

Aperçu des résultats de la procédure de consultation

**Loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes  
annuels (LECCA)**

**Ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes  
(OACC)**

## **1 Aperçu des résultats de la procédure de consultation**

### **101 Introduction**

Par décision du 21 octobre 1998, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral de justice et police d'ouvrir la procédure de consultation concernant les avant-projets de loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (AP LECCA) ainsi que d'ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes (AP OACC). La procédure de consultation a duré du 21 octobre 1998 au 30 avril 1999. Le Tribunal fédéral suisse à Lausanne, le Tribunal fédéral des assurances à Lucerne, la Commission de recours en matière de propriété intellectuelle, tous les cantons, les partis représentés à l'Assemblée fédérale, les universités suisses, 6 autorités et institutions apparentées ainsi que 31 organisations ont été invités à y participer.

Le Tribunal fédéral suisse, le Tribunal fédéral des assurances, la Commission de recours en matière de propriété intellectuelle, le canton d'Uri, le Parti Démocrate-Chrétien (CVP<sup>1</sup>), l'Union Démocratique du Centre (SVP), l'Association suisse des magistrats de l'ordre judiciaire (SVR) et la Fédération suisse des Avocats (SAV) ont expressément renoncé à donner leur avis. Au total, 74 prises de positions ont été remises, dont 8 provenant de participants non-officiels.

### **102 Appréciation générale de l'avant-projet**

#### **102.01 Approbation**

Une partie des participants à la procédure de consultation approuve en principe la tendance de l'AP LECCA (AR, BL, JU, OW, TI, VD, VS, FDP, AGES, CePatr, SBauerV, SBG, AIP, ANCV, ASCC, Bourquin, KSBS, TS, fenaco, VEB).

Les éléments suivants de l'AP LECCA sont particulièrement salués: le concept d'une réglementation uniforme pour toutes les formes juridiques, la souplesse du système adopté, qui rend possible l'adaptation aux évolutions sur les plans national et international, la bonne compréhensibilité et la relative simplicité de l'avant-projet, en dépit de la complexité des problèmes à résoudre (GL, LU, NE, SG, SZ, TG, KSS, KDFK), le fait que la réglementation s'inspire des standards internationaux (AG, BE, OW, VS, SP) ainsi que l'amélioration de la transparence et la possibilité de comparer les comptes annuels résultant du principe de la présentation fidèle de la situation économique et de la structure uniforme des comptes, toutes deux souhaitées (BL, FR, ZG, ZH, EBK, UniBE, UniFR, UniLA, THK, VSA, OBT, OdA).

#### **102.02 Avis critiques**

Un canton souhaite un examen approfondi des conséquences de l'AP LECCA pour les PME (LU). Différentes prises de position font valoir que le projet est trop axé sur les grandes entreprises et ne tient pas assez

---

<sup>1</sup> Pour les abréviations voir le tableau ci-dessous ch. 2.

compte des PME, bien que celles-ci soient les principales destinataires de l'avant-projet (SGV, STV, VEBIT, Forum). D'autres participants signalent que, suite à une surréglementation, l'AP LECCA provoquerait des charges administratives disproportionnées pour les PME (SO, Forum). Selon une prise de position, les exigences concernant la qualité de la comptabilité devraient être dictées par le marché; c'est bien davantage la capitalisation propre insuffisante que la comptabilité insuffisante qui constitue le problème majeur des PME (Vorort).

Les allègements prévus en faveur des PME, indépendamment de leur forme juridique, doivent être étendus à l'ensemble des sociétés de capitaux (SBauerV, SGV, VSIG). Par ailleurs, les allègements en faveur des PME sont critiqués, étant donné que ceux-ci sont contraires à une amélioration de la transparence en faveur des travailleurs (SGB).

La réglementation en principe uniforme pour toutes les formes de droit est contestée, étant donné que les intérêts des destinataires de la comptabilité diffèrent selon la taille de l'entité, la forme juridique et la nature des activités (Vorort).

Une prise de position fait valoir que le principe de la prudence, actuellement suivi en majorité, tient mieux compte de l'exigence de l'accumulation de réserves que le principe de la présentation fidèle de la situation économique prévu par l'AP LECCA (Vorort).

Un participant signale que le rapport entre comptes individuels / comptes consolidés et AP LECCA / cadres de référence reconnus n'est pas consistant (IndHold). Les règles d'évaluation devraient être conçues différemment pour des entités qui doivent dresser des comptes individuels et celles qui doivent en plus établir des comptes consolidés (IndHold).

En se référant au droit de la société anonyme récemment révisé et aux évolutions au sein de l'UE (remaniement des directives de la CE, orientation de l'UE vers l'exécution des IAS sur le plan international), plusieurs participants ont remis en question la nécessité d'un nouveau droit comptable (FDP, CePatr, VPA, VSWK). Le mandat d'adapter les dispositions du droit comptable suisse en vigueur aux directives de la CE ne semble matériellement pas urgent, étant donné que, pour un effort d'harmonisation dans le domaine de la comptabilité sur le plan international, "l'acquis communautaire" n'est plus pertinent (SBankV). Afin que l'évolution ultérieure au sein de l'UE puisse mieux être évaluée (SBankV, VPA), l'ajournement de la procédure - ou une reprise ultérieure des travaux concernant le nouveau droit comptable uniquement lorsqu'une adhésion à l'UE rendrait de telles dispositions nécessaires - est suggéré (Forum).

Selon un participant, l'avant-projet ne tiendrait pas assez compte des circonstances spécifiques aux instituts de prévoyance (ASIP).

Plusieurs prises de position font valoir que la réglementation dans la loi est trop détaillée; les dispositions d'exécution devraient être réglementées au niveau d'une ordonnance (JU, NE, SBankV). Les dispositions applicables aux formes juridiques respectives ne ressortent pas clairement de l'AP LECCA (NW).

Selon une remarque faite par un participant, les conditions d'agrément

prévues dans l'AP OACC favoriseraient les membres de la Chambre Fiduciaire (STV).

### **103 Loi indépendante**

La commission d'experts a proposé de ne pas intégrer le droit comptable dans le CO, mais de promulguer une loi indépendante.

#### **103.01 Appréciation positive**

Plusieurs participants saluent la concentration de la réglementation du droit comptable dans un seul acte législatif (BE, GE, JU, KDKF). Etant donné que la tenue de la comptabilité, l'établissement des comptes, la publicité et le contrôle constituent une matière uniforme, diverses prises de position ont approuvé la présentation complète dans une loi spéciale (AG, GE, JU, TI, ZG, EBK, SP, FRSP, SBauerV, OdA).

#### **103.02 Avis critique**

Pour d'autres participants, le CO constitue un cadre naturel pour la réglementation légale envisagée. A leur avis, il est tout à fait possible d'intégrer l'AP LECCA dans l'actuel CO (BE, NE, ASCC, VEB). Ceci faciliterait une utilisation conviviale, étant donné qu'une réglementation qui définit les formes juridiques devrait également contenir les dispositions relatives aux comptes annuels et à leur contrôle (TG, UniLA).

