



**Michael Annen**

lic. oec., HSG, expert-comptable  
diplômé, expert TVA FH,  
partenaire Buchhaltungs- und  
Revisions-AG Zoug, [www.brag.ch](http://www.brag.ch)  
membre de la commission  
de questions techniques/politiques/  
autorités

# Le nouveau droit de la révision

Le présent article est destiné à vous fournir un aperçu du nouveau droit de la révision. L'auteur ne garantit nullement l'exhaustivité de ses explications et renvoie le lecteur aux dispositions légales correspondantes et à la littérature spécialisée.

## Généralités

Le 1<sup>er</sup> septembre 2007 a débuté une nouvelle ère pour la branche de la révision. L'autorégulation laisse la place à un règlement législatif complet et les sociétés de capitaux seront soumises à partir de 2008 à l'obligation de faire réviser leurs comptes, quelle que soit leur forme juridique<sup>1</sup>. L'ampleur et l'intensité de la révision dépendent de critères ayant trait à la taille de la société. Les sociétés de capitaux qui dépassent deux ans de suite deux des critères suivants (art. 727 al. 2 CO) ou qui sont considérées comme des sociétés ouvertes au public (art. 727 al. 1 CO) sont soumises à la révision ordinaire:

- somme du bilan 10 millions,
- chiffre d'affaires 20 millions,
- emplois à plein temps en moyenne annuelle 50.

Toutes les autres sociétés qui ne répondent pas à ces critères sont désormais soumises à une révision restreinte (art. 727a al. 1 OR).

Grâce à l'introduction de l'«opting system», les sociétés ont la possibilité de demander une révision ordinaire en lieu et place d'une révision restreinte (opting up) ou, en cas d'obligation de procéder à une révision restreinte, à renoncer entièrement à la révision (opting out); une telle renonciation n'est toutefois possible que si la

société n'emploie pas plus de dix collaborateurs à plein temps en moyenne annuelle et si tous les propriétaires de la société (actionnaires, titulaires de parts etc.) le décident à l'unanimité (art. 727 al 2 CO).

Cette nouvelle prestation qu'est la révision restreinte représente une concession faite aux PME afin de les décharger de coûts administratifs. Il faut souligner que la révision restreinte doit se faire selon le standard de la révision restreinte<sup>2</sup>. Ce standard, mis au point en commun par l'Union Suisse des Fiduciaires STV – USF et la Chambre Fiduciaire, contient le principe de la révision orientée aux risques, définit la procédure de révision et met à disposition des documents et des exemples pour les actes de révision, la déclaration d'intégralité et la confirmation de mandat. Ce standard doit servir en tant qu'aide et en tant que fil conducteur obligatoire pour la procédure à suivre en cas de révision restreinte. Par ailleurs, il traite d'autres thèmes importants de la révision tels que l'indépendance, le comportement en cas de surendettement et la poursuite de l'exploitation de l'entreprise. La séparation de la révision en révisions ordinaire et limitée, prévue par le CO, ainsi que la réorganisation de la révision dans le cadre de la loi sur la surveillance de la révision constituent les deux piliers de ce nouveau droit révisé.

A partir du 1.1.2008 et selon la nouvelle législation, fournir une prestation en matière de révision sans l'agrément de l'autorité de surveillance est non seulement illégal mais également passible de sanctions pénales<sup>3</sup>. Par analogie à la séparation de la révision en deux parties, l'agrément se fait également selon deux catégories:

- le réviseur agréé suffit pour la révision restreinte,
- l'expert-réviseur agréé est nécessaire pour la révision ordinaire ainsi que pour les révisions pour lesquelles il fallait jusqu'à présent un réviseur particulièrement qualifié (par exemple la révision en cas de réduction de capital selon l'art. 732 CO, la répartition anticipée de la société selon l'art. 745 al. 1 CO ou la révision en cas de fusion conformément à la LFus).

