Directives sur l'indépendance

Version du 18 septembre 2025

Sommaire

1 Principe

2 Contrôle ordinaire / États financiers consolidés / Mandats d'audit et de review

3 Contrôle restreint

4 Autres missions d'audit / prestations d'assurance

5 Dispositions finales

6 Annexe

EXPERT suisse

Audit
Fiscalité
Fiduciaire

Sommaire

1 Principes

2 Contrôle ordinaire / missions d'audit et de review

2.1 Principes généraux

2.2 Relations personnelles et financières

2.2.1 Honoraires et indépendance économique

2.2.2 Rémunération et indemnités

2.2.3 Cadeaux et autres avantages

2.2.4 Litiges

2.2.5 Intérêts financiers

2.2.6 Relations commerciales

2.2.7 Relations familiales et personnelles

2.2.8 Relations de travail

2.2.9 Location de personnel

2.2.10 Longues relations entre des collaborateurs et un mandant (y compris rotation de partenaires)

2.3 Audit des états financiers consolidés

2.3.1 Champ d'application

2.3.2 Communication entre la société d'audit des comptes consolidés et la société d'audit d'un composant

2.3.3 Règles d'indépendance applicables aux particuliers et aux sociétés participant à l'audit des comptes consolidés

2.3.4 Auditeur responsable

2.3.5 Modifications au niveau des mandants d'audit d'un composant

2.3.6 Infractions aux règles d'indépendance commises par une société d'audit d'un composant

2.4 Prestations autres que des prestations d'assurance pour un mandant ou de review («autres prestations»)

2.4.1 Principes généraux

2.4.2 Comptabilité

2.4.3 Prestations administratives

2.4.4 Évaluations

2.4.5 Prestations fiscales

2.4.6 Audit interne

2.4.7 Technologies de l'information

2.4.8 Prestations juridiques

2.4.9 Recrutement

2.4.10 Conseil en Corporate Finance

2.4.11 Restriction d'utilisation et de diffusion (mission d'audit et de review)

3 Contrôle restreint

4 Autres missions d'audit / autres prestations d'assurance (y c. contrôles spéciaux)

4.1 Exigences générales imposées aux autres missions d'audit

4.1.1 Champ d'application et cadre conceptuel

4.1.2 Contre-prestation

4.1.3 Cadeaux et autres avantages

4.1.4 Litiges

4.1.5 Crédits et garanties

4.1.6 Relations commerciales

4.1.7 Relations familiales et personnelles

4.1.8 Relation de travail chez un mandant

4.1.9 Longues relations entre des collaborateurs et un mandant

4.1.10 Fourniture de missions autres que des missions d'assurance pour un mandant d'assurance

4.1.11 Restriction d'utilisation et de diffusion (Autres missions d'audit / autres prestations d'assurance)

4.2 Dispositions particulières applicables aux contrôles spéciaux prescrits par la loi

4.2.1 Contrôles spéciaux prescrits par la loi effectués par une entreprise de révision agréée

4.2.2 Autres contrôles spéciaux prescrits par la loi

5 Dispositions finales

6 Annexe

6.1 Concept, structure et contenu des directives sur l'indépendance

6.2 Sommaire

6.3 Définitions

6.4 Textes de lois suisses

Pour une meilleure lisibilité, l'emploi du masculin générique est privilégié.
Il fait indifféremment référence aux hommes, aux femmes et aux autres identités de genre.

1 Principes

Art. 1 Structure des directives sur l'indépendance

1 Les présentes directives sur l'indépendance (DI) sont divisées en cinq parties, à savoir: Principes (partie 1), Contrôle ordinaire / missions d'audit et de review (partie 2), Contrôle restreint (partie 3), Autres missions d'audit / autres prestations d'assurance y c. contrôles spéciaux (partie 4) et Dispositions finales (partie 5). L'annexe fournit un aperçu graphique, un sommaire, les définitions et les bases légales.

2 Les dispositions applicables exclusivement aux sociétés d'intérêt public (PIE) ou aux mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public (Non PIE) sont indiquées comme telles dans la marge de gauche.

Art. 2 Dispositions légales et déontologie professionnelle

1 Les présentes directives sur l'indépendance sont des dispositions d'exécution relatives à la partie V des règles d'organisation et d'éthique professionnelle d'EXPERTsuisse.

2 Outre les prescriptions légales suisses applicables (voir chiffre 6.4), les présentes directives prennent en considération le Code de Déontologie International pour les Experts-Comptables «International Code of Ethics for Professional Accountants» publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Les dispositions du Code de Déontologie ne seront pas reprises intégralement. Lors de l'interprétation des présentes directives, il n'est par conséquent pas possible d'y faire purement et simplement appel.

Art. 3 Autres prescriptions éventuellement applicables

1 Le cas échéant, des dispositions sur l'indépendance ancrées dans le droit suisse, notamment dans des lois spéciales ou d'autres réglementations, devront être observées, en plus des DI.

2 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 en la matière.

Art. 4 Champ d'application personnel

1 Les DI lient tous les membres d'EXPERTsuisse qui fournissent des prestations d'audit au sens de l'art. 13 ou 125 dans le cadre de leur activité professionnelle. Elles s'appliquent également aux travaux d'audit exécutés par des tiers sur mandat des membres d'EXPERTsuisse.

2 Ces DI sont également valables pour toutes les sociétés qui sont contrôlées par la société membre ou contrôlent ladite société, même si elles ne sont pas membres d'EXPERTsuisse.

3 Lorsque des personnes n'étant pas membres d'EXPERTsuisse et fournissant des prestations d'audit se réfèrent dans leurs rapports aux principes de la profession en Suisse ou aux Normes d'audit suisses, elles sont aussi tenues de respecter les DI.

Art. 5 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 élevées en matière d'indépendance du cabinet. En l'absence d'une telle indépendance, l'acceptation ou la poursuite d'une mission d'audit n'est pas possible.

2 L'indépendance implique l'obligation d'objectivité et d'intégrité. Elle comprend:

a. l'indépendance effective (independence of mind) – à savoir l'indépendance intérieure qui autorise un jugement sans être entravé par des influences susceptibles de menacer la capacité de jugement professionnelle et qui permet à l'individu d'agir de manière intègre, de faire preuve d'objectivité et d'assurer l'absence de tout conflit d'intérêts professionnel;
b. l'indépendance en apparence (independence in appearance) – qui implique une attitude propre à éviter des circonstances qui pourraient inciter un tiers à mettre en doute l'intégrité, l'objectivité ou l'absence de tout conflit d'intérêts professionnel du cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit.

Art. 6 Catégories de menaces pour l'indépendance

Les menaces pour l'indépendance comprennent les catégories principales suivantes:

a. menace pour l'indépendance liée aux intérêts personnels;
b. menace pour l'indépendance liée à l'autorévision;
c. menace de l'indépendance liée à la représentation des intérêts;
d. menace de l'indépendance liée à la familiarité;
e. menace de l'indépendance liée à l'intimidation.

Art. 7 Conception des exigences d'indépendance dans les différentes situations

1 Il peut arriver que d'autres exigences d'indépendance soient applicables dans diverses situations avec un type d'audit, un mandant ou un cercle de destinataires différent. Les exigences générales prévues par l'art. 5 sont alors concrétisées pour la situation donnée, mais ne sont pas limitées.

2 Les différentes exigences ont été déterminées par le législateur, les autorités de surveillance ou les organisations compétentes et tiennent compte des diverses menaces susceptibles d'affecter tous les aspects de l'indépendance, comme l'indépendance personnelle, la fourniture d'autres prestations ou le cercle des personnes ou entreprises concernées.

Art. 8 Responsabilité pour le respect des exigences d'indépendance

1 Un cabinet qui réalise un tel audit doit être indépendant.

2 Le cabinet et le mandant assument, dans les domaines qui les concernent, la responsabilité du respect de l'indépendance du cabinet à l'égard du mandant.

Art. 9 Cadre conceptuel de l'indépendance

Le fondement du respect de l'indépendance est l'application d'un cadre conceptuel. Ce cadre comprend les éléments suivants:

a. Les cabinets et leurs collaborateurs connaissent le concept de l'indépendance (l'indépendance effective et l'indépendance en apparence) et évitent les conflits d'intérêts en appliquant ces DI de manière appropriée.
b. Le cabinet est tenu d'identifier et d'évaluer les circonstances et les relations qui pourraient représenter une menace pour l'indépendance 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.

c. L'évaluation des menaces pour l'indépendance, ainsi que les mesures qui en résultent doivent être documentées. Les mesures de protection existantes ou applicables divergeront selon les circonstances. Il y a toutefois toujours lieu de tenir compte de ce qu'un tiers considérerait comme non acceptable (indépendance en apparence).
d. S'il n'est pas possible de réduire les menaces pour l'indépendance à un niveau acceptable par des mesures de protection, les activités ou les relations constituant une menace doivent être abandonnées. Dans le cas contraire, l'auditeur doit refuser la mission d'audit ou s'en démettre. Cela n'est toutefois pas nécessaire s'il s'agit de menaces manifestement insignifiantes.

Art. 10 Utilisation de termes du droit de la société anonyme

Des termes du droit de la société anonyme (conseil d'administration / direction) sont utilisés dans ces directives en tant que termes du droit des sociétés. Selon les circonstances, le terme «conseil d'administration» peut aussi décrire un comité du conseil d'administration, en particulier un comité d'audit. Pour les autres formes juridiques, les termes correspondants s'appliquent.

Art. 11 Sociétés membres du réseau

1 Les cabinets forment souvent des structures plus larges avec d'autres cabinets et entités pour renforcer leur capacité à fournir des services professionnels. Que ces structures deviennent un réseau dépend des faits et circonstances. Cela ne dépend pas du fait que les cabinets et les entités sont juridiquement séparés et distinctes.

2 Toute société du réseau doit être indépendante des mandants d'audit des autres cabinets faisant partie du réseau, comme l'exigent les DI.

3 Les sociétés membres du réseau étrangères sont tenues de respecter non seulement les exigences internationales, mais aussi les exigences locales les concernant.

Art. 12 Désignations spécifiques aux genres

Lorsque des désignations masculines ou féminines sont utilisées pour der personnes dans ces directives, elles s'appliquent tout autant aux personnes du sexe opposé.

2 Contrôle ordinaire / missions d'audit et de review

2.1 Principes généraux

Art. 13 Champ d'application matériel[(1)]

1 La partie 2 des présentes directives s'applique aux prestations d'audit suivantes:

a. toutes les prestations d'audit prescrites par la loi pour lesquelles le cabinet exerce obligatoirement aussi la fonction d'organe de révision du mandant (à l'exception du contrôle restreint);

b. les autres prestations d'audit qui ne sont ni exigées ni prévues par la loi (comme les audits d'états financiers réalisés volontairement), dans la mesure où elles aboutissent à une attestation d'audit qui se base sur une norme de la profession pour un «audit» ou une «review» (examen succinct);

c. les audits prudentiels selon l'art. 24, al. 1, let. a, LFINMA (contrôles de base et contrôles supplémentaires) et l'art. 52c LPP, dans le cas et dans la mesure où l'application de ces directives est adéquate et judicieuse.

2 La partie 3 ou la partie 4 est applicable aux prestations d'audit autres que celles décrites sous let. a à c.

Art. 14 Période durant laquelle les exigences d'indépendance doivent être respectées

1 Les exigences d'indépendance doivent être respectées:

a. pendant la durée de la mission; et

b. pendant la période couverte par les états financiers.

2 La période de la mission débute lorsque l'équipe d'audit commence à fournir les prestations d'audit ou dès l'élection en qualité d'organe de révision par l'organe compétent.

3 Lors du contrôle ordinaire, la mission se termine au moment de la démission ou de la révocation de l'organe de révision.

4 Lors des autres prestations d'audit, la mission se termine au moment de l'achèvement de la mission qui coïncide en règle générale avec la date de la remise du rapport ou au moment d'une révocation/résiliation de la mission avant la remise du rapport.

Art. 15 Nouvelle mission d'audit

1 Dans le cas d'une nouvelle mission d'audit, l'indépendance peut être menacée par la fourniture, de la part d'un cabinet ou d'une société membre du réseau, d'une prestation autre que l'audit avant la période de la mission d'audit ou avant la période couverte par les états financiers.

2 Une telle menace de l'indépendance liée à une autre prestation ayant été fournie par le cabinet ou la société membre du réseau avant la période d'audit ou la période auditée est supprimée ou réduite à un niveau raisonnable lorsque le résultat de la prestation autre que d'audit a été utilisé ou mis en œuvre durant une période auditée par un autre cabinet.

3 Si une société devient un mandant pendant ou après la période couverte par les états financiers pour lesquels le cabinet remettra une attestation d'audit, le cabinet doit déterminer si des menaces pesant éventuellement sur l'indépendance sont créées, notamment par:

---

(1) Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

a. des relations financières ou commerciales avec le mandant qui existaient pendant ou après la période couverte par les états financiers, mais avant l'acceptation de la mission d'audit; ou
b. des services qui ont été fournis au préalable au mandant par le cabinet ou la société membre du réseau.

4 En présence d'une menace pour l'indépendance, il convient d'examiner au cas par cas si une mesure de protection définie suffit pour supprimer la menace ou la réduire à un niveau raisonnable. Si les mesures de protection ne sont pas suffisantes ou pas possibles, le cabinet ne peut accepter la mission d'audit.

5 Parmi les mesures de protection pouvant être mises en place pour faire face à de telles menaces figurent
a. l'exécution de la prestation par des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit;
b. l'attribution d'une mission de contrôle des travaux d'audit ou de la prestation fournie à un auditeur approprié qui n'a pas participé à la fourniture de la prestation;
c. l'attribution d'une mission à une autre société non-membre du réseau
   (i) d'évaluer les résultats de cette autre prestation; ou
   (ii) d'exécuter une nouvelle fois l'autre prestation dans une mesure permettant à l'autre société d'assumer la responsabilité du résultat de la prestation.

PIE

Art. 16 Nouvelle mission d'audit – société d'intérêt public

1 Un cabinet ne peut pas accepter la mission d'audit d'une société d'intérêt public pour laquelle le cabinet ou une société membre du réseau a fourni une autre prestation susceptible de représenter une menace liée à l'autorévision concernant les états financiers pour lesquels la société émettra une opinion d'audit, à moins que:
a. la fourniture de l'autre prestation ne soit interrompue avant le début de la mission d'audit;
b. le cabinet ne prenne des mesures pour remédier aux risques contre son indépendance; et
c. le cabinet ne constate que, de l'avis d'un tiers raisonnable et informé, toute menace pour l'indépendance du cabinet a été/est supprimée ou réduite à un niveau raisonnable.

2 Parmi les mesures qu'un tiers raisonnable et informé pourrait considérer comme appropriées pour supprimer ou réduire à un niveau raisonnable la menace pour l'indépendance liée à la fourniture d'autres prestations pour une société d'intérêt public figurent:
a. Les résultats de cette prestation ont été vérifiés dans le cadre de l'audit des états financiers de l'exercice précédent par un autre cabinet.
b. Le cabinet charge un expert-comptable non-membre du cabinet de procéder au contrôle de la qualité de la mission avant l'audit des premiers états financiers.
c. La société d'intérêt public charge une autre société non-membre du réseau:
   (i) d'évaluer les résultats de cette autre prestation; ou
   (ii) de fournir une nouvelle fois l'autre prestation, pour autant que ceci soit nécessaire, afin que l'autre société puisse assumer la responsabilité du résultat de la prestation.

Art. 17 Fusions et acquisitions

1 Une société peut devenir une société apparentée à un mandant suite à une fusion ou à une acquisition. Toutes les participations ou relations inadmissibles selon les DI doivent être terminées avant l'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition. Si ceci ne peut avoir lieu de manière rai-

sonnable, le cabinet est tenu d'en expliquer les raisons et de discuter de son évaluation du niveau de menace avec le conseil d'administration.

2 Si le conseil d'administration demande au cabinet de continuer à exercer ses fonctions d'auditeur, cette société ne peut le faire que si

a. l'atteinte à l'indépendance, en particulier la participation ou la relation prend fin dès que raisonnablement possible, mais au plus tard dans les six mois après l'entrée en vigueur de la fusion ou l'acquisition;
b. toute personne qui détient une telle participation ou entretient une telle relation ou fournit une prestation autre que d'audit qui n'est pas autorisée n'est ni membre de l'équipe affectée à l'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit), ni responsable du contrôle qualité; et
c. des mesures de protection adéquates sont prises, si nécessaire, et discutées avec le conseil d'administration.

3 Si le cabinet a déjà terminé une part importante des travaux d'audit avant l'exécution de la fusion ou de l'acquisition et peut clore rapidement les procédures d'audit restantes et si le conseil d'administration le prie d'achever l'audit, il peut le faire, à condition que les exigences prévues par l'al. 2 soient satisfaites et que l'activité d'auditeur prenne fin au plus tard au moment de la remise de l'attestation d'audit.

Art. 18 Communication et publication

1 Une communication régulière concernant les relations et autres faits pouvant entraver l'indépendance, du point de vue raisonnable du cabinet, doit avoir lieu entre le cabinet et le conseil d'administration du mandant.

2 Cette communication permet au conseil d'administration:

a. de prendre en compte le jugement du cabinet lors de l'identification et l'évaluation des menaces;
b. de déterminer la manière dont les menaces ont été traitées, y compris l'adéquation des mesures de protection, dans la mesure où elles sont disponibles et susceptibles d'être appliquées; et
c. de prendre les mesures appropriées.

3 Le rapport au conseil d'administration de sociétés dont les états financiers font l'objet d'un contrôle ordinaire est régi par les dispositions légales et réglementaires, ainsi que par le droit professionnel applicable (en particulier par l'ISA-CH 260 «Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise» d'EXPERTsuisse).

PIE

4 Lors de la réalisation d'un audit des états financiers à usage général (ISA-CH 700 ou NAS-CH 700), il convient de présenter, d'une manière jugée appropriée, sa conformité avec les directives spécifiques en matière d'indépendance pour les sociétés d'intérêt public, en tenant compte du calendrier et de l'accessibilité de l'information pour les parties prenantes.

5 Les sociétés d'audit sont exemptées de l'obligation de publication telle que présentée au paragraphe 4 si cela conduit à divulguer des plans futurs confidentiels de l'entité.

Art. 19 Mesures en cas d'infractions

[1] Si un cabinet constate une infraction aux présentes directives, il doit:

a. mettre fin à l'atteinte à l'indépendance, notamment supprimer la participation ou la relation à l'origine de l'infraction;
b. évaluer si l'infraction est régie par des dispositions légales ou réglementaires et si elle est soumise à des devoirs de communication;
c. informer immédiatement son personnel (en particulier le réviseur responsable, les personnes responsables de l'indépendance, etc.) de l'infraction, conformément à ses politiques et procédures;
d. évaluer l'importance de l'infraction et son incidence sur l'objectivité du cabinet et sur sa capacité à établir une attestation d'audit; et
e. apprécier, en fonction de l'importance de l'infraction, s'il convient de mettre fin à la mission d'audit ou s'il est possible de prendre des mesures de protection appropriées.

[2] Si une infraction concerne une attestation d'audit antérieure, il est nécessaire d'évaluer l'importance de l'infraction et son incidence sur l'objectivité du cabinet et sa capacité à établir une attestation d'audit pour les périodes antérieures et la période en cours.

[3] L'évaluation de l'importance de l'infraction et de son incidence sur l'objectivité du cabinet et sa capacité à établir une attestation d'audit dépend des facteurs suivants:

a. la nature et la durée de l'infraction;
b. la nature et la fréquence des éventuelles infractions antérieures en rapport avec la mission d'audit en cours;
c. la connaissance par un membre de l'équipe d'audit de l'intérêt ou de la relation qui a créé l'infraction;
d. l'appartenance à l'équipe d'audit de la personne qui a créé l'infraction ou l'existence d'exigences en matière d'indépendance pesant sur elle;
e. si l'infraction concerne un membre de l'équipe d'audit, le rôle de cette personne;
f. si l'infraction a été créée en fournissant une prestation, l'impact de cette prestation sur la présentation des comptes ou sur les montants inscrits dans les états financiers audités;
g. l'étendue des menaces liées à l'intérêt personnel, à la représentation des intérêts, à l'intimidation et d'autres menaces créées par l'infraction.

[4] Le cabinet peut envisager, entre autres mesures de protection, de remédier de manière adéquate aux conséquences de l'infraction en:

a. retirant la personne concernée de l'équipe d'audit;
b. faisant appel à d'autres personnes ou à une autre équipe d'audit pour effectuer un examen supplémentaire des procédures d'audit concernées ou pour exécuter à nouveau ces procédures;
c. engageant un autre cabinet pour évaluer les résultats de la prestation autre que d'audit ou en faisant exécuter à nouveau cette prestation autre que d'audit dans la mesure nécessaire pour permettre à cet autre cabinet d'assumer la responsabilité de la prestation, si l'infraction concerne une prestation autre que d'audit qui affecte la présentation des comptes ou un montant inscrit dans les états financiers.

[5] Si le cabinet juge qu'aucune mesure de protection apte à supprimer les infractions ne peut être prise, il en informe immédiatement le conseil d'administration, et des mesures nécessaires pour mettre fin à la mission d'audit doivent être prises.

6 Si le cabinet détermine que des mesures de protection aptes à supprimer les infractions peuvent être prises, il doit en discuter avec le conseil d'administration ainsi que communiquer à ce dernier par écrit:

a. l'importance de l'infraction, y compris sa nature et sa durée;
b. la manière dont l'infraction s'est produite et a été identifiée;
c. les mesures de protection proposées ou mises en œuvre et les raisons pour lesquelles ces mesures répondront de manière satisfaisante aux conséquences de l'infraction et permettront au cabinet d'établir une attestation d'audit;
d. la conclusion selon laquelle, selon le jugement professionnel du cabinet, son objectivité n'a pas été compromise, ainsi que la justification de cette conclusion;
e. toute mesure envisagée ou mise en œuvre par le cabinet pour réduire ou éviter le risque de nouvelles infractions, ainsi que la description des politiques et procédures appliquées par le cabinet pour préserver l'indépendance.

7 Ces discussions doivent avoir lieu le plus rapidement possible, à moins que le conseil d'administration ne spécifie un autre moment pour signaler les infractions moins graves.

8 Le cabinet demande le consentement du conseil d'administration pour prendre des mesures de protection adéquates. Il convient de mettre fin à la mission si le conseil d'administration refuse de donner son consentement.

9 Le cabinet documente les mesures selon l'art. 6, let. a à e, ainsi que les principales décisions prises, les discussions menées avec le conseil d'administration et les entretiens éventuels avec un organisme professionnel ou réglementaire ou une autorité de surveillance.

10 Les rapports portant sur les violations de l'indépendance doivent être établis selon les normes d'audit leur étant applicables.