### **104 Champ d'application et critères de taille**

Le projet des experts propose des règles uniformes à vrai dire différenciées selon la taille de l'entité, la forme juridique et la nature des activités pour toutes les entités soumises à l'obligation d'établir des comptes. Les exigences devraient être étendues pour quelques entités soumises à l'obligation d'établir des comptes. Des associations et des fondations qui ne doivent pas obligatoirement s'inscrire au registre du commerce sont obligées de tenir une comptabilité et d'établir des comptes suivant la taille de l'entité ou la nature des activités.

#### **104.01 Appréciation positive**

De nombreuses prises de positions saluent l'élargissement du champ d'application à des associations et des fondations non soumises à l'obligation de s'inscrire au registre du commerce (dans ce sens GL, JU, NE, LU, SG, SZ, TG, SH, ZG, ZH, SP, UniFR, UniLA, KSS, SGB, SGV, VSA, OdA, TS). L'hypothèse selon laquelle l'obligation d'établir des comptes et les dispositions légales y relatives ne sont plus uniquement définies par la forme de droit mais tiennent également compte de la taille de l'entité, est considérée comme juste (SH, ZG, ASCC, OBT). Il en résulterait une transparence accrue et faciliterait l'application. Des évolutions irrégulières pourraient être découvertes plus tôt et permettre ainsi de prévenir l'économie d'éventuels dommages (THK). Les simplifications prévues pour les petites entités sont saluées (UniFR, OdA).

#### **104.02 Avis critiques**

Différents participants font valoir que les exceptions au champ

d'application de la loi visant les institutions qui - en raison de leur domaine d'activités - sont soumises à la surveillance de l'Etat, ne sont pas réglées de manière assez claire (AG, BE, NW, ZH, SBankV). Plusieurs prises de position rendent attentif au fait que la délimitation entre l'AP LECCA et la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) ainsi que les ordonnances y relatives doit être clarifiée (OW, LU, KBVG). L'AP LECCA devrait être précisé dans la mesure où les fondations concernées devraient ressortir de la loi (OW). Un point n'est pas clair: la législation spéciale dans son intégralité devrait-elle prévoir une réglementation exhaustive de la comptabilité afin que la LECCA ne s'applique pas selon l'art. 2, al. 2 AP LECCA? Ou une réglementation exhaustive de la comptabilité dans certains domaines d'activités ou des dispositions particulières suffiraient-elles à assurer la préséance de la loi spéciale (EBK, SVV)? Un participant souhaite que les dispositions du droit bancaire prévalent dans tous les cas sur la LECCA (SBankV). La LECCA ne devrait pas être applicable lorsqu'une loi spéciale contient des dispositions plus sévères (SP).

Les institutions de droit public des cantons et de la Confédération (art. 763 CO) doivent également être soumises à la LECCA (BE). Les mêmes dispositions du droit comptable doivent être applicables aux institutions de prévoyance professionnelle du droit public comme aux institutions privées (LU). Des institutions dont le capital propre est détenu à cent pour cent par la collectivité publique devraient être exclues du champ d'application de la LECCA (TG). Les coopératives de construction d'utilité publique soumises à la surveillance de l'Etat devraient également être exclues du champ d'application de la LECCA (VLB).

Divers participants exigent que l'obligation de tenir des comptes soit étendue aux professions libérales (SGV, JU) et aux paysans (JU). D'autres revendiquent une limitation de l'application de la LECCA aux entités ayant l'obligation de s'inscrire au registre du commerce (Vorort). Les entreprises individuelles, les sociétés de personnes, les associations et les fondations ne devraient être que partiellement soumises à la LECCA (art. 1 à 15 [sans l'obligation du tableau des flux de trésorerie], art. 42, art. 63, art. 64 et art. 66 ainsi que les art. 67 ss; [Vorort]).

Une prise de position suggère de soumettre toutes les associations à la LECCA, sans exceptions (BE). A l'opposé, un participant fait valoir que le champ d'application de la LECCA devrait se limiter uniquement aux associations ayant l'obligation de se faire inscrire au registre du commerce selon l'article 61, alinéa 2, CC (FRSP).

Un participant refuse la mise sur pied d'égalité des fondations classiques ainsi que des associations et des sociétés de capitaux, resp. des personnes morales du droit commercial (AGES). Seules les exigences minimales de la LECCA devraient être applicables aux associations et aux fondations, indépendamment de leur taille. Des fondations et des associations dont le caractère d'entreprise est prépondérant, resp. celles qui exercent une activité commerciale considérable, des entités qui exercent une activité opérationnelle d'une ampleur importante ainsi que des entités qui financent régulièrement leurs activités par des collectes publiques devraient répondre aux exigences élevées de la LECCA (AGES).

Il faudrait distinguer entre les fondations classiques et les fondations de prévoyance professionnelle (FRSP). Les fondations de famille et les fondations ecclésiastiques de l'article 87 CC devraient être exclues du champ d'application de la LECCA (FRSP). Seules des fondations revêtant une certaine importance et qui récoltent publiquement des fonds doivent être soumises à la LECCA (FRSP).

Un participant souhaite exclure les institutions de prévoyance du champ d'application de la LECCA (ASIP). Pour autant que cela soit nécessaire et adéquat, les dispositions respectives de la LECCA devraient être intégrées dans l'Ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP2) afin de créer une réglementation exhaustive pour les institutions de prévoyance (ASIP, GEKO). En vue d'une surveillance effective, des règles d'établissement des comptes identiques devraient s'appliquer à toutes les institutions de prévoyance soumises à surveillance (ASIP).

Un participant suggère de distinguer uniquement entre les entités dont les titres sont cotés en bourse et celles dont les titres ne le sont pas; seules les premières devraient être soumises aux exigences de la LECCA (CePatr). Divers participants proposent de créer uniquement deux catégories en fonction de la taille de l'entité (total du bilan de 5 millions de francs; chiffre d'affaires de 10 millions de francs; moyenne de 50 emplois à plein temps au cours de l'exercice annuel; ASCC, VEBIT, VEB, STV). Certaines prises de position conseillent d'élever les critères de taille pour les grandes entités (total du bilan de 50 millions de francs; chiffre d'affaires de 100 millions de francs; moyenne de 500 emplois à plein temps au cours de l'exercice annuel; OBT, Vorort). L'établissement des comptes d'une grande entité ne devrait s'effectuer en application d'un cadre de référence généralement reconnu uniquement lorsque les titres de l'entité sont cotés en bourse ou lorsqu'elle est débitrice d'un emprunt public (OBT). En cas de division du champ d'application, seule une attestation revêtant la forme d'un examen effectué par un expert (connu sous le nom de "review" dans les pays anglo-saxons) devrait être prévue pour les petites entités non soumises à la LECCA (STV). Plusieurs participants proposent d'accorder les allègements prévus à toutes les petites entités, indépendamment de leur forme juridique, (VPA, OBT) ou d'exclure les petites entreprises individuelles et les petites sociétés de personnes du champ d'application de la LECCA (FRSP). Indépendamment des critères énoncés à l'article 35 AP LECCA, des sociétés de famille comportant moins de 30 actionnaires membres de la famille devraient être exclues du champ d'application de l'article 36 AP LECCA (établissement des comptes consolidés selon un cadre de référence généralement reconnu) ainsi que des articles 60 et 61 AP LECCA (publicité; VSWK).

