



Les guildes des réviseurs sous le nouveau droit de la révision

Les nouvelles règles relatives à la révision dans le code des obligations entreront probablement en vigueur l'au prochain. Si les réviseurs souhaitent continuer à offrir leurs prestations, ils devront satisfaire aux nouvelles dispositions, observer le délai applicable à la demande d'agrément en tant que réviseurs et, le cas échéant, mettre en œuvre de nouveaux modèles d'affaires.

1 Le nouveau droit de la révision

Sous le titre de la révision de la société à responsabilité limitée (Sàrl) du 16 décembre 2005, le droit de la révision a été soumis, abstraction faite de modifications partielles dans le droit des sociétés, à une révision totale. L'entrée en vigueur du nouveau droit de la révision aura lieu vraisemblablement au début de l'année prochaine¹ et sera précédée de celle de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR)². Cette dernière régit la surveillance des prestataires de services en matière de révision ainsi que les exigences posées à la formation et à la pratique professionnelles pour l'agrément en

tant que réviseur. Ce sont au total plus de 300 000 entreprises suisses et leurs réviseurs qui sont touchés, directement ou indirectement, par les modifications légales³.

Le nouveau droit de la révision reste réglé sous le titre de la société anonyme aux art. 727 ss CO. Son applicabilité est cependant élargie, notamment en vertu de renvois dans les dispositions relatives à la Sàrl⁴ et à la société coopérative⁵. Quant aux fondations, elles doivent également observer le nouveau droit de la révision, dans la mesure où elles ne sont pas expressément déliées de l'obligation de révision⁶. Enfin, les associations dépassant certaines valeurs limites sont également concernées par les modifications du droit de la révision; ainsi, une

association doit soumettre sa comptabilité au contrôle ordinaire si au cours de deux exercices successifs, deux des valeurs suivantes sont dépassées: total du bilan: 10 millions de francs; chiffre d'affaires: 20 millions de francs; effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle⁷.

Le droit révisé distingue entre deux genres de révision. Le *contrôle ordinaire* est effectué par un *expert-réviseur* et doit être appliqué en présence de sociétés revêtant une importance économique notable, ainsi dans le cas de sociétés ouvertes au public et d'autres sociétés qui, en ce qui concerne le chiffre d'affaires, le total du bilan et le nombre de collaborateurs, dépassent des valeurs seuils. Celle-ci corres-

pond aux normes du CC mentionnées ci-dessus et applicables à l'association; elle est donc atteinte lorsqu'au cours de deux exercices successifs, deux des valeurs suivantes sont dépassées: total du bilan: 10 millions de francs; chiffre d'affaires: 20 millions de francs; effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle⁸. Les sociétés n'atteignant pas la valeur limite peuvent cependant stipuler, dans les statuts ou par le biais d'une décision des associés, la mise en œuvre d'un contrôle ordinaire («Opting Up») ⁹. Il existe en outre, pour le contrôle ordinaire, des exigences particulières posées à l'obligation de procéder à une vérification détaillée de la comptabilité ainsi qu'à l'indépendance et à la qualification des réviseurs¹⁰.

Un *contrôle restreint* a lieu par un *réviseur* et doit être effectué lorsque les valeurs seuils mentionnées pour le contrôle ordinaire ne sont pas atteintes. De plus, le nouveau droit relève que la société, moyennant le consentement de l'ensemble des associés, peut renoncer au contrôle restreint lorsque son effectif ne dépasse pas dix emplois à plein temps en moyenne annuelle («Opting Out») ¹¹. Par opposition au contrôle ordinaire, le contrôle restreint est par conséquent conçu pour des entreprises de taille mineure et limité dans son étendue. L'examen se borne, pour l'essentiel, à un contrôle de la plausibilité et/ou à une sorte de «Review» des comptes annuels. De même, les exigences posées à l'indépendance de l'organe de révision sont moins strictes que dans le cas du contrôle ordinaire¹².