2.2 Relations personnelles et financières

2.2.1 Honoraires et indépendance économique

Art. 20 Montant et type des honoraires en général

1 Les cabinets évitent qu'il ne soit porté effectivement ou en apparence préjudice à leur indépendance et à leur objectivité (intérêts personnels ou intimidation) en rapport avec le montant ou le type des honoraires qu'ils factureront à un mandant.
Aux fins de la partie 2, les honoraires d'audit incluent tous les types d'indemnités versées dans le cadre d'un audit ou d'une review d'états financiers.

Art. 21 Détermination des honoraires d'audit

1 Le montant des honoraires d'audit ne doit pas être influencé par la fourniture d'autres prestations par le cabinet ou une société membre du réseau.

2 En dérogation à cette règle, le cabinet peut tenir compte d'économies de coûts qui, comme on le sait, sont réalisées lors de la fourniture d'autres prestations.

Art. 22 Incompatibilité d'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 celui de la prestation d'audit) ou d'une transaction et qui sont calculés sur une base préalablement déterminée.

2 La détermination d'honoraires basés sur le résultat pour des prestations d'audit n'est pas compatible avec le principe d'indépendance.

Art. 23 Honoraires basés sur le résultat pour autres prestations

1 Les honoraires basés sur le résultat facturés par un cabinet à un mandant pour d'autres prestations peuvent constituer un risque de défense des intérêts personnels.

2 Lors de l'évaluation du risque, les facteurs suivants doivent par exemple être pris en compte:

a. la palette des honoraires envisageables et la proportionnalité entre ces honoraires et l'ampleur de la prestation;
b. la détermination éventuelle, par une autorité compétente, des éléments dont dépendent les honoraires basés sur les résultats;
c. la divulgation aux utilisateurs présumés des états financiers audités de la prestation exécutée et la base de la rémunération;
d. le type de prestation;
e. les incidences de l'événement ou de la transaction sur les états financiers.

3 Si ce risque n'est pas manifestement insignifiant, des mesures de protection (comme la publication du montant et du type d'honoraires à l'attention du conseil d'administration) doivent être envisagées afin de réduire le risque à un niveau acceptable.

4 Un cabinet ou une société membre du réseau ne doit pas facturer, directement ou indirectement, à un mandant des honoraires basés sur le résultat pour une prestation autre qu'une prestation d'audit si:

a. les honoraires (prévus) sont significatifs pour le cabinet;
b. les honoraires (prévus) sont significatifs pour une société membre du réseau qui contribue significativement à l'audit; ou
c. le résultat de la prestation autre qu'une prestation d'audit, et donc le montant des honoraires, dépend d'un jugement actuel ou futur relatif au contrôle d'un montant significatif inscrit dans les états financiers.

Art. 24 Part des honoraires pour autres prestations en comparaison avec les honoraires d'audit

1 Il est possible d'influencer l'étendue des menaces liées aux intérêts personnels ou à l'intimidation lorsqu'une grande partie des honoraires du cabinet ou d'une société membre du réseau est générée par un mandant par la fourniture de prestations autres que d'audit.

2 Lors de l'évaluation du risque, les facteurs suivants doivent par exemple être pris en compte:

a. le rapport entre les honoraires pour autres prestations et les honoraires d'audit;
b. la période pendant laquelle une grande partie des honoraires pour autres prestations a été versée;
c. la nature, la portée et la finalité des autres prestations, y compris:

(i) s'il s'agit de prestations récurrentes;
(ii) si le cabinet ou une société membre du réseau doit fournir les autres prestations en raison de prescriptions légales ou réglementaires.

PIE

3 Concernant les sociétés d'intérêt public, les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État sont tenues, selon le chiffre 22 de la Circulaire 1/2010 de l'ASR, de communiquer à l'ASR les mandats de révision lorsque les honoraires additionnels déclarés dans le rapport d'activité de la société ouverte au public auditée dépassent les honoraires de révision au cours d'un exercice, avec indication des prestations additionnelles et des éventuelles mesures de protection prises pour sauvegarder l'indépendance.

Art. 25 Honoraires dus

1 Il est possible d'influencer l'étendue des menaces liées aux intérêts personnels lorsque des honoraires dus par un mandant restent dus pendant un laps de temps assez long, en particulier lorsqu'avant la remise de l'attestation d'audit pour l'exercice suivant, un montant partiel considérable est encore dû. Un autre facteur d'importance est la capacité et la disposition du mandant à payer les honoraires dus.

2 Si un montant partiel considérable des honoraires est encore dû, le cabinet devrait également examiner:

a. si les honoraires dus ont un caractère de prêt, et
b. si, compte tenu de l'importance des honoraires dus, il est judicieux pour le cabinet d'accepter une réélection.

Art. 26 Dépendance économique – principe

Dépendre économiquement trop fortement d'honoraires versés par un mandant individuel peut générer une menace liée aux intérêts personnels du cabinet ou du réviseur responsable et peut générer une atteinte effective ou apparemment perceptible de l'objectivité.

Non PIE

Art. 27 Dépendance économique – mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public

1 Pour les mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public, il convient de prendre des mesures de protection lorsque les honoraires perçus annuellement pour des prestations d'audit et autres dépassent 30% du montant total des honoraires encaissés par le cabinet pour chacun des cinq derniers exercices consécutifs.

2 Une telle mesure peut notamment être un contrôle additionnel des travaux d'audit par un auditeur indépendant agréé par le cabinet.

PIE

Art. 28 Dépendance économique – sociétés d'intérêt public

S'agissant de sociétés d'intérêt public, les honoraires annuels provenant de prestations d'audit ou autres fournies à un mandant et aux sociétés contrôlées par la même société mère (groupe) ne doivent pas excéder 10% du montant annuel total des honoraires du cabinet.

PIE

Art. 29 Communication avec le conseil d'administration des sociétés d'intérêt public – honoraires

1 Le cabinet informe à temps et avec transparence le conseil d'administration de toutes les questions d'honoraires concernant les prestations d'audit et autres.

2 En cas d'identification de menaces dans ce domaine, les mesures de protection éventuellement prises et/ou prévues doivent être discutées avec le conseil d'administration.

3 Les honoraires résultant de la fourniture de prestations d'audit et autres, de même que les considérations éventuelles en rapport avec la dépendance économique doivent être communiqués. Le cabinet est tenu de communiquer ces informations en cas d'omission de la part du mandant, dans la mesure où cette communication n'est pas imposée par des prescriptions légales ou réglementaires.

4 Lors de l'audit de comptes consolidés portant sur plusieurs sociétés d'intérêt public,

a. cette communication peut avoir lieu vis-à-vis du conseil d'administration du groupe
b. et la publication peut être faite au niveau du groupe, dans la mesure où le groupe est audité par le cabinet ou par une société membre du réseau.

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas en cas de mission de review.

2.2.2 Rémunération et indemnités

Art. 30 Rémunération du réviseur clé

La rémunération ou l'indemnisation du réviseur clé ne doit pas dépendre du résultat de ce dernier lors de la vente de prestations autres que des prestations d'audit à son mandant. Cette exigence n'exclut pas la répartition normale du bénéfice entre les partenaires d'un cabinet.

2.2.3 Cadeaux et autres avantages

Art. 31 Acceptation de cadeaux et d'avantages

Il est interdit au cabinet, aux membres de l'équipe d'audit et aux personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit («chain of command»), ainsi qu'aux membres de leur cercle familial direct, dans le cadre de leur activité:

a. d'accepter des cadeaux qui dépassent le cadre habituel de la simple attention; ou
b. d'accepter ou de se faire promettre des avantages particuliers de la part du mandant; et
c. d'accepter de cadeaux lorsqu'une influence indue de leur comportement est visée.

2.2.4 Litiges

Art. 32 Différends juridiques

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

2 Lorsqu'un différend juridique a lieu ou semble probable entre un cabinet et un mandant, cela peut remettre en question l'indépendance du cabinet et sa capacité à établir une attestation d'audit impartiale.

3 Par ailleurs, l'existence ou la menace d'un tel différend peut amener la direction du mandant à ne pas communiquer toutes les informations nécessaires au cabinet.

4 Si le différend quant à l'estimation des circonstances, telle que la ferait un tiers, menace l'indépendance du cabinet et si cette menace ne peut être réduite à un niveau acceptable par des mesures de protection, cela peut contraindre le cabinet, en son âme et conscience, à se démettre de sa mission. C'est en particulier le cas lorsque le mandant dépose une plainte pour violation des obligations contre le cabinet.

2.2.5 Intérêts financiers

Art. 33 Relations financières

Une relation financière avec un mandant peut constituer une menace pour l'indépendance liée au risque de défense d'intérêts personnels. Les dispositions suivantes régissent les relations financières.

Art. 34 Participations financières directes ou indirectes déterminantes

1 Les participations financières directes ou les participations financières indirectes déterminantes dans un mandant sont interdites. Sont exclues de cette règle les participations indirectes insignifiantes.

2 À titre de référence, une participation financière indirecte dans un mandant est considérée comme déterminante lorsqu'elle dépasse 10% de la fortune nette (ou des fonds propres) de l'investisseur (cabinet ou collaborateurs concernés, y compris les membres de leur cercle familial direct).

Art. 35 Champ d'application

1 Les restrictions résultant de participations financières s'appliquent aux entreprises et personnes suivantes:

a. le cabinet (y compris les sociétés qui sont contrôlées par le cabinet ou contrôlent cette dernière – art. 728, al. 6, CO);
b. selon les circonstances, les institutions de prévoyance du cabinet (en particulier en cas d'influence sur les décisions de placement ou de contrôle effectif de l'institution de prévoyance par le cabinet); en sont exclues les institutions de prévoyance collectives auxquelles s'est affilié le cabinet;
c. les sociétés membres du réseau;
d. les membres de l'équipe chargée de l'audit;
e. les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit (chain of command);
f. tous les autres partenaires et/ou collaborateurs dirigeants du cabinet qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit mais travaillent dans le bureau depuis laquelle le réviseur responsable suit l'audit;
g. les cadres des autres secteurs spécialisés qui fournissent des prestations autres que des prestations d'audit à des mandants d'audit pour plus de dix heures par an;
h. les membres du cercle familial direct des personnes mentionnées aux let. d à g.

2 Les participations financières directes ou les participations financières indirectes déterminantes et non disponibles dans un mandant peuvent être détenues par des membres du cercle familial di-

rect des collaborateurs du cabinet mentionnés à l'al. 1, let. f et g dans le cadre d'un plan de participation du personnel. Les participations financières qui deviennent librement disponibles (y compris les options) doivent être aliénées dès que ceci est réalisable sur le plan pratique.

3 Si une société étrangère contrôle un mandant et que ce mandant est déterminant pour la société, ni le cabinet, ni une société membre du réseau, ni un membre de l'équipe affectée à l'audit, ni un membre de son cercle familial direct n'est en droit de détenir une participation financière directe ou une participation financière indirecte déterminante dans cette société étrangère.

4 Si une société suisse contrôle un mandant, cette règle est aussi applicable, sans prise en compte du caractère déterminant.

5 Ni le cabinet, ni une société membre du réseau, ni un membre de l'équipe d'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit), ni le cercle familial direct de ces personnes, n'est habilité(e) à détenir une participation financière dans une société quand un mandant détient lui aussi une participation financière dans cette même société, sauf:

a. si les participations financières sont insignifiantes pour les personnes précitées; ou
b. si le mandant n'exerce pas d'influence significative sur la société.

Art. 36 Participations financières en raison d'événements externes

1 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), le cabinet, une société membre du réseau ou des membres de l'équipe d'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit) ou des membres de leur cercle familial direct reçoivent une participation financière directe ou une participation financière indirecte déterminante dans un mandant, cette participation financière doit être aliénée immédiatement ou réduite à une participation financière indirecte insignifiante.

2 Si d'autres sociétés et personnes selon l'art. 35 obtiennent de telles participations financières, elles sont tenues de les aliéner dans les plus brefs délais ou de les réduire à une participation financière indirecte insignifiante. Jusqu'au moment de l'aliénation, le cabinet doit prendre toutes les mesures nécessaires pour continuer à préserver son indépendance et son objectivité.

Art. 37 Participations financières – parents proches et personnes entretenant une relation étroite avec des membres de l'équipe d'audit

1 L'indépendance peut être menacée quand des membres de l'équipe d'audit (y compris des personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit) savent que des personnes leur étant proches détiennent une participation financière, directe ou indirecte déterminante, dans un mandant.

2 Si, par exemple, un membre de l'équipe d'audit sait qu'un parent proche ou une autre personne entretenant une relation étroite avec un membre de l'équipe d'audit a des intérêts financiers importants dans ce mandant, le risque qu'il soit porté effectivement ou en apparence préjudice à l'indépendance est élevé. L'ampleur des risques doit être évaluée par le cabinet. Il y a lieu d'envisager des mesures de protection d'une ampleur nécessaire à réduire les menaces à un niveau acceptable.

Art. 38 Relations financières avec des établissements financiers

1 Pour les membres de l'équipe d'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit) et les membres de leur cercle familial direct, les relations financières (comptes bancaires, hypothèques en rapport avec la propriété du logement, découverts bancaires, crédits destinés au financement d'un véhicule automobile ou soldes de cartes de crédit) avec des établissements financiers qui sont des mandants d'audit sont en principe admises, pour autant qu'elles soient effectuées à des conditions conformes au marché et conformes aux règlements internes de l'établissement bancaire, sans autorisation distincte d'une exception à la règle (exception to policy). Cependant, les prêts sans garantie ne sont autorisés que s'ils ne sont pas significatifs.

2 Pour les cabinets et les sociétés qui les contrôlent ou qu'ils contrôlent, les relations financières avec des établissements financiers qui sont des mandants d'audit sont aussi en principe admises, pour autant qu'elles soient effectuées à des conditions conformes au marché et ne soient déterminantes ni pour le mandant, ni pour le cabinet.

3 Pour les autres sociétés membres du réseau, des relations de crédit déterminantes peuvent constituer une menace pour l'indépendance. Pour cette raison, il convient d'examiner si cette menace peut être réduite à un niveau acceptable grâce à des mesures de protection adéquates.

Art. 39 Relations financières avec des mandants d'audit qui ne sont pas des établissements financiers

La souscription et l'octroi de prêts ou de crédits et de transactions similaires (obtention et octroi de garanties ou d'autres sûretés pour des prêts ou crédits) entre des mandants d'audit qui ne sont pas des établissements financiers et les personnes suivantes ne sont pas compatibles avec l'indépendance, à moins que la relation de crédit ne soit insignifiante pour toutes les parties contractantes:

a. le cabinet (y compris les sociétés qui contrôlent le cabinet ou sont contrôlées par cette dernière),
b. les sociétés membres du réseau,
c. les membres de l'équipe d'audit,
d. les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit, et
e. les membres du cercle familial direct des personnes mentionnées aux let. c et d.

2.2.6 Relations commerciales

Art. 40 Intérêts communs avec le mandant[(2)]

1 Un cabinet, une société membre du réseau ou des membres de l'équipe d'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit) ne doivent pas avoir d'intérêts commerciaux communs déterminants et/ou d'intérêts financiers communs déterminants avec un mandant ou avec un membre du conseil d'administration ou de la direction du mandant.

2 Parmi les intérêts communs non autorisés figurent par exemple les participations dans des joint-ventures, des investissements communs, des présences communes sur le marché, des activi-

(2) Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

tés de vente communes, des développements conjoints de produits ou d'autres activités similaires. Les accords par lesquels un cabinet ou une société membre du réseau octroie à un mandant ou reçoit de celui-ci une licence pour des produits ou des prestations peuvent entraîner des relations commerciales étroites.

3 Si la relation commerciale existe entre un membre du cercle familial direct d'un membre de l'équipe affectée à l'audit et le mandant, un membre du conseil d'administration ou un membre de la direction, il convient d'évaluer la menace et de prendre éventuellement des mesures de protection appropriées.

4 L'activité de sponsoring ou des manifestations communes avec le mandant doivent être clarifiées au cas par cas.

5 N'est pas non plus compatible avec le principe d'indépendance la fourniture de prestations d'audit pour des sociétés qui sont contrôlées par le cabinet ou contrôlent ce dernier, ou pour des sociétés membres du réseau.

6 N'est pas non plus compatible avec le principe d'indépendance la fourniture de prestations de révision par un cabinet à un autre cabinet, lequel fournit déjà des prestations d'audit au premier cabinet (audit réciproque).

7 Une relation commerciale concernant une participation du cabinet, d'une société membre du réseau, d'un membre de l'équipe d'audit ou d'une personne du cercle familial direct dans une société étroitement contrôlée à laquelle participe également le mandant, un membre de son conseil d'administration ou de sa direction ou un groupe constitué de ces personnes ne met pas en péril l'indépendance:

a. si la relation commerciale est de peu d'importance tant pour le cabinet, les sociétés membres du réseau, le membre de l'équipe d'audit ou les membres du cercle familial direct que pour le mandant;
b. si la participation financière n'est pas significative pour l'investisseur ou le groupe d'investisseurs; et
c. si la participation financière ne donne pas à l'investisseur ou au groupe d'investisseurs la capacité de contrôler la société étroitement contrôlée.

Art. 41 Contrats à des conditions non conformes au marché[(3)]

La conclusion d'un contrat avec le mandant à des conditions non conformes au marché n'est pas compatible avec l'indépendance. Une condition non conforme au marché est par exemple l'octroi de rabais inhabituels. En revanche, l'achat de biens et de services, y compris de licences de technologie, dans le cadre du domaine d'activité du mandant par le cabinet, une société membre du réseau, un membre de l'équipe d'audit (y compris des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit) ou un membre du cercle familial direct d'un membre de l'équipe affectée à l'audit à des conditions conformes au marché ne constitue en principe pas une menace pour l'indépendance. De telles transactions peuvent néanmoins, en raison de leur type et de leur ampleur, engendrer des menaces liées aux intérêts personnels. Les conséquences de telles menaces doivent être évaluées au cas par cas.

---

(3) Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

2.2.7 Relations familiales et personnelles

Art. 42 Membres du cercle familial direct

1 Il y a incompatibilité avec l'indépendance lorsque des membres du cercle familial direct de personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit, du réviseur responsable ou des autres membres de l'équipe d'audit:

a. sont des membres du conseil d'administration du mandant ou exercent chez lui une activité de direction;
b. sont des employés du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers dudit mandant.

2 Il convient alors d'exclure les collaborateurs concernés de l'équipe d'audit ou du cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit. Si cela n'est pas possible, il convient de se démettre de la mission d'audit.

3 L'indépendance peut par ailleurs être menacée lorsque des membres du cercle familial direct du réviseur responsable, des autres membres de l'équipe affectée à l'audit et des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit entretiennent une autre relation de travail avec le mandant. L'ampleur des risques doit être évaluée par le cabinet; si les risques sont autres que manifestement insignifiants, il y a lieu d'envisager des mesures de protection d'une ampleur nécessaire à les réduire à un niveau acceptable.

4 Une mesure de protection consiste à répartir les tâches au sein de l'équipe affectée à l'audit, de sorte que les membres concernés ne soient pas appelés à évaluer des faits relevant de la responsabilité des membres du cercle familial direct. Cette mesure ne peut être mise en œuvre si le réviseur responsable est concerné (voir notamment art. 44).

Art. 43 Personnes proches

1 Il y a menace pour l'indépendance lorsque des parents proches du réviseur responsable, des autres membres de l'équipe d'audit ou des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit:

a. sont des membres du conseil d'administration ou exercent chez le mandant une activité de direction;
b. sont des employés du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers dudit mandant.

2 L'indépendance est par ailleurs menacée lorsque le réviseur responsable, les autres membres de l'équipe affectée à l'audit ou des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit entretiennent une relation étroite avec une personne visée à la let. a ou b.

3 Ainsi, si un parent proche ou une autre personne entretenant une relation étroite avec un membre de l'équipe d'audit assume auprès du mandant une fonction dirigeante ou une fonction qui lui permet 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, l'indépendance est compromise, du moins en apparence.

4 L'ampleur des risques doit être évaluée par le cabinet; si les risques sont autres que manifestement insignifiants, il y a lieu d'envisager des mesures de protection d'une ampleur nécessaire à les réduire à un niveau acceptable. Aucune mesure de protection ne peut être prise en cas de relation étroite avec le réviseur responsable (voir art. 44).

5 Parmi les mesures de protection envisageables figurent:
a. le retrait des collaborateurs concernés de l'équipe d'audit ou du cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit;
b. la répartition des tâches au sein de l'équipe affectée à l'audit, de sorte que les collaborateurs concernés ne soient pas appelés à évaluer des faits relevant de la responsabilité des parents proches ou des personnes entretenant une relation étroite.

Art. 44 Relation étroite du réviseur responsable

Concernant les prestations d'audit soumises à l'art. 728 CO, le réviseur responsable ne doit pas non plus entretenir de relations étroites avec l'un des membres du conseil d'administration, une autre personne ayant des fonctions décisionnelles ou un actionnaire important du mandant.

Art. 45 Autres relations de parenté ou personnelles avec des collaborateurs du cabinet

1 Une menace pour l'indépendance peut être générée pour d'autres relations de parenté ou personnelles entre des partenaires ou des collaborateurs du cabinet et des personnes qui:
a. sont des membres du conseil d'administration ou exercent chez le mandant une activité de direction; ou
b. sont des employés du mandant dans une fonction pouvant exercer une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers dudit mandant.

2 L'élément déterminant pour l'appréciation d'une relation est l'évaluation des circonstances telle qu'elle serait effectuée par un tiers.

2.2.8 Relations de travail

Art. 46 Menace pour l'indépendance liée au passage d'un collaborateur du cabinet au mandant et vice-versa

Dans le cas où un collaborateur d'un cabinet rejoint l'un de ses mandants d'audit, ou vice-versa, il peut en résulter des menaces pour l'indépendance de l'auditeur. Un tel passage ne peut être évité. Toutefois les risques peuvent être fortement réduits ou supprimés grâce à des mesures appropriées.

Art. 47 Passage d'un collaborateur du mandant au cabinet – principe

Si des cadres dirigeants d'un mandant ou des collaborateurs d'un mandant qui, de par leur fonction, exerçaient une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers de ce mandant rejoignent un cabinet, il est interdit à ces collaborateurs du cabinet de fournir à ce mandant des prestations d'audit pendant la période couverte par l'attestation d'audit.

PIE

Art. 48 Passage d'un collaborateur du mandant au cabinet – mandants d'audit qui sont des sociétés d'intérêt public

1 Lorsqu'une personne ayant exercé des fonctions décisionnelles ou dirigeantes en matière d'établissement des comptes au sein d'une société d'intérêt public 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 fonction de cette personne auprès de son nouvel employeur (art. 11, al. 1, let. b, LSR).