Divers participants rendent attentif au fait que les critères de taille devraient être définis dans une ordonnance et non au niveau d'une loi (VEB, JU, EBK).

## **105 Fair Presentation**

La commission d'experts propose de présenter la situation économique d'une entité de manière fidèle afin que les tiers puissent se former une

opinion sûre à ce sujet ("fair presentation").

### **105.01           Appréciation positive**

Selon un participant, l'application du principe de la présentation fidèle améliore la transparence et assure la protection des créanciers et non des propriétaires gérants (BE). De nombreux participants approuvent en principe le but principal de la LECCA, la présentation fidèle de la situation économique d'une entité (AG, GL, JU, LU, NE, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG, ZH, UniBE, UniFR, UniLA, SP, THK, FRSP, KSS, SGB, VSA, IndHold, KDFK, OdA, SGV, Vorort, STV, VSWK).

### **105.02           Avis critiques**

La nécessité du principe de "fair presentation" n'est pas démontrée pour les petites entités; celui-ci créerait des charges administratives et financières supplémentaires. L'absence de disposition légale ne s'oppose pas à la réalisation de l'exigence de présentation fidèle (SVV).

L'introduction du principe de "fair presentation" restreint la liberté d'action dont bénéficient actuellement les PME en matière de planification fiscale; de ce fait, des exceptions ou une liberté de choix devraient être prévues pour les PME (SGV). Les effets pratiques du principe de "fair presentation" sur les PME et les sociétés anonymes familiales n'ont pas été suffisamment examinés. D'importantes parties des réserves découlant de l'évaluation et servant au maintien de l'entreprise à long terme, ne pourraient plus être constituées; c'est un effet indésirable (Vorort, VSWK).

La réévaluation des actifs au-delà du coût d'acquisition est considérée comme problématique, étant donné que l'appréciation de l'évaluation ne peut être jugée que difficilement dans bon nombre de cas (ZG). Le principe de la valeur minimale tiendrait mieux compte de l'élément de prudence (VPA).

Le fait que l'AP LECCA ne prévoit pas une disposition analogue à l'article 2, alinéa 5 de la 4ème directive CE soulève des critiques (exceptionnellement, une dérogation aux dispositions légales s'impose lorsque l'application de celles-ci n'est pas compatible avec la présentation fidèle; UniLA).

## **106               Rapport de la LECCA avec le droit fiscal**

La Suisse connaît actuellement le principe selon lequel le bilan commercial constitue (en règle générale) la base pour l'imposition fiscale (principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial pour le bilan fiscal). En conséquence, une modification des règles d'évaluation applicables au bilan commercial influence l'imposition fiscale. La commission d'experts rend attentif au fait que l'abrogation totale ou partielle du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial représente, à long terme, la meilleure solution. Etant donné que la modification doit être effectuée en droit fiscal, la commission d'experts a proposé une solution provisoire à l'article 34 AP LECCA, permettant une dérogation aux dispositions d'évaluation de la LECCA pour des motifs d'ordre fiscal.

## **106.01           Appréciation positive**

Différents participants acceptent l'article 34 AP LECCA en tant que solution intermédiaire. Ils partagent l'avis de la commission d'experts selon lequel l'administration fiscale doit mettre en œuvre la suppression du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial (JU, VD, ZG, UniLA).

## **106.02           Avis critiques**

Cependant, divers participants sont d'avis que l'article 34 AP LECCA est insuffisant. Le renvoi à des principes de droit fiscal suggère l'existence de règles d'évaluation plus larges et reconnues sous l'angle fiscal, ce qui n'est pourtant pas le cas. A cet effet, le droit fiscal renvoie plutôt au droit commercial ou, plus précisément, au nouveau droit comptable. Le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial ancré dans le droit fiscal contraint la LECCA à opter pour des solutions particulières, dans le domaine des comptes individuels, clairement incompatibles avec le principe de "fair presentation" souhaité par l'AP LECCA. Les dispositions de l'AP LECCA ne peuvent guère être transposées de manière adéquate sans modification de la conception du droit fiscal au niveau fédéral et cantonal par une réglementation fiscale des divergences admissibles dans l'évaluation (AG, BL, GL, GR, LU, NE, SG, SZ, TG, FRSP, KSS, ASCC, KDKF, OBT, VEB, VSIG, EBK, EFK, UniFR, Vorort, Bourquin, VFGI). La possibilité de constituer des réserves latentes arbitraires est très attirante sous l'aspect fiscal et représente un facteur de compétitivité significatif. Le souhait d'un report fiscal temporel par la constitution de réserves latentes arbitraires et la présentation fidèle de la situation économique ne sont que difficilement réalisables tant que le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial reste en vigueur (GR).

Les travaux concernant la LECCA devraient être ajournés afin qu'un groupe de travail puisse éclaircir les nombreuses questions ouvertes dans ce domaine. Des motifs fiscaux favorisent le maintien du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial. Ce principe éprouvé assure la sécurité du droit et permet d'évaluer les conséquences fiscales. Le fait que seules les grandes entités doivent indiquer les conséquences d'une sous-évaluation dans l'annexe (alinéa 3) crée un désavantage objectivement injustifié et s'oppose au but de la nouvelle LECCA (SBankV).

Selon divers participants, la LECCA ne devrait pas, directement ou indirectement, provoquer une augmentation de la charge fiscale (Vorort, SVV, THK, VPA, IndHold, SGV). Ces dispositions fiscales devraient entrer en vigueur simultanément avec la LECCA (THK, Vorort). Les adaptations fiscales devraient être liées à la réforme de l'imposition des sociétés 2 (en particulier loi sur la fusion; AG, BE, LU, SG, SZ, TG, ZH, KSS). Celles-ci devraient se limiter au minimum nécessaire (par exemple le principe d'addition). A long terme, la suppression du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial devrait être examinée en tant qu'elle constitue la solution la plus claire (THK). Au cas où la Confédération, resp. les cantons, ne prévoiraient pas de règles d'évaluation dans les lois fiscales, le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial

du droit fiscal et, par conséquent, les règles d'évaluation de l'AP LECCA seraient applicables - contrairement et en dépit de l'article 34 AP LECCA (VPA, OBT, OdA, IndHold). Le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial devrait être maintenu - avec une garantie du maintien des règles d'évaluation en vigueur (IndHold). Afin d'éviter que le résultat économique ne puisse être présenté de manière trop favorable, les petites et moyennes entités devraient publier la constitution et la dissolution de réserves latentes dans l'annexe (cf. art. 663b CO; THK). La mention dans le bilan des impôts latents doit être réglementée (SBankV).

