

# **DIRECTIVES SUR L'INDÉPENDANCE 2007**

Dernières modifications: 29 juin 2017

## SOMMAIRE

## PAGE

<b>I</b>	<b>CONDITIONS GÉNÉRALES</b> .....	<b>6</b>
<b>A</b>	<b>DÉFINITIONS</b> .....	<b>6</b>
	Art. 1: Notion d'indépendance .....	6
	Art. 2: Client soumis à audit et entités d'intérêt public .....	6
	Art. 3: Société apparentée (non-cliente) du client audité .....	7
	Art. 4: Organe de révision.....	7
	Art. 5: Entreprise de révision .....	7
	Art. 6: Entreprises partenaires et membres du réseau .....	8
	Art. 7: Partenaires / collaborateurs assumant une fonction de cadre .....	8
	Art. 8: Réviseur responsable .....	8
	Art. 8a: Réviseurs clés .....	8
	Art. 9: Équipe de réviseurs .....	8
	Art. 10: Réviseur.....	9
	Art. 11: Personnes susceptibles d'influencer le mandat d'audit (chain of command) ..	9
	Art. 12: Membres du cercle familial direct .....	9
	Art. 13: Parents proches.....	9
	Art. 14: Membres de la profession.....	9
	Art. 15: Participation financière.....	9
	Art. 16: Participation financière indirecte importante (déterminante) .....	10
	Art. 17: Durée du mandat d'audit.....	10
<b>B</b>	<b>LES PRESCRIPTIONS LÉGALES RÉGISSANT L'INDÉPENDANCE DE L'ORGANE DE RÉVISION</b> .....	<b>10</b>
	Art. 18: Contrôle ordinaire .....	10
	Art. 19: Contrôle restreint .....	12
	Art. 20: Audit par des entreprises de révision sous surveillance de l'État .....	12
<b>C</b>	<b>APPLICATION DES DÉFINITIONS DU DROIT DES SOCIÉTÉS ANONYMES À D'AUTRES FORMES JURIDIQUES ET ORGANISATIONS</b> .....	<b>13</b>
<b>D</b>	<b>RÉGLEMENTATIONS ÉTRANGÈRES ET DISPOSITIONS D'ORGANISATIONS PROFESSIONNELLES INTERNATIONALES</b> .....	<b>13</b>
<b>E</b>	<b>LES RÈGLES D'ORGANISATION ET D'ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE D'EXPERTSUISSE</b> .....	<b>13</b>
<b>F</b>	<b>CHAMP D'APPLICATION</b> .....	<b>14</b>
<b>G</b>	<b>PRINCIPES DE NATURE GÉNÉRALE</b> .....	<b>15</b>
<b>II</b>	<b>FONCTIONS DE GESTION ET DE DÉCISION</b> .....	<b>16</b>
<b>A</b>	<b>LE TEXTE DE LOI</b> .....	<b>16</b>
<b>B</b>	<b>LES DIFFÉRENTS ASPECTS</b> .....	<b>17</b>

Art. 21: Principe.....	17
Art. 22: Affiliation au sein du conseil d'administration.....	17
Art. 23: Reprise d'activités de gestion .....	17
<b>III RELATIONS FINANCIÈRES.....</b>	<b>17</b>
<b>A LE TEXTE DE LOI .....</b>	<b>17</b>
<b>B LES DIFFÉRENTS ASPECTS .....</b>	<b>18</b>
Art. 24: Champ d'application .....	18
Art. 25: Cercle des personnes concernées par l'indépendance financière.....	18
Art. 26: Participations financières.....	19
Art. 27: Autres relations financières.....	19
<b>IV RELATIONS D'AFFAIRES .....</b>	<b>20</b>
<b>A LE TEXTE DE LOI .....</b>	<b>20</b>
<b>B CONTRATS À DES CONDITIONS NON CONFORMES AU MARCHÉ ....</b>	<b>20</b>
<b>C INTÉRÊTS COMMUNS AVEC LE CLIENT AUDITÉ .....</b>	<b>20</b>
<b>V RELATIONS PERSONNELLES ET FAMILIALES.....</b>	<b>21</b>
<b>A LE TEXTE DE LOI .....</b>	<b>21</b>
<b>B LES DIFFÉRENTS ASPECTS .....</b>	<b>21</b>
<b>VI ACTIVITÉ À LONG TERME POUR UN CLIENT AUDITÉ .....</b>	<b>22</b>
<b>A LE TEXTE DE LOI .....</b>	<b>22</b>
<b>B LES DIFFÉRENTS ASPECTS .....</b>	<b>22</b>
<b>VII RELATIONS DE TRAVAIL .....</b>	<b>23</b>
<b>A INTRODUCTION .....</b>	<b>23</b>
<b>B PASSAGE D'UN CADRE DU CLIENT AUDITÉ CHEZ L'ENTREPRISE DE RÉVISION .....</b>	<b>23</b>
<b>C PASSAGE D'UN CADRE DE L'ENTREPRISE DE RÉVISION CHEZ UN CLIENT AUDITÉ .....</b>	<b>23</b>
<b>D RELATIONS PROFESSIONNELLES LORSQU'IL S'AGIT D'ENTREPRISES DE RÉVISION SOUS SURVEILLANCE DE L'ETAT (ART. 11 LSR).....</b>	<b>24</b>
Art. 28: Le texte de loi .....	24
Art. 29: Les différents aspects.....	25
<b>VIII AUTRES PRESTATIONS DE SERVICE ET COLLABORATION À LA TENUE DE LA COMPTABILITÉ.....</b>	<b>26</b>
<b>A LE TEXTE DE LOI .....</b>	<b>26</b>

<b>B</b>	<b>PRINCIPES GÉNÉRAUX</b> .....	<b>26</b>
<b>C</b>	<b>CONTRÔLE RESTREINT</b> .....	<b>27</b>
<b>D</b>	<b>CONTRÔLE ORDINAIRE</b> .....	<b>28</b>
	Art. 30: Généralités .....	28
	Art. 31: Participation à la tenue de la comptabilité.....	29
	Art. 32: Évaluations .....	29
	Art. 33: Corporate Finance et activités similaires .....	29
	Art. 34: Conseil juridique et assistance en cas de litiges .....	30
	Art. 35: Prestations de services dans le domaine du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales .....	31
	Art. 36: Prestations de services dans le domaine de l'audit interne .....	32
	Art. 37: Prestations de services en rapport avec des systèmes de technologie de l'information relatifs à l'établissement des comptes (systèmes comptables) .....	32
	Art. 38: Mise à disposition temporaire de personnel clients audités .....	34
	Art. 39: 34	
	Art. 40: Placement de personnel .....	34
<b>IX</b>	<b>DÉPENDANCE ÉCONOMIQUE</b> .....	<b>35</b>
<b>A</b>	<b>LE TEXTE DE LOI</b> .....	<b>35</b>
<b>B</b>	<b>LES DIFFÉRENTS ASPECTS</b> .....	<b>35</b>
<b>X</b>	<b>CONCEPTION DES HONORAIRES</b> .....	<b>36</b>
<b>A</b>	<b>LE TEXTE DE LOI</b> .....	<b>36</b>
<b>B</b>	<b>LES DIFFÉRENTS ASPECTS</b> .....	<b>36</b>
	Art. 41: Montant et type des honoraires en général.....	36
	Art. 42: Niveau des honoraires .....	36
	Art. 43: Honoraires basés sur le résultat pour prestations d'audit .....	36
	Art. 44: Honoraires basés sur le résultat pour prestations autres que des prestations d'audit.....	37
	Art. 45: Honoraires dus .....	37
<b>XI</b>	<b>ACCEPTATION DE CADEAUX ET D'AVANTAGES</b> .....	<b>38</b>
<b>A</b>	<b>LE TEXTE DE LOI</b> .....	<b>38</b>
<b>B</b>	<b>LES DIFFÉRENTS ASPECTS</b> .....	<b>38</b>
	Art. 46: Acceptation de cadeaux.....	38
	Art. 47: 38	
<b>XII</b>	<b>DIFFÉRENTS JURIDIQUES</b> .....	<b>38</b>
<b>A</b>	<b>LE TEXTE DE LOI</b> .....	<b>38</b>
<b>B</b>	<b>LES DIFFÉRENTS ASPECTS</b> .....	<b>38</b>
<b>XIII</b>	<b>CONTRÔLE DE L'ENTREPRISE DE RÉVISION</b> .....	<b>39</b>

<b>A</b>	<b>LE TEXTE DE LOI .....</b>	<b>39</b>
<b>B</b>	<b>LES DIFFÉRENTS ASPECTS .....</b>	<b>39</b>
	Art. 48: Principe.....	39
	Art. 49: Cercle des actionnaires/associés .....	40
	Art. 50: Organe de gestion, d'administration et de direction .....	40
	Art. 51: Décisions se rapportant au mandat d'audit.....	40
<b>XIV</b>	<b>DISPOSITIONS FINALES.....</b>	<b>40</b>
<b>A</b>	<b>GARANTIE DU RESPECT DES DIRECTIVES PAR LES ENTREPRISES DE RÉVISION .....</b>	<b>40</b>
<b>B</b>	<b>GARANTIE D'UNE MISE EN ŒUVRE UNIFORME ET PROCÉDURE EN CAS DE VIOLATION DES PRÉSENTES DIRECTIVES .....</b>	<b>41</b>
<b>C</b>	<b>REGLEMENTATION TRANSITOIRE.....</b>	<b>41</b>
	Art. 52: Dispositions légales transitoires.....	41
	Art. 53: Activités à long terme pour un client audité .....	42
	Art. 53a: Activités à long terme pour les sociétés ouvertes au public.....	43
	Art. 54: Cercle des actionnaires/associés au sens de l'art. 49 .....	43
<b>XV</b>	<b>ENTRÉE EN VIGUEUR.....</b>	<b>43</b>

## I CONDITIONS GÉNÉRALES

### A DÉFINITIONS

#### Art. 1: Notion d'indépendance

(1) Le principe de l'indépendance est d'une importance capitale pour l'exercice de la profession d'expert-comptable. Le législateur et le public ont des exigences très élevées en matière d'indépendance de l'organe de révision. En l'absence d'une telle indépendance, l'acceptation ou la poursuite d'un mandat d'audit n'est pas possible. La notion d'indépendance comprend:

- a) l'indépendance effective (*independence of mind*) – à savoir l'indépendance intérieure qui permet un jugement sans être entravé par des influences susceptibles de menacer la capacité de jugement professionnelle et qui permet à l'individu de rendre un jugement objectif et neutre. Par objectivité, on entend une combinaison d'impartialité, d'intégrité et l'absence de tout conflit d'intérêt professionnel;
- b) l'indépendance en apparence (*independence in appearance*) – qui implique une attitude propre à éviter des faits et circonstances qui pourraient inciter un tiers à mettre en doute l'intégrité, l'objectivité ou l'absence de tout conflit d'intérêt professionnel de l'entreprise de révision ou d'un membre de l'équipe de réviseurs.