2 Sont considérées comme des personnes exerçant des fonctions décisionnelles dans une société 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. Sont notamment considérés comme des personnes collaborant à l'établissement des comptes et exerçant des fonctions dirigeantes en matière d'établissement des comptes au sein d'une société le comptable en chef et le contrôleur en chef.

3 Lorsqu'une personne qui a collaboré à l'établissement des comptes au sein d'une société d'intérêt public 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 fonction auprès de son nouvel employeur (art. 11, al. 1, let. c, LSR).

4 Sont considérées comme des personnes collaborant à l'établissement des comptes d'une société (selon l'art. 11, al. 1, let. c, LSR) les personnes qui sont en mesure d'exercer ou exerçant effectivement une influence significative sur l'établissement des états financiers. Il est supposé que les personnes qui sont principalement responsables de fournir une contribution déterminante à l'établissement des états financiers collaborent à la présentation des comptes.

Art. 49 Incompatibilité de fonctions de direction ou de décision chez un mandant

Le cabinet, les membres de l'équipe affectée à l'audit, les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit, ainsi que les personnes leur étant proches et tous les autres collaborateurs du cabinet ou de la société membre du réseau n'assument aucune fonction de direction ou de décision auprès d'un mandant pendant la durée de la mission d'audit.

Art. 50 Passage du cabinet au mandant

1 L'objectivité du cabinet risque également d'être menacée quand un membre de l'équipe d'audit ou un partenaire du cabinet ou d'une société membre du réseau prévoit d'entrer au service du mandant.

2 Tous les membres de l'équipe d'audit (y compris des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit) doivent être avisés par le cabinet qu'ils ont l'obligation d'annoncer au cabinet toute intention de rejoindre un mandant pour lequel des prestations d'audit sont fournies.

3 Le cabinet prend les mesures de protection nécessaires et retire par exemple le collaborateur concerné de l'équipe d'audit ou contrôle les constatations significatives pour la prestation d'audit rapportées par ce collaborateur.

PIE

Art. 51 Relations de travail dans les sociétés d'intérêt public

1 Une société d'intérêt public ne peut s'adjoindre les services de personnes, que ce soit avec un statut d'employé ou sur la base d'une mission, 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 LSR).

2 Les réviseurs responsables sont considérés comme des personnes qui ont dirigé des prestations d'audit dans le cabinet. Sont considérées comme des personnes exerçant des fonctions dé-

cisionnelles dans un cabinet les membres du conseil d'administration et de la direction, ainsi que les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit.

3 En outre, une société d'intérêt public ne peut s'adjoindre les services d'un autre réviseur clé qui:

a. fait partie du conseil d'administration ou de la direction; ou
b. est un employé dans une fonction pouvant exercer une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers du mandant.

4 Une activité dans les fonctions citées est néanmoins possible si le mandant a établi, avant le transfert, des états financiers audités sur une période d'au moins douze mois et si l'employé n'a pas été membre de l'équipe d'audit lors de cet audit.

5 Si la condition précitée concernant les autres réviseurs clés ne peut être remplie en raison d'un regroupement d'entreprises, les différents aspects et circonstances doivent être évalués et discutés avec le mandant.

Art. 52 Restrictions applicables aux anciens partenaires ou membres de l'équipe d'audit

Lorsque, après son entrée en fonction, un partenaire ou un membre de l'équipe d'audit:

a. est un membre du conseil d'administration ou exerce chez le mandant une activité de direction; ou
b. est un employé du mandant dans une fonction pouvant exercer une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers dudit mandant,

cette personne, après son entrée en fonction,

a. n'est pas autorisée à percevoir des prestations ou des paiements (qui n'ont pas été préalablement fixés) du cabinet. Le montant dû à la personne concernée ne doit pas non plus être d'une importance telle que cela puisse constituer une menace pour l'indépendance du cabinet; et
b. n'est plus autorisée à participer aux activités commerciales du cabinet ou de la société membre du réseau.

2.2.9 Location de personnel

Art. 53 Mise à disposition temporaire de personnel

Un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas autorisé(e) à mettre du personnel à titre temporaire à la disposition du mandant, sauf dans les cas suivants:

a. ce soutien s'étend sur une courte période;
b. le personnel n'exerce pas d'activités de direction et le mandant s'engage à instruire le personnel aux activités respectives et à le surveiller;
c. des mesures de protection sont prises afin d'éliminer les menaces éventuelles pesant sur l'indépendance ou de les réduire à un niveau acceptable; et
d. le personnel ne fournit pas de prestations que le cabinet ou la société membre du réseau ne serait pas autorisé(e) à fournir.

2.2.10 Longues relations entre des collaborateurs et un mandant (y compris rotation de partenaires)

Art. 54 Activités à long terme pour un mandant

1 Le cabinet s'assurera que les liens entre les personnes participant à l'audit et le mandant ne deviennent pas si étroits que ceci pourrait donner l'impression que l'objectivité et l'indépendance de l'auditeur sont menacées ou entravées.

2 Dans le cadre de l'évaluation des menaces résultant de longues relations entre une personne et un mandant, un cabinet doit en particulier tenir compte des rôles exercés et de leur durée.

3 Si un cabinet décide que la menace pour l'indépendance ne peut être éliminée qu'en retirant de l'équipe d'audit la personne concernée, il doit déterminer une période appropriée au cours de laquelle la personne ne doit pas:

a. être membre de l'équipe d'audit;
b. assurer le contrôle qualité de la mission d'audit; et
c. exercer d'influence directe sur le résultat de l'audit.

Art. 55 Contrôle ordinaire

1 En matière de contrôle ordinaire, la personne qui dirige la révision peut exercer cette mission pendant sept ans au plus. La période de viduité est de trois ans. Elle ne peut reprendre la même mission qu'après une interruption de trois ans (cooling-off period).

2 Selon les prescriptions légales, l'obligation de rotation concerne exclusivement le contrôle ordinaire ou, si cela est prévu, les révisions conformément aux lois spéciales. Elle s'applique exclusivement au réviseur responsable et non pas au second signataire de l'attestation d'audit.

PIE

Art. 56 Contrôle ordinaire – sociétés d'intérêt public

1 En cas de contrôle ordinaire de sociétés d'intérêt public, les obligations de rotation au bout de sept ans s'appliquent à tous les réviseurs clés, à savoir:

a. le réviseur responsable;
b. le responsable de la revue du contrôle qualité de la mission; et
c. les autres réviseurs clés.

2 L'intégralité de la période au cours de laquelle une personne assume une fonction quelconque de réviseur clé pour un mandant est déterminante pour le calcul du délai de rotation de sept ans. Le délai de rotation ne recommence pas après une interruption, à moins qu'il ne corresponde à au moins la «période de viduité» ci-après.

3 La période de viduité est:

a. pour le réviseur responsable, de cinq années consécutives;
b. pour le responsable de la revue du contrôle qualité de la mission, de trois années consécutives;
c. pour les autres réviseurs clés, de deux années consécutives.

4 En dérogation à l'al. 1, les réviseurs clés dont la continuité est capitale pour la bonne qualité de l'audit peuvent, dans de rares cas, exercer leur activité pendant une année supplémentaire, en raison d'événements imprévus (comme une maladie grave) sur lesquelles le cabinet n'a aucune influence et en accord avec le conseil d'administration du mandant, dans la mesure où la menace

pour l'indépendance peut être éliminée ou réduite à un niveau acceptable. Cette exception ne peut être appliquée au réviseur responsable.

5 Lorsqu'un mandant devient une société d'intérêt public, les années effectuées en tant que réviseur clé sont prises en compte dans le calcul du délai de rotation.

6 Si un réviseur clé a assumé ce rôle pendant six ans ou plus, il peut exercer cette fonction, avec le consentement du conseil d'administration du mandant, pendant deux années supplémentaires au maximum avant la période de viduité. Cette exception ne peut être appliquée au réviseur responsable.

7 Si la personne a exercé diverses fonctions de réviseur clé et de réviseur responsable pendant quatre années cumulées ou plus, la période de viduité est alors de cinq années consécutives.

8 Cette période est de trois années consécutives si la personne a exercé diverses fonctions de réviseur clé et de responsable de la revue du contrôle qualité de la mission pendant quatre années cumulées ou plus au total.

9 Si une personne a exercé aussi bien la fonction de réviseur responsable que celle de responsable de la revue du contrôle qualité de la mission pendant quatre années cumulées ou plus, la période de viduité est alors:

a. de cinq années consécutives si la personne a assumé le rôle de réviseur responsable pendant trois années ou plus; ou
b. de trois années consécutives pour les autres combinaisons.

10 Si la personne a exercé la fonction de réviseur clé dans d'autres combinaisons, la période de viduité est de deux années consécutives.

11 Pour déterminer le nombre d'années pendant lesquelles une personne a exercé la fonction de réviseur clé, la durée de la relation doit inclure la durée pendant laquelle la personne a assumé le rôle de réviseur clé pour ce mandant dans un cabinet antérieur.

PIE

Art. 57 Restrictions pendant la période de viduité – sociétés d'intérêt public

1 La personne concernée ne peut plus exercer d'influence sur les prestations d'audit pendant la période de viduité, que ce soit avec un statut d'employé ou sur la base d'une mission. Concernant les sociétés d'intérêt public, il est également interdit à cette personne d'entretenir des contacts fréquents et importants avec la direction ou le conseil d'administration du mandant concerné (par exemple en fournissant des prestations importantes autres que d'audit, en assumant la coordination de services professionnels ou en supervisant les relations avec les clients).

2 Ces dispositions n'empêchent pas la personne concernée d'assumer un rôle de dirigeant au sein du cabinet ou d'une société membre du réseau.

2.3 Audit des états financiers consolidés[4]

2.3.1 Champ d'application

Art. 58 Champ d'application matériel

1 Les règles d'indépendance énoncées dans l'ISA-CH 600 (Revised) ou d'autres normes d'audit pour l'audit des comptes consolidés équivalentes à l'ISA-CH 600 (Revised) sont concrétisées au chiffre 2.3.

2.3.2 Communication entre la société d'audit des comptes consolidés et la société d'audit d'un composant

Art. 59 Information sur les règles d'indépendance pertinentes

1 L'auditeur responsable doit informer la société d'audit d'un composant sur les règles d'indépendance pertinentes applicables compte tenu de la nature et des conditions du mandat d'audit des comptes consolidés.

2 Les informations suivantes doivent par exemple être communiquées à ce titre:

a. Si le mandant d'audit des comptes consolidés concerne une entreprise d'intérêt public;
b. Les sociétés apparentées ou les autres composants du mandant d'audit des comptes consolidés auxquels les règles d'indépendance s'appliquent;
c. La période durant laquelle la société d'audit d'un composant doit être indépendante;
d. Si un partenaire d'audit d'un composant est un auditeur responsable de l'audit des comptes consolidés.

Art. 60 Confirmation du respect des règles d'indépendance pertinentes

1 L'auditeur responsable demande à la société d'audit d'un composant de confirmer qu'elle respecte les règles d'indépendance pertinentes.

2 Cette demande couvre:

a. toutes les questions d'indépendance qui requièrent une capacité de jugement importante; et
b. l'appréciation de la société d'audit d'un composant quant au fait que la menace pour son indépendance n'excède pas un niveau raisonnable au regard de ces questions, ainsi que les motifs de cette appréciation.

2.3.3 Règles d'indépendance applicables aux particuliers et aux sociétés participant à l'audit des comptes consolidés

Art. 61 Membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe qui exercent des fonctions au sein de ou qui sont mandatés par la société d'audit des comptes consolidés ou une société membre du réseau ainsi que les membres de la «chain of command» et les membres de leur cercle familial direct doivent, conformément aux exigences applicables à l'équipe affectée à l'audit, être indépendants du mandant d'audit des comptes consolidés.

[4] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 25 septembre 2024.

Art. 62 Société d'audit d'un composant non membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés

1 Les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe qui exercent leurs fonctions pour ou sont mandatées par une société d'audit d'un composant non membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés doivent, conformément aux règles applicables à l'équipe affectée à l'audit, être indépendants:

a. du mandant d'audit d'un composant;
b. de la société pour laquelle la société d'audit exprime une opinion sur les états financiers consolidés; et
c. de toute société sur laquelle la société du groupe visée à la let. b a un contrôle direct ou indirect, dans la mesure où cette entreprise a un contrôle direct ou indirect sur le mandant d'audit d'un composant.

2 Les autres composants ainsi que les sociétés apparentées au sein du mandant d'audit des comptes consolidés doivent informer la société d'audit d'un composant de toute relation ou condition dont ils savent ou ont des raisons de penser qu'elle pourrait compromettre leur indépendance dans le cadre de l'audit des comptes consolidés.

3 À titre d'exemple:

a. Une participation financière directe ou indirecte déterminante dans une société qui exerce un contrôle sur le mandant d'audit des comptes consolidés, si ce dernier est significatif pour cette société.
b. Une relation d'affaires importante ou qui comprend un intérêt financier significatif.
c. Les membres du cercle familial direct qui:
   (i) sont des membres du conseil d'administration d'une société du groupe ou exercent une activité de direction dans cette société;
   (ii) sont des employés d'une société du groupe dans une fonction exerçant une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers de ladite société du groupe.
d. Les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe qui:
   (i) sont actuellement ou étaient il y a peu des membres du conseil d'administration d'une société du groupe ou exercent ou exerçaient une activité de direction dans cette société;
   (ii) sont ou étaient des employés d'une société du groupe dans une fonction exerçant une influence significative sur la comptabilité ou l'établissement des états financiers de ladite société du groupe.

4 Après la réception de la communication selon l'al. 2, la société d'audit d'un composant évalue et remédie aux menaces pour d'indépendance découlant de la relation ou de la situation de la personne.

Art. 63 Sociétés d'audit des comptes consolidés

Conformément aux exigences de cette partie applicables à la société d'audit, les sociétés d'audit des comptes consolidés doivent être indépendantes du mandant d'audit des comptes consolidés.

Art. 64 Sociétés membres du réseau

Conformément aux exigences de cette partie applicables aux sociétés membres du réseau, les sociétés membres du réseau doivent être indépendantes du mandant d'audit des comptes consolidés.

Art. 65 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – principe pour tous les mandants d'audit des comptes consolidés

1 Une société d'audit d'un composant non membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés doit:

a. être indépendante du mandant d'audit d'un composant, conformément aux exigences de cette partie applicables à tous les mandants d'audit, et
b. respecter les dispositions du chiffre 2.2.5 concernant les intérêts financiers et les relations avec le mandant d'audit des comptes consolidés.

2 Toute autre relation ou situation où il y a des raisons de penser que l'indépendance dans le cadre de l'audit des comptes consolidés pourrait être compromise, doivent être prise en compte.

3 Toute relation ou situation où il y a des raisons de penser que l'indépendance de l'une des sociétés du réseau, – au regard du mandant d'audit d'un composant ou du mandant d'audit des comptes consolidés –, pourrait être compromise, doivent être prise en compte.

Art. 66 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – période durant laquelle les exigences d'indépendance doivent être respectées – pour tous les mandants d'audit des comptes consolidés

En ce qui concerne l'audit des comptes consolidés, les exigences de l'art. 14 s'appliquent aux états financiers du mandant d'audit des comptes consolidés ainsi qu'au rapport d'audit des comptes consolidés.

Non PIE

Art. 67 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – mandants d'audit de comptes consolidés qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public

Si le mandant d'audit n'est pas une société d'intérêt public, la société d'audit d'un composant non membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés doit, conformément aux exigences de cette partie qui s'appliquent aux mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public, être indépendante du mandant d'audit d'un composant.

PIE

Art. 68 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – prestations autres que des prestations d'assurance (autres prestations) pour des sociétés d'intérêt public

1 Si le mandant d'audit est une société d'intérêt public, la société d'audit d'un composant non membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés doit, conformément aux exigences applicables aux mandants d'audit qui sont des sociétés d'intérêt public, être indépendante du mandant d'audit d'un composant pour les prestations autres que des prestations d'assurance conformément au chiffre 2.4.

2 Cela exclut les exigences de l'art. 80.

2.3.4 Auditeur responsable

Art. 69 Désignation d'un auditeur responsable pour les comptes consolidés

1 L'auditeur responsable de l'audit des comptes consolidés détermine si un partenaire d'audit qui effectue les travaux d'audit pour un mandant d'audit d'un composant aux fins de l'audit des comptes consolidés est un auditeur responsable pour l'audit des comptes consolidés.

2 Si c'est le cas, l'auditeur responsable doit:
a. lui communiquer cette décision; et
b. lui indiquer quelles exigences s'appliquent en matière d'indépendance personnelle.

2.3.5 Modifications au niveau des mandants d'audit d'un composant

Art. 70 Modifications au niveau des mandants d'audit d'un composant

Les dispositions de l'art. 17 s'appliquent par analogie.

2.3.6 Infractions aux règles d'indépendance commises par une société d'audit d'un composant

Art. 71 Mesures en cas d'infractions aux dispositions en matière d'indépendance

1 Les dispositions de l'art. 19 sont applicables par analogie aux infractions constatées contre les dispositions en matière d'indépendance commises par la société d'audit d'un composant (aussi bien par une société membre du réseau que par une autre société). L'auditeur responsable de la société d'audit des comptes consolidés doit par ailleurs être informé des infractions.

2 L'auditeur responsable doit évaluer l'infraction du point de vue de l'audit des comptes consolidés, prendre les mesures nécessaires (notamment apprécier l'utilité des travaux de la société d'audit d'un composant) et informer le conseil d'administration du mandant d'audit des comptes consolidés.

2.4 Prestations autres que des prestations d'assurance pour un mandant ou de review («autres prestations»)

2.4.1 Principes généraux

Art. 72 Autres prestations fournies à des mandants d'audit – principe[(5)]

1 La fourniture d'autres prestations pour le compte du mandant est en principe autorisée, à condition qu'il ne puisse en résulter de situations menaçant l'indépendance. Avant qu'un cabinet ou une société membre du réseau ne fournisse de telles autres prestations, il ou elle vérifie si elles auraient un impact sur l'indépendance.

2 L'expérience a démontré que, compte tenu du large éventail des situations envisageables, il n'est ni possible ni approprié de dresser une liste de toutes les situations où la fourniture simultanée de prestations d'audit et d'autres prestations au mandant ne sont pas compatibles. Les cabinets sont tenus d'appliquer le cadre conceptuel décrit à l'art. 9.

3 Les exigences conformément au chiffre 2.4 s'appliquent également lorsqu'un cabinet ou une société membre du réseau
a) met en œuvre une technologie permettant la fourniture de prestations autres que celles d'assurance pour un mandant; ou
b) met à disposition, vend, revend une technologie ou octroie une licence pour celle-ci, entraînant la fourniture de prestations autres que des prestations d'assurance:
(i) pour un mandant; ou

(5) Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

(ii) pour une entreprise qui fournit des prestations pour le mandant du cabinet ou de la société membre du réseau en utilisant la présente technologie.

Art. 73 Catégories de menaces pour l'indépendance et facteurs d'évaluation du niveau de menaces liées à d'autres prestations[6]

1 Concernant la fourniture de prestations autres que d'audit au mandant, des menaces pour l'indépendance peuvent être générées en particulier dans les catégories suivantes:

a. menace pour l'indépendance liée à l'autorévision;
b. menace de l'indépendance liée à la représentation des intérêts.

2 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de menaces pour l'indépendance liées à la fourniture d'une autre prestation à un mandant figurent:

a. la nature, la portée et la finalité de la prestation;
b. la mesure dans laquelle le résultat de la prestation a une incidence significative sur les états financiers pour lesquels le cabinet remet une attestation d'audit;
c. la dépendance du mandant envers la prestation, y compris la fréquence de fourniture de celle-ci;
d. le niveau d'expertise de la direction et des collaborateurs du mandant en ce qui concerne le type de prestation fournie;
e. le degré d'implication du client dans la détermination des évaluations déterminantes;
f. la façon dont la prestation est fournie (p.ex. personnel à prendre en considération et bureau de ce dernier);
g. les honoraires en rapport avec la fourniture de la prestation autre que d'audit.

3 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 sont incompatibles avec l'indépendance lors d'un contrôle ordinaire; ce principe est précisé dans les dispositions ci-après.

Art. 74 Incompatibilité d'activités de direction[7]

1 Le cabinet et les sociétés membres du réseau n'assument aucune responsabilité de direction d'un mandant.

2 Déterminer si une activité, indépendamment du type ou de l'étendue de l'utilisation de la technologie, relève d'une responsabilité de direction dépend des circonstances concrètes. Parmi les activités considérées comme des activités de direction figurent:

a. la définition des politiques et des orientations stratégiques;
b. l'embauche ou le licenciement de collaborateurs;
c. la gestion ou la prise de la responsabilité des actions des collaborateurs en relation avec leur travail pour le mandant;
d. l'autorisation des transactions;
e. la gestion de comptes bancaires ou d'investissements;

[6] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.
[7] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

f. le choix des recommandations du cabinet, de la société membre du réseau ou d'autres tiers devant être appliquées;
g. l'établissement de rapports au conseil d'administration pour le compte de la direction;
h. la prise de la responsabilité pour:
   (i) l'établissement des états financiers;
   (ii) la planification, la mise en œuvre, la supervision et le maintien d'un SCI pertinent et adéquat.

3 La fourniture de conseils et de recommandations à titre d'assistance de la direction d'un mandant ne relève pas d'une responsabilité de direction.

4 Pour éviter d'assumer une responsabilité de direction lors de la fourniture de prestations autres que d'audit pour un mandant, le cabinet doit être convaincu que la direction émet tous les jugements et toutes les décisions relevant de sa propre responsabilité.

5 Le cabinet acquiert la conviction que la direction du mandant:
a. désigne une personne possédant les compétences, connaissances et expériences appropriées pour être responsable des décisions du mandant et superviser les prestations. Une telle personne, de préférence au sein de la direction, comprend:
   (i) l'objectif, la nature et les résultats des prestations; et
   (ii) les responsabilités respectives du mandant et du cabinet ou de son réseau.
   Toutefois, la personne n'est pas obligée de posséder l'expertise pour exécuter ou réexécuter la prestation.
b. supervise les prestations et évalue l'adéquation des résultats des prestations fournies au profit du client;
c. assume la responsabilité des mesures à prendre éventuellement en raison des résultats des prestations.

Art. 75 Caractère significatif des autres prestations

Si la présente directive interdit expressément la fourniture d'une prestation autre que d'audit à un mandant, il n'est pas permis à un cabinet ou à une société membre du réseau de fournir cette prestation, indépendamment du caractère significatif du résultat de la prestation en rapport avec les états financiers pour lesquels le cabinet émet un rapport.

Art. 76 Effet combiné

Lorsque plusieurs prestations sont fournies à un mandant, leur effet combiné doit être considéré.