Une troisième catégorie a été créée pour les sociétés ouvertes au public. Désormais, toute société de révision chargée de réviser les comptes de sociétés ouvertes au public devra être enregistrée en tant que entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat. Les exigences d'indépendance ainsi que la surveillance et le contrôle sont plus stricts que ce n'est le cas pour les autres entreprises de révision.

## Aperçu des principales innovations

### a) La révision ordinaire

Outre les sociétés ouvertes au public et les grandes entreprises, il existe plusieurs entreprises de taille moyenne qui dépassent en moyenne annuelle deux des trois critères «somme du bilan de CHF 10 millions, chiffre d'affaires de CHF 20 millions ou 50 employés à plein temps en moyenne annuelle» et qui sont donc tenues de procéder à une révision ordinaire. Dans le cadre de la révision ordinaire, le réviseur doit respecter des standards de révision bien plus complexes; les normes audit Suisses (NAS) introduites en 2004 constituent la base du travail de révision. Ces derniers reprennent principalement les ISA (International Standards on Auditing) en tenant compte des particularités helvétiques. Les NAS sont considérées comme les standards par excellence pour la révision et les professionnels doivent obligatoirement disposer de connaissances approfondies à leur sujet. La signification des standards NAS 700 est également centrale pour la révision des PME étant donné que ce standard contient les principes de révision actuellement en usage avec de nombreux exemples<sup>4</sup>. Actuellement, les NAS sont en cours de révision et de nouveaux principes sont préparés pour la révision ordinaire. En effet, dans le cadre de la révision ordinaire, beaucoup de choses vont encore changer par rapport à la révision actuelle: outre les comptes annuels et la proposition de répartition du bénéfice, il faut également confirmer l'existence d'un système de contrôle interne (SCI)<sup>5</sup>. Cet objet de révision supplémentaire représente un travail de plus tant pour le réviseur que pour le client. La société concernée ne pourra se passer d'une documentation adéquate et d'une formalisation du SCI si elle désire obtenir une confirmation relative à l'existence du SCI par l'organe de révision. Ce sont tout particulièrement les PME qui dépassent (de peu) les critères exigeant une révision ordinaire ou qui sont tenues de tenir des comptes de groupe<sup>6</sup> et qui doivent, par conséquent, procéder à ces adaptations dans le domaine des SCI sans pour autant en avoir les moyens, qui vont être confrontées à une lourde charge administrative supplémentaire et devoir relever un défi de taille. Les experts-réviseurs quant à eux, seront également confrontés à un sacré défi! La révision exhaustive que constitue une révision ordinaire doit assurer une plus grande fiabilité des résultats de révision.

### b) La révision restreinte

La grande majorité des sociétés suisses sont des PME et ne répondent pas aux critères de taille propres à la révision ordinaire. La révision restreinte devient donc une révision importante.

Avec la révision restreinte, la loi explore partiellement un terrain vierge. Le concept se base sur le «review»<sup>7</sup> du droit anglo-saxon. La loi prévoit toutefois (art. 729 a CO) que la révision restreinte n'est pas seulement un «review» mais un travail plus complet: outre des actes de révision et des interrogations analytiques, des révisions de détail adéquates (examen des inventaires et des pratiques d'évaluation) doivent également être effectuées. Le réviseur doit s'appuyer sur les documents disponibles auprès du client. Le standard relatif à la révision restreinte constitue une sorte de mode d'emploi. Le principe de la révision orientée aux risques est identique à celui d'une révision ordinaire mais ne comprend pas de révision relative au système de contrôle interne (SCI). Finalement, la révision doit poursuivre le même objectif, même si l'ampleur des actes de révision est moins grande. Dans le cadre de l'analyse des risques, il convient de comprendre le client et d'identifier les risques qui ont une influence sur les comptes. Pour cela, les actes de révision analytiques et les questionnaires constituent le principal outil (organisation, modèle d'affaires, structure du bilan et du compte PP, comparaisons de branches, comparaison des chiffres budgétés et réels, planification financière, ratios de liquidités, autres paramètres spécifiques à la branche etc.). Il s'agit plus particulièrement de premières réflexions relatives à l'acceptation ou à la poursuite de mandats (l'indépendance est-elle garantie? Quelles sont les réflexions relatives à la politique de l'entreprise qui pourraient influencer l'acceptation de mandats? etc.). A l'aide de l'identification de la limite de pertinence et de l'analyse des risques effectuée, il convient de définir les stratégies de révision, respectivement les principaux points de révision. Ce n'est qu'ensuite qu'il convient d'établir le programme de révision qui comprend des actes de révision.