(2) L'indépendance est une condition essentielle pour que l'organe de révision puisse rendre un jugement objectif et neutre. Par objectivité on entend – outre la compétence professionnelle nécessaire - une combinaison d'impartialité, d'intégrité au niveau du caractère et l'absence de tout conflit d'intérêt.

#### Art. 2: Client soumis à audit et entités d'intérêt public<sup>1</sup>

(1) Les clients audités sont des personnes physiques ou morales auxquelles des services d'audit (au sens du paragr. F) sont fournies.

(2) Les entités d'intérêt public (*public interest entities*) sont

- a) les sociétés ouvertes au public au sens de l'art. 727, al. 1, ch. 1 du code des obligations (CO) et de l'art. 2, let. c, ch. 1 LSR; ou
- b) les assujettis au sens de l'art. 3 de la loi sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA), qui doivent charger une société d'audit agréée au sens de l'art. 9a LSR d'effectuer un audit selon l'art. 24 LFINMA (art. 2, let. c, ch. 2 LSR).

---

<sup>1</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

(3) Sauf indication contraire, s'agissant de clients audités en vertu de l'art. 2, al. (2), le terme «client audité» inclut également les sociétés qui lui sont apparentées au sens de l'art. 3 des présentes Directives. S'agissant des autres clients audités, auxquels sont fournies des services d'audit au sens de la partie I, paragr. F, al. (4), let. a à b, le terme «client audité» inclut les sociétés apparentées qui sont réunies sous une direction unique (art. 728, al. 6 CO). Concernant les clients audités auxquels sont fournies des services d'audit au sens de la partie I, paragr. F, al. (4), let. c, les sociétés apparentées n'entrent pas en ligne de compte.

### **Art. 3: Société apparentée (non-cliente) du client audité**

(1) Sont considérées comme sociétés proches d'un client audité au sens des présentes directives les unités suivantes:

- a) la société à la tête du groupe d'un client audité et toutes ses sociétés affiliées;
- b) une entreprise qui détient une participation déterminante auprès d'un client audité;
- c) une entreprise ou *joint venture*, auprès de laquelle un client audité détient une participation déterminante.

(2) Est considérée comme personne détenant une participation déterminante tout investisseur ayant la possibilité d'exercer une influence déterminante sur les décisions financières ou opérationnelles, ce qui est en principe le cas lors de la détention d'une participation variant entre 20 et 50% du capital ou des voix. Ne sont concernées sous let. b et c que les participations qui sont déterminantes pour l'entreprise effectuant l'investissement. Ceci est le cas lorsque la valeur de la participation dépasse 10% du total du bilan.

### **Art. 4: Organe de révision**

L'organe de révision comprend l'entreprise de révision, les membres de l'équipe de réviseurs ainsi que les personnes pouvant exercer de quelque manière que ce soit une influence sur les prestations d'audit.

### **Art. 5: Entreprise de révision**

Sont désignées entreprises de révision des organisations, quelle que soit leur forme juridique (raisons individuelles, sociétés de personnes, personnes morales), fournissant des prestations d'audit. Par ailleurs, la définition englobe de facto ou de jure également toutes les entreprises de révision, fiduciaires et de conseil réunies sous une direction unique (y compris les sociétés proches, mais sans sociétés partenaires et membres du réseau).<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Modifié par décision du Comité du 6 décembre 2010.

### **Art. 6: Entreprises partenaires et membres du réseau<sup>3</sup>**

Est considérée comme entreprise partenaire ou membre du réseau de l'entreprise de révision, une entreprise qui se présente durablement et de manière perceptible de l'extérieur avec l'entreprise de révision sur le marché ou qui utilise de façon continue des structures et/ou des ressources communes avec l'entreprise de révision.

### **Art. 7: Partenaires / collaborateurs assumant une fonction de cadre**

Le terme de partenaire / collaborateur assumant une fonction de cadre englobe aussi bien les partenaires à proprement parler que les personnes travaillant dans l'entreprise de révision, qui ne sont pas organisés en partenariat et assument dans ces entreprises des tâches et fonctions propres à des membres de la direction ou qui sont copropriétaires.

### **Art. 8: Réviseur responsable**

Le réviseur responsable est la personne qui assume la responsabilité pour le mandat d'audit dans le cadre de la révision selon le droit des sociétés ou qui exerce cette fonction dans le cadre de lois spéciales.

### **Art. 8a: Réviseurs clés<sup>4</sup>**

(1) Outre le réviseur responsable, valent également comme réviseurs clés la personne responsable du contrôle de qualité de la mission ainsi que, le cas échéant, d'autres réviseurs qui prennent des décisions clés ou portent des jugements importants sur des points significatifs dans le cadre de l'audit des comptes annuels ou des comptes consolidés sur lesquels l'entreprise va exprimer une opinion. Les réviseurs clés peuvent être par exemple, suivant les cas et le rôle des personnes intervenant sur l'audit, les personnes responsables de l'audit de filiales ou divisions importantes.

(2) La deuxième signature dans le rapport de révision ne justifie pas encore de la fonction en tant que réviseur clé.

### **Art. 9: Équipe de réviseurs**

Les membres de l'équipe chargée de l'audit sont tous des partenaires / collaborateurs assumant une fonction de cadre ou des personnes qui participent à un mandat d'audit. En font en outre également partie les membres de la profession qui fournissent des conseils à l'équipe chargée de l'audit pendant le travail d'audit à proprement parler en ce qui concerne l'audit, la présentation des comptes annuels, les particularités spécifiques à la branche, le dénouement de transactions, etc.

---

<sup>3</sup> Modifié par décision du Comité du 6 décembre 2010.

<sup>4</sup> Inséré par décision du Comité du 6 décembre 2010.



#### **Art. 10: Réviseur**

Un membre de l'équipe chargée de l'audit.

#### **Art. 11: Personnes susceptibles d'influencer le mandat d'audit (*chain of command*)**

Le cercle des personnes susceptibles d'exercer une influence sur le mandat d'audit du client audité comprend toutes les personnes assumant des fonctions de surveillance ou de direction dans le domaine de l'audit pouvant influencer directement ou indirectement l'équipe chargée de l'audit. S'agissant des prestations d'audit visées à la partie I, paragr. F, al. (4), let. a, ce cercle comprend en outre les membres de la direction et du conseil d'administration de l'entreprise de révision.<sup>5</sup>

#### **Art. 12: Membres du cercle familial direct**

Les membres du cercle familial direct des collaborateurs de l'entreprise de révision comprennent les conjoints, les partenaires enregistrés, les partenaires (communauté de vie, concubinage) ainsi que les personnes qui dépendent financièrement des collaborateurs de l'entreprise de révision (p.ex. les enfants). Il y a dépendance financière lorsque durant l'année civile écoulée, plus de la moitié des frais d'entretien d'une personne a été assumée par le collaborateur de l'entreprise de révision.<sup>6</sup>

#### **Art. 13: Parents proches**

Font partie des parents proches des collaborateurs de l'entreprise de révision les parents, frères et sœurs et enfants financièrement indépendants. Les membres du cercle familial direct y sont inclus.

#### **Art. 14: Membres de la profession**

Le terme de « Membres de la profession » englobe tous les collaborateurs de l'entreprise de révision qui fournissent des prestations de services à l'égard de clients audité (experts-comptables, experts fiscaux, experts fiduciaires, juristes, conseillers, etc.).

#### **Art. 15: Participation financière**

Est considérée comme participation financière la propriété directe ou la propriété indirecte d'une manière déterminante de droits aux fonds propres ou aux fonds étrangers ou tout autre droit de participation (instruments financiers dérivés) auprès d'un client audité. Ceci englobe également la détention de titres, qui sont cautionnés ou garantis,

---

<sup>5</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

<sup>6</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

sous quelque forme que ce soit, par le client ou par des sociétés proches déterminantes.

#### **Art. 16: Participation financière indirecte importante (déterminante)**

Une participation financière indirecte auprès d'un client audité est considérée comme prépondérante et inadmissible lorsqu'elle dépasse 10% de la fortune nette (ou des fonds propres) de l'investisseur (entreprise de révision ou les collaborateurs concernés). Est par exemple considérée comme participation financière indirecte la participation auprès d'une société qui effectue elle-même des investissements dans des clients audités.

#### **Art. 17: Durée du mandat d'audit**

La durée du mandat d'audit commence au moment de l'attribution du mandat par le client audité à savoir la désignation en tant qu'entreprise de révision par l'organe compétent (ou par l'autorité compétente). Lors d'un contrôle ordinaire ou d'un contrôle restreint, le mandat se termine au moment de la démission de l'organe de révision ou la révocation de l'organe de révision par l'organe responsable. Lors des autres prestations d'audit uniques, prescrites légalement, le mandat se termine au moment de l'achèvement du mandat qui coïncide en règle générale avec la date de la remise du rapport ou au moment d'une révocation/résiliation du mandat avant remise du rapport.

## **B LES PRESCRIPTIONS LÉGALES RÉGISSANT L'INDÉPENDANCE DE L'ORGANE DE RÉVISION**

#### **Art. 18: Contrôle ordinaire**

*Art. 728 CO:*

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

*(2) L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec:*

- 1. l'appartenance au conseil d'administration, d'autres fonctions décisionnelles au sein de la société ou des rapports de travail avec elle;*
- 2. une participation directe ou une participation indirecte importante au capital-actions ou encore une dette ou une créance importantes à l'égard de la société;*
- 3. une relation étroite entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil d'administration, une autre personne ayant des fonctions décisionnelles ou un actionnaire important;*

4. *la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations qui entraînent le risque de devoir contrôler son propre travail en tant qu'organe de révision;*
5. *l'acceptation d'un mandat qui entraîne une dépendance économique;*
6. *la conclusion d'un contrat à des conditions non conformes aux règles du marché ou d'un contrat par lequel l'organe de révision acquiert un intérêt au résultat du contrôle;*
7. *l'acceptation de cadeaux de valeur ou d'avantages particuliers.*

*(3) Les dispositions relatives à l'indépendance s'appliquent à toutes les personnes participant à la révision. Si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, ces dispositions s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration et aux autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles.*

*(4) Aucun employé de l'organe de révision ne participant pas à la révision ne peut être membre du conseil d'administration de la société soumise au contrôle, ni exercer au sein de celle-ci d'autres fonctions décisionnelles.*

*(5) L'indépendance n'est pas garantie non plus lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de personnes participant à la révision, de membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ou d'autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles ne remplissent pas les exigences relatives à l'indépendance.*

*6) Les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec la société soumise au contrôle ou l'organe de révision.»*

*Art. 728b, al. 2, let. 2 CO:*

*«L'organe de révision établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision. Ce rapport contient (...) des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision (art. 728b, al. 2, ch. 2 CO).»*

*Art. 730a, al. 2 CO:*

*«En matière de contrôle ordinaire, la personne qui dirige la révision peut exercer ce mandat pendant sept ans au plus. Elle ne peut reprendre le même mandat qu'après une interruption de trois ans.»*

## **Art. 19: Contrôle restreint**

Art. 729 CO:

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

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

Art. 729b, al. 1, let. 3 CO:

*«L'organe de révision établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision. Ce rapport contient (...) des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision et, le cas échéant, de la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que de la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle (art. 729b al. 1, ch. 3 CO).»*

## **Art. 20: Audit par des entreprises de révision sous surveillance de l'État**

Art. 11 LSR

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

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

*cette société des prestations en matière de révision durant deux ans à compter de son entrée en fonctions auprès de son nouvel employeur.*

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

## **C APPLICATION DES DÉFINITIONS DU DROIT DES SOCIÉTÉS ANONYMES À D'AUTRES FORMES JURIDIQUES ET ORGANISATIONS**

Les définitions utilisées dans les présentes directives (p.ex. conseil d'administration, actionnaire, etc.) se basent sur le droit des sociétés anonymes. Pour les autres formes juridiques – p.ex. Sàrl, coopératives, sociétés en commandite par actions, associations, fondations, sociétés de personnes, unités juridiques de droit public – ce sont les définitions utilisées dans les lois correspondantes qui s'appliquent.