2 Exigences posées à la qualification des réviseurs

2.1 Droit actuel

Le droit en vigueur distingue entre réviseurs *qualifiés* et réviseurs *particulièrement qualifiés*¹³. Les réviseurs doivent remplir des conditions professionnelles particulières à partir d'un genre et d'une taille déterminés de l'entreprise qui est l'objet d'une révision. Il y a également lieu de solliciter le concours d'un réviseur particulièrement qualifié dans le cadre de certaines opérations relevant du droit des sociétés, ainsi lors de la vérification de l'augmentation et de la réduction de capital¹⁴. Sont considérés comme réviseurs particulièrement qualifiés les experts-comptables diplômés ou les titulaires d'un autre certificat de capacité déterminé ayant à leur actif une expérience pratique d'une certaine durée minimale¹⁵. Est par contre réputé réviseur qualifié celui qui dispose des connaissances requises en vue de procéder à la révision de la société à contrôler. Lors de la définition de la qualification nécessaire, on se

fondera non seulement sur l'expérience, la formation et le caractère du réviseur, mais aussi sur le genre et la taille de l'entreprise qui constitue l'objet de la révision. Pour ce qui est des connaissances exigées, le libellé de la loi laisse ouverte la question du type de formation professionnelle nécessaire en vue de fournir les prestations en matière de révision. Une telle détermination du savoir requis en fonction du cas d'espèce est appropriée et nécessaire, car les réviseurs qualifiés contrôlent les sociétés jusqu'à une certaine taille dans toutes les branches d'activité commerciale¹⁶. Ladite détermination selon le cas d'espèce a toutefois pour conséquence l'absence d'exigences fondamentales, ancrées dans la loi, quant à l'agrément garantissant un standard professionnel minimal de validité générale pour tous les réviseurs.

2.2 Droit «pro futuro»

Dans le nouveau droit, la qualification et l'agrément de tous les réviseurs doivent être acquis par la formation et la pratique professionnelle¹⁷.

a. Formation

Sont agréées en tant que réviseurs les personnes satisfaisant, de par leur formation, à certaines exigences quant à la pratique professionnelle. En principe, ne remplissent les exigences professionnelles que les titulaires du diplôme fédéral d'expert-comptable, du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling, les titulaires d'un diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée disposant d'une spécialisation spécifique ainsi que les personnes ayant bénéficié d'une formation étrangère comparable¹⁸. Le Conseil fédéral peut, au demeurant, agréer des personnes disposant d'autres formations équivalentes¹⁹. Cependant, à ce jour, il n'a encore pas édicté d'ordonnance dans ce sens.

A l'opposé des règles en vigueur, le nouveau droit de la révision renonce à une formulation ouverte en ce qui concerne la formation professionnelle du réviseur. C'est au contraire un standard de qualification professionnelle de validité générale qui est prescrit pour tous les réviseurs. La LSR fixe à cet égard les exigences posées à la formation professionnelle qui s'appliquent pareillement à tous les experts-réviseurs et réviseurs désireux d'obtenir l'agrément²⁰, donc indépendamment de la question de savoir si la personne appelée à opérer des révisions procède à des contrôles ordinaires ou restreints²¹, et indépendamment de la forme juridique ainsi que de la taille de l'entreprise assujettie à la révision et de sa sollicitation du marché des capitaux²². Partant, chaque réviseur disposera de l'une des formations définies

dans la loi, et ce peu importe qu'il fournisse des prestations pour un grand groupe de sociétés actif au plan mondial ou uniquement pour une petite société anonyme familiale.

b. Pratique professionnelle

Alors que les exigences en termes de formation contenues dans les nouvelles normes s'appliquent sans différenciation à tous les prestataires de services en matière de révision, une distinction est opérée pour ce qui est de l'exigence de la durée minimale de la pratique professionnelle. Les experts-réviseurs effectuant des contrôles restreints ou ordinaires peuvent faire abstraction, en fonction de la formation, d'une pratique professionnelle subséquente (titulaires du diplôme fédéral d'expert-comptable²³), d'une pratique de cinq ans (titulaires du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert en finance et en controlling), voire d'une pratique d'une durée de douze ans (titulaires d'un diplôme d'une université ou d'une haute école spécialisée, détenteurs d'un brevet de spécialiste en finance et comptabilité)²⁴. En revanche, pour l'agrément en tant que réviseur compétent uniquement pour le contrôle restreint, une pratique professionnelle d'un an au moins représente une condition générale, à l'exception des experts-comptables fédéraux²⁵.