## **107 Publicité**

Conformément à la proposition de la commission d'experts, les grandes entités et les groupes doivent publier leurs comptes annuels ainsi que le rapport des contrôleurs des comptes dans la Feuille officielle suisse du commerce ou les délivrer à toute personne qui en a fait la demande dans les douze mois aux frais du requérant (art. 61 AP LECCA). Les moyennes et petites entités sont tenues de mettre à disposition, pour consultation, le rapport de gestion et, le cas échéant, le rapport du contrôleur des comptes aux créanciers qui démontrent un intérêt digne de protection (art. 60 AP LECCA). La solution proposée est plus souple pour les petites et moyennes sociétés de capitaux que les 4<sup>ème</sup> et 7<sup>ème</sup> directives CE dans le domaine du droit des sociétés, qui exigent le dépôt auprès de l'office du registre du commerce.

### **107.01 Appréciation positive**

Plusieurs prises de position approuvent une solution suisse autonome, qui déroge aux 4<sup>ème</sup> et 7<sup>ème</sup> directives CE (AG, UniFR, FRSP).

### **107.02 Avis critiques**

Aux yeux de divers participants, l'avant-projet ne va pas assez loin: il est souhaitable que les entreprises suisses adaptent leur politique d'information à celle des pays européens environnants (JU). La Cour de Justice des Communautés Européennes a constaté, le 29 septembre 1998, que la République fédérale d'Allemagne contrevenait aux directives CE en ne prévoyant pas de sanctions adéquates contre les entreprises qui négligeaient la publicité des comptes annuels (UniLA). La réglementation de la publicité doit être élaborée de manière eurocompatible (UniLA, SP, VSA). L'intérêt des travailleurs doit être pris en considération dans la réglementation de la publicité (UniLA, SP, SGB, VSA). Un droit de consultation doit être assuré à toute personne qui fait preuve d'un intérêt digne de protection et non seulement aux créanciers (OdA).

Pour d'autres participants à la procédure de consultation, l'avant-projet va trop loin: pour des motifs de protection de la sphère privée et de concurrence, il doit appartenir à l'entreprise de décider à qui elle assure un droit de regard dans la comptabilité (CePatr). Les dispositions relatives à la publicité ne devraient pas s'appliquer aux institutions de prévoyance, car il existe une réglementation légale spéciale (ASIP). Les grandes sociétés anonymes dont les actions ne sont pas cotées en bourse auraient un droit à la protection des informations et la publication des comptes annuels, resp. des comptes consolidés, irait trop loin (VPA, VSWK, VFGI). Les so

ciétés coopératives (ANCV), resp. les sociétés de personnes (VSP) devraient être exclues du champ d'application de l'art. 61 AP LECCA. Le droit de consultation de l'art. 60 AP LECCA devrait être limité aux cas dans lesquels le juge estime les pièces nécessaires pour emporter la preuve d'un fait (SGV, Vorort, STV, VEBIT). Cette remarque vaut également pour l'art. 61 AP LECCA; le requérant devrait aussi faire preuve d'un intérêt digne de protection (VFGI, VSIG). Les intérêts des créanciers seraient régis de manière suffisante dans la LP. L'art. 60 AP LECCA pourrait être tracé car les créanciers pourraient se réserver un droit de consultation dans les comptes de la société lors de la conclusion d'un contrat au cas où ils le souhaiteraient (IndHold). Il faut prévoir expressément dans la loi que les grandes entités ne doivent pas publier leurs comptes individuels si elles sont une partie d'un groupe tenu à l'établissement de comptes consolidés (Vorort, IndHold).

## **108 Devoir de contrôle**

La commission d'experts a mis deux variantes en discussion dans l'AP LECCA. La variante I ne prévoit un devoir de contrôle que pour les moyennes et grandes entités. La variante II soumet toutes les moyennes et grandes entités ainsi que les petites sociétés de capitaux et sociétés coopératives au devoir de contrôle.

### **108.01 Appréciation positive de la variante I**

La variante I décharge les petites entreprises de tâches administratives (VD, FRSP, SGV, STV). La variante I doit être préférée à la variante II (VFGI, VSIG). Le devoir de contrôle pour les sociétés de capitaux doit être lié à certains critères de taille (FDP). Il convient de laisser au marché le soin de décider si les tiers intéressés veulent se soumettre au devoir de contrôle volontaire selon l'art. 59 AP LECCA (SZ).

### **108.02 Appréciation positive de la variante II**

La variante II a la préférence, comme le devoir de contrôle a fait ses preuves, eu égard à la protection des créanciers et à l'augmentation de la crédibilité (BE, GE, SO, ZH, EBK, EFK, OBT). La variante II doit être préférée (BL, FR, GL, JU, LU, NE, NW, SG, TG, TI, KBVG, SP, KSS, SGB, OdA, fenaco). La variante II permet d'éliminer de manière efficace l'abus de droit (AG). Les dispositions de l'AP LECCA risqueraient de rester lettre morte sans devoir de contrôle (AG, GE, NE). Le devoir de contrôle profite également aux associés et actionnaires minoritaires et constitue le prix à payer pour une responsabilité limitée (UniLA). La mise à disposition d'une comptabilité annuelle contrôlée accompagnée d'un rapport de révision est utile et nécessaire dans de nombreux cas pour juger de la solvabilité d'une entité (SBankV). La protection des investisseurs et des coopérateurs justifie les coûts que l'entreprise concernée doit assumer (KDKF). Seule la variante II assure un devoir de contrôle correspondant à l'importance économique nationale des coopératives de construction et une protection suffisante des créanciers (SVW). Un devoir de contrôle aussi large que possible du plus grand nombre possible d'entreprises fut préconisé (TS).

### **108.03           Autres propositions**

Le critère des 50 emplois à plein temps mentionné dans la variante II est fixé trop haut (ZG).

Pour protéger les actionnaires, une proposition vise à introduire un "opting-in" dans la variante I. Ainsi, l'entité doit pouvoir ancrer le devoir de contrôle dans les statuts et, si tel n'est pas le cas, chaque actionnaire peut exiger qu'un contrôle des comptes annuels soit opéré pour l'année suivante (THK, Vorort). Aussi longtemps que les actionnaires, resp. les coopérateurs n'exigent pas expressément le contrôle, les petites sociétés, les petites sociétés de capitaux, resp. les petites sociétés coopératives, doivent en être libérées (UniFR).