## **D RÉGLEMENTATIONS ÉTRANGÈRES ET DISPOSITIONS D'ORGANISATIONS PROFESSIONNELLES INTERNATIONALES**

Outre des prescriptions légales suisses, les présentes directives prennent en considération les communications de l'*International Federation of Accountants* (IFAC), qui a inscrit ses principes relatifs à l'indépendance dans le *Code of Ethics for Professional Accountants* et autres réglementations, sans les reprendre intégralement. Lors de l'interprétation des présentes directives, il n'est par conséquent pas possible de faire purement et simplement appel à d'autres réglementations.

## **E LES RÈGLES D'ORGANISATION ET D'ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE D'EXPERTSUISSE**

(1) Les présentes directives sur l'indépendance sont des dispositions d'exécution relatives aux règles d'organisation et d'éthique professionnelle d'EXPERTsuisse.

(2) Les règles d'organisation et d'éthique professionnelles contiennent la disposition de principe suivante dans la partie V:

*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.*

## F CHAMP D'APPLICATION

(1) Les directives suivantes, édictées conformément à la partie V des règles d'organisation et d'éthique professionnelle lient tous les membres d'EXPERTsuisse qui fournissent des prestations d'audit au sens de l'al. (4). Elles s'appliquent également aux travaux d'audit exécutés par des entreprises partenaires ou membres du réseau ou des tiers sur mandat de membres d'EXPERTsuisse. Ne sont pas concernés les audits de Reporting Packages aux fins de consolidations exécutés sur mandat de l'entreprise de révision de sociétés étrangères partenaires ou membres du réseau pour des sociétés du groupe étrangères du client audité<sup>7</sup>.

(2) Les directives sont également applicables à des filiales et sociétés sœurs suisses de l'entreprise de révision qui ne sont pas elles-mêmes directement membres d'EXPERTsuisse, mais qui exercent leur activité de façon prépondérante dans les domaines de l'audit ainsi que du conseil fiscal ou de la fiducie.

(3) Lorsque des réviseurs non-membres d'EXPERTsuisse qui fournissent des prestations d'audit, se réfèrent dans leur rapport aux principes de la profession suisse ou aux normes d'audit suisses, ce sont les présentes directives qui s'appliquent.

(4) Les prestations d'audit comprennent<sup>8</sup>

a) toutes les prestations d'audit requises par la loi, dans le cadre desquelles l'entreprise de révision est impérativement aussi l'organe de révision du client soumis à révision, notamment selon les dispositions du code civil (CC) et du code des obligations (CO), y compris d'éventuelles dispositions concernant la révision des comptes, notamment celles de

- la loi sur les banques (LB),
- la loi sur les bourses (LBVM),
- la loi sur la surveillance des assurances (LSA),
- la loi sur les placements collectifs (LPCC),
- la loi sur l'émission de lettres de gage (LLG) et
- la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP).

Sous réserve de lois spéciales, les dispositions des présentes directives dès lors que leur application apparaît opportune et utile, s'appliquent également à l'audit prudentiel (contrôles de base et contrôles supplémentaires);

---

<sup>7</sup> Modifié par décision du Comité du 6 décembre 2010.

<sup>8</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.



- b) les prestations d'audit prévues par la loi qui sont fournies à des clients audités pour lesquels l'entreprise de révision n'exerce pas impérativement et simultanément la fonction d'organe de révision (notamment vérification lors d'une fondation, d'une augmentation ou diminution du capital, audit en vertu de la loi sur la fusion (LFus), audit selon la loi fédérale sur le droit international privé (LDIP) et vérifications en vertu de l'art. 15 LBA (obligation de contrôler incombant aux négociants));
- c) les autres prestations d'audit, qui ne sont ni exigées ni prévues par la loi, dans la mesure où elles aboutissent à une attestation d'audit qui se base sur une norme de la profession et qui est adressée à des tiers ou est destinée à des tiers.

(5) Lorsqu'il n'y a pas de prestation d'audit au sens de l'al. (4), let. a à c, il s'agit d'autres services auxquels les présentes directives ne s'appliquent pas.

## **G PRINCIPES DE NATURE GÉNÉRALE**

(1) Les principes suivants ne sont pas exhaustifs et ne réglementent pas chaque cas individuel. Les entreprises de révision et leurs collaborateurs sont familiarisés avec la conception de l'indépendance et de l'objectivité et évitent tout conflit d'intérêts et le risque de l'audit de propres travaux en appliquant de façon appropriée les présentes directives. L'entreprise de révision est tenue de donner, dans son rapport, des indications attestant de son indépendance (art. 728b, al. 2, ch. 2 et art. 729b, al. 1, ch. 3 CO).

(2) L'entreprise de révision et l'entreprise soumise à audit assument de la même manière la responsabilité pour que l'indépendance de l'organe de révision à l'égard du client audité soit préservée. L'entreprise de révision a l'obligation d'identifier et d'évaluer les circonstances et relations qui pourraient représenter une menace pour l'indépendance (*independence in appearance*), et si celles-ci ne sont pas manifestement insignifiantes, de prendre les mesures de protection qui s'imposent pour supprimer ces menaces ou du moins pour les réduire à un niveau acceptable. De telles circonstances et relations ainsi que les mesures de protection prises doivent être révélées au conseil d'administration ou, plus exactement, au comité d'audit<sup>9</sup>.

(3) Outre l'identification et de l'évaluation de relations entre l'organe de révision, ses entreprises partenaires ou membres du réseau et le client audité (y c. ses sociétés proches), il y a lieu d'examiner si les relations entre les différentes personnes en dehors de l'équipe de réviseurs et du client audité peuvent constituer une menace pour l'indépendance.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

<sup>10</sup> Modifié par décision du Comité du 6 décembre 2010.

- (4) L'évaluation des menaces pour l'indépendance et des mesures qui en résultent doit être documentée. Les mesures de protection à appliquer se distingueront en fonction des circonstances qui prévalent. Il y a toutefois toujours lieu de tenir compte de ce qu'un tiers considérerait comme non acceptable.
- (5) S'il s'agit d'une menace manifestement insignifiante de l'indépendance ou lorsque l'entreprise de révision peut réduire la menace à un niveau acceptable par des mesures de protection, l'activité ou la relation constituant une menace ne doit pas impérativement être abandonnée. Il n'est pas nécessaire non plus que le réviseur décide de ne pas accepter ou qu'il renonce au mandat d'audit<sup>11</sup>.
- (6) Lorsque des menaces ont été identifiées, qui ne sont manifestement pas insignifiantes et qu'elles ne peuvent pas être réduites à un niveau acceptable par des mesures de protection, la seule façon d'agir est de renoncer à l'activité ou à la relation pouvant constituer une menace ou le cas échéant à ne pas accepter le mandat d'audit ou à renoncer mandat d'audit.
- (7) Lors de prestations d'audit fournies selon les normes d'un pays tiers ou d'une organisation internationale, il y a par ailleurs lieu de tenir compte des prescriptions en vigueur dans le pays en question.
- (8) Par ailleurs, les entreprises de révision respectent les autres dispositions qui ne sont pas ancrées dans des lois ou des prescriptions spéciales.

## II FONCTIONS DE GESTION ET DE DÉCISION

### A LE TEXTE DE LOI

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec l'appartenance au conseil d'administration, d'autres fonctions décisionnelles au sein de la société ou des rapports de travail avec elle (art. 728, al. 2, ch. 1 CO).*

*Aucun employé de l'organe de révision ne participant pas à la révision ne peut être membre du conseil d'administration de la société soumise au contrôle, ni exercer au sein de celle-ci d'autres fonctions décisionnelles (art. 728, al. 4 CO).*

*L'indépendance n'est pas garantie non plus lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de personnes participant à la révision, de membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ou d'autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles ne remplissent pas les exigences relatives à l'indépendance (art. 728, al. 5 CO).*

<sup>11</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.



## B LES DIFFÉRENTS ASPECTS

### Art. 21: Principe

L'entreprise de révision et ses collaborateurs n'assument aucune fonction de gestion ou de décision auprès d'un client audité. L'indépendance de l'entreprise de révision ne pourra être garantie que si, pendant la durée du mandat d'audit, aucune fonction de ce type n'est exercée.

### Art. 22: Affiliation au sein du conseil d'administration

L'affiliation au sein du conseil d'administration auprès d'un client audité ou d'une société proche est incompatible avec le principe de l'indépendance et n'est par conséquent pas admise. Cela vaut pour tous les collaborateurs de l'entreprise de révision ainsi que pour le cercle familial direct des membres de l'équipe de réviseurs et les personnes qui peuvent exercer une influence sur la prestation d'audit.

### Art. 23: Reprise d'activités de gestion

Le fait de reprendre des activités de management auprès de clients audités peut forcément donner à penser qu'une influence peut également être exercée sur la direction ou le processus de décision. Cette menace ne peut être ni réfutée ni écartée par des mesures de protection (p.ex. cahiers des charges, description de fonctions, renonciation à l'autorisation de signer, etc.). C'est pourquoi la prise en charge de telles activités n'est pas licite<sup>12</sup>.

## III RELATIONS FINANCIÈRES

### A LE TEXTE DE LOI

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec une participation directe ou une participation indirecte importante au capital-actions ou encore une dette ou une créance importantes à l'égard de la société (art. 728 al. 2 chiffre 2 CO).*

*L'indépendance n'est pas garantie non plus lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de personnes participant à la révision, de membres de l'or-*

<sup>12</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

*gane supérieur de direction ou d'administration ou d'autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles ne remplissent pas les exigences relatives à l'indépendance (art. 728 al. 5 CO).*

## **B LES DIFFÉRENTS ASPECTS**

### **Art. 24: Champ d'application**

Les dispositions suivantes réglementent les relations financières entre le client audité au sens de l'art. 2, leurs détenteurs de capital déterminants, les membres de l'organe dirigeant, les collaborateurs dirigeants et les sociétés proches, d'une part, et l'entreprise de révision et ses organes dirigeants et collaborateurs, d'autre part. Certaines relations peuvent faire supposer que l'indépendance du réviseur est entravée.