La pratique professionnelle doit avoir lieu principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable, dont deux tiers au moins sous la supervision d'un expert-réviseur. En principe, la pratique professionnelle acquise à l'étranger est également prise en compte²⁶. En outre, le Conseil fédéral peut déterminer la durée de la pratique professionnelle requise pour d'autres formations équivalentes²⁷.

Pour l'agrément d'une entreprise de révision en tant que réviseur ou expert-réviseur, la LSR formule notamment les conditions suivantes: la majorité des membres de son organe de direction ou de sa direction a reçu l'agrément nécessaire et un cinquième au moins des personnes appelées à fournir des prestations en matière de révision a reçu l'agrément correspondant. En outre, il doit être établi que toutes les personnes qui dirigent les prestations en matière de révision ont reçu l'agrément en tant que réviseurs ou experts-réviseurs²⁸.

3 Besoin d'agir pour les réviseurs

3.1 Observation des dispositions transitoires

D'après la nouvelle loi sur la révision, ses dispositions «sont applicables dès l'exercice qui commence avec l'entrée en vigueur de la présente loi ou qui la suit»²⁹. Par conséquent, si

une entreprise est fondée postérieurement à l'entrée en vigueur prévue du 1^{er} janvier 2008, elle devra respecter dès le départ les nouvelles règles relatives à la révision; les dispositions transitoires de la nouvelle loi sur la révision ne sont alors pas applicables³⁰. Dans le cadre de nouvelles fondations, il convient dès lors de requérir, auprès de l'office du registre du commerce, l'inscription de l'organe de révision ainsi que d'une éventuelle renonciation à l'exécution de contrôles restreints.

Toutefois, quand des entreprises existantes et des réviseurs exerçant déjà leur activité doivent-ils tenir compte des nouvelles prescriptions en matière de révision?

Les entreprises assujetties à la révision et fondées avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes de révision doivent appliquer le nouveau droit de la révision dès le début du nouvel exercice commercial en 2008. Pour le grand nombre d'entreprises dans lesquelles l'exercice commercial coïncide avec l'année civile, le nouveau droit de la révision s'applique dès le 1^{er} janvier 2008. De même, les exigences posées à la qualification et à l'agrément des réviseurs et des entreprises de révision sont applicables à partir du moment où l'entreprise devant faire l'objet d'un contrôle commence son exercice commercial³¹, soit la plupart du temps à compter du 1^{er} janvier 2008.

3.2 Demande d'agrément auprès de l'autorité de surveillance

Le nouveau droit soumet les réviseurs et les experts-réviseurs à une autorité de surveillance étatique³² statuant, suite à une requête (électronique), sur leur agrément. Les noms des réviseurs, experts-réviseurs et entreprises de révision sont publiés, avec leur agrément, dans un registre public sur Internet³³. Le site Web prévu pour l'enregistrement ne contient pas encore d'indications sur les modalités d'inscription, mais est déjà mis en réseau³⁴.

Les réviseurs exerçant déjà leur activité peuvent présenter une demande d'agrément à partir de l'entrée en vigueur, pendant un délai de quatre mois, soit du 1^{er} janvier 2008 au 30 avril 2008³⁵. Il y a donc lieu d'escompter qu'en raison du grand nombre de réviseurs désireux d'obtenir un agrément les décisions de l'autorité de surveillance se feront attendre longtemps. Si une requête d'agrément est déposée dans la période citée, il est cependant garanti que des prestations en matière de révision (selon le nouveau droit) peuvent continuer à être fournies jusqu'à une confirmation d'agrément. Si un réviseur omet d'observer le délai pour sa demande, il ne pourra plus fournir ses prestations après le 30 avril 2008 et devra attendre la décision positive d'agrément de l'autorité de surveillance.

3.3 Est-ce que je satisfais aux exigences d'agrément selon la LSR?

La LSR stipule, sans équivoque aucune, quelle formation et quelle pratique professionnelle sont requises pour être agréé en tant que réviseur ou expert-réviseur³⁶. Partant, chaque réviseur devrait pouvoir apprécier s'il remplit les exigences d'agrément en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur. A cet effet, il convient de comparer les quatre éléments essentiels pour un agrément entre le droit actuel et le droit «pro futuro».