Ces derniers peuvent comporter des actes de révision analytiques, des questionnaires ou encore des révisions d'inventaires ou d'évaluations. Le standard relatif à la révision restreinte montre en annexe divers exemples d'actes de révision pour chaque poste des comptes annuels<sup>8</sup>.

La révision restreinte se distingue de la révision ordinaire en ce sens qu'il n'est pas nécessaire de demander des confirmations de tiers (par exemple les banques, les débiteurs, les créanciers) ou d'observer les inventaires mais aussi par le fait que la révision du SCI ne fait pas partie intégrante de la révision restreinte. Les violations de lois (en particulier la découverte d'actes délictueux) ne font pas partie intégrante de la révision restreinte. Une présentation du rapport de révision lors de l'assemblée générale n'est pas nécessaire; seule l'obligation de rendre compte en cas de surendettement demeure, de manière analogue à la révision ordinaire. En raison de la révision qualitativement moins exigeante, la sécurité de la révision est plus basse que ce n'est le cas de la révision ordinaire; L'énoncé de révision dans le cas de la révision restreinte est donc une formulation négative. La recommandation d'accepter ou de renvoyer les comptes ne fait ainsi pas partie du commentaire.

Indépendamment du fait que la révision soit ordinaire ou restreinte, l'évaluation des faits par le réviseur, son «professional judgment», est importante et même centrale pour une révision de bonne qualité. Le standard est un outil; l'évaluation et les conclusions sont du ressort du réviseur comme elles le sont déjà aujourd'hui.

### c) Les possibilités d'opting

Les possibilités d'opting constituent une nouveauté absolue et rendent perméable le principe de la révision selon deux catégories (révision ordinaire et restreinte). La loi prévoit les

conditions minimales qui rendent nécessaire une révision ordinaire. Elle prévoit également les cas où une révision restreinte suffit. Pour l'entreprise nécessitant une révision, il est possible de passer de la révision restreinte à la révision ordinaire («opting up») lorsque des actionnaires qui représentent 10% du capital-actions le demandent par le biais d'une décision de l'assemblée générale ou par disposition statutaire), c'est-à-dire à une révision plus complète, respectivement un avis d'une sécurité plus élevée que ce n'est le cas lors d'une révision restreinte. Une entreprise qui ne remplit pas les critères de la révision ordinaire est soumise dès lors à une révision restreinte peut entièrement renoncer à un organe de révision («opting out»), pour autant que les conditions soient satisfaites: l'opting out n'est possible que si la société n'emploie pas plus de 10 employés à plein temps en moyenne annuelle et si tous les propriétaires de la société (actionnaires, titulaires de parts etc.) se déclarent d'accord avec cette façon de procéder<sup>9</sup>: L'unanimité est absolument nécessaire dans ce cas!

Une entreprise qui se soumet volontairement à une révision ordinaire peut aussi choisir un «opting down», c'est-à-dire passer de la révision ordinaire à la révision restreinte ou de passer de la révision restreinte à une révision volontaire<sup>10</sup>. Cela offre aux PME une possibilité intéressante de renoncer à l'organe de révision légal et de mandater un réviseur professionnel pour effec-