### **Art. 25: Cercle des personnes concernées par l'indépendance financière**

(1) Le principe de l'indépendance financière se rapporte, d'une part, à l'entreprise de révision (vision globale), ses institutions de prévoyance ainsi que les entreprises partenaires et membres du réseau et, d'autre part, aux personnes suivantes:<sup>13</sup>

- a) membres de l'équipe chargée de l'audit;
- b) personnes susceptibles d'exercer une influence sur le mandat d'audit du client audité (*chain of command*);
- c) tous les autres partenaires / collaborateurs dirigeants de l'entreprise de révision, qui ne sont pas membres de l'équipe de réviseurs;
- d) cadres des autres secteurs spécialisés, qui fournissent des prestations autres que des prestations d'audit à des clients soumis à révision pour plus de 10 heures par an ;
- e) membres du cercle familial direct des personnes mentionnées aux points a à d.

(2) Pour les autres prestations d'audit selon la partie I, paragr. F, al. 4, let. b et c, les let. c et d ci-avant ne s'appliquent pas. En présence de telles prestations d'audit, les restrictions en matière d'indépendance financière ne sont pas applicables non plus aux institutions de prévoyance.

---

<sup>13</sup> Modifié par décision du Comité du 6 décembre 2010.

## **Art. 26: Participations financières**

(1) Les réviseurs ne sont pas autorisés à détenir des participations financières directes ou des participations indirectes déterminantes dans un client audité (investissements tant en fonds propres qu'en fonds étrangers). Sont exclues de cette prescription les participations indirectes insignifiantes par des fonds de placement et d'autres dispositifs de placements semblables, dans la mesure où il n'est pas possible d'exercer une influence sur la politique en matière de placement et que les fonds de placement ou dispositifs semblables ne sont pas des clients audités.

(2) Si en raison d'un événement externe (tel un héritage, une donation ou par suite d'une prise de contrôle d'une entreprise ou un autre événement), l'indépendance d'une personne concernée par l'indépendance financière est remise en question (art. 25), celle-ci prendra toutes les mesures nécessaires pour maintenir l'objectivité et rétablir l'indépendance financière le plus rapidement possible par tous les moyens à sa disposition. S'il n'est pas possible de rétablir l'indépendance financière complète en l'espace d'une année après le droit de disposition, le réviseur renoncera à poursuivre son mandat.

(3) Les actions qui ne sont pas librement disponibles peuvent être détenues par les membres du cercle familial des collaborateurs de l'entreprise de révision mentionnés à l'art. 25, al. 1, let. c et d dans le cadre d'un plan de participation du personnel. Les actions qui deviennent librement disponibles doivent être aliénées dès que cela est faisable sur le plan pratique.

## **Art. 27: Autres relations financières<sup>14</sup>**

(1) La mobilisation et l'octroi de prêts / crédits et transactions similaires (obtention et octroi de garanties ou autres sûretés pour des prêts ou crédits) entre les personnes incluses dans le cercle de personnes concernées par le principe de l'indépendance financière (art. 25) et leurs clients audités (y compris les membres des organes dirigeants et les sociétés proches du client audité), qui ne sont pas des instituts financiers ne sont pas compatibles avec l'indépendance.

(2) Pour les personnes faisant partie du cercle concerné par l'indépendance financière (art. 25), les relations d'affaires (p.ex. comptes bancaires, hypothèques en rapport avec la propriété du logement, et relations de crédit insignifiantes pour les parties contractantes) avec des établissements financiers, qui sont clients audités, sont en principe admises pour autant qu'elles se déroulent dans des conditions conformes au marché.

---

<sup>14</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

(3) Pour les entreprises de révision, les relations financières avec des établissements financiers, qui sont clients audités sont en principe admises pour autant qu'elles se déroulent dans des conditions conformes au marché ; en sont toutefois exclues les relations de crédit importantes.

## **IV RELATIONS D'AFFAIRES**

### **A LE TEXTE DE LOI**

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec la conclusion d'un contrat à des conditions non-conformes (...) (art. 728 al. 2, ch. 6 CO).*

La deuxième partie de l'art. 728, al. 2, ch. 6 CO sera traitée dans la partie X.

### **B CONTRATS À DES CONDITIONS NON CONFORMES AU MARCHÉ**

L'achat de biens et de services dans le cadre du domaine d'activité du client audité ne constitue en principe pas une menace pour l'indépendance, pour autant que les transactions se fassent à des conditions conformes aux règles du marché. Est en revanche incompatible avec le mandat d'audit la conclusion d'un contrat qui prévoit des conditions non-conformes aux règles du marché (p.ex. octroi de rabais inhabituels).

### **C INTÉRÊTS COMMUNS AVEC LE CLIENT AUDITÉ<sup>15</sup>**

(1) Des relations d'affaires commerciales et/ou financières importantes, comme par exemple des participations conjointes (*joint ventures*), des investissements communs immobiliers, une présence commune sur le marché (exclusions: sponsoring ou manifestations avec le client audité) ou tout autre genre d'activité similaire, ne sont pas admises.

(2) L'indépendance n'est pas compatible avec des prestations d'audit fournies à des entreprises partenaires ou membres du réseau.

(3) L'indépendance n'est pas non plus compatible avec des prestations d'audit effectuées par une entreprise de révision à une autre entreprise de révision qui à son tour fournit des prestations d'audit à la première entreprise mentionnée (audit réciproque).

---

<sup>15</sup> Modifié par décision du Comité du 6 décembre 2010.

## V RELATIONS PERSONNELLES ET FAMILIALES

### A LE TEXTE DE LOI

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec une relation étroite entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil d'administration, une autre personne ayant des fonctions décisionnelles ou un actionnaire important (art. 728, al. 2, ch. 3 CO).*

*L'indépendance n'est pas garantie non plus lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de personnes participant à la révision, de membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ou d'autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles ne remplissent pas les exigences relatives à l'indépendance (art. 728, al. 5 CO).*

### B LES DIFFÉRENTS ASPECTS

(1) Sont en particulier considérées comme des personnes proches ou personnes avec une relation étroite le cercle familial direct et les parents proches. Ainsi lorsque des personnes faisant partie du cercle familial direct ou des parents proches du réviseur responsable, des autres membres de l'équipe de réviseurs et des personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit (*chain of command*), ne remplissent pas les conditions d'indépendance, cela est incompatible avec le principe d'indépendance, parce qu'ils sont membres du conseil d'administration ou actionnaires déterminants du client audité ou exercent chez lui une activité de gestion (cf. partie II, paragr. B). Si de telles relations existent, la seule mesure de protection consiste à retirer le collaborateur concerné de l'équipe chargée de l'audit et du cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit. Si cela n'est pas possible, il sera nécessaire de renoncer au mandat<sup>16</sup>.

(2) Par ailleurs, d'autres relations de parenté ou personnelles entre les collaborateurs de l'entreprise de révision et un membre du conseil d'administration, une personne exerçant des activités de gestion ou un actionnaire important du client audité peuvent, suivant la situation, constituer une menace pour l'indépendance. Ce qui est déterminant pour l'appréciation d'une relation et l'évaluation des circonstances telle que celle qu'une personne tierce l'effectuerait<sup>17</sup>.

(3) Ainsi, si un membre du cercle familial direct (p.ex. grand-père ou beau-frère) ou une personne de grande confiance (p.ex. un ami ou un partenaire commercial) assume auprès d'un client audité une fonction dirigeante ou une fonction qui lui permet

<sup>16</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

<sup>17</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

d'exercer une influence directe sur la comptabilité et l'établissement des comptes, ou si une personne appartenant à ce cercle assume la responsabilité de la surveillance de contrôles internes déterminants pour l'audit ou possède un intérêt financier considérable dans la société, les risques d'un manque d'indépendance, réel ou apparent, sont élevés. L'ampleur des risques doit être évaluée par l'entreprise de révision; si les risques sont autres que manifestement insignifiants, il y a lieu d'envisager des mesures de protection d'une ampleur nécessaire à réduire les risques à un niveau acceptable. Des mesures de protection potentielles sont:

- a) Retrait du collaborateur concerné de l'entreprise de révision de l'équipe de réviseurs ou du cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit;
- b) Organisation des responsabilités au sein de l'équipe chargée de l'audit de sorte que le collaborateur concerné ne s'occupe pas de contenus qui font partie du champ de responsabilités des personnes faisant partie du cercle de la parenté ou des personnes étroitement liées;
- c) Procédures permettant aux collaborateurs de discuter, avec des départements supérieurs au sein de l'entreprise de révision, des questions d'indépendance et d'objectivité les concernant.

## VI ACTIVITÉ À LONG TERME POUR UN CLIENT AUDITÉ

### A LE TEXTE DE LOI

*En matière de contrôle ordinaire, la personne qui dirige la révision peut exercer ce mandat pendant sept ans au plus. Elle ne peut reprendre le même mandat qu'après une interruption de trois ans (art. 730a , al. 2 CO).*

### B LES DIFFÉRENTS ASPECTS

- (1) L'entreprise de révision s'assurera que les liens entre les personnes participant à l'audit et le client audité ne deviennent pas si étroits que cela pourrait donner l'impression que l'objectivité et l'indépendance du réviseur sont menacées ou entravées.
- (2) Ce principe s'applique tant à la contrôle ordinaire qu'au contrôle restreint. L'obligation de rotation concerne exclusivement la contrôle ordinaire ou – si c'est prévu – les audits selon des lois spéciales et ne s'applique qu'au réviseur responsable, pas au second signataire du rapport d'audit. Dans le cadre d'un contrôle ordinaire, le collaborateur concerné par la rotation durant l'interruption de trois ans n'est pas autorisé à exercer une influence sur les prestations d'audit<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

(3) Dans le cas du contrôle ordinaire de sociétés d'intérêt public, les obligations de rotation valent pour tous les réviseurs clés. Pour le réviseur responsable, une interruption légale de trois ans est nécessaire, alors que les autres réviseurs clés peuvent reprendre le mandat après une interruption de deux ans. Pour le calcul du délai de rotation de sept ans, la durée totale déterminante est celle pendant laquelle une personne a assumé une activité d'auditeur clé, dans quelle fonction que ce soit, auprès d'un client audité<sup>19</sup>.

## **VII RELATIONS DE TRAVAIL**

### **A INTRODUCTION**

Le fait qu'un collaborateur d'une entreprise de révision rejoigne un client audité ou inversement peut constituer à bien des égards une menace pour l'indépendance du réviseur. Bien que de tels changements ne puissent être évités dans la pratique, il importe de restreindre fortement ou d'éliminer les risques qui y sont liés par la mise en place de mesures adéquates.