Art. 77 Menaces pour l'indépendance liée à l'autorévision – principe

1 La fourniture d'une prestation autre que d'audit peut constituer une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision dans les situations où le cabinet remet un rapport, à savoir
a. lorsque les résultats de l'autre prestation deviennent partie intégrante de la présentation des comptes, des contrôles internes ou des montants inscrits dans les états financiers, ou ont une influence sur ces éléments;
b. lorsque l'équipe d'audit apprécie toutes les évaluations et activités du cabinet ou de la société membre du réseau dans le cadre de la fourniture de la prestation autre que d'audit, ou se fie à ces évaluations et activités.

2 En cas de constatation d'une telle menace liée à l'autorévision, le cabinet doit appliquer le cadre conceptuel (art. 9) afin d'évaluer la menace et la nécessité de prendre des mesures de protection éventuelles au sens de l'art. 79.

PIE

Art. 78 Menaces pour l'indépendance liée à l'autorévision – sociétés d'intérêt public

1 Sous réserve de l'al. 2, un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas autorisé(e) à fournir à un mandant qui est une société d'intérêt public une autre prestation lorsque la fourniture de cette prestation risque de constituer une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision. Aucune mesure de protection ne peut être prise dans ce cas.

2 Il est permis de faire des constatations et de donner des recommandations concernant des informations acquises ou des faits survenant au cours de l'audit, à condition que le cabinet n'assume pas de responsabilités de management. De telles constatations ou recommandations peuvent être:

a. un conseil sur des normes ou directives comptables et des obligations de publication pour les états financiers;
b. un conseil sur l'adéquation du contrôle financier et du contrôle de la présentation des comptes et des méthodes qui ont été appliquées lors du calcul des montants indiqués dans les états financiers et de la détermination des informations afférentes;
c. une proposition d'adaptation d'écritures comptables en raison de conclusions d'audit;
d. un examen d'éléments relatifs à des contrôles internes du rapport financier et des processus financiers et la recommandation d'améliorations;
e. une proposition de solution de problèmes de réconciliation de comptes;
f. un conseil en matière de compliance avec les principes de consolidation des comptes.

Art. 79 Gestion des menaces pour l'indépendance et exemples de mesures de protection

1 En fonction de la situation, un cabinet peut prendre des mesures de protection, individuellement ou en association, pour supprimer les menaces pour l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable.

2 Parmi les mesures de protection pouvant être mises en place pour faire face à de telles menaces figurent

a. l'exécution de la prestation par des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit;
b. l'attribution d'une mission de contrôle des travaux d'audit ou de la prestation fournie à un auditeur approprié qui n'a pas participé à la fourniture de la prestation;
c. l'analyse préliminaire du résultat de la prestation par une autorité compétente (comme une autorité fiscale).

3 Il convient d'examiner au cas par cas si une mesure de protection définie suffit pour supprimer la menace ou la réduire à un niveau raisonnable. Si les mesures de protection ne sont pas suffisantes ou pas possibles, le cabinet doit:

a. adapter l'étendue de la prestation autre que d'audit proposée afin de supprimer la menace;
b. refuser de fournir la prestation autre que d'audit ou la terminer, ou
c. mettre fin à la mission d'audit.

PIE

Art. 80 Communication avec le conseil d'administration concernant les autres prestations – sociétés d'intérêt public

1 Avant que l'organe de révision ou une société membre du réseau n'accepte d'une société d'intérêt public une mission relative à une autre prestation pour

a. la société d'intérêt public,
b. une société qui exerce un contrôle direct ou indirect sur cette société,
c. une société qui est contrôlée directement ou indirectement par la société d'intérêt public,

le cabinet doit en informer le conseil d'administration.

2 Le cabinet doit présenter au conseil d'administration:

a. son appréciation de la compatibilité de la prestation autre que d'audit avec les exigences d'indépendance et
b. les informations sous-jacentes concernant l'autre prestation (notamment la nature et l'étendue de la prestation et les honoraires, les éventuelles mesures de protection, l'effet combiné de plusieurs prestations) afin que le conseil d'administration puisse procéder à sa propre évaluation.

3 Si les informations sous-jacentes concernant l'autre prestation sont soumises à une obligation légale ou réglementaire de confidentialité, le cabinet transmet ces informations au conseil d'administration uniquement dans la mesure autorisée.

4 Le conseil d'administration doit approuver l'autre prestation et l'appréciation de la compatibilité avec les exigences d'indépendance.

5 En vue de faciliter le respect de cette exigence, le cabinet peut convenir avec le conseil d'administration d'un processus déterminant les conditions d'une approbation préalable (p.ex. la nature et l'étendue des prestations qui peuvent en principe être fournies, les honoraires et les sociétés couvertes).

PIE

Art. 81 Autres prestations fournies à des mandants qui deviendront des sociétés d'intérêt public

Lorsqu'un mandant devient une société d'intérêt public, toutes les autres prestations qui ne sont pas autorisées pour les sociétés d'intérêt public doivent être terminées avant que le mandant ne devienne une société d'intérêt public, ou dès que ceci est réalisable.

Art. 82 Autres prestations fournies à des sociétés apparentées

Un cabinet ou une société membre du réseau peut assumer des responsabilités de direction ou fournir certaines prestations, qu'il ou elle ne serait normalement pas autorisée à fournir au mandant lui-même, aux sociétés apparentées du mandant suivantes:

a. une société qui exerce un contrôle direct ou indirect sur le mandant;
b. une société ayant un intérêt financier direct envers le mandant, si cette société a une influence déterminante sur le mandant et que l'intérêt porté au mandant est déterminant pour cette société; ou
c. une société qui est sous contrôle commun du mandant;

à condition que toutes les conditions suivantes soient remplies:

(i) ni le cabinet ni une société membre du réseau n'audite les états financiers de la société apparentée;

(ii) ni le cabinet ni une société membre du réseau n'assume de responsabilité de direction, directement ou indirectement, pour la société dont il ou elle audite les états financiers;
(iii) les prestations ne représentent pas une menace liée à l'autorévision car leurs résultats ne seront pas soumis à une procédure d'audit; et
(iv) le cabinet traite les autres menaces qui sont générées par la fourniture de telles prestations et dépassent un niveau acceptable.

2.4.2 Comptabilité[8]

Art. 83 Incompatibilité avec la collaboration à la tenue de la comptabilité du mandant

1 La collaboration du cabinet à la tenue de la comptabilité d'un mandant, qu'elle soit manuelle ou automatisée, n'est pas compatible avec l'indépendance (art. 728, al. 2, ch. 4, CO).

2 Sont en particulier incompatibles les prestations suivantes:
a. la préparation et l'établissement d'états financiers que le cabinet contrôlera;
b. l'établissement de documents comptables utilisés comme base pour les états financiers audités;
c. l'enregistrement de transactions;
d. la tenue de la comptabilité des salaires ou d'autres livres auxiliaires;
e. la résolution de problèmes de réconciliation de comptes;
f. le passage d'états financiers existants à un autre cadre comptable.

2.4.3 Prestations administratives

Art. 84 Principe et exemples

1 La fourniture de prestations administratives à un mandant ne crée généralement pas de menace pour l'indépendance. Les prestations administratives consistent à soutenir les mandants lors de leurs tâches courantes ou mécaniques dans le cadre de leurs opérations courantes. Elles ne nécessitent que peu ou pas de jugement professionnel.

2 Parmi les prestations administratives figurent:
a. les prestations de traitement de texte;
b. la préparation de formulaires administratifs ou légaux soumis à l'approbation du mandant;
c. la soumission de tels formulaires conformément aux instructions du mandant;
d. la surveillance des délais légaux et l'information du mandant sur ces échéances.

2.4.4 Évaluations

Art. 85 Évaluations – principes

1 La fourniture de prestations d'évaluation pour un mandant peut représenter une menace pour l'indépendance. Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de menaces pour l'indépendance liées à l'autorévision ou la représentation des intérêts figurent:
a. l'utilisation et la finalité du rapport d'évaluation;
b. la publication ou non-publication du rapport d'évaluation;

[8] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

c. la mesure dans laquelle la méthode d'évaluation est étayée par la loi ou les prescriptions, par un autre précédent ou par une pratique établie;
d. le degré d'implication du mandant dans la détermination et l'approbation de la méthode d'évaluation et d'autres décisions d'appréciation importantes;
e. le degré de subjectivité des évaluations effectuées selon une norme ou des méthodes établies;
f. l'effet de l'évaluation sur les états financiers;
g. l'étendue et la clarté des informations en rapport avec l'évaluation publiées dans les états financiers;
h. le degré de dépendance d'événements futurs de nature à créer une volatilité importante de l'évaluation concernée.

2 Les limites de la compatibilité de telles prestations avec la mission d'audit découlent des principes généraux énoncés au chiffre 2.4.1 et des dispositions suivantes.

3 Concernant les évaluations destinées à aider le mandant à s'acquitter de ses obligations en matière de déclaration fiscale ou à des fins de planification fiscale, voir art. 88 ss.

Art. 86 Incompatibilité d'évaluations significatives avec un haut degré de subjectivité

S'il est fait appel à un cabinet pour des évaluations (de postes individuels du bilan ou d'entreprises complètes) et que la prestation d'évaluation a des incidences significatives sur les états financiers du mandant et implique un haut degré de subjectivité, les risques en rapport avec le contrôle des propres travaux constituent une menace pour l'objectivité liée à l'autorévision. Pour cette raison, de telles missions ne sont pas compatibles avec l'indépendance.

PIE

Art. 87 Évaluations fournies à des mandants qui sont des sociétés d'intérêt public

1 Lorsque des prestations d'évaluation génèrent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision, un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas autorisé(e) à fournir ces prestations à un mandant qui est une société d'intérêt public. Aucune mesure de protection ne peut être prise dans ce cas.

2 Si les prestations d'évaluation entraînent une menace pour l'indépendance liée à la représentation des intérêts, la prise de mesures de protection est possible (voir art. 79).

2.4.5 Prestations fiscales

Art. 88 Prestations dans le domaine du droit fiscal

1 La fourniture de prestations dans le domaine du droit fiscal pour un mandant peut représenter une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision ou la représentation des intérêts. Parmi les prestations autorisées dans le domaine du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales figurent en particulier:

a. l'aide au mandant à s'acquitter de ses obligations en matière de déclaration fiscale sous forme de rédaction et de compilation d'informations, y compris du montant de la taxe due (généralement sur des formulaires standard), devant être soumises aux autorités fiscales compétentes;

b. la correspondance et la discussion sur les affaires fiscales de mandants avec les autorités fiscales, par exemple la présentation de demandes concernant les décisions anticipées (rulings fiscaux);
c. les calculs fiscaux destinés à l'établissement de la comptabilité;
d. le conseil fiscal p.ex. concernant le traitement de transactions passées dans la déclaration d'impôts, en réponse aux demandes des autorités fiscales, y compris les explications et le support technique pour la procédure choisie, le conseil en matière de TVA);
e. la planification fiscale générale, y compris le développement et l'évaluation de stratégies fiscales;
f. les prestations fiscales avec des évaluations;
g. l'aide à la résolution de litiges fiscaux.

2 Ici encore, les limites de la compatibilité de telles prestations avec la mission d'audit découlent des principes généraux énoncés aux chiffres 2.4.1 et 2.4.4 ainsi que des dispositions suivantes.

Art. 89 Prestations concernant les obligations en matière de déclaration fiscale

En règle générale, les prestations fournies par le cabinet dans le domaine de l'aide aux obligations déclaratives sont en principe compatibles avec les exigences d'indépendance. En effet,

a. les prestations fournies pour l'établissement de déclarations fiscales sont basées sur des informations historiques et comprennent principalement l'analyse et la présentation de telles informations historiques selon le droit fiscal en vigueur, y compris les précédents ou une pratique établie; et
b. les déclarations fiscales sont soumises à des procédures de contrôle et d'autorisation que l'autorité fiscale juge appropriées.

Art. 90 Incompatibilité de calculs fiscaux pour l'établissement de la comptabilité

Pour la réalisation de calculs fiscaux de passifs d'impôt en cours ou différés (ou de créances fiscales) en faveur d'un mandant à des fins d'écritures comptables, les mêmes dispositions s'appliquent que pour la collaboration à la tenue de la comptabilité (art. 83).

Art. 91 Prestations de conseil fiscal et de planification fiscale – principe

1 L'éventail des prestations de conseil fiscal et de planification fiscale est large. Il inclut par exemple le conseil prodigué au client soumis au contrôle en vue d'un aménagement fiscalement efficace de ses affaires ou le conseil dans le cadre de l'application d'une loi ou d'une ordonnance fiscale.

2 Les prestations de conseil fiscal et de planification fiscale fournies par le cabinet ne constituent pas une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision si:

a. le résultat du conseil est accepté par une autorité fiscale ou est basé sur un précédent;
b. il existe une pratique établie;
c. le résultat du conseil repose sur un principe de droit fiscal dont le cabinet est convaincu qu'il s'imposera.

3 Un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas habilité(e) à fournir une prestation fiscale ou à recommander une transaction à un client soumis au contrôle si le but premier de cette prestation ou transaction est l'évasion fiscale, à moins que le cabinet ne soit persuadé que le traitement qu'il préconise s'imposera.

4 N'est pas non plus compatible avec l'indépendance le conseil fiscal dans le cadre duquel sont proposées des structures d'optimisation fiscales comportant d'importants risques, ayant une influence déterminante sur les états financiers du mandant et devant pour cette raison être contrôlées par le cabinet. Les solutions pour lesquelles l'on dispose d'un avis juridique contraignant de la part de l'autorité fiscale compétente ne sont néanmoins pas considérées comme des structures d'optimisation fiscales comportant d'importants risques. Il en va de même pour les solutions qui découlent de la pratique fiscale. Le caractère nouveau d'une solution ne suffit pas à lui seul pour la qualifier de risquée.

PIE

Art. 92 Prestations de conseil fiscal et de planification fiscale – sociétés d'intérêt public

1 Lorsque les prestations de conseil fiscal et de planification fiscale génèrent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision, le cabinet ou la société membre du réseau n'est pas autorisé(e) à fournir ces prestations de conseil fiscal et de planification fiscale à un mandant qui est une société d'intérêt public. Aucune mesure de protection ne peut être prise dans ce cas.

2 Si les prestations de conseil fiscal et de planification fiscale entraînent une menace pour l'indépendance liée à la représentation des intérêts, la prise de mesures de protection est possible (voir art. 79). Parmi les mesures de protection envisageables figurent le recours à des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit ou le consentement d'une autorité fiscale p.ex. présentation de demandes concernant les décisions anticipées).

Art. 93 Évaluations en rapport avec des prestations fiscales – principe

1 S'il est demandé à un cabinet d'effectuer une évaluation pour aider un mandant à s'acquitter de ses obligations en matière de déclaration fiscale ou à des fins de planification fiscale et que le résultat influe les états financiers ou les écritures comptables uniquement en matière d'impôts, cette prestation ne représente pas une menace pour l'indépendance si elle insignifiante ou fait l'objet d'une deuxième vérification externe p.ex. dans le cadre de la déclaration fiscale) par une autorité fiscale ou une institution comparable.

2 Si l'évaluation effectuée à des fins fiscales ne fait pas l'objet d'un contrôle externe et si l'effet est significatif pour les états financiers, les facteurs suivants doivent également être pris en compte pour évaluer le niveau de menaces liées à l'autorévision ou à la représentation des intérêts:

a. la mesure dans laquelle la méthode d'évaluation est étayée par la législation ou la réglementation fiscale, par d'autres précédents ou par une pratique établie;
b. le degré de subjectivité inhérent à l'évaluation;
c la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes.

3 Si l'évaluation effectuée à des fins fiscales a une incidence directe sur les états financiers, les dispositions prévues à l'art. 85 sont applicables.

PIE

Art. 94 Évaluations en rapport avec des prestations fiscales – sociétés d'intérêt public

1 Il n'est pas permis à un cabinet ou une société membre du réseau de fournir à un mandant qui est une société d'intérêt public des évaluations en rapport avec des prestations fiscales si ces prestations représentent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision. Aucune mesure de protection ne peut être prise dans ce cas.

2 Si les prestations en rapport avec des prestations fiscales entraînent une menace pour l'indépendance liée à la représentation des intérêts, la prise de mesures de protection est possible (voir art. 79). Parmi les mesures de protection envisageables pour faire face à une menace liée à la représentation des intérêts figure le recours à des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit ou le consentement d'une autorité fiscale p.ex. la présentation de demandes concernant les décisions anticipées).

Art. 95 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des autorités

Un soutien lors de procédures relatives à des litiges fiscaux peut générer une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision ou à la représentation des intérêts lorsqu'il existe un risque que les résultats aient une influence sur la comptabilité ou sur les états financiers du mandant. Lors de l'évaluation du risque, les facteurs suivants doivent par exemple être pris en compte:

a. le rôle que joue la direction pour la résolution du litige;
b. la question de savoir si le résultat du litige fiscal aura des incidences significatives sur les états financiers;
c. la question de savoir si le cabinet ou une société membre du réseau a prodigué le conseil qui fait l'objet du litige fiscal;
d. la mesure dans laquelle l'affaire est étayée par la législation ou la réglementation fiscale, par d'autres précédents ou par une pratique établie;
e. la question de savoir si la procédure est publique.

PIE

Art. 96 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des autorités – sociétés d'intérêt public

Il n'est pas permis à un cabinet ou une société membre du réseau de fournir à un mandant qui est une société d'intérêt public un soutien dans le cadre de procédures de recours relatives à des litiges fiscaux si ces prestations représentent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision.

Art. 97 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des tribunaux – principe

1 Un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas autorisé(e) à fournir de prestations assurant un soutien en cas de procédures de recours d'un mandant concernant des litiges relevant du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales si:

a. les prestations impliquent de représenter le mandant devant un tribunal; et
b. les montants sont significatifs pour les états financiers audités par le cabinet.

PIE

Art. 98 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des tribunaux – sociétés d'intérêt public

1 Il n'est pas permis à un cabinet ou une société membre du réseau de fournir à un mandant qui est une société d'intérêt public un soutien dans le cadre de procédures de recours relatives à des litiges fiscaux devant les tribunaux si ces prestations représentent une menace pour l'indépendance liée à la représentation des intérêts.

2 Cela n'exclut pas qu'un cabinet ou une société membre du réseau continue à exercer une fonction de conseil se rapportant aux litiges fiscaux traités devant un tribunal, par exemple pour:

a. répondre à des demandes d'informations spécifiques;
b. remettre des rapports factuels ou des attestations sur le travail effectué;
c. aider le mandant à analyser les problèmes fiscaux liés à l'affaire concernée.

2.4.6 Audit interne

Art. 99 Prestations dans le domaine de l'audit interne

1 Lorsqu'un cabinet exécute des prestations d'audit interne, le risque qu'il doive contrôler son propre travail ou qu'il assume une fonction de direction existe, ce qui est incompatible avec le principe d'indépendance. Lors de la fourniture de prestations d'audit interne pour un mandant, le cabinet doit s'assurer que:

a. le mandant désigne un collaborateur approprié et compétent qui rapporte au conseil d'administration et qui:
   (i) réponde à tout moment des prestations d'audit interne; et
   (iI) assume la responsabilité de la conception, de la mise en œuvre et du maintien des contrôles internes concernés;
b. la direction du mandant ou le conseil d'administration examinent, évaluent et approuvent l'étendue, les risques et la fréquence des prestations d'audit interne;
c. la direction du mandant évalue l'adéquation des prestations d'audit interne et les conclusions en résultant;
d. la direction du mandant évalue et détermine les propositions résultant des prestations d'audit interne devant être mises en œuvre et gère le processus de mise en œuvre; et
e. la direction du mandant informe le conseil d'administration des principales constatations et recommandations résultant des prestations d'audit interne.

2 Un cabinet et une société membre du réseau ne peut assumer aucune responsabilité de direction. L'exécution d'une partie importante des activités d'audit interne du mandant augmente la possibilité d'assumer une responsabilité de direction.

3 Parmi les prestations d'audit impliquant des responsabilités de direction interdites en rapport avec l'audit interne figurent:

a. la définition de politiques et d'orientations stratégiques de l'audit interne;
b. l'instruction des employés de l'audit interne et la prise de la responsabilité des actions de ces employés;
c. le choix des recommandations résultant des prestations d'audit interne devant être mises en œuvre;
d. les rapports sur les résultats des prestations d'audit interne à l'attention du conseil d'administration;
e. l'exécution de procédures faisant partie des contrôles internes, telles que l'examen et l'approbation des modifications apportées aux autorisations d'accès des employés;
f. la prise de la responsabilité de la conception, de la mise en œuvre, de la supervision et du maintien des contrôles internes;
g. la réalisation des prestations d'audit interne externalisées, comprenant la totalité ou une partie importante de la fonction d'audit interne.

PIE

Art. 100 Prestations dans le domaine de l'audit interne – sociétés d'intérêt public

1 Un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas autorisé(e) à fournir de prestations d'audit interne à un mandant qui est une société d'intérêt public si ces prestations représentent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision.

2 Parmi les prestations d'audit interne interdites figurent:

a. les contrôles internes en rapport avec la présentation des comptes;
b. les systèmes comptables qui génèrent des informations pour les documents comptables ou les états financiers du mandant devant être audités; ou
c. les montants ou les informations en rapport avec les états financiers du mandant devant être audités.

2.4.7 Technologies de l'information[9]

Art. 101a Prestations en relation avec des systèmes de technologie de l'information

1 Les prestations liées aux systèmes de technologie de l'information (systèmes informatiques) couvrent un large éventail de services, parmi lesquels:

a. la conception ou le développement de systèmes informatiques matériels ou logiciels;
b. l'implémentation de systèmes informatiques, incluant l'installation, la configuration, la connexion d'interfaces ou la personnalisation;
c. l'exploitation, la maintenance, la mise à jour ou la mise à niveau de systèmes informatiques;
d. la collecte ou la sauvegarde de données, ou la gestion, directe ou indirecte, de leur hébergement.

2 Les systèmes informatiques peuvent

a. agréger les données sources;
b. faire partie du système de contrôle interne dans le rapport financier, ou
c. générer des informations qui affectent la comptabilité ou les états financiers, y compris celles publiées dans les états financiers.

Les systèmes informatiques peuvent toutefois également concerner des aspects sans lien avec la comptabilité du mandant, ni avec le système de contrôle interne dans le rapport financier ou les états financiers.

Art. 101b Prestations en relation avec des systèmes comptables

Les prestations en relation avec des systèmes informatiques relatifs à la présentation des comptes (systèmes comptables) qui font partie des contrôles internes ou servent à la collecte d'informations constituant une part importante des documents comptables ou des états financiers du mandant peuvent entraîner une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision ou impliquer l'exercice d'activités de direction qui sont incompatibles avec le principe d'indépendance.