Une proposition vise à ne créer que deux catégories d'entités en fonction de leur taille (total du bilan de 5 millions de francs, chiffre d'affaires de 10 millions de francs, moyenne de 50 emplois à plein temps au cours de l'exercice). Toutes les petites entreprises doivent être libérées du devoir de contrôle; les créanciers et les actionnaires devraient néanmoins pouvoir exiger le contrôle des comptes annuels (ASCC). Deux des trois critères de taille de l'art. 43 doivent être élevés afin de décharger les PME (total du bilan de 5 millions de francs, chiffre d'affaires de 10 millions de francs) et toutes les petites entités devraient être libérées du devoir de contrôle, indépendamment de leur forme juridique (SGV).

Seules les sociétés dont les titres sont cotés en bourse doivent être soumises au devoir de contrôle (CePatr).

Une entité doit être soumise au devoir de contrôle lorsque les critères de taille de l'art. 35 AP LECCA sont réunis (ASCC, VEB).

Le devoir de contrôle des fondations doit être fonction du critère unique d'un total du bilan de 4 millions de francs (SO).

Le critère d'une moyenne de 50 emplois à plein temps au cours de l'exercice doit être réduit à 20 emplois. Le devoir de contrôle pourrait éventuellement dépendre de la proportion de capitaux étrangers (ZG).

Toutes les personnes morales inscrites au registre du commerce doivent être soumises au devoir de contrôle (SBV).

### **109                Procédure d'agrément des contrôleurs des comptes**

La commission d'experts proposait une procédure d'agrément pour les contrôleurs des comptes des moyennes et grandes entités ainsi que pour ceux des groupes. La procédure d'agrément était régie dans l'AP OACC.

#### **109.01            Appréciation positive**

Les prescriptions relatives aux exigences et à la procédure d'agrément des contrôleurs des comptes furent considérées comme opportunes (BL). L'avant-projet crée une bonne base pour la reconnaissance des réviseurs et des sociétés de révision helvétiques dans l'UE (Vorort). L'introduction d'une instance d'agrément pour les contrôleurs des comptes est saluée (THK).

## **109.02 Avis critiques**

Une partie des participants à la procédure de consultation était d'avis que les exigences pour l'agrément des personnes physiques étaient beaucoup trop sévères (ASEGH). Les critères envisagés pour l'agrément ne sont justifiés que pour les grandes entités plus complexes. Lorsque les circonstances sont plus simples, les exigences quant à la pratique professionnelle devraient être réduites (Vorort).

Il manque une disposition selon laquelle l'agrément est retiré si la conduite du contrôleur n'est plus irréprochable (ZG). Dans quelques cantons, les certificats de bonnes mœurs ne sont plus établis; l'art. 47, l'al. 2, let. c, doit donc être réexaminé (SO). Eu égard à la protection des données, le certificat de bonnes mœurs n'est aujourd'hui plus très parlant. Il serait donc possible de renoncer à la production de ce document (SGV, STV).

Diverses prises de position font remarquer que le contrôle des finances de la Confédération, des cantons et des communes devraient être expressément mentionné en tant que contrôleur des comptes agréé dans la LECCA pour qu'il puisse aussi agir en tant que contrôleur des comptes à l'avenir (AG, GR, SG, SO, SZ, TG, ZH, EFK, FDF, ASCC, VEB).

L'exigence selon laquelle la majorité des membres de l'instance d'agrément sont des contrôleurs des comptes agréés pourrait conduire à une réglementation du marché non souhaitée (TG, EFK).

L'Union suisse des fiduciaires devrait aussi être représentée de manière appropriée au sein de l'instance d'agrément (SGV, STV)

Il faut privilégier une instance d'agrément organisée par l'économie privée (THK, Vorort). Le DFJP devrait lui-même faire fonction d'instance d'agrément (EFK)

## **110 Contrôleur des comptes / Contrôle des comptes**

### **110.01 Avis critiques**

A l'art. 48, al. 2, let. c, il faut mentionner l'incompatibilité entre époux et autres partenaires stables (AG). Seuls des critères objectifs ayant un rapport avec l'indépendance économique devraient jouer un rôle lors de l'examen de l'incompatibilité. Un lien de parenté étroit avec des membres d'un organe ne devrait ainsi pas constituer un motif d'incompatibilité (NE).

Toute activité de conseil devrait être incompatible avec la position de contrôleur des comptes (GE). Les motifs d'incompatibilité pourraient aussi résulter d'autres activités de conseil du contrôleur des comptes, au côté de la participation à la tenue de la comptabilité (SBankV). Seule la tenue des comptes de l'entité sous sa conduite et sa responsabilité doit être exclue et non pas toute forme de participation, comme les conseils pour le bouclage des comptes (THK, OBT). L'art. 48, al. 2, let. d devrait préciser que la participation à la gestion ou à la tenue des comptes est incompatible avec la fonction de contrôleur des comptes (ASCC, VEB). Toute participation financière (et non seulement une participation financière importante) devrait être incompatible avec la position de contrôleur des comptes (THK).

Les tâches du contrôleur des comptes devraient s'étendre à l'examen de la gestion et à la confirmation de la qualité du système de contrôle interne (BL).

Quelques participants à la procédure de consultation font valoir que la responsabilité du contrôleur des comptes devrait être repensée et régie par de nouvelles règles (THK, SP, OBT). Une proposition vise à introduire une limitation de la responsabilité de l'organe de contrôle, comme dans l'UE (OBT).

Si le contrôleur des comptes fait défaut, il faut prévoir une sanction efficace et uniforme pour toute la Suisse (possibilité de dissolution judiciaire; AG, NW, SG, LU, NE, OW, ZH, UniFR, KDFK).

L'al. 1 de l'art. 50 doit être repensé. Vu l'augmentation des prestations de service multidisciplinaires pour de nombreuses sociétés fiduciaires, il est de moins en moins fréquent que les contrôleurs des comptes agréés détiennent la majorité des voix dans l'organe suprême (THK).

L'art. 52 AP LECCA ne règle que la procédure mais non pas l'obligation d'inscription d'un contrôleur des comptes (Vorort, THK).

La proposition visant à un contrôle orienté en fonction des risques n'a pas du tout été prise en considération (EBK).

Une comptabilité annuelle peut être conforme à la loi même si la tenue de la comptabilité ne remplit pas les exigences légales. L'al. 54, al. 1 doit être complété dans ce sens par le contrôle de la tenue de la comptabilité (ASCC, VEB).

Le rapport complémentaire devrait rester obligatoire, comme l'actuel rapport explicatif (art. 729a CO; BE, TI, KBVG, ASCC, VEB).

Il faut clairement fixer que toutes les violations de la loi, y compris la corruption de fonctionnaires nationaux et étrangers et la corruption privée selon l'art. 4 LCD, doivent être traitées par le contrôleur des comptes (TS).