tuer une révision selon leurs propres souhaits. Une révision sur la base d'un mandat est flexible tant en ce qui concerne les secteurs à soumettre à une révision (ampleur de révision) qu'en ce qui concerne le rapport de révision. Elle peut mieux tenir compte des besoins des destinataires du rapport de révision que ce n'est le cas d'une révision restreinte. Cet organe de révision n'est pas inscrit auprès du registre du commerce et n'est donc pas un organe, ce qui constitue, pour le réviseur, un effet secondaire positif du point de vue de la responsabilité. Une révision sur la base d'un mandat permet de créer une véritable valeur ajoutée pour le client. Les possibilités d'opting ne s'appliquent pas dans le cas des fondations et des associations: les fondations ne peuvent par principe pas choisir «l'opting out»; dispenser une fondation de la révision nécessite l'autorisation de l'autorité de surveillance des fondations et ne peut se faire que dans le respect d'une législation très complexe. Les associations ne sont tenues par la loi à une révision ordinaire que si elles remplissent les critères. Toutes les autres associations ne sont pas soumises à une obligation de révision légale.

#### d) L'indépendance

Le principe de l'indépendance est identique tant pour la révision ordinaire que pour la révision restreinte (art. 728 al. 1, resp. art. 729 al. 1 CO). Toutefois, la directive d'indépendance va

moins loin pour la révision restreinte que pour la révision restreinte. Ainsi, la société de révision peut non seulement agir dans le cadre de la révision restreinte mais également dans le cadre de la tenue des comptes des entreprises soumises à révision. Il est déterminant dans ce cas que le client endosse la responsabilité des comptes et que le réviseur ne prenne aucune décision d'évaluation. Par ailleurs, il ne faut pas que l'on puisse avoir l'impression que le réviseur assume une responsabilité de management auprès du client. De plus, il faut s'assurer que la séparation personnelle et organisationnelle au sein de la société de révision garantit l'indépendance nécessaire à l'exercice du mandat soit assurée. La séparation personnelle et organisationnelle est respectée selon la loi si ce n'est pas la même personne ou le même groupe de personnes qui est chargé d'effectuer des travaux de comptabilité et des travaux de révision restreinte auprès d'un seul et même client. Pour d'autres prestations de services, ce sont les mêmes critères qui s'appliquent au cas où il y a un risque que le réviseur se voit chargé de contrôler son propre travail<sup>11</sup>.

Cet assouplissement des exigences d'indépendance pour la révision restreinte poursuit l'objectif de proposer une solution favorable aux PME comme cela a été mentionné à plusieurs reprises dans le commentaire du nouveau droit de la révision. La loi permet ainsi désormais de proposer dans le domaine des PME des «pres-



**Einladung**  
**Invitation**  
**Invito**

**Delegiertenversammlung 2007**  
**Assemblée des délégués 2007**  
**Assemblea dei delegati 2007**  
**Bern, 30.11. bis 2.12.2007**

STV|USF

© Bern Tourismus



tations de service d'un seul et même prestataire de services» (p.e. comptabilité et révision). Les exigences d'indépendance pour la révision ordinaire sont nettement plus contraignantes; la Chambre Fiduciaire a émis à ce propos une nouvelle directive d'indépendance qui est obligatoire pour ses membres.

### e) L'évaluation des risques

Avec l'introduction du nouveau droit de la révision, d'autres dispositions du droit des obligations ont été modifiées. Une disposition importante se trouve à l'art. 663b ch. 12 CO<sup>12</sup>. Ainsi, le conseil d'administration doit procéder à une évaluation des risques et faire des indications à ce sujet. Il n'est pas tenu de traiter en détail les divers risques d'entreprise ni de les publier. L'idée est plutôt que le conseil d'administration rende régulièrement compte des risques encourus par l'entreprise et qu'il choisisse pour cela une procédure systématique lui permettant d'identifier et de mesurer des risques et de déterminer les mesures nécessaires. La publication dans l'annexe vise la procédure appliquée pour identifier, mesurer et évaluer les risques et non pas à la publication de risques spécifiques. Cette évaluation des risques doit se faire pour chaque société qui est tenue de rédiger une annexe. Comme cette annexe fait partie intégrante des comptes annuels, cette disposition relative à l'évaluation des risques devient également un sujet d'examen dans le cadre de la révision ordinaire et restreinte. L'élargissement de l'annexe provoque également un élargissement des travaux de révision.

