

Indépendance de l'organe de révision dans le cadre du contrôle restreint

Mesures préventives possibles en cas de collaboration à la tenue de la comptabilité ou de fourniture d'autres prestations à la société auditée

Si, en raison de la collaboration à la tenue de la comptabilité ou la fourniture d'autres prestations, le risque existe de devoir contrôler son propre travail, l'organe de révision doit prendre les dispositions nécessaires sur le plan de l'organisation et du personnel pour garantir la fiabilité de ses vérifications (art. 729, al. 2, CO). La limite exacte de la collaboration admissible à la tenue de la comptabilité ou de la fourniture d'autres prestations pertinentes¹ doit être précisée par l'entreprise de révision dans le cadre de ses directives internes à l'attention des collaborateurs, l'auditeur responsable étant tenu de les appliquer dans le cadre de son mandat de contrôle restreint. Les commentaires qui suivent visent à définir des lignes directrices et à donner à l'entreprise de révision et à l'auditeur responsable les instruments nécessaires à cet effet.

Selon la loi, l'entreprise de révision doit prendre des mesures préventives aussi bien au plan de l'organisation qu'au plan du personnel affecté au mandat de contrôle restreint. Ainsi, le contrôle restreint doit être opéré par une autre personne ou une autre équipe que celle qui a collaboré à la tenue de la comptabilité ou a fourni les autres prestations¹ (message du Conseil fédéral, FF 2004 3801). Dans tous les cas, il faut veiller à une séparation claire et effective des fonctions. Ainsi, les entreprises unipersonnelles n'ont pas la faculté légale, en sus des prestations de révision, de collaborer à la tenue de la comptabilité ou de fournir des prestations parallèles¹.

Les mesures préventives envisageables sont les suivantes:

Thèmes	Mesures préventives
Indépendance de l'organe de révision ne doit être restreinte ni dans les faits, ni en apparence (art. 729, al. 1, CO)	L'entreprise de révision doit se doter de directives internes, de processus et de contrôles garantissant sa conformité aux standards professionnels en matière d'assurance-qualité et d'indépendance ² . Cela comprend également la question de la collaboration à la tenue de la comptabilité et la fourniture d'autres prestations pertinentes ¹ . Dans les cas de moindre importance, une supervision externe par un tiers indépendant peut s'avérer adéquate.
Responsabilité des comptes annuels (art. 716a al. 1 ch. 3 et 6 CO)	La société révisée, respectivement son conseil d'administration, est responsable de la tenue de la comptabilité. L'organe de révision ne doit exercer aucune tâche donnant l'impression qu'elle assumerait une telle res-

¹ Sont considérées comme pertinentes uniquement les prestations pour lesquelles il existe le risque de contrôler son propre travail (art. 729 al. 2 1^{ère} phrase CO).

² Instructions sur l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises de révision et norme relative au contrôle restreint d'EXPERTSuisse et FIDUCIAIRE[SUISSE] respectivement Norme Suisse de Contrôle Qualité 1 (Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limités d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes), NAS 220 (Contrôle qualité d'un audit d'états financiers) et Directives sur l'indépendance d'EXPERTSuisse.

	ponsabilité. L'organe de revision ne peut pas, dans les cas où il y a une certaine liberté d'appréciation dans la tenue de la comptabilité et de la présentation des comptes (p. ex. amortissement, correction de valeur, provisions ou modification de principes dans la présentation des comptes etc.), exercer cette liberté en lieu et place de la société auditée mais doit se limiter, tout au plus, à mettre en évidence les limites de cette liberté. La collaboration à la tenue de la comptabilité se limite par conséquent à un soutien à l'établissement des comptes annuels. Cela signifie ici que l'entreprise de révision se limite à aider la société auditée, mais ne s'y substitue pas. Ainsi, la société auditée doit rester l'auteur et la propriétaire intellectuel des comptes annuels. Si ces comptes sont établis entièrement ou pour l'essentiel par des collaborateurs de l'organe de révision (même si ceux-ci ne participent pas à la révision), celui-ci devient <i>de facto</i> l'auteur des comptes annuels et en endosse la responsabilité. La collaboration à la tenue de la comptabilité et la fourniture d'autres prestations relevantes¹ doivent faire l'objet de mandats spécifiques précisant les responsabilités et les risques inhérents pour la société auditée. La documentation (par ex. en protocolant les contacts entre l'organe de revision et l'entreprise révisée) peut démontrer les rôles tenus par chacun dans la détermination des postes critiques de la comptabilité.
Interdiction de vérifier son propre travail (art. 729 al. 1 en lien avec art. 728 al. 2 ch. 4 CO, annexe B.a. de la norme relative au contrôle restreint 2015, chiffre VIII des directives d'indépendance d'EXPERTsuisse)	Il existe le risque de contrôler son propre travail en particulier pour les travaux suivants: - Participation à la tenue de la comptabilité - Evaluations - Corporate Finance et activités similaires - Défense des intérêts et conseils juridiques - Prestations de services dans le domaine du droit fiscal, des redevances et des assurances sociales - Prestations de services dans le domaine de l'audit interne - Prestations de services dans le domaine du développement ou de la mise en œuvre de systèmes d'informations financières (systèmes comptables) - Mise à disposition temporaire de