## **111 Comptes consolidés**

La commission d'experts proposait d'étendre l'obligation d'établir des comptes consolidés à toutes les personnes morales soumises à l'établissement des comptes. Le contrôle de la société mère sur la société fille est la condition pour l'établissement de comptes consolidés. Pour les principes de consolidation, l'AP LECCA renvoie aux cadres de référence généralement reconnus, comme les Recommandations relatives à la présentation des comptes (RPC), les International Accounting Standards IAS ou les Generally Accepted Accounting Principles des Etats-Unis (US-GAAP).

### **111.01 Appréciation positive**

L'extension de l'obligation d'établir des comptes consolidés à toutes les personnes morales tenues d'établir des comptes annuels et les principes de consolidation furent approuvés (ZG). La réglementation visant à la consolidation des comptes des petits groupes fut aussi saluée (UniLA, SBankV, SO).

## **111.02 Avis critiques**

Divers participants à la procédure de consultation étaient d'avis que l'obligation d'établir des comptes consolidés devait aussi être étendue aux sociétés de personnes (SBankV, THK, VSA, ASCC, OBT, VEB).

D'autres participants étaient d'avis que l'obligation d'établir des comptes consolidés devait être assouplie. Les petites personnes morales ne doivent pas être soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés. (TI, SGV, VFGI, VSIG). La soumission des petites sociétés de capitaux fut considérée comme peu adéquate (VPA). Suite à la division des entités en deux catégories en fonction de leur taille, seules les grandes personnes morales devraient être soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés (ASCC, VEB). On proposa de ne diviser les entités qu'en deux catégories (cf. ch. 104.02). Une entité ne doit établir des comptes consolidés que si les entités contrôlées atteignent ensemble les critères de taille d'une grande entité (ASCC, VEB). Aussi longtemps que tous les membres (actionnaires, associés, resp. coopérateurs) y consentent, les petites sociétés de capitaux et les petites sociétés coopératives devraient pouvoir renoncer à l'établissement de comptes consolidés (UniFR). Les fondations et les associations ne devraient pas être soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés (FRSP). L'extension de l'obligation d'établir des comptes consolidés à toutes les personnes morales sans détermination d'exceptions, principalement dans le cadre du groupe, n'est pas proportionnelle (Vorort). Certaines coopératives devraient être exceptées/exclues de l'obligation d'établir des comptes consolidés (ANCV).

Pour l'établissement des comptes consolidés des petites entités, il ne faut pas renvoyer aux cadres de référence généralement reconnus. Les charges qui en découlent sont exagérées et inutiles (SO).

Il est contraire au principe de la fondation de consolider les fonds d'assistance et les institutions de prévoyance en faveur du personnel supra-obligatoires dans les comptes de la personne morale de l'employeur (KBVG, AG).

Certaines prises de position firent valoir que l'AP LECCA crée des problèmes inutiles pour les comptes individuels des grandes sociétés qui doivent établir et publier des comptes consolidés. L'art. 37 AP LECCA devrait donc être modifié en ce sens que les méthodes et les choix offerts dans les IAS devraient pouvoir être appliqués (IndHold).

## **112 Comptabilité selon des cadres de référence généralement reconnus**

La commission d'experts proposa que la comptabilité des grandes entités suive impérativement un cadre de référence généralement reconnu et que celle des plus petites organisations puisse en suivre un de manière volontaire. L'évaluation des instruments financiers dérivés doit aussi être effectuée selon un cadre de référence généralement reconnu.

### **112.01 Appréciation positive**

Eu égard à la globalisation de l'économie, plusieurs participants à la

procédure de consultation soutiennent l'alignement et la mise en accord de l'AP LECCA avec les principes et les standards internationaux. (GL, JU, NE, SG, SH, SZ, TG). Le renvoi aux cadres de référence généralement reconnus permet d'adapter le droit suisse aux développements internationaux. Le fait que les cadres de référence ne puissent être repris qu'intégralement et que le Conseil fédéral puisse exclure l'application d'un cadre de référence fut salué (UniLA, FRSP). Les renvois à des cadres de référence généralement reconnus permettent d'alléger la loi de réglementations de détail et les prescriptions comptables pourraient être plus rapidement adaptées aux nouvelles connaissances (OdA). Le caractère cadre de l'avant-projet, qui considère l'application de cadres de référence généralement reconnus comme suffisant pour remplir les exigences légales est salué, car il tient compte de la pratique helvétique (IndHold).

## **112.02 Avis critiques**

Le libre choix entre les divers cadres de référence pourrait rendre la comparaison entre les comptes annuels plus difficile (UniLA).

Le renvoi général aux cadres de référence généralement reconnus est formulé de manière beaucoup trop ouverte et générale. Le droit d'intervention du Conseil fédéral (art. 36, al. 3 et 41, al. 3, AP LECCA) devrait être considérablement réaménagé. Le rapport entre la réglementation légale de détail et l'autorégulation privée paraît peu réfléchi. Le respect impératif des dispositions de détail de la loi lors de l'application d'un cadre de référence généralement reconnu n'est pas clairement réglé. L'acceptation juridique du renvoi à des institutions privées et partiellement étrangères édictant des normes est mise en doute (SBankV). Il faut éliminer les RPC du texte de l'art. 41 AP LECCA car - contrairement aux US-GAAP et aux IAS - elles ne constituent jusqu'alors pas un cadre de référence fermé ou contraignant en cas d'admission à la bourse sur le marché global des capitaux (UniBE).

L'AP LECCA ne remplit pas parfaitement les exigences suivantes: la loi ne devrait pas exiger davantage que les cadres de référence généralement reconnus; elle devrait être compatible avec ces derniers, ne devrait pas limiter les choix offerts par les cadres de référence comptables reconnus et devrait admettre les modifications résultant du développement continu des cadres de référence reconnus. Le développement du droit comptable se déroulerait de manière dynamique. Il convient donc de prendre garde à ce que seuls les principes de base soient réglés au niveau de la loi, les normes techniques l'étant au niveau de l'ordonnance.

La problématique des comptes individuels non publiés est soulevée. Les entités contraintes à l'établissement de comptes consolidés devraient publier les comptes consolidés et non les comptes annuels, en application de l'art. 61, al. 2, AP LECCA. Vu les prestations considérables qu'exige une comptabilité annuelle selon les normes IAS, ceci constitue un effort inutile. L'application d'un cadre de référence ne devrait donc être prescrite que dans la mesure où cela est nécessaire pour remplir les exigences de la LECCA quant à la structure et à la présentation des comptes annuels (IndHold). L'art. 36, al. 2, AP LECCA doit être tracé car les exceptions qui contrediraient la reprise intégrale de cadres de référence reconnus doivent

être rejetées (IndHold). L'art. 36, al. 3, AP LECCA doit être lié à des critères. L'exclusion de l'application de certains cadres de référence par le Conseil fédéral ne devrait être possible que si les cadres de référence se heurtent aux principes fondamentaux fixés dans l'AP LECCA (IndHold).