a. Formation

Le droit actuellement en vigueur pour l'agrément en tant que réviseur qualifié ne prescrit pas de formation déterminée. Pour tirer au clair la qualification, on procède, au contraire, à un examen de la formation de pair avec l'expérience professionnelle et le caractère du requérant, lesquels sont ensuite mis en rapport avec le genre et la taille de la société faisant l'objet du contrôle. Vu que d'après le nouveau droit les diplômes de formation nécessaires pour un agrément sont mentionnés concrètement, les réviseurs qualifiés sans formations afférentes ne doivent pas être agréés.

b. Durée de la pratique professionnelle

En principe, il n'y a pas de changements par rapport aux exigences actuelles en termes de durée qui sont posées à la pratique professionnelle. Selon la formation, soit aucune pratique professionnelle n'est exigée, soit alors une pratique professionnelle de cinq ou de douze ans³⁷.

c. Domaines de la pratique professionnelle

Les nouvelles règles relatives à la révision exigent une pratique professionnelle principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable sous la supervision d'un expert-réviseur.

Il en va de même, sous le droit actuel, des réviseurs particuliers ayant accompli la pratique professionnelle spécifique sous un réviseur particulier. Par contre, les réviseurs qualifiés ne doivent pas présenter une telle pratique professionnelle. Selon le nouveau droit, cette dernière est exigée pour tous les réviseurs. Cependant, de nombreux réviseurs qualifiés ne sont pas en mesure de remplir cette exigence s'ils ne se trouvaient pas jusqu'alors sous une supervision particulière et/ou exerçaient leur activité également dans d'autres domaines. Leur agrément n'est pas assuré bien qu'ils disposent d'une expérience sur de longues années.

d. Genre de prestation de révision

Conformément au droit encore en vigueur, les réviseurs qualifiés peuvent opérer des contrô-

les d'entreprises de taille plus importante qu'en vertu du nouveau droit. Aujourd'hui, la valeur seuil est atteinte lorsqu'au cours de deux exercices successifs, deux des valeurs suivantes sont dépassées: total du bilan: 20 millions de francs; chiffre d'affaires: 40 millions de francs; effectif: 200 travailleurs en moyenne annuelle³⁸. D'après le nouveau droit, les critères sont fixés à un niveau plus bas. Ainsi, au cours de deux exercices successifs, deux des trois valeurs suivantes ne doivent pas être dépassées: total du bilan: 10 millions de francs; chiffre d'affaires: 20 millions de francs; effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle³⁹.

Suite à l'abaissement des valeurs limites du total du bilan, du chiffre d'affaires et du nombre de travailleurs, maintes activités de révision – qui, sous le droit actuel, pouvaient être exercées par des réviseurs qualifiés – sont réservées, selon le nouveau droit, aux seuls experts-réviseurs. En raison de la multitude d'entreprises suisses de taille moyenne affichant un total du bilan situé entre 10 et 20 millions de francs, un chiffre d'affaires situé entre 20 et 40 millions de francs ou un effectif de collaborateurs situé entre 50 et 200⁴⁰, un grand nombre de réviseurs qualifiés devraient perdre leurs mandats.

3.4 Le futur statut des réviseurs

a. Marge d'appréciation de l'autorité de surveillance lors de l'agrément

En ce qui concerne la pratique professionnelle, l'autorité de surveillance peut, lors de l'appréciation de l'agrément, faire usage d'une certaine discrétion. Dans les dispositions transitoires de la LSR, il est mentionné que l'autorité de surveillance peut, pour les cas de rigueur, reconnaître une pratique professionnelle qui ne remplit pas les conditions prévues par la loi lorsqu'il est établi que les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années⁴¹. Les cas de rigueur pourraient être traités de façon très restrictive, si bien que seuls des critères humains, et non de nature économique, pourraient être appliqués (par exemple, en cas de décès de l'ancien instructeur). Il reste à espérer que l'autorité de révision interprétera la notion indéterminée en faveur des sociétés de révision de petite taille.