### **B PASSAGE D'UN CADRE DU CLIENT AUDITÉ CHEZ L'ENTREPRISE DE RÉVISION**

Dans le cas où un collaborateur assumant une fonction de cadre dans une société cliente soumise à audit rejoint l'entreprise de révision, il en résulte des menaces réelles ou apparentes au niveau de l'indépendance. Il ne sera possible d'y pallier que si le nouveau collaborateur de l'entreprise de révision renonce pendant deux ans et, dans d'autres cas, pour la période à laquelle le rapport d'audit se réfère et pendant laquelle il était employé par le client audité, à l'exécution d'un mandat d'audit pour l'ancien employeur auprès de sociétés d'intérêt public<sup>20</sup>.

### **C PASSAGE D'UN CADRE DE L'ENTREPRISE DE RÉVISION CHEZ UN CLIENT AUDITÉ<sup>21</sup>**

(1) L'objectivité du rapport peut être menacée lorsqu'un collaborateur occupant une fonction de cadre de la société à auditer a été auparavant partenaire / collaborateur assumant une fonction de cadre dans l'entreprise de révision. De surcroît, l'objectivité de l'organe de révision peut être menacée dans le cas où un membre de l'équipe de

---

<sup>19</sup> Inséré par décision du Comité du 6 décembre 2010.

<sup>20</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

<sup>21</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.



réviseurs ou une personne susceptible d'exercer une influence sur la prestation d'audit envisage de nouer des relations professionnelles avec le client audité.

(2) L'entreprise de révision est consciente des exigences accrues en matière d'indépendance; elle peut prendre en particulier les mesures suivantes:

- a) Tous les partenaires / collaborateurs de l'entreprise de révision assumant une fonction de cadre ainsi que les membres de l'équipe de réviseurs doivent être avisés qu'ils ont l'obligation d'annoncer à l'entreprise de révision toute intention de rejoindre le client audité pour lequel ils participent à l'exécution du mandat d'audit;
- b) L'entreprise de révision retire le partenaire / le collaborateur responsable ou le collaborateur concerné de l'équipe de révision et vérifie toutes les constatations essentielles faites par ce collaborateur au cours de sa mission d'audit;
- c) Le partenaire concerné / collaborateur responsable ou le membre de l'équipe de révision n'est pas autorisé, après avoir rejoint le client audité, à accepter des prestations ou des paiements (qui n'ont pas été préalablement fixés) quels qu'ils soient de la part de l'entreprise de révision. Un montant dû à la personne concerné ne doit pas non plus être d'une importance telle que cela pourrait constituer une menace pour l'indépendance de l'entreprise de révision;
- d) Après avoir rejoint le client audité, la personne concernée ne participera plus aux activités commerciales de l'entreprise de révision.

## **D RELATIONS PROFESSIONNELLES LORSQU'IL S'AGIT D'ENTREPRISES DE RÉVISION SOUS SURVEILLANCE DE L'ÉTAT (ART. 11 LSR)**

### **Art. 28: Le texte de loi**

Lors d'audits qui doivent être exécutés par des entreprises de révision sous surveillance de l'État, les dispositions légales suivantes sont en particulier également en vigueur:

*Lorsqu'une personne ayant exercé des fonctions décisionnelles ou dirigeantes en matière d'établissement des comptes au sein d'une société entre au service d'une entreprise de révision dans laquelle elle est appelée à occuper une fonction dirigeante, l'entreprise de révision n'est pas autorisée à fournir à cette société des prestations en matière de révision durant deux ans à compter de l'entrée en fonctions de cette personne auprès de son nouvel employeur (art. 11, al. 1, let. b LSR).*



*Lorsqu'une personne qui a collaboré à l'établissement des comptes au sein d'une société entre au service d'une entreprise de révision, elle ne peut fournir à cette société des prestations en matière de révision durant deux ans à compter de son entrée en fonctions auprès de son nouvel employeur (art. 11, al. 1, let. c LSR).*

*Une société d'intérêt public ne peut s'adjoindre les services de personnes qui, pendant les deux années précédentes, ont dirigé des prestations en matière de révision pour cette société ou qui exerçaient des fonctions décisionnelles dans l'entreprise de révision concernée (art. 11, al. 2 LSR).*

### **Art. 29: Les différents aspects**

Dans le cadre des présentes directives, les échelons de fonctions mentionnés à l'art. 11 LSR sont décrits de la manière suivante:

- a) Sont considérées comme des personnes exerçant des fonctions décisionnelles dans une société (conformément à l'art. 11, al. 1, let. b LSR) les membres du conseil d'administration et de la direction ainsi que le chef des finances (CFO) qui n'est pas membre de la direction.
- b) Sont considérées comme des personnes exerçant des fonctions décisionnelles au niveau de l'établissement des comptes annuels au sein d'une société (conformément à l'art. 11, al. 1, let. b LSR) le responsable des finances et de la comptabilité ainsi que le responsable du Controlling.
- c) Sont considérées comme des personnes collaborant à l'établissement des comptes annuels au sein d'une société (conformément à l'art. 11, al. 1 let. c LSR) toutes les personnes y coopérant.
- d) Sont considérées comme des personnes exerçant des fonctions décisionnelles au sein d'une entreprise de révision (conformément à l'art. 11, al. 2 LSR) les membres du conseil d'administration et de la direction ainsi que les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit pour le client audité.
- e) Est considérée comme personne ayant dirigé des prestations d'audit au sein de l'entreprise de révision (conformément à l'art. 11, al. 2 LSR) le réviseur responsable.

## VIII AUTRES PRESTATIONS DE SERVICE ET COLLABORATION À LA TENUE DE LA COMPTABILITÉ

### A LE TEXTE DE LOI

Contrôle ordinaire:

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations qui entraînent le risque de devoir contrôler son propre travail en tant qu'organe de révision (art. 728, al. 2, ch. 4 CO).*

*L'organe de révision établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision. Ce rapport contient (...) des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision (art. 728b, al. 2, ch. 2 CO).*

Contrôle restreint – disposition spéciale:

*La collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle sont autorisées. Si le risque existe de devoir contrôler son propre travail, un contrôle sûr doit être garanti par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel (art. 729, al. 2 CO).*

*L'organe de révision établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision. Ce rapport contient (...) des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision et, le cas échéant, de la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que de la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle (art. 729b, al. 1, ch. 3 CO).*

### B PRINCIPES GÉNÉRAUX

(1) La fourniture d'autres prestations de service pour le compte du client audité est en principe autorisée, dans la mesure où il ne peut en résulter des situations dans lesquelles l'indépendance est menacée.

(2) À cet égard, il y a lieu de veiller à ce que le réviseur n'ait pas à vérifier des documents à la rédaction desquels ont participé de façon importante, lui-même, d'autres collaborateurs de l'entreprise de révision (y compris de sociétés apparentées). Il y a par ailleurs lieu de veiller à ce que les personnes concernées n'assument ni une activité de gestion ni ne prennent part au processus de décision. Lors de l'acceptation et de l'exécution de tels mandats on veillera à ce que l'objectivité et l'indépendance

soient assurées en tout temps tant effectivement qu'en apparence. Dans ce contexte, il y a en particulier lieu d'attribuer une grande importance à l'*independence in appearance* et à la publication au sens de la Partie I paragr. G. Ce n'est pas seulement l'indépendance effective, mais également l'indépendance en apparence qui constituent des conditions pour qu'un tiers puisse partir du principe que les prestations d'audit puissent être exécutées de façon à ce que le réviseur puisse rendre un jugement objectif et neutre et puisse ainsi assumer ses engagements à l'égard du public<sup>22</sup>.

(3) L'expérience a démontré qu'en fonction du large éventail des situations possibles, il ne paraît ni approprié ni possible de dresser une liste de toutes les situations où les prestations simultanées de travaux d'audit et d'autres services auprès du mandant ne seraient pas compatibles. Les entreprises de révision sont tenues d'appliquer par analogie les principes fixés dans les présentes directives.

## **C      CONTRÔLE RESTREINT<sup>23</sup>**

(1) Conformément à l'art. 729, al. 2 CO, la collaboration à la tenue de la comptabilité est autorisée dans le cadre du contrôle restreint (double mandat). Puisque dans ce cas, un risque d'autorévision existe de manière intrinsèque, des mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel doivent être mises en place afin de garantir un contrôle sûr. Conformément à l'art. 729b, al. 1, ch. 3 CO, la collaboration à la tenue de la comptabilité doit être mentionnée dans le rapport de révision.

(2) Conformément à l'art. 729, al. 2 CO, la fourniture de services autres que d'audit comportant un risque d'autorévision (désignées par «autres prestations» dans la loi) est autorisée dans le cadre du contrôle restreint. Il s'agit par exemple d'expertises d'évaluation réalisées par l'entreprise de révision pour différentes rubriques du bilan, qui affectent ensuite les indications figurant dans les comptes annuels du client soumis au contrôle. Étant donné qu'il existe un risque d'autorévision lors de la fourniture de tels services, il convient de mettre en place des mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel afin de garantir un contrôle sûr. Conformément à l'art. 729b, al. 1, ch. 3 CO, la fourniture d'autres prestations comportant un risque d'autorévision doit être publiée dans le rapport de révision.

(3) La collaboration à la tenue de la comptabilité et la fourniture de services autres que d'audit comportant un risque d'autorévision implique le respect des conditions suivantes de manière cumulée:

- a) la responsabilité des comptes incombe dans tous les cas au client soumis au contrôle;

---

<sup>22</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

<sup>23</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017; ces dispositions – al. (1) à (4) – correspondent à la formulation de la Norme suisse relative au contrôle restreint (NCR).

- b) l'organe de révision renoncera à accepter toute tâche pouvant donner l'impression que celui-ci se charge de responsabilités incombant à la direction du client soumis au contrôle;
- c) les risques qui y sont liés ont été communiqués au client soumis au contrôle;
- d) l'organe de révision garantit un contrôle sûr par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel.

(4) Les mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel exigées par la loi sont remplies lorsque les travaux liés à la comptabilité et au contrôle restreint ne sont pas exécutés par la même personne ou le même groupe de personnes. Il en va de même pour les services autres que d'audit comportant un risque d'autorévision. Les mesures organisationnelles liées au mandat sont autorisées à condition qu'un contrôle sûr soit garanti.

## **D      CONTRÔLE ORDINAIRE**

### **Art. 30: Généralités**

(1) Lors de conseils au sens large du terme apportés par l'entreprise de révision à un client audité, le principe de l'indépendance de l'audit doit toujours être sauvegardé. Les conseils au cours desquels le risque existe que l'organe de révision révise ses propres travaux ou lors desquels les pouvoirs décisionnels n'incombent pas clairement au client audité ne sont pas compatibles avec le principe de l'indépendance.