Les cadres de référence devraient être adaptés aux entreprises orientées vers le profit. Il n'est dès lors pas justifié de contraindre les institutions de prévoyance à suivre les cadres de référence généralement reconnus (ASIP).

## **113 Instruments financiers dérivés**

Aucune opinion bien établie n'existe en Suisse ou sur le plan international quant à la comptabilisation et à l'établissement des comptes dans le domaine des instruments financiers dérivés. La commission d'experts renonça donc à une réglementation détaillée et ne fixa que quelques idées directrices.

### **113.01 Appréciation positive**

Quelques participants à la procédure de consultation approuvent le fait que les dérivés ne fassent pas encore l'objet d'une réglementation détaillée à l'heure actuelle, vu l'absence d'une pratique et d'une doctrine bien établies. La réglementation des principes dans la loi (ZG, SBankV) et le renvoi aux cadres de référence admis pour l'évaluation (FRSP) est salué.

### **113.02 Avis critiques**

JU se demande si la réglementation des dérivés n'intervient pas trop tôt. Certaines prises de position regrettent que les dérivés ne soient que mentionnés dans l'avant-projet, sans que des dispositions applicables ne soient formulées (SP). La définition de dispositions fondamentales minimales (aussi quant au "measurement" et à la "recognition") dans la loi est nécessaire. Les directives comptables de la EBK (RRV-EBK) pourraient être reprises et adaptées dans la LECCA pour les grandes entités. Afin de minimiser les risques, la couverture à l'aide de fonds propres pourrait devenir un sujet de réflexion (SBankV). Certaines prises de position font valoir que le renvoi à des règles internationales n'offrirait qu'une aide limitée, si celles-ci n'étaient pas encore réexaminées de manière satisfaisante (SGB).

L'exigence de fournir des données sur le système de contrôle des risques pour les instruments dérivés va trop loin. L'obligation de surveillance particulière des opérations dérivées suffit (BE).

La coordination avec l'art. 56a OPP2 doit être assurée (BE, GE, LU, NE, NW, KBVG).

## **114 Perte de capital, surendettement et insolvabilité**

La commission d'experts était d'avis que le problème du surendettement se posait pour toutes les entités soumises à l'obligation de tenir et d'établir des comptes, indépendamment de la forme juridique. Elle régla donc ce problème, y compris l'insolvabilité, en droit comptable.

## **114.01           Appréciation positive**

Une prise de position souligne que le droit bancaire des poursuites devrait être révisé prochainement. La distinction d'avec les dispositions de l'AP LECCA doit donc être examinée dans ce cadre (EBK). La reprise des mesures en cas de perte de capital, de surendettement et d'insolvabilité des entités fut considérée de manière positive dans quelques prises de position (UniFR, SP, SG, SGV). L'AP LECCA n'impose aucune exigence quant à la qualification du réviseur; cela fut salué (SGV).

## **114.02           Avis critiques**

Quelques prises de position exigeaient que non seulement les associés mais aussi les travailleurs soient informés immédiatement (SP, SGB, VSA).

ZG suggéra d'examiner si le dépôt de bilan en cas de surendettement était vraiment opportun pour les entreprises individuelles, vu la responsabilité personnelle illimitée du titulaire. Le surendettement des entreprises individuelles et des sociétés de personne devrait être très difficile à constater, la fortune privée des associés indéfiniment responsables devant être prise en compte (OBT). La procédure visant à constater l'insolvabilité est trop lourde (THK).

L'ASCC fit valoir que, dans ces cas complexes, les exigences de l'art. 44 AP LECCA devaient suffire quant au contrôleur des comptes (ASCC).

Le danger que les entités surendettées sans contrôleur des comptes ne survivent pas à l'art. 63 AP LECCA existe (OBT).

L'avis au juge par le contrôleur des comptes est problématique, dans la mesure où cette constatation dépend à plusieurs égards du jugement de l'avenir proche de l'entreprise. Une recommandation écrite du contrôleur des comptes au conseil d'administration serait préférable, au sujet de laquelle ce dernier devrait ensuite rédiger une prise de position écrite. L'insolvabilité devrait être définie de manière plus claire (ZG).

Une réglementation spéciale s'applique déjà pour les institutions de prévoyance. La reprise des dispositions de l'AP LECCA n'est ni opportune, ni nécessaire (ASIP).

## **115                Questions diverses**

### **115.01            Le traitement des incertitudes dans les comptes annuels**

Tout élément futur est plus ou moins incertain. Les situations futures doivent donc être estimées par la personne qui établit les comptes annuels dans le sens de la "fair presentation". A cet effet, un concept doit être défini afin de ne pas ouvrir la porte à l'arbitraire. Un tel concept n'existe pas dans l'AP LECCA (UniBE).

### **115.02            Code pénal**

L'art. 321 CP qui renvoie au CO doit être adapté par un renvoi à la LECCA (EBK). Le non respect des dispositions comptables devrait conduire à une sanction pénale clairement plus sensible. L'art. 325 CP ne devrait-il pas

être considéré comme un crime et non plus comme une contravention (KSBS)?

### **115.03 Commission pour l'établissement des comptes**

L'absence d'une commission pour l'établissement des comptes dans l'AP LECCA fut regrettée. Une instance spécialisée dans le domaine du droit comptable pourrait être utile à son développement juridique (UniLA, SBankV).

### **115.04 Révision interne**

L'AP LECCA ne traite pas de la révision interne; cela est considéré comme un manque. Les grandes sociétés au sens de l'art. 727b CO nécessitent un contrôle plus strict, dans l'intérêt et pour la protection d'une publicité plus large (SVIR).

### **115.05 Possibilité d'options**

Les possibilités d'options portent préjudice à la comparaison de la comptabilité de diverses entreprises. La liberté de choix de l'AP LECCA (art. 13, al. 2, art. 16, al. 2, ch. 10, art. 18, al. 1, ch. 3, let. d et art 29 AP LECCA) est donc rejetée (SBankV).