b. Contrôle restreint

Sous le nouveau droit, les réviseurs qualifiés qui ne satisfont pas aux exigences de formation ou de pratique professionnelle selon la LSR et qui ne sont pas agréés au titre de cas de rigueur en vue de procéder à des contrôles res-

treints peuvent continuer à fournir des prestations en matière de révision s'ils travaillent dans une entreprise de révision répondant aux exigences de la LSR. De même, les réviseurs qualifiés ne peuvent plus vérifier les entreprises qui se situent, d'après le droit encore existant, au-dessous de la valeur seuil, mais au-dessus de la valeur seuil la plus basse pour le contrôle restreint, sans qu'ils se regroupent avec des experts-réviseurs pour former une entreprise de révision. C'est pourquoi il y aura lieu pour eux de mettre en place suffisamment tôt des corporations avec des experts-réviseurs. La définition large de l'entreprise de révision d'après la LSR⁴² permet également un regroupement dénué de liens étroits – par exemple dans des associations ou des sociétés en nom collectif – en vue de la fourniture de prestations en matière de révision, sans que les réviseurs doivent renoncer dans une large étendue à leur propre indépendance professionnelle. D'autres alliances conformes à la LSR avec des experts-réviseurs sont aussi concevables pour que les réviseurs agréés puissent prendre part à des contrôles ordinaires. En cas de regroupement, il faut cependant tenir compte des exigences légales posées aux entreprises de révision⁴³; il convient notamment de veiller à ce qu'une majorité des organes dirigeants remplissent les conditions d'agrément en tant qu'experts-réviseurs.

Suivant le nouveau droit de la révision, les entreprises assujetties au contrôle restreint obligatoire peuvent renoncer à une révision⁴⁴. Celles faisant usage de ce «Opting Out» sont néanmoins libres de se soumettre, à titre volontaire, à un contrôle similaire à une révision, sans que leur organe de révision soit inscrit au registre du commerce. Dans un tel cas, la personne procédant au contrôle ne doit pas impérativement remplir les conditions d'agrément en vertu de la LSR et peut, malgré cela, accomplir les tâches qui, dans le cas contraire, sont réservées à un réviseur agréé. Il se révélera si de telles révisions occultes feront école avec l'entrée en vigueur du nouveau droit de la révision. Cependant, cela peut aussi représenter une chance pour les réviseurs non agréés de fournir des prestations – réservées aux réviseurs agréés – à des conditions déterminées également sous le nouveau droit de la révision.

c. Contrôle ordinaire

Le contrôle ordinaire ne peut être ni limité, ni supprimé; il reste réservé, par principe, aux experts-réviseurs privilégiés. Il convient en outre de s'attendre à ce que de nombreuses entreprises assujetties à une obligation de révision limitée procéderont, par un «Opting Up», à des révisions ordinaires. Diverses raisons peuvent en être à l'origine: des entreprises qui

en raison de prêts contractés sont contraintes à un contrôle ordinaire, car à défaut elles ne trouveraient pas de bailleurs de fonds; des associés méfiants qui, sur la base de leur participation, peuvent exiger de par la loi un contrôle ordinaire⁴⁵; ou des sociétés qui, pour des motifs généraux de réputation, se décident pour une révision approfondie. Il est probable qu'à l'avenir des contrôles ordinaires auront lieu bien plus fréquemment que cela n'a été supposé initialement.

4 Conclusion

Si les réviseurs, les experts-réviseurs et les entreprises de révision veulent continuer à offrir leurs prestations l'an prochain, ils devront appliquer les nouvelles dispositions à partir du 1^{er} janvier 2008 ou au début de l'exercice commercial de la société qui constitue l'objet du contrôle. En outre, la requête d'agrément doit être déposée jusqu'au 30 avril 2008. En raison des exigences élevées que les nouvelles normes posent à la pratique professionnelle, il est à espérer que l'autorité de surveillance n'imposera pas des exigences excessives pour l'agrément et reconnaîtra les cas de rigueur. La garantie de standards de qualité améliorés par la nouvelle loi ne devrait pas mener à ce que des réviseurs qualifiés ayant opéré des contrôles irréprochables de sociétés pendant de longues années ne soient plus en mesure de poursuivre leur activité ou ne puissent plus la poursuivre sous la même forme. Il est recommandé aux réviseurs concernés d'établir à l'aide de documents – par exemple, lettres de référence et extraits du registre du commerce concernant les entreprises révisées – qu'à ce jour ils ont fourni des prestations impeccables en matière de révision. Une autre possibilité consiste en la mise sur pied de coopérations avec des experts-réviseurs. S'il existe des incertitudes sur les exigences concrètes en termes d'agrément et la mise en œuvre des nouvelles règles, il faudra consulter suffisamment tôt un spécialiste des nouvelles normes de révision. ■

¹ Renseignement sans engagement de l'Office fédéral du registre du commerce, du 21 février 2007. Les considérations du présent article procèdent de la prémisses que le nouveau droit entre en vigueur au 1^{er} janvier 2008.