(2) Le processus d'audit implique également des entretiens détaillés entre l'organe de révision et le management du client audité. Pendant ce processus, le management demande et reçoit des indications et suggestions en matière de principes d'établissement du bilan, d'obligations de publication dans les comptes annuels, du caractère approprié des contrôles et méthodes qui doivent être appliqués pour déterminer la valeur des éléments de l'actif et des dettes. Une aide professionnelle de ce type et les conseils lors de l'application des principes d'établissement du bilan et des normes en matière de présentation des comptes annuels sont des mesures appropriées pour promouvoir la structure conforme des comptes annuels dans le cadre de l'établissement de la clôture des comptes.

(3) En règle générale, la fourniture de telles prestations de conseil ne menace nullement l'indépendance de l'organe de révision. De même, le processus d'audit peut impliquer le soutien d'un client audité lors de la résolution de problèmes de réconciliation des comptes, l'analyse et le résumé d'informations concernant le compte rendu à l'égard des autorités de surveillance, l'élaboration de projets dans le cadre de questions de publication ainsi que des propositions pour la rectification d'écritures. Ces prestations sont considérées comme un élément constitutif normal du processus d'au-

dit et ne constituent, dans ces circonstances normales, pas une menace pour l'indépendance. Lorsqu'un organe de révision fournit de telles prestations il doit veiller à ce que ses collaborateurs ne prennent aucune décision qui incombe habituellement au client audité. Par ailleurs, aucune dépendance majeure du client audité du savoir spécifique du réviseur ne doit résulter de ce soutien.

### **Art. 31: Participation à la tenue de la comptabilité**

La participation de l'entreprise de révision à la tenue de la comptabilité d'un client audité – ceci comprend également la tenue de la comptabilité des salaires ou d'autres livres auxiliaires – est incompatible avec le principe de l'indépendance (art. 728, al. 2, let. 4 CO).

### **Art. 32: Évaluations<sup>24</sup>**

(1) Lorsqu'une entreprise de révision est appelée à effectuer des évaluations (se rapportant à différentes rubriques du bilan ou à des entreprises dans leur ensemble) et que la prestation d'évaluation a des incidences sérieuses sur les comptes annuels du client audité, les risques inhérents à la vérification des propres travaux peuvent constituer une menace pour l'objectivité. L'exécution de tels mandats est par conséquent incompatible avec le principe d'indépendance.

(2) Lorsqu'une entreprise de révision est mandatée d'effectuer des évaluations ayant pour objet la vérification du calcul des impôts dont un client audité doit s'acquitter ou qui servent à l'établissement d'une déclaration d'impôt ou à la planification fiscale, cela ne constitue aucun risque pour l'indépendance. Soit de telles évaluations ne sont pas intégrées dans les comptes annuels appelés à être audités ou alors il s'agit de la vérification du travail du client audité ou de tels travaux deviennent l'objet d'une deuxième vérification externe, par exemple par les autorités fiscales.

### **Art. 33: Corporate Finance et activités similaires**

(1) Le conseil, le soutien ou autre mise à disposition de prestations de service relevant de la Corporate Finance peuvent conduire à une menace de l'indépendance par la défense des intérêts ou la vérification des propres travaux. Dans le cas de certaines prestations de services relevant de la Corporate Finance, ce risque pourrait être si considérable qu'il ne puisse être possible de prendre des mesures de protection pour le réduire à un niveau acceptable. C'est ainsi par exemple que lors de conseils et d'un soutien en rapport avec des transactions en capital, l'achat et la vente de parts d'une entreprise mandataire sont incompatibles avec la fourniture de prestations d'audit. N'est pas non plus compatible avec le principe d'indépendance la remise d'une Fairness Opinion pour un client audité, sauf s'il s'agit d'une prestation de service dont le résultat n'influence pas les comptes annuels du client audité<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

<sup>25</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

(2) D'autres prestations de services en matière de Corporate Finance peuvent également engendrer le risque d'une défense des intérêts ou de la vérification des propres travaux, toutefois, dans ce cas-là, des mesures de protection peuvent être prises pour réduire ce risque à un niveau acceptable. De telles prestations de services sont par exemple: les activités dans le domaine de l'identification ou de l'introduction de sources de capitaux spécifiques souhaitées par le client, la fourniture de conseils en matière de structure, le soutien et le conseil lors de l'analyse des répercussions sur la comptabilité de transactions prévues.

(3) Les mesures de protection à envisager peuvent être les suivantes:

- a) procédures interdisant aux collaborateurs de participer à la prise de décision au nom du client auprès du client audité;
- b) engagement de personnes spécialisées qui ne sont pas membres de l'équipe chargée de l'audit.

(4) Les travaux de Due Diligence mandatés par un client audité ne portent pas préjudice à l'indépendance de l'organe de révision aussi longtemps qu'aucune évaluation de l'entreprise cible y est liée, dont le résultat aurait une incidence sérieuse sur les comptes annuels du client audité<sup>26</sup>.

#### **Art. 34: Conseil juridique et assistance en cas de litiges<sup>27</sup>**

(1) Dans le cadre des principes généraux, le conseil juridique est compatible avec le principe de l'indépendance. Ces activités portent en particulier sur le droit des sociétés, le droit du travail et le droit civil en général ainsi que sur l'assistance juridique lors de fusions ou de reprises.

(2) Représenter son client audité au cours du règlement de litiges peut menacer l'indépendance, avec un risque d'autorévision amenant l'entreprise de révision à ne pas interpréter objectivement les perspectives pour son client dans le cadre du règlement de ce différend ainsi que les répercussions sur les comptes annuels.

(3) La plus grande prudence est tout de même de rigueur lors de l'acceptation et de l'exécution de tels mandats. L'organe de révision doit examiner soigneusement tous les aspects importants d'une possible menace, garder une trace écrite motivant ses décisions et documenter les mesures de protection mises en place. Les mesures de protection peuvent consister à engager des partenaires ou des collaborateurs assumant une fonction de cadre différents ainsi que des équipes séparées et à faire prendre les décisions par le client audité.

---

<sup>26</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

<sup>27</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017



(4) S'il n'est pas ou plus possible de respecter ces principes, le mandat ne doit pas être accepté ou, suivant la situation, il est nécessaire de renoncer au mandat.

**Art. 35: Prestations de services dans le domaine du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales<sup>28</sup>**

(1) Les prestations de services de l'entreprise de révision ou de collaborateurs de l'entreprise de révision dans le domaine du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales sont en principe compatibles avec les exigences d'indépendance. Les limites de la compatibilité de telles prestations avec l'audit résultent des principes généraux (paragr. B).

(2) Sont illicites, par contre, les calculs fiscaux de passifs d'impôt en cours ou différés (ou de créances fiscales) en faveur de sociétés d'intérêt public à des fins d'écritures significatives pour les comptes à auditer.

(3) Les prestations de services dans le domaine du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales autorisées comprennent en particulier : le soutien lors de l'élaboration des déclarations d'impôts et des redevances, le conseil dans le cadre de la taxation des impôts, des redevances et des cotisations aux assurances sociales, le soutien dans le cadre de négociations avec les autorités fiscales, une planification fiscale générale, le soutien lors de transactions spécifiques ainsi que le développement et l'évaluation de stratégies fiscales, les conseils en matière de TVA, etc.

(4) Les évaluations effectuées dans le cadre de prestations de services portant sur le secteur du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales sont compatibles avec le mandat d'audit, lorsqu'elles ne font pas l'objet directement de la révision de l'organe de révision (voir art. 32).

(5) La défense des intérêts effectuée dans le cadre de procédures de recours concernant des litiges relevant du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales est admise sous réserve des dispositions légales. La plus grande prudence s'impose toutefois lors de l'acceptation et de l'exécution de tels mandats. L'organe de révision documente le fondement de ses décisions et de ses actes.

(6) N'est pas compatible avec le principe de l'indépendance un outsourcing étendu de dossiers ayant trait aux impôts, redevances et assurances sociales à des collaborateurs de l'entreprise de révision ou un incurcing de collaborateurs de l'entreprise de révision sur mandat avec délégation des compétences à ces collaborateurs.

(7) N'est pas non plus compatible avec l'indépendance le conseil fiscal dans le cadre duquel sont proposées des structures d'optimisation fiscales comportant beaucoup de risques, structures susceptibles d'exercer une influence déterminante sur les comptes

---

<sup>28</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

annuels du client audité et qui doivent par conséquent être vérifiées par l'organe de révision. Les solutions pour lesquelles on dispose d'un avis juridique contraignant de la part des autorités fiscales compétentes, ne sont pas réputées structures d'optimisation fiscale comportant d'importants risques; cela vaut aussi pour les solutions qui découlent de la pratique fiscale. Le caractère nouveau d'une solution ne suffit pas à lui seul pour la qualifier comme comportant d'importants risques.

### **Art. 36: Prestations de services dans le domaine de l'audit interne**

Lorsqu'une entreprise de révision exécute des prestations d'audit interne, le risque existe que la vérification des propres travaux soit effectuée, ce qui est incompatible avec le principe d'indépendance. Est possible la prise en charge d'aspects partiels de l'audit interne, dans la mesure où ces prestations sont fournies dans le cadre de la contrôle ordinaire ainsi que l'évaluation indépendante de la qualité de l'audit interne. De tels aspects partiels peuvent p.ex. comporter des champs d'audit à propos desquels l'audit interne ne dispose pas des connaissances spéciales suffisantes.

(2) S'il s'agit d'une société d'intérêt public, la fourniture de services d'audit interne est illicite dès lors que ces services ont une importance significative ou des conséquences sérieuses pour l'établissement des comptes ou pour les comptes annuels à auditer<sup>29</sup>.

### **Art. 37: Prestations de services en rapport avec des systèmes de technologie de l'information relatifs à l'établissement des comptes (systèmes comptables)<sup>30</sup>**

Les prestations de services en rapport avec des systèmes de technologie de l'information ont trait à la mise en place ou au développement de matériel informatique ou de logiciels. Ces systèmes peuvent agréger des données sources, faire partie de contrôles internes relatifs à l'établissement des comptes ou générer des informations ayant une incidence sur la documentation de l'établissement des comptes ou sur les comptes eux-mêmes, ou bien ces systèmes peuvent n'avoir aucun lien avec la documentation en question, les contrôles internes relatifs à l'établissement des comptes ou avec l'audit du client.

Suivant la nature des prestations de services et des systèmes informatiques, la fourniture de services informatiques peut présenter un risque d'autorévision.