Art. 102 Prise de responsabilités de direction

1 Pour éviter d'assumer une responsabilité de direction, de telles prestations sont uniquement admissibles en combinaison avec les mesures de protection suivantes:

---

[9] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

a. le mandant reconnaît sa responsabilité quant à la mise en place et à la surveillance des contrôles internes;
b. le mandant prend, par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personne(s) compétentes, de préférence issue(s) de la direction, toutes les décisions de gestion relevant de la compétence de la direction concernant la conception, le développement, la mise en œuvre, l'exploitation, la maintenance, la surveillance, la mise à jour et la mise à niveau des systèmes informatiques;
c. le mandant évalue l'adéquation ainsi que les résultats liés à la conception, au développement, à l'implémentation, à l'exploitation, à la maintenance, à la surveillance, à la mise à jour ou à la mise à niveau du système informatique; et
d. le mandant est responsable de l'exploitation du système informatique ainsi que des données utilisées ou générées par ce système.

2 Les exemples qui suivent illustrent les prestations liés aux systèmes informatiques qui impliquent une prise de responsabilités de direction. Il s'agit de cas de figure où un cabinet ou une société membre du réseau:

a. enregistre les données ou gère (directement ou indirectement) l'hébergement des données au nom du mandant. Ces prestations comprennent:
   i. l'unique accès au système informatique financier ou non financier du mandant.
   ii. la conservation ou le stockage de données ou d'enregistrements du mandant, de telle sorte que, sans cette prestation, ces données ou enregistrements seraient incomplets.
   iii. la fourniture de services électroniques de sécurité ou de sauvegarde, tels que les fonctions de continuité des activités (business continuity) ou de reprise d'activité après sinistre (disaster recovery), pour les données ou les enregistrements du mandant.
b. effectue l'exploitation, la maintenance ou la surveillance des systèmes informatiques, du réseau informatique ou du site Internet du mandant.

3 La collecte, la réception, la transmission et la conservation des données mises à disposition par un mandant dans le cadre d'un audit ou pour fournir un service autorisé en faveur de ce mandant ne conduisent pas à une prise de responsabilités de direction.

Art. 103 Menaces possibles pour l'autorévision liés aux systèmes de technologie de l'information – tous les mandants

1 La fourniture de services de systèmes informatiques pour un mandant peut constituer une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision lorsqu'il existe un risque que les résultats de ces services influencent l'audit des états financiers, pour lesquels l'entreprise d'audit émettra une opinion.

2 Lors de l'évaluation du risque d'autorévision, les facteurs suivants doivent par exemple être pris en compte:

a. le type de prestation;
b. le type de systèmes informatiques et la mesure dans laquelle la prestation a une influence sur ou une interaction avec les contrôles internes relatifs à la présentation des comptes, les informations pour les documents comptables ou les états financiers du mandant;
c. le degré de fiabilité accordé au système informatique concerné dans le cadre de l'audit.

3 Exemples de services de systèmes informatiques constituant un risque pour l'autorévision lorsqu'ils font partie de la comptabilité ou du système de contrôle interne pour le rapport financier d'un mandant, ou lorsqu'ils ont une influcence sur ceux-ci:

a. conception, développement, mise en œuvre, exploitation, maintenance, surveillance, mise à jour ou mise à niveau de systèmes informatiques, y compris ceux qui sont en rapport avec la cybersécurité;
b. assistance aux systèmes informatiques d'un mandant, y compris les applications réseau et logicielles;
c. implémentation de logiciels de comptabilité et d'établissement de rapports financiers, indépendamment du fait qu'ils ont été développés par un cabinet ou une société membre du réseau.

Non PIE

Art. 104a Menaces éventuelles liée à l'autorévision en relation avec des systèmes informatiques – mandants qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public

1 Si des prestations concernant l'introduction ou le développement de systèmes informatiques en rapport avec les contrôles internes relatifs à la présentation des comptes ou générant les informations pour les documents comptables ou les états financiers du mandant pour lesquels le cabinet remettra une attestation d'audit sont fournies à un mandant qui n'est pas une société d'intérêt public, une menace liée à l'autorévision peut être créée.

2 Un exemple de mesure de protection contre le risque d'autorévision découlant de la fourniture d'un service de système informatique à un mandant qui n'est pas une société d'intérêt public est le recours à des professionnels qui ne font pas partie de l'équipe d'audit pour fournir le service.

PIE

Art. 104b Menaces liée à l'autorévision en relation avec des systèmes informatiques – sociétés d'intérêt public

Un cabinet n'est pas autorisé à fournir à une société d'intérêt public des prestations qui entraînent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision.

2.4.8 Prestations juridiques

Art. 105 Soutien en cas de litiges – principe

1 Le soutien en cas de litiges peut comprendre des prestations telles que:
a. le soutien pour la gestion et la récupération de documents;
b. la comparution en tant que témoin ou expert;
c. le calcul de dommages prévus ou d'autres montants qui pourraient devenir exigibles ou payables en raison de litiges;
d. des prestations forensiques ou d'examen.

2 Le soutien d'un mandant dans le cadre de litiges peut générer une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision lorsqu'il existe un risque que le résultat ait une influence sur la comptabilité ou sur les états financiers du mandant. De telles prestations peuvent également mener à une représentation inadmissible des intérêts. Lors de l'évaluation du risque, les facteurs suivants doivent par exemple être pris en compte:
a. l'environnement juridique et réglementaire au sein duquel est fournie la prestation;
b. la nature et les particularités de la prestation;
c. la mesure dans laquelle le résultat de la prestation pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers pour lesquels le cabinet remettra un rapport.

PIE

Art. 106 Soutien en cas de litiges – sociétés d'intérêt public

1 Il n'est pas permis à un cabinet ou une société membre du réseau de fournir à un mandant qui est une société d'intérêt public un soutien en cas de litiges si ces prestations représentent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision. Les mesures de protection sont exclues.

2 Si le soutien en cas de litiges entraîne une menace pour l'indépendance liée à la représentation des intérêts, la prise de mesures de protection est possible (voir art. 79).

Art. 107 Témoin ou expert

1 Un collaborateur d'un cabinet ou d'une société membre du réseau peut comparaître devant un tribunal en tant que témoin ou qu'expert.

a. Un témoin est une personne qui dépose devant un tribunal sur la base de ses connaissances directes de faits ou d'événements.
b. Un expert est une personne qui dépose devant un tribunal sur la base de ses connaissances professionnelles et exprime également des opinions sur des faits déterminés.

2 Il n'y a pas de menace pour l'indépendance lorsqu'une personne témoigne dans une affaire concernant un client soumis à l'audit et, dans ce contexte, prend position dans son domaine d'expertise en réponse à une question posée dans le cadre d'un témoignage.

PIE

3 En raison de la menace liée à la représentation des intérêts, un cabinet ou une société membre du réseau ne peut pas intervenir en tant qu'expert pour un client soumis à l'audit qui est une société d'intérêt public, hormis

a. si il ou elle est désignée par un tribunal; ou
b. si l'intervention s'inscrit dans le contexte d'une plainte collective (ou d'une procédure similaire) et:
   (i) les mandants d'audit du cabinet en représentent moins de 20% des participants (en nombre et en valeur);
   (ii) aucun mandant n'en prend la direction; et
   (iii) aucun mandant n'est habilité à déterminer la nature et l'étendue des prestations du cabinet ou les conditions afférentes.

Art. 108 Conseil juridique – principe

1 Le conseil juridique comprend en particulier les domaines du droit des sociétés, du droit du travail et du droit civil en général, par exemple:

a. le conseil en matière de conception de contrats;
b. le soutien d'un client soumis à l'audit pour l'exécution d'une transaction;
c. le soutien au service juridique interne;
d. la due diligence juridique et la restructuration.

2 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de menaces pour l'indépendance liées à l'autorévision ou la représentation des intérêts figurent:

a. le caractère significatif pour les états financiers;
b. la complexité de l'affaire juridique; et
c. le pouvoir discrétionnaire nécessaire pour la fourniture de la prestation.

3 Négocier au nom d'un client soumis à l'audit peut aussi constituer une menace pour l'indépendance liée à la représentation des intérêts ou avoir pour conséquence que le cabinet ou la société membre du réseau assume une responsabilité de direction.

4 Parmi les mesures de protection possibles figurent:

a. l'exécution de la prestation par des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit;
b. l'attribution d'une mission de contrôle des travaux d'audit ou de la prestation fournie à un auditeur approprié qui n'a pas participé à la fourniture de la prestation.

PIE

Art. 109 Conseil juridique – sociétés d'intérêt public

Il n'est pas permis à un cabinet ou une société membre du réseau de fournir à un mandant qui est une société d'intérêt public un conseil juridique si ces prestations représentent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision. Les mesures de protection sont exclues.

Art. 110 Responsables du service juridique (General Counsel)

Un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas habilité(e) à exercer une fonction d'entreprise responsable pour le service juridique (General Counsel) d'un mandant.

Art. 111 Représentation devant un tribunal

Non PIE

Il n'est pas permis à un cabinet ou une société membre du réseau de représenter devant un tribunal un mandant qui n'est pas une société d'intérêt public si les montants concernés sont significatifs pour les états financiers.

Pour des montants insignifiants, figurent parmi les mesures de protection possibles pour faire face à la menace liée à la représentation des intérêts:

a. l'exécution de la prestation par des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit;
b. l'attribution d'une mission de contrôle des travaux d'audit ou de la prestation fournie à un auditeur approprié qui n'a pas participé à la fourniture de la prestation.

PIE

Le cabinet ou la société membre du réseau ne sont pas autorisés à représenter devant un tribunal les clients soumis à l'audit qui sont des sociétés d'intérêt public.

2.4.9 Recrutement

Art. 112 Placement de personnel – principe

1 Les prestations en rapport avec le placement de personnel peuvent compromettre l'indépendance du cabinet. L'étendue des menaces dépend de la position de la personne appelée à être placée auprès du mandant et du type et de l'ampleur de la prestation à fournir. Lors de la fourniture de prestations, un collaborateur compétent du mandant doit prendre toutes les décisions de direction concernant le processus de candidature, notamment pour la sélection des candidats appropriés et la négociation de termes tels que le salaire, le temps de travail et d'autres rémunérations.

2 Un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas habilité(e) à fournir des prestations de placement de personnel à un mandant lorsque ces prestations comprennent les activités suivantes:

a. la recherche et le choix de candidats potentiels;
b. le contrôle des références des candidats potentiels;
c. la recommandation des candidats;

d. le conseil concernant les conditions, la rémunération ou des prestations y afférentes d'un candidat défini,

dans la mesure où ces prestations sont fournies pour les postes suivants:

a. membre du conseil d'administration ou de la direction; ou
b. cadre supérieur dans une fonction pouvant exercer une influence significative sur l'établissement des documents comptables ou sur les états financiers du mandant pour lesquels le cabinet remettra une attestation d'audit.

3 Pour les autres postes, les prestations suivantes n'entraînent en principe pas une menace pour l'indépendance, pour autant que des mesures de protection adéquates soient prises:

a. l'examen des qualifications professionnelles des candidats et le conseil relatif à leur aptitude à occuper le poste concerné;
b. la réalisation d'entretiens d'embauche et le conseil relatif aux qualifications des candidats dans les domaines de la comptabilité financière, de l'administration et du controlling.

2.4.10 Conseil en Corporate Finance

Art. 113 Corporate Finance et activités similaires – principe

1 Le conseil, le soutien ou toute autre fourniture de prestations relevant de la Corporate Finance peuvent conduire à une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision ou à la représentation des intérêts. Ces prestations peuvent être:

a. l'assistance à un mandant pour l'élaboration de stratégies d'entreprise;
b. l'identification des cibles possibles que le mandant doit acquérir;
c. le conseil en matière de transactions d'aliénation;
d. l'assistance lors de transactions de financement;
e. le conseil structurel;
f. le conseil lors de la structuration d'une opération financière ou d'accords de financement.

2 En règle générale, les prestations de due diligence ne portent pas préjudice à l'indépendance du cabinet tant qu'aucune évaluation inadmissible n'y est liée.

Art. 114 Prestations de Corporate Finance illicites

1 Un cabinet ou une société membre du réseau n'est pas habilité(e) à fournir à un mandant des prestations de Corporate Finance qui portent sur la promotion pour le négoce ou la souscription de parts du mandant ou sur le conseil en investissement dans ce domaine lorsque:

a. l'efficacité d'un tel conseil dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers pour lesquels le cabinet remettra une attestation d'audit; et
b. l'équipe d'audit a des doutes justifiés sur le bien-fondé du traitement comptable ou de la présentation comptable en vertu du référentiel comptable déterminant.

2 N'est pas non plus compatible avec l'indépendance la remise d'une «fairness opinion» pour un mandant en rapport avec une transaction devant être approuvée par la Commission des offres publiques d'acquisition (OPA), à moins qu'il ne s'agisse d'une prestation dont le résultat n'a pas d'influence sur ses états financiers.

3 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de telles menaces créées par la fourniture de prestations financières à un mandant figurent:

a. le degré de subjectivité impliqué dans la détermination du traitement approprié du résultat ou des conséquences du conseil financier dans les états financiers;
b. la mesure dans laquelle:
   (i) le résultat du conseil financier affectera directement les montants inscrits dans les états financiers;
   (ii) les montants sont significatifs pour les états financiers.

Non PIE

Art. 115 Corporate Finance et activités similaires – mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public

Parmi les mesures de protection envisageables figurent, pour les mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public:

a. le recours à des collaborateurs spécialisés qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit;
b. l'examen des travaux d'audit exécutés ou des prestations fournies par un examinateur approprié qui n'était pas impliqué dans la fourniture de la prestation.

PIE

Art. 116 Corporate Finance et activités similaires – sociétés d'intérêt public

1 Il n'est pas permis à un cabinet ou une société membre du réseau de fournir à un mandant qui est une société d'intérêt public des prestations financières si ces prestations représentent une menace pour l'indépendance liée à l'autorévision. Aucune mesure de protection ne peut être prise.

2 Parmi les mesures de protection envisageables pour faire face à la menace liée à la représentation des intérêts figurent, dans le contexte de la fourniture de prestations financières, le recours à des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit.

2.4.11 Restriction d'utilisation et de diffusion (mission d'audit et de review)

Art. 117 Rapports sur les états financiers à usage spécifique comportant une restriction d'utilisation et de diffusion

1 Tout cabinet mandaté de remettre un rapport sur des états financiers à usage spécifique comportant une restriction d'utilisation et de diffusion doit en principe se conformer aux exigences de la partie 2. Ces exigences peuvent en partie être modifiées conformément aux dispositions suivantes.

2 Les exigences d'indépendance citées dans la partie 2 peuvent être modifiées selon les prescriptions du présent chiffre, c.-à-d. des art. 118 à 123, si:

a. le cabinet communique aux utilisateurs présumés du rapport les exigences d'indépendance modifiées qu'il convient de respecter lors de la fourniture des prestations; et
b. les utilisateurs présumés du rapport comprennent la finalité et les restrictions du rapport et consentent expressément à l'application des exigences modifiées.

3 Si les utilisateurs présumés sont un groupe d'utilisateurs qui ne peuvent pas être identifiés au moment de la définition des termes du mandant, le cabinet est tenu d'informer ultérieurement ces utilisateurs des exigences en matière d'indépendance qui ont été acceptées par le représentant des utilisateurs.

4 Les exigences mentionnées dans la partie 2 ne peuvent être modifiées que dans le cadre des art. 118 à 123. Le cabinet ne peut appliquer ces modifications lorsqu'un audit est réalisé conformé-

ment aux dispositions légales ou à d'autres prescriptions réglementaires, à moins que l'autorité compétente n'autorise qu'il soit dérogé à ces règles.

PIE

Art. 118 Sociétés d'intérêt public

Le cabinet ne doit pas appliquer les exigences d'indépendance stipulées dans la partie 2 et qui concernent exclusivement les missions d'audit conclues avec des sociétés d'intérêt public.

Art. 119 Société apparentée du mandant

La référence au «mandant» dans la partie 2 n'inclut pas les sociétés lui étant apparentées ou les personnes lui étant proches, à moins qu'une relation ou une circonstance connue de l'équipe d'audit ne soit pertinente pour l'évaluation de l'indépendance.

Art. 120 Réseaux et sociétés membres du réseau

Cependant, lorsque le cabinet sait ou a des raisons de croire que des menaces pesant sur l'indépendance sont créées par les intérêts et les relations d'une société membre du réseau, il doit évaluer chacune de ces menaces de cette nature et prendre les mesures nécessaires pour y faire face.

Art. 121 Intérêts financiers, prêts et garanties, relations commerciales étroites et relations familiales et personnelles

1 Les exigences mentionnées aux chiffres 2.2.3 et 2.2.5 à 2.2.10 sont applicables aux membres de l'équipe d'audit qui sont impliqués dans la fourniture de la prestation d'audit, aux membres de leur famille directe et, le cas échéant, aux membres de leur famille proche.

2 Le cabinet veille à identifier, évaluer et éliminer toute menace pesant sur l'indépendance pour les autres membres de l'équipe d'audit. Sont considérés comme autres membres de l'équipe d'audit les personnes qui prodiguent des conseils sur des questions spécifiques au secteur, des transactions ou des événements techniques ou qui assurent le contrôle qualité de la mission, ainsi que les autres personnes au sein du cabinet susceptibles d'influer directement sur le résultat de l'audit.

3 Le cabinet doit évaluer et éliminer toutes les menaces dont l'équipe d'audit a des raisons de croire qu'elles sont créées par des intérêts financiers de personnes envers le mandant, comme décrit à l'art. 35, al. 1, let. f et g, à l'art. 35, al. 2 et 3 et à l'art. 37.

4 Conformément à l'art. 35, al. 1, let. a, le cabinet ne doit pas détenir d'intérêt financier direct déterminant ou d'intérêt financier indirect déterminant envers le mandant.

Art. 122 Activité chez un mandant

Le cabinet doit évaluer toutes les menaces créées par l'une des relations de travail décrites dans les art. 46 à 52 et les traiter.

Art. 123 Fourniture de prestations autres que des prestations d'audit

Si le cabinet fournit au mandant des prestations autres que des prestations d'audit, il doit se conformer aux prescriptions des chiffres 2.2.1 à 2.2.4 et 2.4, sous réserve des art. 113 à 116.

3 Contrôle restreint

Art. 124 Exigences d'indépendance pour le contrôle restreint

Les dispositions relatives à l'indépendance visées dans la Norme suisse relative au contrôle restreint (NCR) s'appliquent au contrôle restreint.

4 Autres missions d'audit / autres prestations d'assurance (y c. contrôles spéciaux)

4.1 Exigences générales imposées aux autres missions d'audit

4.1.1 Champ d'application et cadre conceptuel

Art. 125 Champ d'application matériel

1 Cette partie s'applique aux missions d'audit qui ne sont ni un audit, ni un examen succinct selon la partie 2, ni un contrôle restreint selon la partie 3 des présentes directives (appelés «missions d'audit» dans cette partie). En font partie:

a. les prestations d'audit prévues par la loi fournies à des mandants d'audit (contrôles spéciaux selon le chiffre 4.2);
b. les missions d'audit prévues par la NAS 950 «Missions d'assurance autres que les missions d'audit ou de review (examen succinct) d'informations financières historiques»;
c. les missions d'audit prévues par la NAS-CH 980 «Principes pour l'audit des systèmes de management de la compliance»;
d. les attestations prévues par la loi ou la réglementation à présenter à des autorités;
e. les missions d'audit concernant des éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'états financiers.

2 Lorsqu'un cabinet exécute à la fois une mission d'audit et un audit ou un examen succinct selon la partie 2 ou la partie 3 pour le même mandant, les exigences citées dans la partie 2 ou la partie 3 restent applicables au cabinet, aux sociétés membres du réseau et aux membres de l'équipe d'audit.

3 Les dispositions citées au chiffre 4.1 doivent également être appliquées de manière exclusive et par analogie aux autres contrôles spéciaux relevant du droit des mandats et qui ne sont pas prescrits par la loi (contrôles volontaires).

Art. 126 Application du cadre conceptuel

Un cabinet est tenu d'appliquer le cadre conceptuel visé par l'art. 9 afin d'identifier les menaces pour l'indépendance, de les évaluer et d'y faire face dans le cadre des missions d'audit.

Art. 127 Prise de responsabilités de direction[10]

1 Le cabinet n'assume aucune responsabilité de direction en rapport avec l'objet de l'audit ou les informations sur l'objet de l'audit d'une mission d'audit pris en charge par le cabinet, indépendamment du type ou de l'étendue de l'utilisation de la technologie.

2 Déterminer si une activité relève d'une responsabilité de direction dépend des circonstances concrètes. Parmi les activités pouvant être considérées comme relevant de la responsabilité de direction figurent:

a. la définition des politiques et des orientations stratégiques;
b. l'embauche ou le licenciement des employés;
c. la gestion ou la prise de la responsabilité des actions des employés en relation avec leur travail pour le mandant;

[10] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

d. l'autorisation des transactions;
e. la gestion des comptes bancaires ou des investissements;
f. le choix des recommandations du cabinet, du membre du réseau ou d'autres tiers devant être mises en œuvre;
g. l'établissement de rapports au conseil d'administration pour le compte de la direction;
h. la prise de la responsabilité pour la planification, la mise en œuvre, la supervision et le fonctionnement du contrôle interne.
i. l'enregistrement de données ou la gestion (directe ou indirecte) de l'hébergement de données qui se réfèrent à l'objet de l'audit ou à l'information relative à l'objet d'un mandat d'audit. Ces prestations comprennent:
   i. l'unique accès aux données ou aux enregistrements, se référant à l'objet d'audit ou à l'information relative à l'objet d'un mandat d'audit;
   ii. la conservation ou le stockage des données ou des enregistrements se référant à l'objet d'audit ou à l'information relative à l'objet d'un mandat d'audit, de telle sorte que les données ou enregistrements du mandant soient autrement incomplets.
   iii. la mise à disposition de services électroniques de sécurité ou de sauvegarde, tels que la continuité des activités ou une fonction de reprise après sinistre, pour des données ou des enregistrements qui se réfèrent à l'objet de l'audit ou aux informations relatives à l'objet d'un mandat d'audit.
j. l'exploitation, la maintenance ou la surveillance des systèmes informatiques, du réseau informatique ou du site Internet du mandant en ce qui concerne l'objet de l'audit ou les informations sur l'objet de l'audit.

3 Exemples d'activités qui ne présentent aucune prise de responsabilité de direction:
a. le conseil et la formulation de recommandations à titre d'assistance de la direction d'un mandant;
b. la collecte, la réception, la transmission et la conservation de données mises à disposition par un mandant dans le cadre d'un mandat d'audit ou pour la fourniture d'une prestation de non-assurance autorisée en la faveur du mandant.