	personnel à des clients soumis à audit - Portfolio Management en faveur de tiers - Placement de personnel
Séparation au plan de l'organisation (art. 729, al. 2, CO)	Dans le cadre de son assurance-qualité d'entreprise, la société auditrice doit veiller à ce que la direction opérationnelle de l'unité d'audit et celle de l'unité dont les collaborateurs ont aidé à la tenue de la comptabilité ou ont fourni d'autres prestations relevantes¹ ne soient pas exercées par la même personne ou, par le même groupe de personnes (totalement ou partiellement). La séparation au plan de l'organisation peut exister en lien avec les mandats. Ainsi, une personne peut travailler pour les deux départements (comptabilité et révision) mais pas simultanément sur les mandats d'une même entreprise révisée. En outre, les personnes qui ont collaboré à la comptabilité respectivement à d'autres prestations relevantes¹ ou qui dirigent le département correspondant ne peuvent donner des directives à celles qui ont participé à la révision des comptes ou qui dirigent le département comptabilité et inversement. L'exclusion relative à la non soumission des diverses personnes intéressées ci-dessus peut faire l'objet d'un règlement.
Séparation au plan du personnel (Art. 729 Abs. 2 OR)	Dans le cadre de son assurance-qualité de mandat, la société auditrice doit veiller à ce que les personnes qui ont aidé à la tenue de la comptabilité ou ont fourni d'autres prestations relevantes¹ à la société auditée ne participent pas aux travaux de révision pour cette société.
Prise en compte du groupe (art. 729 al. 1 en lien avec l'art. 728 al. 6 CO)	Les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec l'organe de révision (groupe / Konzern). En d'autres termes, les exigences légales relatives à l'interdiction de contrôler son propre travail ne peuvent être éludées en effectuant les prestations de révision et les autres prestations par des sociétés juridiquement indépendantes mais relevant du même groupe. Egalement dans ce cas, il doit exister une claire et effective séparation organisationnelle et personnelle.
Indépendance économique (art. 729, al. 1, en rel. avec art. 728, al. 2, ch. 5, CO; ch. IX.B.3 des Directives sur l'indépendance d'EXPERTsuisse)	En situation de contrôle restreint, les honoraires facturés pour des prestations parallèles ont tendance à constituer un volume d'honoraires plus important qu'en situation de révision ordinaire en raison du fait que

	l'interdiction de contrôler son propre est moins sévère. Le risque de dépendance économique devient pertinent lorsque la part des honoraires versés par la société auditée (y compris les sociétés faisant partie de son périmètre de consolidation) est supérieure à 10% de la moyenne des honoraires encaissés par l'entreprise de révision durant les cinq dernières années. A partir d'un taux de 20%, l'indépendance économique ne devrait plus être donnée.
Documentation (art. 730c CO)	Toutes les réflexions portant sur l'indépendance lors de l'analyse visant à l'acceptation et au maintien du mandat doivent être documentées des les documents de travail relatifs à chaque mandat.
Rapport de révision (art. 729b al. 1 ch. 3 et art. 2 CO)	L'organe de revision doit mentionner dans le rapport de revision s'il a collaboré à la tenue de la comptabilité ainsi qu'à la fourniture d'autres prestations relevantes¹ (le cas échéant lesquelles) et quelles mesures de protection ont été prises pour assurer une révision de confiance. La signature du rapport de révision par le réviseur responsable et par une seconde personne ayant collaboré à la comptabilité ou ayant fourni d'autres prestations relevantes¹ pour la même société n'est pas compatible avec les règles d'indépendance.