquences de ces dispositions, dans la mesure où la sanction de leur violation n'est pas nécessairement assurée. Mais le meilleur moyen de garantir l'indépendance du réviseur n'est-il pas encore sa conscience professionnelle ?