L'organe de révision ne doit toutefois procéder ni à un examen du risque de management, ni à l'identification et à l'évaluation «correcte» des risques mais doit plutôt se limiter à l'examen purement formel des indications relatives à l'évaluation des risques par le conseil d'administration.

### f) L'agrément

La loi sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR) et l'ordonnance correspondante (ordonnance sur la surveillance de la révision, OSR) constituent le deuxième pilier du nouveau droit de la révision et la base pour l'agrément des réviseurs, respectivement des experts-réviseurs ainsi que pour le fonctionnement de l'autorité de surveillance. L'autorité de surveillance en matière de révision (ASR) surveillera à partir du 1.1.2008 les activités de révision; par conséquent, l'ère de l'autorégulation est définitivement révolue. L'ASR définit les conditions à remplir pour l'agrément des réviseurs et des experts-réviseurs. La condition est l'obtention d'un diplôme fédéral d'expert fiduciaire, de comptable, d'expert en finance et en controlling ou de l'un des diplômes classiques tels qu'ex-

pert-comptable ou expert fiscal. En fonction du diplôme obtenu, on présume une pratique professionnelle de durée différente<sup>13</sup> et l'agrément est également possible pour les titulaires de diplôme d'une université ou d'une haute école spécialisée; dans ce cas toutefois, la pratique professionnelle requise pour l'obtention de l'agrément en tant qu'expert-réviseur est de douze ans. Pour l'agrément en tant que réviseur, les conditions posées à la formation (avec diplôme) sont les mêmes; l'assouplissement se réfère à la pratique professionnelle qui se limite à un an<sup>14</sup>. Il faut souligner qu'une partie de la pratique professionnelle doit se faire sous supervision. En tant que réviseur agréé, une supervision d'une année par un réviseur agréé suffit. En tant qu'expert-réviseur agréé, deux tiers de la pratique professionnelle doivent se faire sous supervision par un expert-réviseur agréé.

Comme cela avait été constaté dans le cadre de la procédure en consultation de l'OSR ce printemps, le principal problème des exigences posées à l'agrément se situe dans la pratique professionnelle supervisée. Dans le cadre de discussions entre des représentants de l'Union Suisse des fiduciaires STVIUSF et l'ASR mais également dans le cadre de la procédure de consultation, il est apparu que la pratique professionnelle sous supervision représente un obstacle pour de nombreux réviseurs actuels. Heureusement, l'ASR a compris le problème et a préparé une solution pour la profession: selon l'art. 50 al. 1 lit. a. et b. OSR, les personnes physiques sont agréées en tant que réviseurs / experts-réviseurs si elles jouissaient en date du 1<sup>er</sup> juillet 1992 d'une formation correspondant aux exigences de l'ordonnance du 15 juin 1992 relatives aux exigences professionnelles posées aux réviseurs particulièrement qualifiés; et si elles ont travaillé depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1992 principalement dans le domaine de la comptabilité ou de la révision. Dans ces cas, la preuve de la pratique professionnelle sous supervision n'est pas

nécessaire (art. 50 al. 2 OSR). L'obstacle mentionné a donc pu être évité pour les experts-réviseurs qui jouissaient en date du 1<sup>er</sup> juillet 1992 de la formation professionnelle nécessaire selon l'ordonnance relative aux exigences professionnelles posées aux réviseurs particulièrement qualifiés et qui ont travaillé par la suite principalement dans les secteurs de la comptabilité ou la révision. Les réviseurs qui n'ont obtenu le diplôme correspondant qu'après le 1<sup>er</sup> juillet 1992 doivent en principe satisfaire à l'exigence de la pratique professionnelle sous supervision, conformément aux dispositions de l'OSR. Il existe donc un certain nombre de réviseurs actuels qui ne répondent pas aux exigences de la LSR, respectivement de l'OSR. Il faut attendre de voir dans quelle mesure la disposition pour cas spéciaux de l'art. 43 al. 6 LSR est applicable. Il faut par ailleurs souligner que, selon la loi, la pratique professionnelle ne doit pas forcément être obtenue dans le cadre de la révision; une pratique professionnelle en comptabilité suffirait également pour autant que la supervision ait été assurée conformément à la LSR.