² Les règles de nature organisationnelle de la LSR sont déjà en vigueur (Ordonnance du Conseil fédéral et communiqué du DFJP aux médias du 18 octobre 2006). L'entrée en vigueur des autres dispositions de ladite loi aura lieu probablement quelques mois avant celle du droit de la révision afin que l'autorité de surveillance en matière de révision puisse commencer son travail à temps avant l'entrée en vigueur des nouveautés dans le code des obligations; cf. toutefois art. 43, al. 1^{er}, LSR concernant l'applicabilité aux réviseurs et experts-réviseurs agréés.

³ Le nombre a fait l'objet d'un calcul approximatif sur la base de la statistique 2006 du registre du commerce, publiée dans la FOSC no. 12 du 18 janvier 2007.

⁴ Art. 818 al. 1^{er}, rév CO.

⁵ Art. 906, al. 1^{er}, rév CO.

⁶ Art. 83b, al. 1^{er} à 3, rév CC.

⁷ Art. 69b rév CC.

⁸ Art. 727, al. 1^{er}, ch. 2, rév CO.

⁹ Art. 727, al. 2 et 3, rév CO.

¹⁰ Art. 727b et art. 728 ss. rév CO.

¹¹ Art. 727a, al. 2 à 5, CO.

¹² Art. 727a et art. 729 ss. rév CO.

¹³ Art. 727a et art. 727b CO.

¹⁴ Art. 653f respectivement art. 732, al. 2, CO.

¹⁵ Art. 1^{er} de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés; RS 221.302.

¹⁶ Art. 727b CO.

¹⁷ Art. 3 ss. LSR.

¹⁸ Art. 4, al. 2, et art. 5, al. 1^{er}, let. b, LSR.

¹⁹ Art. 4, al. 2, LSR.

²⁰ Art. 4 et art. 5, al. 1^{er}, let. b, LSR.

²¹ Art. 727b et art. 727c rév CO.

²² Art. 7 ss. LSR.

²³ Une pratique professionnelle d'une durée de trois ans étant exigée dans le cadre de la formation d'expert-comptable.

²⁴ Art. 4, al. 2, LSR.

²⁵ Art. 5, al. 1^{er}, let. c, LSR.

²⁶ Art. 4, al. 4, et art. 5, al. 2, LSR.

²⁷ Art. 4, al. 3, LSR.

²⁸ Art. 2, let. b, en corrélation avec art. 6 LSR.

²⁹ Art. 7 disp. trans. de la révision du 16 décembre 2005.

³⁰ Cf. les dispositions révisées, mentionnées dans les notes 8 à 10 en bas de page.

³¹ Art. 43, al. 1^{er}, disp. trans. LSR.

³² Art. 15 ss. LSR.

³³ Art. 15, al. 1^{er} et 2, LSR.

³⁴ Cf. www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch; état au 26 février 2007.

³⁵ Art. 43, al. 3, disp. trans. LSR.

³⁶ Cf. ch. 2.2, let. b.

³⁷ Cf. art. 1^{er}, al. 1^{er}, de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés, et art. 4, al. 2, LSR. Les désignations relatives aux diplômes se sont toutefois modifiées.

³⁸ Art. 727b CO.

³⁹ Art. 69b rév CC et art. 727, al. 1^{er}, ch. 2, rév CO.

⁴⁰ Cf. art. 727b, al. 1^{er}, ch. 3, CO et art. 727, al. 1^{er}, ch. 2, rév CO concernant l'abaissement des valeurs seuils pour le critère quant au moment où un réviseur particulièrement qualifié respectivement un expert-réviseur selon le nouveau droit doit être institué impérativement.

⁴¹ Art. 43, al. 6, LSR.

⁴² Art. 2, let. b, et art. 6 LSR.

⁴³ Art. 6 LSR.

⁴⁴ Art. 727a, al. 2 et 3, rév CO: lorsque l'ensemble des associés consent à ce qu'il soit renoncé au contrôle restreint et lorsque la société dispose d'un effectif ne dépassant pas dix emplois à plein temps en moyenne annuelle.

⁴⁵ Art. 727, al. 2 et 3, rév CO.