4 Lors de la fourniture d'autres prestations pour un mandant qui se rapportent à l'objet de l'audit ou à des informations sur l'objet de l'audit, le cabinet doit être convaincu que la direction du mandant émet toutes les appréciations et décisions relevant de sa propre responsabilité.

5 La direction du mandant:
a. désigne une personne possédant les compétences, connaissances et expériences appropriées pour être responsable des décisions du mandant et superviser les prestations. Une telle personne, de préférence au sein de la direction, comprend:
   (i) l'objectif, la nature et les résultats des prestations; et
   (ii) les responsabilités respectives du mandant et du cabinet.
   (iii) Toutefois, la personne n'est pas obligée de posséder l'expertise pour exécuter ou réexécuter la prestation.
b. supervise les prestations et évalue l'adéquation des résultats des prestations fournies au profit du client;
c. assume la responsabilité des mesures à prendre éventuellement en raison des résultats des prestations.

Art. 128 Sociétés membres du réseau

Lorsqu'un cabinet a des raisons de croire que des intérêts et relations d'une société membre du réseau créent une menace pour l'indépendance du cabinet, il doit évaluer la menace potentielle pour l'indépendance et y faire face.

Art. 129 Sociétés apparentées

Lorsqu'un cabinet a des raisons de croire qu'une relation avec une société apparentée au mandant crée une menace pour l'indépendance du cabinet, il doit évaluer la menace potentielle pour l'indépendance et y faire face.

Art. 130 Période durant laquelle les exigences d'indépendance doivent être respectées

1 L'indépendance doit être maintenue:

a. pendant la durée de la mission; et
b. pendant la période sous revue qui couvre les informations sur l'objet de l'audit.

2 La période de la mission débute lorsque l'équipe d'audit commence à fournir les prestations d'audit pour la mission concernée. La période de la mission se termine au moment de l'achèvement de la mission, qui coïncide en règle générale avec la date de la remise du rapport.

3 Dans le cas d'une mission d'audit récurrente, la période de la mission prend fin par l'événement, parmi les deux événements ci-après, qui survient le plus tard: i) déclaration de l'une des deux parties que la mission d'audit est achevée, ou ii) achèvement de la dernière mission qui coïncide en règle générale avec la date de la remise du rapport.

4 Si une société devient, pendant ou après la période sous revue à laquelle se réfèrent les informations sur l'objet de l'audit, un mandant auquel le cabinet émet une opinion d'audit, le cabinet doit déterminer si des menaces pesant éventuellement sur l'indépendance sont créées par:

a. des relations financières ou commerciales avec le mandant qui existaient pendant la période à laquelle se réfèrent les informations sur l'objet de l'audit, ou après cette période, mais encore avant l'acceptation de la mission d'audit; ou
b. des prestations qui ont été fournies au préalable pour le mandant.

Art. 131 Nouvelle mission d'audit

Si une autre prestation qui ne serait pas autorisée pendant la durée de la mission n'est pas encore terminée et qu'il n'est pas possible d'achever cette prestation ou d'y mettre fin avant le début des travaux d'audit, le cabinet ne peut accepter la nouvelle mission d'audit que

a. si le cabinet est convaincu que:
   (i) l'autre prestation peut être achevée dans un court délai; ou
   (ii) le client soumis au contrôle a pris des mesures pour transférer la prestation dans un court délai à un autre fournisseur;
b. le cabinet applique, si nécessaire, des mesures de protection pendant la durée de l'autre prestation; et que
c. le cabinet s'entretient sur ce sujet avec (a) la partie qui a mandaté le cabinet, ou (b) le conseil d'administration du client soumis au contrôle.

Art. 132 Mesures en cas d'infractions

1 Si un cabinet constate une infraction aux présentes directives, il doit:

a. terminer, résilier ou supprimer l'intérêt ou la relation à l'origine de l'infraction;
b. évaluer l'importance de l'infraction et son incidence sur l'objectivité du cabinet et sa capacité à établir une attestation d'audit; et
c. apprécier, en fonction de l'importance de l'infraction, s'il convient de mettre fin à la mission d'audit ou s'il est possible de prendre des mesures de protection appropriées.

2 Lors de l'évaluation des menaces pesant sur l'indépendance, il y a également lieu de tenir compte de ce qu'un tiers raisonnable et informé considérerait comme non acceptable.

3 Si le cabinet juge qu'aucune mesure de protection adéquate ne peut être prise, il en informe immédiatement la partie qui mandate ou le conseil d'administration du mandant et prend les mesures nécessaires pour mettre fin à la mission d'audit.

4 Si le cabinet détermine que des mesures de protection adéquates peuvent être prises, il doit en discuter en temps opportun avec le conseil d'administration du mandant.

5 Le cabinet doit documenter:

a. l'infraction;
b. les mesures de protection prises et les raisons pour lesquelles ces mesures répondent de manière appropriée aux conséquences de l'infraction;
c. les principales décisions prises;
d. l'importance de l'infraction et son incidence sur l'objectivité du cabinet et sa capacité à établir une attestation d'audit; et
e. la discussion avec le mandant ou le conseil d'administration.

6 Le cabinet demande le consentement de la partie qui mandate ou du conseil d'administration pour prendre des mesures de protection adéquates. Si la partie qui mandate ou le conseil d'administration refuse de donner son consentement, il convient de mettre fin à la mission d'audit.

4.1.2 Contre-prestation

Art. 133 Montant et type des honoraires en général

Les cabinets évitent qu'il ne soit porté effectivement ou en apparence préjudice à leur indépendance et à leur objectivité (intérêts personnels ou intimidation) en rapport avec le montant ou le type des honoraires qu'ils factureront à un mandant.

Art. 134 Incompatibilité d'honoraires basés sur le résultat pour missions d'audit

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

2 La détermination d'honoraires basés sur le résultat et facturés directement ou indirectement pour des missions d'audit n'est pas compatible avec le principe d'indépendance.

Art. 135 Honoraires basés sur le résultat pour prestations autres que des prestations d'audit

1 Un cabinet ne doit pas facturer, directement ou indirectement, à un mandant des honoraires basés sur le résultat pour une prestation autre qu'une prestation d'audit si le résultat de la prestation autre qu'une prestation d'audit, et donc le montant des honoraires, dépend d'un élément actuel ou futur qui est significatif pour les informations sur l'objet de l'audit.

2 Même si la détermination d'honoraires basés sur le résultat en cas de fourniture de prestations autres que des prestations d'audit vis-à-vis d'un mandant n'est pas exclue, elle pourrait quand même constituer une menace liée aux intérêts personnels.

Art. 136 Honoraires dus

1 Il est possible d'influencer l'étendue des menaces liées aux intérêts personnels lorsque des honoraires dus par un mandant restent dus pendant un laps de temps assez long, en particulier lorsqu'avant la remise de l'attestation d'audit pour la période de la mission suivante, un montant partiel considérable est encore dû. Un autre facteur à considérer est la capacité et la disposition du mandant à payer les honoraires dus.

2 Si un montant partiel considérable est encore dû, le cabinet devrait également examiner:

a. si les honoraires dus ont un caractère de prêt, et
b. si, compte tenu de l'importance des honoraires dus, il est judicieux pour le cabinet de poursuivre la mission d'audit.

Art. 137 Dépendance économique – principe

Dépendre trop fortement d'honoraires versés par un mandant aboutit à une menace liée à l'intérêt personnel du cabinet et peut éventuellement entraîner une restriction réelle ou apparemment perceptible de l'indépendance et de l'objectivité.

4.1.3 Cadeaux et autres avantages

Art. 138 Acceptation de cadeaux et d'avantages

Dans le cadre de leur activité, le cabinet, les membres de l'équipe d'audit et les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit ne sont pas autorisés à accepter ou se faire promettre de la part du mandant des cadeaux ou des avantages particuliers qui dépassent le cadre habituel de la simple attention.

4.1.4 Litiges

Art. 139 Différends juridiques

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

2 Lorsqu'un différend a lieu ou semble probable entre un cabinet et un mandant, cela peut remettre en question l'objectivité du cabinet et sa capacité à établir une attestation d'audit impartiale. Par

ailleurs, l'existence ou la menace d'un tel différend peut amener la direction du mandant à ne pas communiquer toutes les informations nécessaires au cabinet.

3 Si le différend quant à l'estimation des circonstances, telle que la ferait un tiers, menace l'indépendance du cabinet et si cette menace ne peut être réduite à un niveau acceptable par des mesures de protection, cela peut contraindre le cabinet, en son âme et conscience, à se démettre de sa mission. Ceci est en particulier le cas lorsque le mandant lui-même dépose une plainte pour violation des obligations contre le cabinet.

Art. 140 Relations financières

Une relation financière avec un mandant peut constituer une menace pour l'indépendance liée au risque de défense d'intérêts personnels. Les dispositions suivantes régissent les relations financières.

Art. 141 Participations financières directes ou indirectes déterminantes

1 Les participations financières directes ou les participations financières indirectes déterminantes dans un mandant sont interdites. Sont exclues de cette règle les participations indirectes insignifiantes.

2 À titre de référence, une participation financière indirecte dans un mandant est considérée comme déterminante lorsqu'elle dépasse 10% de la fortune nette (ou des fonds propres) de l'investisseur (cabinet ou collaborateurs concernés, y compris les membres de leur cercle familial direct).

Art. 142 Champ d'application des restrictions résultant de participations financières

1 Certaines restrictions résultant de participations financières s'appliquent aux entreprises et personnes suivantes:

a. le cabinet (y compris les sociétés qui sont contrôlées par le cabinet ou contrôlent ce dernier);
b. les membres de l'équipe d'audit;
c. les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit;
d. les membres du cercle familial direct des personnes mentionnées aux let. b et c.

2 Si une société contrôle un mandant et que ce mandant est déterminant pour la société, ni le cabinet, ni une société membre du réseau, ni un membre de l'équipe affectée à l'audit, y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit, ni un membre de son cercle familial direct n'est en droit de détenir une participation financière directe ou une participation indirecte déterminante dans cette société.

Art. 143 Participations financières en raison d'événements externes

1 Si, en raison d'un événement externe (tel un héritage, une donation ou par suite d'une prise de contrôle d'une entreprise ou d'un autre événement), le cabinet, une société membre du réseau ou des membres de l'équipe d'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit) ou des membres de leur cercle familial direct reçoivent une participation financière directe ou une participation financière indirecte déterminante dans un mandant, cette participation financière doit être aliénée immédiatement ou réduite à une participation financière indirecte insignifiante.

2 Jusqu'au moment de l'aliénation, le cabinet doit prendre toutes les mesures nécessaires pour continuer à préserver son indépendance et son objectivité.

Art. 144 Personnes proches

1 L'indépendance peut être menacée quand des membres de l'équipe d'audit savent que des personnes leur étant proches détiennent une participation financière, directe ou indirecte déterminante, dans un mandant.

2 Si, par exemple, un membre de l'équipe d'audit sait qu'un parent proche ou une autre personne entretenant une relation étroite a des intérêts financiers importants dans cette société, le risque qu'il soit porté effectivement ou en apparence préjudice à l'indépendance est élevé. L'ampleur des risques doit être évaluée par le cabinet; si les risques sont autres que manifestement insignifiants, il y a lieu d'envisager des mesures de protection d'une ampleur nécessaire à les réduire à un niveau acceptable.

4.1.5 Crédits et garanties

Art. 145 Relations financières avec des établissements financiers

Pour les cabinets et les membres de l'équipe d'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit) et les membres de leur cercle familial direct, les relations financières (p. ex; comptes bancaires, hypothèques en rapport avec la propriété du logement, découverts bancaires, crédits destinés au financement d'un véhicule automobile et soldes de cartes de crédit) avec des établissements financiers qui sont des mandants d'audit sont admises, pour autant qu'elles soient effectuées à des conditions conformes au marché. Une relation significative peut constituer une menace pour l'indépendance. Des mesures de protection correspondantes doivent être prises dans un tel cas.

Art. 146 Relations financières avec des mandants qui ne sont pas des établissements financiers

La souscription et l'octroi de prêts ou de crédits et de transactions similaires (obtention et octroi de garanties ou d'autres sûretés pour des prêts ou crédits) entre:

a. le cabinet,
b. les membres de l'équipe d'audit,
c. les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit, et
d. les membres du cercle familial direct des personnes mentionnées aux let. b et c

ainsi que leurs mandants qui ne sont pas des établissements financiers ne sont pas compatibles avec l'indépendance, à moins que la relation de crédit ne soit insignifiante pour toutes les parties contractantes.

4.1.6 Relations commerciales

Art. 147 Intérêts communs avec le mandant[11]

1 Un cabinet ou des membres de l'équipe d'audit (y compris les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit) ne doivent pas avoir d'intérêts commerciaux communs déterminants et/ou d'intérêts financiers communs déterminants avec un mandant ou avec un membre du conseil d'administration ou de la direction.

2 Parmi les intérêts communs non autorisés figurent par exemple les participations dans des joint-ventures, des investissements communs, des présences communes sur le marché, des activités de vente communes, des développements conjoints de produits ou d'autres activités similaires.

3 Les accords par lesquels un cabinet ou une société membre du réseau octroie à un mandant ou reçoit de celui-ci une licence pour des produits ou des prestations peuvent entraîner des relations commerciales étroites.

4 Si la relation commerciale existe entre un membre du cercle familial direct d'un membre de l'équipe affectée à l'audit et le mandant, un membre du conseil d'administration ou un membre de la direction, il convient d'évaluer l'importance de chaque menace et de prendre éventuellement des mesures de protection appropriées.

5 L'activité de sponsoring ou l'organisation de manifestations doit être clarifiée au cas par cas avec le mandant.

Art. 148 Contrats à des conditions non conformes au marché[12]

L'achat de biens et de prestations, avec l'octroi de licences de technologie, dans le cadre du domaine d'activité du mandant par le cabinet, par des membres de l'équipe d'audit (y compris des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit) ou par un membre du cercle familial direct à des conditions conformes au marché ne constitue en principe pas une menace pour l'indépendance. Une condition non conforme au marché est par exemple l'octroi de rabais inhabituels. De telles transactions peuvent néanmoins, en raison de leur type et de leur ampleur, engendrer des menaces liées aux intérêts personnels. L'importance de chaque menace doit être évaluée.

4.1.7 Relations familiales et personnelles

Art. 149 Membres du cercle familial direct des membres de l'équipe d'audit

1 Il y a incompatibilité avec le principe d'indépendance lorsque, pendant la durée de la mission d'audit ou la durée pertinente de l'objet de l'audit, des personnes faisant partie du cercle familial direct des membres de l'équipe d'audit ou des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit:

a. sont des membres du conseil d'administration ou exercent chez le mandant une activité de direction; ou

(11) Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

(12) Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

b. sont des employés du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur l'établissement de l'objet de la mission d'audit.

2 Dans ce cas, une mesure de protection envisageable est d'exclure les collaborateurs concernés de l'équipe d'audit ou du cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit. Si ceci n'est pas possible pour le réviseur responsable ou le cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit, il y lieu de se démettre de la mission d'audit.

3 Une autre mesure de protection consiste à répartir les tâches au sein de l'équipe affectée à l'audit, de sorte que les membres concernés ne soient pas appelés à évaluer des faits relevant de la responsabilité des membres du cercle familial direct. Cette mesure de protection ne peut être mise en œuvre si le réviseur responsable est concerné.

Art. 150 Personnes proches

1 L'indépendance est menacée lorsque des personnes proches des membres de l'équipe d'audit ou des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit:

a. sont des membres du conseil d'administration ou exercent chez le mandant une activité de direction; ou
b. sont des employés du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur l'objet de la mission d'audit.

2 L'indépendance peut par ailleurs être menacée lorsque des membres de l'équipe d'audit ou des personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit entretiennent une relation étroite (en tant qu'ami ou que partenaire commercial) avec des personnes visées à la let. a ou b.

3 Ainsi, si un parent proche ou une autre personne entretenant une relation étroite assume auprès d'un mandant une fonction dirigeante ou une fonction qui lui permet d'exercer une influence directe sur l'objet de l'audit, ou si une personne appartenant à ce cercle assume la responsabilité de la surveillance de contrôles internes déterminants pour l'audit, les risques qu'il soit porté effectivement ou en apparence préjudice à l'indépendance sont élevés.

4 L'ampleur des risques doit être évaluée par le cabinet; si les risques sont autres que manifestement insignifiants, il y a lieu d'envisager des mesures de protection d'une ampleur nécessaire à les réduire à un niveau acceptable.

5 Parmi les mesures de protection envisageables figurent:

a. le retrait des collaborateurs concernés de l'équipe d'audit ou du cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation d'audit;
b. la répartition des tâches au sein de l'équipe affectée à l'audit, de sorte que les collaborateurs concernés ne soient pas appelés à évaluer des faits relevant de la responsabilité des membres du cercle familial direct ou des personnes entretenant une relation étroite;
c. le recours à un membre de la profession chargé de contrôler les travaux d'audit pertinents ayant été exécutés.

Art. 151 Autres relations de parenté ou personnelles avec des collaborateurs du cabinet

[1] Constituent une menace pour l'indépendance d'autres relations de parenté ou personnelles entre des partenaires ou des collaborateurs du cabinet qui ne sont pas impliqués dans la mission d'audit et des personnes qui:

a. sont des membres du conseil d'administration ou exercent chez le mandant une activité de direction; ou
b. sont des employés du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur l'objet de l'audit.

[2] L'ampleur des risques doit être évaluée par le cabinet; si les risques sont autres que manifestement insignifiants, il y a lieu d'envisager des mesures de protection d'une ampleur nécessaire à les réduire à un niveau acceptable.

4.1.8 Relation de travail chez un mandant

Art. 152 Relations de travail

L'équipe d'audit ne doit comprendre aucune personne qui, pendant la durée sur laquelle porte l'attestation d'audit:

a. était un membre du conseil d'administration ou exerçait chez le mandant une activité de direction; ou
b. était un employé du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur l'objet de l'audit.

Art. 153 Activité en tant que membre du conseil d'administration ou exercice de fonctions de direction ou de décision chez un mandant

Aucun partenaire ou collaborateur du cabinet ne peut être membre du conseil d'administration du mandant, ni exercer des fonctions de direction ou de décision chez le mandant.

Art. 154 Passage d'un collaborateur du cabinet au mandant

[1] L'indépendance et l'objectivité du cabinet peuvent être menacées quand un membre de l'équipe d'audit ou un partenaire du cabinet:

a. devient un membre du conseil d'administration ou exerce chez le mandant une activité de direction; ou
b. devient un employé du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur l'objet de l'audit.

[2] Lorsque, après son entrée en fonction, un partenaire ou un membre de l'équipe d'audit:

a. est un membre du conseil d'administration ou exerce chez le mandant une activité de direction; ou
b. est un employé du mandant dans une fonction exerçant une influence significative sur l'objet de l'audit,

la personne concernée ne peut plus, après son entrée en fonction, participer aux activités professionnelles du cabinet.

[3] Tous les membres de l'équipe d'audit doivent être avisés qu'ils ont l'obligation d'annoncer au cabinet toute intention de rejoindre un mandant pour lequel ils fournissent des prestations d'audit.

4 Le cabinet prend les mesures de protection nécessaires et retire par exemple le collaborateur concerné de l'équipe d'audit ou contrôle les constatations significatives pour la prestation d'audit rapportées par ce collaborateur.

4.1.9 Longues relations entre des collaborateurs et un mandant

Art. 155 Activités à long terme pour un mandant

1 Le cabinet s'assurera que les liens entre les personnes participant à l'exécution de l'audit et le mandant ne deviennent pas si étroits que ceci pourrait donner l'impression que l'objectivité et l'indépendance de l'auditeur sont menacées ou entravées.

2 Dans le cadre de l'évaluation des menaces résultant du long rattachement d'une personne à un mandant, un cabinet doit en particulier tenir compte des rôles exercés et de leur durée.

3 Si un cabinet décide que l'ampleur de la menace créée ne peut être éliminée qu'en retirant de l'équipe d'audit la personne concernée, il doit déterminer une période appropriée au cours de laquelle la personne ne doit pas:

a. être membre de l'équipe d'audit;
b. assurer le contrôle qualité de la mission d'audit; et
c. exercer d'influence directe sur le résultat de la mission d'audit.

4.1.10 Fourniture de missions autres que des missions d'assurance pour un mandant d'assurance

Art. 156 Principes généraux[13]

1 La fourniture d'autres prestations pour le compte du mandant est en principe autorisée, à condition qu'il ne puisse en résulter de situations menaçant l'indépendance. Avant qu'un cabinet ne fournisse de telles autres prestations, il vérifie si elles auraient un impact sur l'indépendance.

2 L'expérience a démontré que, compte tenu du large éventail des situations possibles, il n'est ni approprié ni possible de dresser une liste de toutes les situations où la fourniture simultanée de prestations d'audit et d'autres prestations au mandant ne sont pas compatibles. Les cabinets sont tenus d'appliquer par analogie le cadre conceptuel décrit à l'art. 9 des présentes directives.

3 Conformément au chiffre 4.1.10, les exigences s'appliquent également lorsque les cabinets

a. mettent en œuvre une technologie permettant la fourniture de missions autres que des missions d'assurance pour les mandants; ou
b. mettent à disposition, vendent, revendent une technologie ou octroient une licence pour celle-ci, entraînant la fourniture de prestations autres que des prestations d'assurance:
   (i) pour un mandant; ou
   (ii) pour un cabinet qui fournit des prestations au mandant du cabinet, en utilisant la présente technologie.

[13] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

Art. 157 Évaluation des menaces pour l'indépendance[14]

1 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de menaces pour l'indépendance liées à la fourniture d'une prestation autre que d'audit à un mandant figurent en particulier:

a. la nature, la portée et la finalité de la prestation;
b. la mesure dans laquelle le résultat de la prestation aura une incidence significative sur l'objet de la mission d'audit pour lequel le cabinet établira une attestation d'audit;
c. la dépendance du mandant envers la prestation, y compris sa fréquence de fourniture;
d. le niveau d'expertise de la direction et des collaborateurs du mandant en ce qui concerne le type de prestation fournie;
e. le degré d'implication du mandant dans la détermination des évaluations déterminantes;
f. la façon dont la prestation est fournie (p.ex. le personnel à prendre en compte et site bureau de ce dernier);
g. les honoraires liés à la fourniture de l'autre prestation.

2 La menace potentielle pour l'indépendance liée à l'exercice d'activités de direction est traitée à l'art. 127.

3 Lorsque plusieurs prestations sont fournies à un mandant, leur effet combiné doit être considéré.

PIE

Art. 158 Attentes en matière d'indépendance – sociétés d'intérêt public

1 Les attentes en matière d'indépendance sont plus élevées lorsqu'un cabinet prend en charge une mission d'une société d'intérêt public et que les résultats de cette mission:

a. sont rendus publics, y compris pour les actionnaires et les autres groupes d'intéressés, ou
b. sont remis à une autorité de surveillance.