Les services informatiques suivants ne sont pas considérés comme des prestations menaçant l'indépendance, pour autant que les collaborateurs de l'entreprise de révision n'exercent aucune activité de gestion:

- a) la mise en place ou le développement de systèmes informatiques sans rapport avec les contrôles internes relatifs à l'établissement des comptes;

---

<sup>29</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

<sup>30</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017



- b) la mise en place ou le développement de systèmes informatiques ne générant aucune information constituant une partie importante de la documentation de l'établissement des comptes ou des comptes;
- c) la mise en service de logiciels comptables standard ou de logiciels permettant de rapporter des informations financières n'émanant pas de l'entreprise de révision, si l'adaptation requise pour répondre aux besoins du client audité est insignifiante, et
- d) l'évaluation et la remise de recommandations relatives à un système conçu, installé ou exploité par un autre prestataire ou par le client audité.

En cas de fourniture à un client audité qui n'est pas une société d'intérêt public, de services portant sur la mise en place ou le développement de systèmes informatiques qui (a) forment une partie significative des contrôles internes relatifs à l'établissement des comptes ou (b) génèrent des informations importantes pour la documentation de l'établissement des comptes ou les comptes annuels du client audité, sur lesquels l'entreprise de révision émet une opinion d'audit, il existe un risque d'autorévision. Cette menace est trop grave pour que l'on puisse concevoir de tels services, à moins de mettre en œuvre des mesures de protection garantissant que:

- a) le client audité reconnaisse sa responsabilité dans la mise en place et la surveillance d'un système de contrôle interne;
- b) le client audité confie à un collaborateur compétent, issu de préférence de la haute direction, la responsabilité de prendre toutes les décisions de gestion relatives à la conception et à la mise en service du matériel informatique et des logiciels;
- c) le client audité prenne toutes les décisions de gestion relatives au processus de conception et de mise en service;
- d) le client audité évalue l'adéquation et les résultats de la conception et de la mise en place du système; et que
- e) le client audité réponde de l'exploitation du système (matériel et logiciels) ainsi que des données utilisées ou générées par le système.

Suivant le degré de confiance placé dans les systèmes informatiques désignés comme faisant partie de l'audit des comptes annuels, il faudra déterminer si ces services indépendants de l'audit doivent être fournis uniquement à l'aide de collaborateurs qui ne sont pas membres de l'équipe des réviseurs et sont rattachés à une autre division au sein de l'entreprise de révision. Il conviendra d'évaluer la gravité de toute menace résiduelle et, le cas échéant, de prendre des mesures de protection propres à éliminer

cette menace ou à la réduire à un niveau acceptable. Une telle mesure pourrait consister à s'attacher les services d'un membre de la profession pour vérifier les travaux d'audit des comptes annuels ou des travaux indépendants de l'audit.

Une entreprise de révision ne doit fournir à une société d'intérêt public aucune prestation de services concernant la mise en place ou le développement de systèmes informatiques qui (a) forment une partie significative des contrôles internes relatifs à l'établissement des comptes ou (b) génèrent des informations importantes pour la documentation de l'établissement des comptes ou pour les comptes annuels du client audité, sur lesquels l'entreprise de révision émet une opinion d'audit.

### **Art. 38: Mise à disposition temporaire de personnel<sup>31</sup> clients audités**

(1) La mise à disposition de personnel à titre temporaire peut renfermer un risque d'autorévision. Dans la pratique, un tel soutien est admis pour une courte période, pour autant que le personnel de l'entreprise de révision ne soit impliqué ni dans la fourniture de prestations illicites indépendantes de l'audit ni dans la prise en charge d'activités de gestion.

(2) Dans chaque situation il y a lieu d'analyser soigneusement si elle crée un risque d'autorévision. Si nécessaire, il faudra prendre des mesures de protection propres à éliminer les risques ou à les réduire à un niveau acceptable; les mesures suivantes peuvent être envisagées:

- a) il y a lieu d'éviter de transférer une responsabilité en matière d'audit au personnel chargé de la mise à disposition temporaire pour une fonction ou une activité qu'il a exécutée ou surveillée pendant son engagement temporaire ;
- b) le client audité se charge de la responsabilité de diriger et surveiller les activités des collaborateurs de l'entreprise de révision ou de ses sociétés partenaires ou membres du réseau<sup>32</sup>.

### **Art. 39: <sup>33</sup>**

### **Art. 40: Placement de personnel**

(1) Les prestations de services en rapport avec le placement de personnel peuvent compromettre l'indépendance de l'organe de révision. L'étendue des risques dépend de la position de la personne appelée à être placée auprès du client audité et du type et de l'ampleur de la prestation de service à fournir.

---

<sup>31</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

<sup>32</sup> Modifié par décision du Comité du 6 décembre 2010.

<sup>33</sup> Abrogé par décision du Comité du 29 juin 2017

(2) S'il s'agit d'une société d'intérêt public, le placement (y compris la recherche et l'examen) de personnes susceptibles d'exercer une influence considérable sur l'établissement des comptes ou sur les comptes annuels du client audité est incompatible avec le principe d'indépendance<sup>34</sup>.

## IX DÉPENDANCE ÉCONOMIQUE

### A LE TEXTE DE LOI

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec l'acceptation d'un mandat qui entraîne une dépendance économique (art. 728, al. 2, ch. 5 CO).*

Disposition spéciale pour les entreprises de révision sous surveillance de l'État:

*Les honoraires qu'elles perçoivent annuellement pour les prestations en matière de révision et les autres services qu'elles fournissent à une société de même qu'aux autres sociétés réunies avec elle sous une direction unique (groupe) ne doivent pas dépasser 10% du montant total des honoraires encaissés (art. 11, al. 1, let. a LSR).*

### B LES DIFFÉRENTS ASPECTS<sup>35</sup>

(1) Les honoraires versés par un client audité comprennent les émoluments dus pour les prestations d'audit ainsi que les honoraires facturés pour la prestation d'autres services fournis. Lors de mandats globaux, seules les prestations de services fournies par l'entreprise de révision suisse sont déterminantes.

(2) Dépendre trop fortement d'honoraires versés par un client audité 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.

(3) S'agissant de sociétés d'intérêt public, les honoraires annuels provenant de prestations d'audit ou autres fournies à une société individuelle et aux sociétés liées à elle par une direction unique (groupe) ne doivent pas excéder 10% du montant total des honoraires. L'élément déterminant pour la règle des 10% est la somme des honoraires à percevoir pour toutes les prestations de services.

<sup>34</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

<sup>35</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017

## X CONCEPTION DES HONORAIRES

### A LE TEXTE DE LOI

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec la conclusion d'un contrat à des conditions (...) par lequel l'organe de révision acquiert un intérêt au résultat du contrôle (art. 728, al. 2, ch. 6 CO).*

L'autre aspect de l'art. 728, al. 2, ch. 6 CO est traité dans la partie IV.

### B LES DIFFÉRENTS ASPECTS

#### **Art. 41: Montant et type des honoraires en général**

Les entreprises de révision évitent 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'elle facturera à un client audité.

#### **Art. 42: Niveau des honoraires**

Lorsqu'une entreprise de révision obtient un mandat d'audit moyennant le paiement d'honoraires nettement inférieurs à ceux qui avaient été facturés à l'entreprise de révision précédente ou des honoraires proposés par d'autres sociétés, l'indépendance est sauvegardée aussi longtemps que suffisamment de temps et de personnel qualifié sont attribués pour l'exécution du mandat et que toutes les normes d'audit applicables, directives et procédures de contrôle sont respectées.

#### **Art. 43: Honoraires basés sur le résultat pour prestations d'audit**

(1) Il s'agit là d'honoraires dont le calcul est fonction du résultat d'un travail (principalement le résultat du mandat d'audit) ou d'une transaction et sont calculés sur une base préalablement déterminée.

(2) Les honoraires basés sur le résultat peuvent toujours soulever des craintes que l'entreprise de révision, par intérêt personnel, ou en représentation d'intérêts de tiers, soit effectivement partielle ou qu'un manque d'objectivité puisse être admis lors de l'exécution du mandat d'audit.

(3) Il en résulte que la détermination d'honoraires basés sur le résultat pour des travaux d'audit n'est pas compatible avec le principe de l'indépendance.

#### **Art. 44: Honoraires basés sur le résultat pour prestations autres que des prestations d'audit**

(1) Les honoraires basés sur le résultat facturés par une entreprise de révision pour des prestations autres que des prestations d'audit peuvent également soulever des craintes de défense des intérêts personnels, ou de représentation d'intérêts de tiers lors de l'exécution du mandat d'audit. Lorsque le montant des honoraires pour des prestations autres que des prestations d'audit dépend du résultat de l'activité, les risques ne pourraient pas être réduits à un niveau acceptable par la mise en œuvre de mesures de protection. Par conséquent, la seule possibilité d'éviter ces risques est de ne pas accepter ou entrer en matière à propos de tels accords.

(2) La détermination d'honoraires basés sur le résultat pour des prestations autres que des prestations d'audit est en revanche admise pour des activités liées à des transactions qui sont habituellement rétribuées sur les marchés correspondants sur la base du résultat. Dans ce contexte il y a lieu d'analyser l'importance des risques occasionnés sur la base des facteurs susceptibles de les influencer. Lorsque ce risque n'est pas manifestement insignifiant, il y a lieu d'envisager de mettre en œuvre les mesures de protection nécessaires (p.ex. publication du montant et du type des honoraires à l'égard du comité d'audit ou du conseil d'administration, ou encore de l'organe suprême de direction) pour réduire ainsi le risque à un niveau acceptable. Il est nécessaire de réfléchir tout particulièrement dans les cas où les honoraires basés sur le résultat sont manifestement disproportionnés par rapport à l'ampleur de la prestation fournie<sup>36</sup>.

#### **Art. 45: Honoraires dus**

(1) Un risque inhérent à la défense de propres intérêts peut survenir lorsque des honoraires dus par un client audité restent dus pendant un laps de temps assez long, en particulier lorsqu'avant l'établissement du rapport d'audit pour l'année suivante, un montant partiel considérable est encore dû.<sup>37</sup>

(2) L'entreprise de révision devrait également examiner si, compte tenu de l'importance des honoraires dus, il est prudent que l'entreprise de révision accepte une réélection.

---

<sup>36</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

<sup>37</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

## XI ACCEPTATION DE CADEAUX ET D'AVANTAGES

### A LE TEXTE DE LOI

*L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec l'acceptation de cadeaux de valeur ou d'avantages particuliers (art. 728 al. 2, ch. 7 CO).*

### B LES DIFFÉRENTS ASPECTS

#### **Art. 46: Acceptation de cadeaux<sup>38</sup>**

Dans le cadre de leur activité, l'entreprise de révision, les membres de l'équipe des réviseurs ainsi que les personnes pouvant influencer sur les prestations d'audit (*chain of command*) et leur cercle familial directne sont pas autorisés à accepter ou se faire promettre de la part du client audité des cadeaux ou des avantages qui dépassent le cadre habituel de la simple attention.