Outre l'agrément, il y a aussi d'autres thèmes qui sont traités et qui sont importants pour les réviseurs, en particulier pour ceux travaillant pour des petites ou moyennes entreprises de révision: la loi demande désormais une structure de direction adéquate et un système d'assurance-qualité interne qui est évalué par l'ASR lors du dépôt et de l'examen des conditions d'agrément d'une entreprise de révision. Si l'ASR arrive à la conclusion que le système d'assurance-qualité ne répond pas aux exigences légales, l'entreprise de révision doit s'affilier à un système d'évaluation régulière de son activité de révision par des professionnels de même rang. Les entreprises de révision n'employant qu'une seule personne doivent obligatoirement s'affilier à un tel système d'évaluation par des pairs. L'OSR prévoit un délai de transition qui va jusqu'au 31.8.2010 au cas où un tel système d'assurance-qualité n'existerait pas encore.

La LSR règle également le statut des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, le fonctionnement et l'organisation de l'ASR ainsi que les taxes et émoluments de surveillance perçus par l'ASR.

Importants également sont les art. 13 et 14 OSR qui prévoient pour toutes les personnes physiques et toutes les entreprises qui soumettent une demande d'agrément que ces dernières sont aussi bien soumises à l'obligation de s'annoncer qu'à l'obligation légale de collaborer afin que l'autorité puisse procéder à toutes les recherches et à tous les contrôles nécessaires.

Si l'ASR octroie l'agrément, les entreprises, respectivement les personnes physiques concernées, sont inscrites dans un registre des réviseurs public et accessible sur Internet.

## Remarques finales

Le nouveau droit de la révision comporte pour la première fois de nouvelles dispositions légales et, par conséquent, une plus forte régulation de la profession. Cela débouche sur une formalisation accrue de l'activité de réviseur; pour cela, il faut de nouveaux standards et de nouveaux outils qui existent déjà ou sont en cours de préparation. La moins grande sécurité de révision en cas de révision restreinte est compensée par une formalisation et une standardisation plus poussées en ce qui concerne l'ampleur de la révision. De nouveaux éléments de révision tels que l'évaluation des risques ont été introduits. Une réduction des honoraires de révision en cas de révision restreinte n'est guère réalisable; il y a plutôt lieu de s'attendre à ce que ces derniers restent dans leur cadre actuel, voire qu'ils augmentent légèrement. Pour la révision ordinaire, le volume de travail s'accroît de manière significative et, par conséquent, il en va de même pour les honoraires de révision. Il ne

reste plus qu'à attendre de voir si le marché des petites et moyennes entreprises supporte également des honoraires plus élevés.

Le nouveau droit de la révision apporte davantage de structure, de standardisation, de travail de révision mais finalement aussi plus d'administration et moins d'heures productives pour les réviseurs. Le travail de révision en tant que tel se voit standardisé par de nouveaux standards de révision (NAS, standard pour révisions restreintes), le SCI et l'évaluation des risques accroissent le travail de révision et une structure de direction adéquate ainsi que des systèmes d'assurance-qualité internes constituent certainement pour chaque société de révision de PME un véritable défi.

Mais le nouveau droit de la révision comporte également des chances pour la profession: en raison des exigences d'indépendance différenciées pour la révision ordinaire et restreinte, il devient possible de participer à la tenue de la comptabilité; le vœu de prestations de services d'une seule main dans le secteur des PME est inscrit dans la loi. L'«opting out» pour les micro-sociétés offre la possibilité de procéder, à la demande de la société, à une révision sur mesure conformément aux besoins du client. L'ASR, l'autorité indépendante de surveillance de la révision ainsi que de nouveaux standards de révision représentent une chance unique d'améliorer de manière générale la qualité des prestations de révision.