2 Le cabinet doit évaluer, en tenant compte de ces attentes, la menace pour l'indépendance liée à la fourniture de ces prestations autres que d'audit, notamment l'indépendance extérieure ou en apparence (independence in appearance).

Art. 159 Gestion des menaces pour l'indépendance et exemples de mesures de protection

1 En fonction de la situation, un cabinet peut prendre des mesures de protection, individuellement ou en association, pour réduire les menaces pour l'indépendance à un niveau acceptable.

2 Parmi les mesures de protection pouvant être mises en place pour faire face à de telles menaces figurent:

a. l'exécution de la prestation par des spécialistes qui ne font pas partie de l'équipe d'audit;
b. l'attribution d'une mission de contrôle des travaux d'audit ou de la prestation fournie à un auditeur approprié qui n'a pas participé à la fourniture de la prestation;
c. l'analyse préliminaire du résultat de la prestation par une autorité compétente (comme une autorité fiscale).

3 Si les mesures de protection ne sont pas suffisantes ou pas possibles, le cabinet doit:

a. adapter l'étendue des autres prestations proposées afin de supprimer la menace;
b. refuser ou mettre fin à la prestation; ou
c. mettre fin à la mission d'audit.

[14] Modifié par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025.

4.1.11 Restriction d'utilisation et de diffusion (Autres missions d'audit / autres prestations d'assurance)

Art. 160 Rapports comportant une restriction d'utilisation ou de diffusion

1 Lorsqu'un cabinet est chargé de remettre un rapport sur un objet de l'audit à usage spécifique et soumis à une restriction d'utilisation ou de diffusion, les exigences d'indépendance énoncées dans la présente partie 4 s'appliquent de manière générale. Ces exigences peuvent en partie être modifiées conformément aux dispositions suivantes.

2 Les exigences d'indépendance citées dans la partie 4 peuvent être modifiées selon l'art. 161 si:

a. le cabinet communique aux utilisateurs présumés du rapport les exigences d'indépendance modifiées qu'il convient de respecter lors de la fourniture des prestations; et
b. les utilisateurs présumés du rapport comprennent la finalité et les restrictions du rapport et consentent expressément à l'application des exigences modifiées.

3 Si les utilisateurs présumés sont un groupe d'utilisateurs qui ne peuvent pas être identifiés au moment de la définition des termes de la mission, le cabinet est tenu d'informer ultérieurement ces utilisateurs des exigences en matière d'indépendance qui ont été acceptées par le représentant des utilisateurs.

4 Les modifications des exigences de la partie 4 ne sont autorisées que si elles sont conformes à l'art. 161.

Art. 161 Intérêts financiers, prêts et garanties, relations commerciales étroites, relations familiales et personnelles

1 Les conditions stipulées aux chiffres 4.1.4 à 4.1.8 ne s'appliqueront qu'aux membres de l'équipe d'audit qui collaborent à la fourniture des prestations d'audit, aux membres de leur cercle familial direct et éventuellement à leurs parents proches.

2 Le cabinet est tenu d'identifier et d'évaluer les menaces pour l'indépendance pesant sur les autres membres de l'équipe d'audit (personnes qui prodiguent des conseils concernant des questions techniques ou spécifiques à la branche ou concernant des transactions ou des événements, personnes qui assurent la revue du contrôle qualité de la mission ou autres personnes au sein du cabinet susceptibles d'influer directement sur le résultat de l'audit). Il doit par ailleurs faire face à ces menaces.

3 Pour les missions d'audit au sens de l'art. 160, le cabinet ne doit détenir ni d'intérêt financier direct déterminant ni d'intérêt financier indirect déterminant envers le mandant.

4.2 Dispositions particulières applicables aux contrôles spéciaux prescrits par la loi

4.2.1 Contrôles spéciaux prescrits par la loi effectués par une entreprise de révision agréée

Art. 162 Champ d'application

Ce chiffre 4.2.1 concerne les contrôles prescrits par la loi qu'une entreprise de révision agréée doit réaliser en conformité avec les dispositions légales, en particulier:

a. la vérification de la fondation, de l'augmentation du capital et de la réduction du capital;
b. le contrôle des comptes intermédiaires selon l'art. 725b CO;

c. l'attestation de vérification relative à la répartition anticipée de l'actif en cas de dissolution selon l'art. 745, al. 3, CO;
d. l'attestation de vérification en cas de réévaluation aux fins de supprimer un bilan déficitaire selon l'art. 725c CO;
e. les contrôles selon la loi sur la fusion;
f. les contrôles selon la loi sur le droit international privé.

Art. 163 Dispositions applicables – généralités

En principe, les dispositions du chiffre 4.1 des présentes directives s'appliquent aux contrôles spéciaux prescrits par la loi, sous réserve du chiffre 4.1.11.

Art. 164 Période déterminante pour les relations personnelles

Les restrictions relatives aux relations personnelles sont valables pour toute la période durant laquelle l'attestation d'audit exprime une opinion sur l'objet de l'audit.

Art. 165 Contrôles spéciaux en cas de doubles mandats lors d'un contrôle restreint

Lorsque l'organe de révision procède à un contrôle restreint et collabore simultanément à la tenue de la comptabilité dans le cadre de l'art. 729, al. 2, CO, les contrôles mentionnés à l'art. 725b, al. 2, CO sont aussi compatibles avec le principe d'indépendance. L'organe de révision ne peut réaliser de tels autres contrôles spéciaux selon la loi que si le risque de devoir contrôler son propre travail est exclu dans le cas concret. Si les exigences d'indépendance du contrôle ordinaire s'appliquent, en vertu de la loi ou de la pratique judiciaire, aux autres contrôles spéciaux légaux, les doubles mandats ne sont pas autorisés.

4.2.2 Autres contrôles spéciaux prescrits par la loi

Art. 166 Champ d'application

Ce chiffre 4.2.2 concerne en particulier les contrôles suivants selon le droit suisse:
a. la vérification de l'analyse de l'égalité des salaires selon l'art. 13d de la loi sur l'égalité;
b. les missions d'audit concernant des indicateurs de performance clés d'une entreprise;
c. les missions d'audit concernant le respect de normes environnementales; et
d. les audits d'autorisation selon l'art. 24, al. 1, let. a, LFINMA et les missions d'audit selon la loi sur le blanchiment d'argent, si et dans la mesure où leur application de ces dispositions est adéquate et judicieuse.

Art. 167 Dispositions applicables

Les dispositions spéciales légales éventuellement applicables à ces contrôles et vérifications sont aussi valables pour les autres contrôles spéciaux prescrits par la loi. Suivant le type de contrôle, les dispositions énoncées dans la partie 4.1 doivent également être appliquées par analogie, sous réserve du chiffre 4.1.11.

5 Dispositions finales

Art. 168 Procédures et sanctions

Les infractions aux dispositions des présentes directives peuvent être sanctionnées selon le Règlement de la Commission d'éthique professionnelle et de la Cour d'arbitrage d'EXPERTsuisse dans sa version en vigueur respective.

PIE

Art. 169 Dispositions transitoires – longues relations avec le mandant

1 Si, dans le cadre du contrôle ordinaire de sociétés d'intérêt public, une personne a exercé diverses fonctions de réviseur clé et de réviseur responsable pendant quatre années cumulées ou plus, une période de viduité de trois ans doit être respectée pour les audits portant sur des périodes débutant avant le 15 décembre 2023.

2 Si une personne exerce aussi bien la fonction de réviseur responsable que celle de responsable de la revue du contrôle qualité de la mission pendant quatre années cumulées ou plus, la période de viduité est alors de trois ans pour les audits portant sur des périodes débutant avant le 15 décembre 2023.

Art. 170 Dispositions transitoires – autres prestations (au sens des chiffres 2.4 et 4.1.10)

Si un cabinet ou une société membre du réseau a convenu d'autres prestations pour un mandant avant le 15 décembre 2022 et a commencé ces prestations, le cabinet ou la société membre du réseau peut fournir les autres prestations conformément aux règles existantes des DI jusqu'à ce qu'elles soient terminées, dans le respect de l'accord initial relatif à la mission. Pour les missions récurrentes, cela ne s'applique qu'à la première année.

Art. 171 Entrée en vigueur

Les présentes directives ont été arrêtées par le Comité d'EXPERTsuisse le 7 juillet 2022. Elles entrent en vigueur le 15 décembre 2022 et s'appliquent à tous les audits dont la période pertinente débute ce jour ou plus tard.

Art. 172 Mises à jour

Les présentes directives ont été mises à jour en 2025 et les corrections ont été approuvées par le Comité d'EXPERTsuisse le 18 septembre 2025. Elles s'appliquent pour la première fois aux audits d'états financiers pour les périodes commençant le ou à compter du 15 décembre 2025.

Zurich, le 7 juillet 2022

Pour le Comité:

Peter Ritter, président

Denis Boivin, vice-président

Annexe:

1. Concept, structure et contenu des directives sur l’indépendance
2. Sommaire
3. Définitions
4. Textes de lois suisses

6 Annexe

6.1 Concept, structure et contenu des directives sur l'indépendance

Selon les **Règles d'organisation et d'éthique professionnelle** d'EXPERTsuisse, les personnes exerçant la profession sont tenues de le faire de manière à mériter la confiance et la considération élevée qui leur sont accordées. Dans l'exercice de leur activité, les membres de la profession évitent tout lien et toute action qui mette ou puisse mettre leur liberté de décision ou leur objectivité en péril.

Les **Directives sur l'indépendance (DI)** d'EXPERTsuisse constituent à ce propos des dispositions d'exécution et traitent de l'indépendance effective (independence of mind) et de l'indépendance en apparence (independence in appearance). Les DI prennent en considération les prescriptions légales suisses applicables et les principes en matière d'indépendance du Code of Ethics for Professional Accountants (code IESBA).

-1- Principes

Cadre conceptuel de l'indépendance
(1) Menaces pour l'indépendance –> identifier et évaluer
(2) En cas de menaces –> prendre des mesures de protection
(3) Si nécessaire –> refuser ou se démettre du mandat

Concept d'indépendance échelonné
Suivant le degré de l'intérêt public pour l'activité de contrôle au cas par cas ou, de manière générale, suivant l'existence de parties prenantes externes, les exigences en matière d'indépendance sont plus ou moins élevées.

-2-
Audit et review / contrôle ordinaire / états financiers consolidés

-3-
Contrôle restreint

-4-
Autres services d'assurance

Les parties 2 à 4 forment chacune une entité cohérente et définissent les dispositions en matière d'indépendance applicables à la prestation d'audit spécifique.

-5-
Dispositions finales

-6-
Annexe (définitions, textes de lois)

6.2 Sommaire

1 Principes

Art. 1 Structure des directives sur l'indépendance
Art. 2 Dispositions légales et déontologie professionnelle
Art. 3 Autres prescriptions éventuellement applicables
Art. 4 Champ d'application personnel
Art. 5 Notion d'indépendance
Art. 6 Catégories de menaces pour l'indépendance
Art. 7 Conception des exigences d'indépendance dans les différentes situations
Art. 8 Responsabilité pour le respect des exigences d'indépendance
Art. 9 Cadre conceptuel de l'indépendance
Art. 10 Utilisation de termes du droit de la société anonyme
Art. 11 Sociétés membres du réseau
Art. 12 Désignations spécifiques aux genres

2 Contrôle ordinaire / missions d'audit et de review

2.1 Principes généraux

Art. 13 Champ d'application matériel
Art. 14 Période durant laquelle les exigences d'indépendance doivent être respectées
Art. 15 Nouvelle mission d'audit
Art. 16 Nouvelle mission d'audit – société d'intérêt public
Art. 17 Fusions et acquisitions
Art. 18 Communication et publication
Art. 19 Mesures en cas d'infractions

2.2 Relations personnelles et financières

2.2.1 Honoraires et indépendance économique

Art. 20 Montant et type des honoraires en général
Art. 21 Détermination des honoraires d'audit
Art. 22 Incompatibilité d'honoraires basés sur le résultat pour prestations d'audit
Art. 23 Honoraires basés sur le résultat pour autres prestations
Art. 24 Part des honoraires pour autres prestations en comparaison avec les honoraires d'audit
Art. 25 Honoraires dus
Art. 26 Dépendance économique – principe
Art. 27 Dépendance économique – mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public
Art. 28 Dépendance économique – sociétés d'intérêt public
Art. 29 Communication avec le conseil d'administration des sociétés d'intérêt public – honoraires

2.2.2 Rémunération et indemnités

Art. 30 Rémunération du réviseur clé

2.2.3 Cadeaux et autres avantages

Art. 31 Acceptation de cadeaux et d'avantages

2.2.4 Litiges

Art. 32 Différends juridiques

2.2.5 Intérêts financiers

Art. 33 Relations financières
Art. 34 Participations financières directes ou indirectes déterminantes
Art. 35 Champ d'application
Art. 36 Participations financières en raison d'événements externes
Art. 37 Participations financières – parents proches et personnes entretenant une relation étroite avec des membres de l'équipe d'audit
Art. 38 Relations financières avec des établissements financiers
Art. 39 Relations financières avec des mandants d'audit qui ne sont pas des établissements financiers

2.2.6 Relations commerciales

Art. 40 Intérêts communs avec le mandant
Art. 41 Contrats à des conditions non conformes au marché

2.2.7 Relations familiales et personnelles

Art. 42 Membres du cercle familial direct
Art. 43 Personnes proches
Art. 44 Relation étroite du réviseur responsable
Art. 45 Autres relations de parenté ou personnelles avec des collaborateurs du cabinet

2.2.8 Relations de travail

Art. 46 Menace pour l'indépendance liée au passage d'un collaborateur du cabinet au mandant et vice-versa
Art. 47 Passage d'un collaborateur du mandant au cabinet – principe
Art. 48 Passage d'un collaborateur du mandant au cabinet – mandants d'audit qui sont des sociétés d'intérêt public
Art. 49 Incompatibilité de fonctions de direction ou de décision chez un mandant
Art. 50 Passage du cabinet au mandant
Art. 51 Relations de travail dans les sociétés d'intérêt public
Art. 52 Restrictions applicables aux anciens partenaires ou membres de l'équipe d'audit

2.2.9 Location de personnel

Art. 53 Mise à disposition temporaire de personnel

2.2.10 Longues relations entre des collaborateurs et un mandant (y compris rotation de partenaires)

Art. 54 Activités à long terme pour un mandant
Art. 55 Contrôle ordinaire
Art. 56 Contrôle ordinaire – sociétés d'intérêt public
Art. 57 Restrictions pendant la période de viduité – sociétés d'intérêt public

2.3 Audit des états financiers consolidés

2.3.1 Champ d'application

Art. 58 Champ d'application matériel

2.3.2 Communication entre la société d'audit des comptes consolidés et la société d'audit d'un composant

Art. 59 Information sur les règles d'indépendance pertinentes
Art. 60 Confirmation du respect des règles d'indépendance pertinentes

2.3.3 Règles d'indépendance applicables aux particuliers et aux sociétés participant à l'audit des comptes consolidés

Art. 61 Membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Art. 62 Société d'audit d'un composant non membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés

Art. 63 Sociétés d'audit des comptes consolidés

Art. 64 Sociétés membres du réseau

Art. 65 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – principe pour tous les mandants d'audit des comptes consolidés

Art. 66 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – période durant laquelle les exigences d'indépendance doivent être respectées – pour tous les mandants d'audit des comptes consolidés

Art. 67 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – mandants d'audit de comptes consolidés qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public

Art. 68 Sociétés d'audit d'un composant non membres du réseau – prestations autres que des prestations d'assurance (autres prestations) pour des sociétés d'intérêt public

2.3.4 Auditeur responsable

Art. 69 Désignation d'un auditeur responsable pour les comptes consolidés

2.3.5 Modifications au niveau des mandants d'audit d'un composant

Art. 70 Modifications au niveau des mandants d'audit d'un composant

2.3.6 Infractions aux règles d'indépendance commises par une société d'audit d'un composant

Art. 71 Mesures en cas d'infractions aux dispositions en matière d'indépendance

2.4 Prestations autres que des prestations d'assurance pour un mandant ou de review («autres prestations»)

2.4.1 Principes généraux

Art. 72 Autres prestations fournies à des mandants d'audit – principe

Art. 73 Catégories de menaces pour l'indépendance et facteurs d'évaluation du niveau de menaces liées à d'autres prestations

Art. 74 Incompatibilité d'activités de direction

Art. 75 Caractère significatif des autres prestations

Art. 76 Effet combiné

Art. 77 Menaces pour l'indépendance liée à l'autorévision – principe

Art. 78 Menaces pour l'indépendance liée à l'autorévision – sociétés d'intérêt public

Art. 79 Gestion des menaces pour l'indépendance et exemples de mesures de protection

Art. 80 Communication avec le conseil d'administration concernant les autres prestations – sociétés d'intérêt public

Art. 81 Autres prestations fournies à des mandants qui deviendront des sociétés d'intérêt public

Art. 82 Autres prestations fournies à des sociétés apparentées

2.4.2 Comptabilité

Art. 83 Incompatibilité avec la collaboration à la tenue de la comptabilité du mandant

2.4.3 Prestations administratives

Art. 84 Principe et exemples

2.4.4 Évaluations
Art. 85 Évaluations – principes
Art. 86 Incompatibilité d'évaluations significatives avec un haut degré de subjectivité
Art. 87 Évaluations fournies à des mandants qui sont des sociétés d'intérêt public

2.4.5 Prestations fiscales
Art. 88 Prestations dans le domaine du droit fiscal
Art. 89 Prestations concernant les obligations en matière de déclaration fiscale
Art. 90 Incompatibilité de calculs fiscaux pour l'établissement de la comptabilité
Art. 91 Prestations de conseil fiscal et de planification fiscale – principe
Art. 92 Prestations de conseil fiscal et de planification fiscale – sociétés d'intérêt public
Art. 93 Évaluations en rapport avec des prestations fiscales – principe
Art. 94 Évaluations en rapport avec des prestations fiscales – sociétés d'intérêt public
Art. 95 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des autorités
Art. 96 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des autorités – sociétés d'intérêt public
Art. 97 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des tribunaux – principe
Art. 98 Soutien dans le cadre de procédures de recours devant des tribunaux – sociétés d'intérêt public

2.4.6 Audit interne
Art. 99 Prestations dans le domaine de l'audit interne
Art. 100 Prestations dans le domaine de l'audit interne – sociétés d'intérêt public

2.4.7 Technologies de l'information
Art. 101a Prestations en relation avec des systèmes de technologie de l'information
Art. 101b Prestations en relation avec des systèmes comptables
Art. 102 Prise de responsabilités de direction
Art. 103 Menaces possibles pour l'autorévision liés aux systèmes de technologie de l'information – tous les mandants
Art. 104a Menaces éventuelles liée à l'autorévision en relation avec des systèmes informatiques – mandants qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public
Art. 104b Menaces liée à l'autorévision en relation avec des systèmes informatiques – sociétés d'intérêt public

2.4.8 Prestations juridiques
Art. 105 Soutien en cas de litiges – principe
Art. 106 Soutien en cas de litiges – sociétés d'intérêt public
Art. 107 Témoin ou expert
Art. 108 Conseil juridique – principe
Art. 109 Conseil juridique – sociétés d'intérêt public
Art. 110 Responsables du service juridique (General Counsel)
Art. 111 Représentation devant un tribunal

2.4.9 Recrutement
Art. 112 Placement de personnel – principe

2.4.10 Conseil en Corporate Finance
Art. 113 Corporate Finance et activités similaires – principe
Art. 114 Prestations de Corporate Finance illicites
Art. 115 Corporate Finance et activités similaires – mandants d'audit qui ne sont pas des sociétés d'intérêt public
Art. 116 Corporate Finance et activités similaires – sociétés d'intérêt public

2.4.11 Restriction d'utilisation et de diffusion (mission d'audit et de review)
Art. 117 Rapports sur les états financiers à usage spécifique comportant une restriction d'utilisation et de diffusion (mission d'audit et de review)
Art. 118 Sociétés d'intérêt public
Art. 119 Société apparentée du mandant
Art. 120 Réseaux et sociétés membres du réseau
Art. 121 Intérêts financiers, prêts et garanties, relations commerciales étroites et relations familiales et personnelles
Art. 122 Activité chez un mandant
Art. 123 Fourniture de prestations autres que des prestations d'audit

3 Contrôle restreint
Art. 124 Exigences d'indépendance pour le contrôle restreint

4 Autres missions d'audit / autres prestations d'assurance (y c. contrôles spéciaux)
4.1 Exigences générales imposées aux autres missions d'audit
4.1.1 Champ d'application et cadre conceptuel
Art. 125 Champ d'application matériel
Art. 126 Application du cadre conceptuel
Art. 127 Prise de responsabilités de direction
Art. 128 Sociétés membres du réseau
Art. 129 Sociétés apparentées
Art. 130 Période durant laquelle les exigences d'indépendance doivent être respectées
Art. 131 Nouvelle mission d'audit
Art. 132 Mesures en cas d'infractions

4.1.2 Contre-prestation
Art. 133 Montant et type des honoraires en général
Art. 134 Incompatibilité d'honoraires basés sur le résultat pour missions d'audit
Art. 135 Honoraires basés sur le résultat pour prestations autres que des prestations d'audit
Art. 136 Honoraires dus
Art. 137 Dépendance économique – principe

4.1.3 Cadeaux et autres avantages
Art. 138 Acceptation de cadeaux et d'avantages

4.1.4 Litiges
Art. 139 Différends juridiques
Art. 140 Relations financières
Art. 141 Participations financières directes ou indirectes déterminantes
Art. 142 Champ d'application des restrictions résultant de participations financières
Art. 143 Participations financières en raison d'événements externes
Art. 144 Personnes proches

4.1.5 Crédits et garanties
Art. 145 Relations financières avec des établissements financiers
Art. 146 Relations financières avec des mandants qui ne sont pas des établissements financiers

4.1.6 Relations commerciales
Art. 147 Intérêts communs avec le mandant
Art. 148 Contrats à des conditions non conformes au marché

4.1.7 Relations familiales et personnelles
Art. 149 Membres du cercle familial direct des membres de l'équipe d'audit
Art. 150 Personnes proches
Art. 151 Autres relations de parenté ou personnelles avec des collaborateurs du cabinet

4.1.8 Relation de travail chez un mandant
Art. 152 Relations de travail
Art. 153 Activité en tant que membre du conseil d'administration ou exercice de fonctions de direction ou de décision chez un mandant
Art. 154 Passage d'un collaborateur du cabinet au mandant