#### **Art. 47: <sup>39</sup>**

## XII DIFFÉRENDIS JURIDIQUES

### A LE TEXTE DE LOI

*L'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité. Son indépendance ne doit être ni restreinte dans les faits, ni en apparence (art. 728, al. 1, et art. 729, al. 1 CO).*

### B LES DIFFÉRENTS ASPECTS

(1) Dans le cas de différends juridiques imminents ou existants entre l'entreprise de révision et le client audité, l'organe de révision prendra toutes les mesures nécessaires pour éviter qu'il ne soit porté préjudice effectivement ou en apparence à son objectivité et à son indépendance; les cas de différends insignifiants ne constituent pas une menace pour l'indépendance.

<sup>38</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

<sup>39</sup> Abrogé par décision du Comité du 29 juin 2017.

(2) Lorsqu'un différend a lieu ou semble probable entre une entreprise de révision et son client, cela peut jeter un doute sur la capacité de l'entreprise de révision à remettre un rapport d'audit objectif. Par ailleurs, l'existence ou la menace d'un tel différend peut amener la direction du client à ne pas communiquer toutes les informations nécessaires à l'entreprise de révision<sup>40</sup>.

(3) Si le différend quant à l'estimation des circonstances telle que la ferait un tiers menace l'indépendance de l'entreprise de révision et si cette menace ne peut être réduite à un niveau acceptable par des mesures de protection, cela peut contraindre l'entreprise de révision, en son âme et conscience, à se démettre de son mandat. C'est en particulier le cas lorsque le client lui-même dépose une plainte pour violation des obligations contre l'entreprise de révision<sup>41</sup>.

## XIII CONTRÔLE DE L'ENTREPRISE DE RÉVISION

### A LE TEXTE DE LOI

*Les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec la société soumise au contrôle ou l'organe de révision (art. 728, al. 6 CO).*

Condition à remplir par les entreprises de révision:

*Une entreprise de révision est agréée en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur lorsque la majorité des membres de son organe supérieur de direction ou d'administration ou encore de sa direction a reçu l'agrément nécessaire (art. 6, al. 1, let. a LSR).*

### B LES DIFFÉRENTS ASPECTS

#### Art. 48: Principe

(1) L'entreprise de révision 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.

(2) L'entreprise de révision prendra par ailleurs toutes les mesures nécessaires pour que seuls des experts-comptables puissent exercer une influence sur l'activité d'audit.

<sup>40</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.

<sup>41</sup> Modifié par décision du Comité du 29 juin 2017.



#### **Art. 49: Cercle des actionnaires/associés**

La majorité des voix des sociétés qui proposent des services d'audit doit être détenue par des membres de la profession travaillant pour le compte d'entreprises de révision (voir également art. 54).

#### **Art. 50: Organe de gestion, d'administration et de direction**

Les organes de surveillance ou d'administration et de direction doivent également être composés en majorité par des personnes travaillant au sein de la société, qui disposent de l'agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur lors du contrôle ordinaire.

#### **Art. 51: Décisions se rapportant au mandat d'audit**

Par la mise en place de mesures appropriées au niveau de l'organisation ou autres, l'entreprise de révision s'assurera que pour des travaux d'audit, seules des personnes autorisées à exercer ces activités puissent prendre une décision sur l'acceptation ou l'abandon d'un mandat d'audit, la planification et l'exécution d'un travail d'audit ainsi que sur la rédaction d'un rapport sur les résultats de l'audit.

## **XIV DISPOSITIONS FINALES**

### **A GARANTIE DU RESPECT DES DIRECTIVES PAR LES ENTREPRISES DE RÉVISION**

(1) Les entreprises de révision mettent en place des mesures appropriées pour garantir que les présentes directives sur l'indépendance soient toujours respectées, que toute violation éventuelle puisse être rapidement identifiée et corrigée et que le respect de ces directives puisse être confirmé à l'intention d'EXPERTsuisse.

(2) Les mesures prises par l'entreprise de révision pour garantir le respect des présentes directives sur l'indépendance comprennent notamment ce qui suit:

- a) Organisation de l'entreprise de révision
- b) Information et formation des collaborateurs
- c) Mise en place des systèmes et moyens auxiliaires nécessaires
- d) Réalisation d'opérations de contrôle correspondantes (liées au mandat)



- e) Office central pour toutes les questions ayant trait à l'indépendance
- f) Sanctions

## **B GARANTIE D'UNE MISE EN ŒUVRE UNIFORME ET PROCÉ- DURE EN CAS DE VIOLATION DES PRÉSENTES DIRECTIVES**

- (1) La Commission des membres examine dans le cadre du contrôle périodique du respect des conditions d'affiliation par des contrôles subséquents que les principes contenus dans les présentes directives ont été respectés et mis en œuvre de manière uniforme.
- (2) La Commission des membres peut, sur base de renseignements, agir en dehors du cadre des contrôles périodiques et exécuter des contrôles internes auprès d'un membre.
- (3) Lors du non-respect des prescriptions, un délai d'un an au maximum est accordé à l'entreprise de révision pour régulariser la situation.
- (4) Sur la base des constatations de la Commission des membres, le Collège prési-  
dential peut porter plainte auprès de la Commission d'éthique professionnelle.
- (5) La Commission d'éthique professionnelle, agissant sur plainte générale, sur auto-  
dénonciation ou d'office, juge l'état de fait (en application du Règlement de la Commis-  
sion d'éthique professionnelle et de la Cour d'arbitrage indépendante et l'ordonnance  
et le règlement de procédure qui en fait partie).

## **C REGLEMENTATION TRANSITOIRE**

### **Art. 52: Dispositions légales transitoires**

Les dispositions légales transitoires suivantes doivent être respectées:

*Les dispositions de la présente loi concernant l'organe de révision sont applicables dès l'exercice qui commence avec l'entrée en vigueur de la présente loi ou qui la suit (art. 7 des dispositions transitoires du CO, Code des obligations [droit de la Sàrl et adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce]).*

*Les dispositions de la modification du 16 décembre 2006 concernant la comptabi-  
lité et l'organe de révision sont applicables dès l'exercice qui commence avec l'en-  
trée en vigueur de la présente loi ou qui la suit (art. 6c des dispositions transitoires*

*du CC, Code des obligations [droit de la Sàrl et adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce]).*

*Lorsqu'une personne physique ou une entreprise de révision accomplit les tâches d'un organe de révision, la présente loi est applicable à compter du jour où les nouvelles dispositions relatives à l'organe de révision du 16 décembre 2005 entrent en vigueur.*

*Lorsque des personnes physiques ou des entreprises de révision fournissent d'autres prestations en matière de révision, le nouveau droit est applicable dès l'entrée en vigueur de la présente loi.*

*Les personnes physiques et les entreprises de révision qui, dans les quatre mois qui suivent l'entrée en vigueur de la présente loi, ont présenté à l'autorité de surveillance une requête d'agrément en qualité de réviseur, d'expert-réviseur ou d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat peuvent fournir les prestations en matière de révision prévues à l'art. 2, let. a, jusqu'à la décision relative à l'agrément. L'autorité de surveillance confirme par écrit au requérant le dépôt de la demande dans le délai prévu. Elle informe la bourse du dépôt de demandes d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat.*

*(...)*

*(Art. 43 LSR, loi sur la surveillance de la révision)*

*Le titre final du code civil est applicable à la présente loi dans la mesure où les dispositions suivantes n'en disposent pas autrement.*

*Les dispositions de la nouvelle loi s'appliquent aux sociétés existantes dès leur entrée en vigueur (art. 1 des dispositions transitoires CO-Sàrl, Code des obligations [droit de la Sàrl et adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce]).*

*L'obligation de désigner un organe de révision est applicable dès l'exercice qui commence avec l'entrée en vigueur de la présente loi ou qui la suit (art. 7 des dispositions transitoires CO-Sàrl, Code des obligations [droit de la Sàrl et adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce]).*

### **Art. 53: Activités à long terme pour un client audité**

Le calcul de l'obligation de rotation de 7 ans prescrite conformément aux directives sur l'indépendance de 2001 pour les réviseurs responsables de certaines sociétés reste

en vigueur et cette période n'est pas interrompue par l'introduction de la loi. Ce principe N° 5 est le suivant: «(...) un réviseur ne pourra assumer sa fonction de responsable du mandat (appelé également réviseur responsable dans les lois spéciales) que pendant sept ans au maximum pour les catégories suivantes de sociétés révisées:

- a) les entreprises dont les titres (actions, bons de participation, obligations, etc.) sont traités en bourse en Suisse ou à l'étranger
- b) les entreprises soumises à la Loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne, la loi fédérale sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières ou la loi fédérale sur les placements collectifs».

#### **Art. 53a: Activités à long terme pour les sociétés ouvertes au public<sup>42</sup>**

(1) La partie VI, paragr. B, al. 3 s'applique pour la première fois aux révisions concernant les exercices commençant à compter du 15 décembre 2011.

(2) Pour le calcul du délai de rotation de sept ans, l'on tiendra également compte des années écoulées avant l'entrée en vigueur de ces dispositions et pendant lesquelles une personne assumait une fonction décrite dans la partie VI, paragr. B, al. 3.

(3) L'ancienne limitation à sept ans de l'activité du réviseur responsable reste inchangée par la nouvelle réglementation à la partie VI, paragr. B, al. 3.

#### **Art. 54: Cercle des actionnaires/associés au sens de l'art. 49**

Les directives sur l'indépendance de 1992 prévoyaient au ch. 3.5, al. 1 que la majorité des voix soit détenue directement ou indirectement par des membres de la profession actifs auprès des réviseurs ; le ch. 5.3 prévoyait à titre de disposition transitoire que cette adaptation soit réalisée, au plus tard, lors du prochain changement de propriétaire. Pour les entreprises de révision qui sont devenues membres de l'association avant 2001, cette disposition transitoire continue à s'appliquer pour autant que les associés de l'entreprise de révision ne sont ni des banques ni des études d'avocats.

## **XV ENTRÉE EN VIGUEUR**

(1) Les présentes directives ont été arrêtées le 12 décembre 2006 par le Comité et entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Elles remplacent les directives sur l'indépendance des 21 mars / 14 juin 2001.

(2) Par décision du 6 décembre 2010, le Comité a remanié et introduit certaines dispositions des présentes directives et en a fixé la mise en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2011.

---

<sup>42</sup> Inséré par décision du Comité du 6 décembre 2010.

(3) Par décision du 1<sup>er</sup> décembre 2014, le Comité a approuvé l'adaptation de toutes les dispositions du présent règlement / des présentes directives, qui sont liées au changement de nom / à l'admission des experts fiduciaires décidés lors de l'assemblée générale du 27 novembre 2014 et en a fixé la mise en vigueur au 1<sup>er</sup> avril 2015.

(4) Par décision du 29 juin 2017, le Comité a remanié et introduit certaines dispositions des présentes directives. Ces modifications entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et s'appliquent ainsi à toute révision concernant les exercices et les événements à compter de cette date.

**EXPERTsuisse** – Association suisse des experts en audit, fiscalité et fiduciaire

Le Président:

Le Directeur:

Dominik Bürgy

Dr Marius Klauser