**Verzeichnis der Eingaben**  
**Liste des organismes ayant répondu**  
**Elenco dei partecipanti**

(in der Zusammenstellung verwendete Abkürzungen sind vorangestellt)  
 (dans le classement des réponses, les abréviations précèdent les avis)  
 (nel riassunto, le abbreviazioni precedono i pareri)

Kantone / Cantons / Cantoni

<b>AG</b>	Aargau / Argovie / Argovia
<b>AR</b>	Appenzell Innerrhoden / Appenzell Rh.-Int. / Appenzello Interno
<b>BE</b>	Bern / Berne / Berna
<b>BL</b>	Basel-Landschaft / Bâle Campagne / Basilea Campagna
<b>FR</b>	Freiburg / Fribourg / Friburgo
<b>GE</b>	Genf / Genève / Ginevra
<b>GL</b>	Glarus / Glaris / Glarona
<b>GR</b>	Graubünden / Grisons / Grigioni
<b>JU</b>	Jura / Jura / Giura
<b>LU</b>	Luzern / Lucerne / Lucerna
<b>NE</b>	Neuenburg / Neuchâtel / Neuchâtel
<b>NW</b>	Nidwalden / Nidwald / Nidvaldo
<b>OW</b>	Obwalden / Obwald / Obvaldo
<b>SG</b>	St. Gallen / Saint-Gall / San Gallo
<b>SH</b>	Schaffhausen / Schaffouse / Sciaffusa
<b>SO</b>	Solothurn / Soleure / Soletta
<b>SZ</b>	Schwyz / Schwyz / Svitto
<b>TG</b>	Thurgau / Thurgovie / Turgovia
<b>TI</b>	Tessin / Tessin / Ticino
<b>UR</b>	Uri
<b>VD</b>	Waadt / Vaud / Vaud
<b>VS</b>	Wallis / Valais / Vallese
<b>ZG</b>	Zug / Zoug / Zugo
<b>ZH</b>	Zürich / Zurich / Zurigo

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées /  
 Autorità e istituzioni affini

<b>EBK</b>	Eidgenössische Bankenkommission
<b>EFK</b>	Eidgenössische Finanzkontrolle

<b>FDf</b>	Fachvereinigung der Finanzkontrollen
<b>KBVG</b>	Konferenz der kantonalen BVG- und Stiftungsaufsichtsbehörden Conférence des autorités cantonales de surveillance LPP et des fondations
<b>KDKF</b>	Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren
<b>KSBS</b>	Konferenz der Strafverfolgungsbehörden der Schweiz Conférence des autorités de poursuite pénale de suisse (CAPS) Conferenza delle autorità inquirenti svizzeri (CAIS)

Universitäten / Universités/ Università

<b>UniBE</b>	Universität Bern
<b>UniFR</b>	Universität Freiburg
<b>UniLA</b>	Université de Lausanne

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

<b>FDP</b>	Freisinnig- Demokratische Partei der Schweiz Parti radical-démocratique suisse Partito liberale-radical svizero
<b>SP</b>	Sozialdemokratische Partei der Schweiz Parti Socialiste Suisse Partito Socialista Svizzero

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

<b>AGES</b>	Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen AGES
<b>ANCV</b>	Association nationale des coopératives viti-vinicoles suisses
<b>ASIP</b>	Schweizerischer Pensionskassenverband Association suisse des Institutions de prévoyance Associazione svizzera delle Istituzioni di previdenza
<b>CePatr</b>	Centre Patronal
<b>fenaco</b>	Unternehmensgruppe der schweizerischen Agrarwirtschaft Groupe d'entreprises du secteur agricole suisse
<b>Forum</b>	KMU-Forum
<b>FRSP</b>	Fédération romande des syndicats patronaux
<b>GEKO</b>	Gemischte Kommission im Sinne von Art. 53 BVG
<b>IndHold</b>	Vereinigung schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften Groupement de holdings industrielles suisses
<b>KSS</b>	Konferenz staatlicher Steuerbeamter Conférence des fonctionnaires fiscaux d'état Conferenza die funzionari fiscali di stato
<b>SAktuarV</b>	Schweizerische Aktuarvereinigung

<b>SBankV</b>	Schweizerische Bankiervereinigung Association suisse des banquiers Associazione svizzera dei banchieri
<b>SBauerV</b>	Schweizerischer Bauernverband (SBV) Union Suisse des Paysans (USP) Unione Svizzera dei Contadini (USC)
<b>SGB</b>	Schweizerischer Gewerkschaftsbund Union syndicale suisse (USS) Unione sindacale svizzera (USS)
<b>SGV</b>	Schweizerischer Gewerbeverband Union suisse des arts et métiers (USAM) Unione svizzera delle arti e mestieri (USAM)
<b>STV</b>	Schweizerischer Treuhänder-Verband Union Suisse des Fiduciaires (USF) Unione Svizzera dei Fiducari (USF)
<b>SVIR</b>	Schweizerischer Verband für interne Revision Association suisse d'audit interne (ASAI) Associazione svizzera die revisione interna (ASRI)
<b>SVV</b>	Schweizerischer Versicherungsverband Association Suisse d'Assurances (ASA) Associazione Svizzera d'Assicurazioni (ASA)
<b>SVW</b>	Schweizerischer Verband für Wohnungswesen Association Suisse pour l'Habitat (ASH) Associazione Svizzera per l'Abitazione (ASA)
<b>THK</b>	Treuhand-Kammer Chambre Fiduciaire Camera Fiduciara
<b>TS</b>	Transparency Switzerland
<b>VEB</b>	Verband dipl. Buchhalter/Controller
<b>VEBIT</b>	Schweizerischer Treuhänderverband, Fachsektion dipl. Buchhalter/Controller im Treuhandfach (VEBIT)
<b>VFGI</b>	Verband der schweizerischen Fabrikanten, Grossisten und Importeure der Zweiradbranche Syndicat des fabricants, grossiste et importateurs suisse de l'industrie des deux-roues
<b>VLB</b>	Schweizerischer Verband liberaler Baugenossenschaften Association suisse des coopératives d'habitation radicales (ACR) Associazione svizzera delle cooperative d'habitation liberali (ACL)
<b>Vorort</b>	Schweizerischer Handels- und Industrie-Verein (Vorort) Union suisse du commerce et de l'industrie (Vorort) Unione svizzera di commercio e d'industria (Vorort)
<b>VPA</b>	Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften Association des sociétés anonymes privées

- VSA** Vereinigung schweizerischer Angestelltenverbände  
Fédération des sociétés suisses d'employés
- VSIG** Vereinigung des schweizerischen Import- und Grosshandels Basel  
Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros Bâle
- VSP** Vereinigung schweizerischer Privatbankiers  
Association des banquiers privés suisse
- VSWK** Verband der schweizerischen Waren- und Kaufhäuser  
Association des grands magasins suisses (AGMS)  
Associazione die grandi magazzinie svizzeri (AGMS)

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

- ASCC** Association suisse des comptables contrôleurs de gestion diplômés, section romande
- ASEGH** Association suisses des experts diplômés en gestion hospitalière, section romande
- OdA** Ordre des avocats du Canton de Genève

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

- Benz** Benz Rolf, lic. iur, Zürich
- Bourquin** Bourquin Gérald, Professeur, Genève
- Honold** Honold Kersten Alexander, Zürich
- OBT** OBT Treuhand AG
- Schaub** Schaub Marc-Antoine, avocat honoraire, Choulex
- Schneiter** Schneiter Arnold, Aktuar SAV, Neftenbach
- Deprez** Deprez Olivier, Dr. Experte für berufliche Vorsorge / Versicherungsmathematiker, Zürich