4.1.9 Longues relations entre des collaborateurs et un mandant
Art. 155 Activités à long terme pour un mandant

4.1.10 Fourniture de missions autres que des missions d'assurance pour un mandant d'assurance
Art. 156 Principes généraux
Art. 157 Évaluation des menaces pour l'indépendance
Art. 158 Attentes en matière d'indépendance – sociétés d'intérêt public
Art. 159 Gestion des menaces pour l'indépendance et exemples de mesures de protection

4.1.11 Restriction d'utilisation et de diffusion
Art. 160 Rapports comportant une restriction d'utilisation ou de diffusion
Art. 161 Intérêts financiers, prêts et garanties, relations commerciales étroites, relations familiales et personnelles

4.2 Dispositions particulières applicables aux contrôles spéciaux prescrits par la loi

4.2.1 Contrôles spéciaux prescrits par la loi effectués par une entreprise de révision agréée
Art. 162 Champ d'application
Art. 163 Dispositions applicables – généralités
Art. 164 Période déterminante pour les relations personnelles
Art. 165 Contrôles spéciaux en cas de doubles mandats lors d'un contrôle restreint

4.2.2 Autres contrôles spéciaux prescrits par la loi
Art. 166 Champ d'application
Art. 167 Dispositions applicables

5 Dispositions finales
Art. 168 Procédures et sanctions
Art. 169 Dispositions transitoires – longues relations avec le mandant
Art. 170 Dispositions transitoires – autres prestations (au sens des chiffres 2.4 et 4.1.10)
Art. 171 Entrée en vigueur
Art. 172 Mises à jour

6 Annexe

6.1 Concept, structure et contenu des directives sur l’indépendance

6.2 Sommaire

6.3 Définitions

6.4 Textes de lois suisses

Art. 728 III. Contrôle ordinaire 1. Indépendance de l’organe de révision
Art. 728b b. Rapport de révision
Art. 729 IV. Contrôle restreint 1. Indépendance de l’organe de révision
Art. 729b b. Rapport de révision
Art. 11 Indépendance
Art. 12 Assurance-qualité

6.3 Définitions

Audit des comptes consolidés	L'audit des états financiers du groupe.
Cabinet	On qualifie de «cabinet» les établissements, quelle qu'en soit la forme juridique (entreprises individuelles, sociétés de personnes ou personnes morales), qui fournissent des prestations d'audit. La définition inclut aussi les cabinets d'audit, ainsi que les sociétés fiduciaires et de conseil qui sont contrôlées par le cabinet ou contrôlent ce dernier (mais pas les sociétés membres du réseau). Ainsi, toutes les sociétés membres d'EXPERTsuisse sont également qualifiées de cabinets. Dans la partie 3, le terme «entreprise de révision» est utilisé à la place de «cabinet», conformément à la Norme suisse relative au contrôle restreint (NCR).
Composant	Une unité ou activité de l'entreprise qui doit être prise en compte aux fins de la planification et de la réalisation des procédures d'audit dans le cadre d'un audit des comptes consolidés.
Conseil d'administration	Dans la présente directive, le conseil d'administration correspond au concept des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (voir ISA-CH 260 «Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise» d'EXPERTsuisse). Il s'agit en règle générale de membres de l'organe supérieur de surveillance d'une société ou d'une organisation, nonobstant leur désignation ou leur titre. Il peut aussi s'agir de membres de l'organe supérieur de direction ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique du client soumis au contrôle et des obligations de ce dernier de rendre compte. Cela inclut la surveillance du processus de présentation des comptes.
Durée de la mission d'audit	Voir art. 14 (Missions d'audit et de review) et art. 130 (Autres prestations d'assurance)
Équipe affectée à l'audit du groupe	a. tous les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris les personnes qui exercent des fonctions au sein de la société d'audit d'un composant ou sont mandatées par elle pour exécuter les procédures d'audit en lien avec certains composants des comptes consolidés; b. toutes les autres personnes qui exercent des fonctions au sein de la société d'audit des comptes consolidés ou sont mandatées par elle et susceptibles d'influer directement sur le résultat de l'audit des comptes consolidés, y compris: (i) les personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit de l'auditeur responsable pour l'audit des comptes consolidés. (ii) les membres de la profession qui exercent des fonctions dans le cadre de l'audit des comptes consolidés sur les questions techniques ou spécifiques au secteur, sur les transactions ou les résultats; et (iii) les personnes qui procèdent à un contrôle qualité spécifique au mandat pour l'audit des comptes consolidés; c. toutes les autres personnes au sein d'une société membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés susceptibles d'influer directement sur les résultats de l'audit des comptes consolidés et d. toutes les autres personnes au sein d'une société d'audit d'un composant non membre du réseau de la société d'audit des comptes consolidés susceptible d'influer directement sur les résultats.

Équipe d'audit	Les membres de l'équipe d'audit sont des partenaires/collaborateurs assumant une fonction de cadre ou des personnes qui participent à une prestation d'audit. Ce sont également tous les membres de la profession qui conseillent l'équipe d'audit pendant la fourniture de la prestation d'audit à propos de l'audit, de la présentation des comptes, des spécificités de la branche, du traitement des transactions, etc. Ne font pas partie de l'équipe d'audit les experts externes mandatés par le cabinet ou la société membre du réseau. Sont aussi exclus de cette équipe les employés de l'audit interne du mandant qui apportent un soutien direct pour un audit, lorsque l'audit satisfait aux exigences de la norme d'audit applicable. Dans la partie 2, le terme «équipe affectée à l'audit» signifie également l'«équipe de review» ainsi que l'«équipe affectée à l'audit d'un composant» (aussi bien d'une société membre du réseau que d'autres sociétés). Dans la partie 4, le terme «équipe d'audit» s'applique exclusivement aux personnes du cabinet suisse et n'inclut donc pas les personnes employées par une société membre du réseau étrangère.
États financiers	Présentation structurée d'informations financières orientées vers le passé, y compris des indications, conformément aux principes comptables, destinées à communiquer sur les ressources économiques ou sur les obligations d'une entité à un moment donné ou sur leur évolution au cours d'une période. Le terme «états financiers» se réfère fréquemment à des états financiers complets définis conformément aux exigences des principes comptables déterminants, mais peut également faire référence à une fiche financière individuelle.
États financiers à usage général	Des états financiers établis conformément à un référentiel à usage général. (ISA-CH 700 et NAS-CH 700).
États financiers à usage spécifique	Des états financiers établis en conformité avec un référentiel comptable et destinés à répondre au besoin d'informations de la part d'utilisateurs définis.
États financiers du groupe	États financiers contenant les informations financières de plus d'une société ou d'une unité fonctionnelle dans le cadre d'un processus de consolidation.
Examinateur approprié	Un examinateur approprié (suitable reviewer) est un professionnel disposant des connaissances, des compétences, de l'expérience et de l'autorité nécessaires pour examiner de manière objective les travaux effectués ou les prestations fournies. Une telle personne peut être un membre de la profession.
Expert externe	Une personne (qui n'est ni partenaire ni collaborateur, y compris le personnel temporaire du cabinet ou d'une société membre du réseau) ou une organisation possédant des compétences, connaissances et expériences dans un domaine autre que la présentation des comptes ou l'audit, et dont le travail effectué dans ce domaine est utilisé pour aider l'équipe d'audit à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
Groupe	Une société pour laquelle des états financiers du groupe sont établis.
Honoraires	Les honoraires que doit verser un mandant se composent de la contre-prestation due pour les prestations d'audit et de la rémunération pour toutes les autres prestations fournies en complément par le cabinet. Pour les missions internationales, seules les prestations fournies par le cabinet suisse sont déterminantes.
Honoraires basés sur le résultat	Des honoraires calculés sur une base prédéterminée relative au résultat d'une transaction ou au résultat des prestations fournies par le cabinet. Les honoraires fixés par un tribunal ou une autorité ne constituent pas des honoraires basés sur le résultat.
Indépendance	Voir art. 5 des DI.
Information soumise à examen	Le résultat de la gestion ou de l'évaluation de l'objet de l'audit sous-jacent sur la base des critères, c'est-à-dire des informations qui résultent de l'application des critères à l'objet de l'audit sous-jacent.
Mandant (assurance client)	Il s'agit de la partie responsable et, dans le cas d'une mission d'audit, de la partie qui répond des informations sur l'objet de l'audit (et peut être identique à la partie responsable). Pour de tels mandants d'audit (assurance clients), les sociétés apparentées ne sont pas prises en considération.

Mandant (audit engagements et review engagements)	Les mandants sont des personnes physiques et morales auxquelles sont fournies les prestations d'audit citées dans la partie 2; a. dans les sociétés dont les actions ou obligations sont cotées à une bourse suisse ou étrangère, le terme «mandant» inclut aussi les «sociétés apparentées» à ces sociétés; b. pour les autres mandants d'audit, le terme «mandant» inclut également: (i) les sociétés sur lesquelles le mandant exerce un contrôle direct ou indirect; (ii) les sociétés suisses qui contrôlent le mandant ou sont contrôlées par ce dernier (art. 728, al. 6, CO). Si l'équipe d'audit sait ou a des raisons de croire qu'une relation ou une circonstance impliquant une autre entité apparentée au mandant est importante pour évaluer l'indépendance du cabinet par rapport au mandant, elle doit inclure cette entité apparentée lors de l'identification, de l'évaluation et de la gestion des menaces pesant sur l'indépendance. Pour les audits des comptes consolidés, voir la définition du «Mandat d'audit des comptes consolidés»
Mandant d'audit des comptes consolidés	La société qui fournit une prestation d'audit sur les états financiers du groupe au sens de la partie 2. a. dans les sociétés dont les actions ou obligations sont cotées à une bourse suisse ou étrangère, le terme de «mandant d'audit des comptes consolidés» inclut aussi les «sociétés apparentées» à ces sociétés ainsi que tous les autres composants pris en considération dans l'audit; b. dans les autres sociétés, la notion de «mandant d'audit des comptes consolidés» comprend également les sociétés sur lesquelles le mandant d'audit des comptes consolidés exerce un contrôle direct ou indirect ainsi que tous les autres composants pris en considération dans l'audit.
Mandant d'audit d'un composant	Un composant pour lequel une société d'audit des comptes consolidés ou une société d'audit d'un composant effectue des travaux d'audit aux fins d'un audit des comptes consolidés. a. Pour les personnes morales, le mandant d'audit d'un composant comprend la société elle-même ainsi que toutes les sociétés apparentées sur lesquelles la société exerce un contrôle direct ou indirect; ou b. Pour une unité ou activité de l'entreprise (ou une combinaison de celles-ci), le mandant d'audit d'un composant comprend la ou les personnes morales auxquelles l'unité opérationnelle appartient ou dans lesquelles l'activité est exercée.
Membre de la profession	Le terme «membre de la profession» inclut tous les collaborateurs du cabinet (experts-comptables, experts fiscaux, experts fiduciaires, juristes, conseillers, etc.) qui fournissent des prestations pour des mandants.
Membres du cercle familial direct	Le cercle familial direct regroupe les conjoints, les partenaires enregistrés et les compagnons et personnes financièrement dépendantes des collaborateurs du cabinet (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 du cabinet.
Menaces	Les menaces comprennent les catégories suivantes: a. les intérêts personnels; b. le contrôle des propres travaux/l'autorévision; c. la représentation des intérêts; d. la familiarité; e. l'intimidation.
Mesures de protection	Il s'agit de mesures qui, individuellement ou en association, réduisent efficacement les menaces pour le respect des principes fondamentaux à un niveau acceptable, voire suppriment ces menaces.
Mission d'examen succinct	Une mission d'audit qui est exécutée en conformité avec la Norme d'audit suisse (NAS) 910 «Review (examen succinct) d'états financiers», les «International Standards on Review Engagements» ou des normes équivalentes et dans le cadre de laquelle un membre de la profession délivre une opinion s'il a pris connaissance, sur la base des procédures qui ne livrent pas tous les éléments probants qu'exigerait un audit des états financiers, d'éléments qui l'amènent à conclure que les états financiers n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

Missions d'audit	Dans le cadre d'une mission d'audit, le cabinet délivre une opinion ou une conclusion visant à renforcer le niveau de confiance des utilisateurs présumés (qui ne sont pas identiques à la partie responsable) dans le résultat, obtenu à l'aide de certains critères, d'une évaluation ou d'une estimation d'un objet d'audit.
Niveau acceptable	Un niveau acceptable est un niveau auquel un membre de la profession, qui considère sa propre approche comme le ferait un tiers raisonnable et informé, pourrait probablement conclure que l'objet d'audit est conforme aux principes fondamentaux.
Objet de contrôle	L'objet de l'audit est le contrôle des informations factuelles sous-jacentes à l'audit.
Objet de l'audit sous-jacent	L'objet de l'audit sous-jacent qui est mesuré ou évalué sur la base de critères applicables.
Parents proches	Les parents proches des collaborateurs du cabinet sont les parents, les frères et sœurs et les enfants financièrement indépendants. Les membres du cercle familial direct y sont inclus.
Partenaire/collaborateur assumant une fonction de cadre	Le terme «partenaire/collaborateur assumant une fonction de cadre» inclut les partenaires et les autres personnes qui travaillent dans des cabinets non organisés en partenariat et qui assument dans ces sociétés des tâches et des fonctions de membres de la direction ou sont co-propriétaires de ces sociétés.
Partenaire d'audit d'un composant	Un auditeur responsable de l'audit d'un composant.
Participation financière	Est considérée comme participation financière la propriété directe ou la propriété indirecte déterminante de droits aux capitaux propres ou aux capitaux étrangers ou tout autre droit de participation (instruments financiers dérivés) auprès d'un mandant soumis à l'audit. Une participation financière indirecte est par exemple une participation financière détenue par un intermédiaire, comme un instrument de placement collectif, une succession ou une relation de fiducie (fondation/trust). Si l'ayant droit économique a la capacité d'influencer le choix de l'investissement, la participation est considérée comme directe, même si elle est détenue par un intermédiaire.
Partie responsable	Dans le cas d'une mission d'assurance (assurance engagement), il s'agit de la partie responsable de l'objet de l'audit.
Personnes proches	Font partie des personnes proches (selon l'art. 728, al. 5, CO) non seulement les parents proches, mais encore les personnes qui entretiennent une relation étroite avec le collaborateur.
Personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit (chain command)	Le cercle de personnes susceptibles d'exercer une influence sur les prestations d'audit fournies au mandant inclut toutes les personnes qui assument dans le domaine de l'audit des fonctions de surveillance ou de direction pouvant influer directement ou indirectement sur l'équipe d'audit. Concernant les prestations d'audit visées dans la partie 2 et la partie 3, ce cercle inclut par ailleurs tous les niveaux de direction consécutifs au-dessus du réviseur responsable, jusqu'au senior partner ou au *managing partner* du cabinet, ainsi que les membres de la direction ou du conseil d'administration du cabinet.
Prestations d'audit	Une mission ayant pour objectif d'obtenir une assurance raisonnable par le fait qu'un membre de la profession établit une attestation d'audit selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable (ou donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle ou une présentation sincère), tel un audit réalisé selon les International Standards on Auditing. Dans la partie 2 et la partie 3, les termes «audit» et «audit d'états financiers» s'appliquent aussi à la «review». Dans la partie 2, le terme «attestation d'audit» s'applique aussi au «rapport d'examen succinct».

Relation étroite	Des relations de nature personnelle ou commerciale (effectives ou en apparence), par exemple: a. parents et alliés jusqu'au 2e degré au-delà du cercle familial direct et des parents proches, s'il existe des contacts personnels ou commerciaux réguliers; b. autres personnes, si des relations d'amitié actives sont entretenues par des contacts personnels réguliers; c. relations commerciales, par exemple poursuivant des buts économiques communs par exemple par des investissements et activités commerciales communs, communautés de bureaux et/ou partenariats, dépendances professionnelles, adresse de domiciliation partagée ou adresse c/o chez l'organe de révision. L'élément déterminant pour l'appréciation d'une relation est l'évaluation des circonstances telle qu'elle serait effectuée par un tiers sur la base de son expérience générale de la vie.
Réviseur clé	a. Sont considérés comme réviseurs clés, outre le réviseur responsable, la personne responsable de la revue du contrôle qualité de la mission ainsi que, le cas échéant, d'autres auditeurs 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 le cabinet établira une attestation d'audit. Les réviseurs clés peuvent être par exemple, suivant les circonstances et leurs tâches dans le cadre de l'audit, des personnes responsables de l'audit de filiales ou de divisions importantes. b. La deuxième signature dans l'attestation d'audit ne justifie pas encore la fonction de réviseur clé, et ce même si cette signature est celle d'un partenaire/collaborateur assumant une fonction de cadre.
Réviseur responsable	Le réviseur responsable est la personne qui répond de la mission d'audit dans le cadre de la révision selon le droit des sociétés ou qui exerce cette fonction dans le cadre d'une réglementation spéciale. Pour les audits des comptes consolidés, l'auditeur responsable. Est également considéré comme réviseur responsable le «partenaire responsable de la mission» pour les prestations d'audit non prescrites ou prévues par la loi, dans la mesure où elles mènent à une attestation d'audit se rapportant à une norme d'audit (telle que les International Standards on Auditing ou les International Standards on Review Engagements).
Revue du contrôle qualité de la mission	Un contrôle visant à effectuer, lors ou au préalable de la remise du rapport, une appréciation objective des évaluations importantes faites par l'équipe d'audit et de l'opinion obtenue dans le cadre de l'établissement du rapport.
Société d'audit des comptes consolidés	La société qui exprime une opinion d'audit sur les états financiers du groupe.
Société d'audit d'un composant	Un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur l'information financière relative à un composant pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.
Société membre du réseau	On entend par société membre du réseau une entreprise qui forme avec le cabinet une structure plus large axée sur la collaboration et: a. est clairement axée sur la participation aux bénéfices et aux coûts; b. est liée par un contrôle commun ou une direction commune; c. applique des directives et procédures de contrôle qualité communes; d. applique une stratégie d'affaires commune; e. utilise un nom de marque commun; ou f. partage une partie déterminante des ressources professionnelles.

Sociétés apparentées	Sont considérées comme sociétés apparentées d'un mandant: a. une société qui contrôle le mandant directement ou indirectement, lorsque le mandant est déterminant pour cette société. Si une société suisse contrôle le mandant, cette règle est aussi applicable, sans prise en compte du caractère déterminant (art. 728, al. 6, CO); b. une société ayant un intérêt financier direct pour le mandant, si cette société a une influence déterminante sur le mandant et que l'intérêt porté au mandant est déterminant pour cette société; ou c. une société que le mandant contrôle directement ou indirectement; d. une société dans laquelle le mandant ou ses sociétés contrôlées ont une participation financière directe, si l'influence sur la société est déterminante et que la participation est déterminante pour ce mandant et ses sociétés contrôlées; e. une société qui se trouve sous contrôle commun avec le mandant («société sœur»), dans la mesure où cette société sœur et le mandant sont tous deux déterminants pour la société qui contrôle à la fois le mandant et la société sœur. Est considérée comme personne détenant une participation déterminante tout investisseur ayant la possibilité d'exercer une influence 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. Le terme «déterminant» utilisé aux let. a, b, d et e signifie que la valeur de la participation dépasse 10% du total du bilan ou 10% du résultat avant impôts de l'investisseur.
Sociétés cotées	Des sociétés dont les titres de participation ou les emprunts obligataires sont cotés en Bourse.
Sociétés d'intérêt public	Les sociétés d'intérêt public (public interest entities) sont (art. 2, let. c LSR): a. des sociétés ouvertes au public au sens de l'art. 727, al. 1, ch. 1 du code des obligations; b. des assujettis au sens de l'art. 3 LFINMA qui doivent charger une société d'audit agréée au sens de l'art. 9a de la loi sur la surveillance de la révision (LSR) d'effectuer un audit selon l'art. 24 LFINMA; c. des placements collectifs de capitaux visés à l'art. 118a LPCC pour lesquels une société d'audit agréée selon l'art. 9a de la loi sur la surveillance de la révision (LSR) doit être chargée de procéder à l'audit au sens de l'art. 118i LPCC.
Tiers	Un observateur moyen sur la base de son expérience générale de la vie. Le point de vue d'un tiers raisonnable et informé qui évalue tous les faits et circonstances pertinents connus du membre de la profession, ou que ce dernier devrait raisonnablement connaître, au moment où les conclusions sont tirées, est déterminant. Le tiers raisonnable et informé ne doit pas nécessairement être un membre de la profession; il possède néanmoins l'expertise déterminante et l'expérience nécessaires pour apprécier avec impartialité l'adéquation des conclusions auxquelles a abouti le membre de la profession.
Unité d'affaires	Un sous-ensemble distinct du cabinet, constitué selon des aspects géographiques ou commerciaux.

6.4 Textes de lois suisses

Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations, CO)

Art. 728 III. Contrôle ordinaire 1. Indépendance de l'organe de révision

1 L'organe de révision doit être indépendant et former son jugement en toute objectivité. Son indépendance ne doit être restreinte ni 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'une mission 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 b. Rapport de révision

1 L'organe de révision établit à l'intention du conseil d'administration un rapport détaillé contenant des constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle.

2 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:

1. un avis sur le résultat de la révision;

2. des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision;
3. des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles;
4. une recommandation d'approuver, avec ou sans réserve, les comptes annuels et les comptes de groupe, ou de les refuser.

3 Les deux rapports doivent être signés par la personne qui a dirigé la révision.

Art. 729 IV. Contrôle restreint 1. Indépendance de l'organe de révision

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

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 b. Rapport de révision

1 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:

1. une mention du caractère restreint du contrôle;
2. un avis sur le résultat de la révision;
3. 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;
4. des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles.

2 Le rapport doit être signé par la personne qui a dirigé la révision.

RS 221.302 Loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Loi sur la surveillance de la révision, LSR)

Art. 11 Indépendance

1 Outre les obligations 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 d'intérêt 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 fonction 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 fonction auprès de son nouvel employeur.

PIE

2 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. 12 Assurance-qualité

1 Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la qualité de leurs prestations en matière de révision.

2 Elles se dotent d'une organisation appropriée et édictent des instructions écrites en particulier sur:

a. l'engagement, la formation et la formation continue, l'évaluation, le droit de signature et le comportement des collaborateurs;
b. l'acceptation de nouvelles missions de révision et la poursuite de l'exécution de missions existantes;
c. la supervision des mesures visant à garantir l'indépendance et la qualité.

3 Lorsqu'elles fournissent les différentes prestations en matière de révision, elles garantissent en particulier:

a. la répartition adéquate des tâches;
b. la supervision des travaux;
c. le respect des dispositions et normes applicables en matière de contrôle et d'indépendance;
d. un contrôle subséquent des résultats de la révision par une personne qualifiée et indépendante.