Le nouveau droit de la révision place non seulement les réviseurs mais aussi les associations faitières que sont l'Union Suisse des Fiduciaires STV-USF et la Chambre Fiduciaire devant de nouveaux défis. L'autorégulation par ces dernières fait désormais partie du passé; à l'avenir, elles devront exercer leur influence à travers l'ASR, ce qui devrait avoir pour conséquence un renforcement du lobbying en faveur de la profession à Berne. ■

<sup>1</sup> Le nouveau droit de la révision touche également les coopératives, les associations et les fondations. Les sociétés de personnes restent dispensées de la révision.

<sup>2</sup> Pour la révision ordinaire, ce sont les normes audit suisses (NAS) qui s'appliquent. Ces derniers sont publiés par la Chambre Fiduciaire. Pour les cas de révision particuliers tels que la vérification d'un bilan intermédiaire selon l'art. 725 CO, il convient de respecter les règles de l'art. Cela signifie qu'il faut non seulement se baser sur les NAS en tant qu'ouvrage de référence standard mais également sur le manuel suisse de la révision 1998 (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998) (une nouvelle édition va sortir bientôt) pour l'exercice de la profession.

<sup>3</sup> La révision de l'exercice 2007 se fait encore selon l'ancien droit, c'est-à-dire sans agrément. Il en va tout autrement du règlement portant sur les cas de révision ponctuels, c'est-à-dire non répétitifs; pour ceux-ci, ce sont les nouvelles prescriptions qui s'appliquent.

<sup>4</sup> Il faut souligner ici que, par rapport à la teneur du rapport avant 2006, la structure s'est modifiée, tout particulièrement l'emplacement de la restriction. La formulation des restrictions, des violations légales et des compléments a également été modifiée. Les standards NAS 700 sont aujourd'hui toujours valables pour les révisions de PME vu que la loi existante ne fait aucune différence entre révision ordinaire et révision restreinte.

<sup>5</sup> Le projet de standard de révision pour la vérification de l'existence du système de contrôle interne vient d'être publié sur le site de la Chambre Fiduciaire.

<sup>6</sup> Art. 727 al. 1 cif. 3: les sociétés tenues d'établir des comptes de groupe sont soumises à la révision ordinaire.

<sup>7</sup> Cas réglé dans les standards suisses de révision en tant que NAS distinct (NAS 910).

<sup>8</sup> L'article de Stöckli/Zaehner du TREX 3/2006, p. 145 ss détaille plus avant le principe de révision du standard relatif à la révision restreinte. Les deux auteurs de l'article ont participé en tant que membres du groupe de travail à la conception du standard pour la révision restreinte.

<sup>9</sup> Art. 727a al. 2 CO

<sup>10</sup> La révision volontaire n'est possible que si les conditions de l'opting out (10 employés à plein temps en moyenne annuelle) sont satisfaites. La révision volontaire n'est pas soumise aux dispositions de la loi. Des réviseurs non-professionnels peuvent donc procéder à une telle révision.

<sup>11</sup> L'indépendance n'est pas réglée uniquement dans les art. 728/729 CO, mais aussi, pour la révision restreinte, dans le standard pour révision restreinte, annexe B, ainsi que pour la révision ordinaire, dans la directive sur l'indépendance de la Chambre Fiduciaire.

<sup>12</sup> L'annexe contient: Indications relatives à l'évaluation des risques

<sup>13</sup> Cinq ans pour les experts fiduciaires, experts fiscaux et experts diplômés en comptabilité et en controlling; diplôme professionnel Fiduciaire, Finance et Comptabilité 12 ans, idem pour diplômés universitaires dans les branches correspondantes.

<sup>14</sup> Art. 4 resp. art. 5 LSR