

LES NORMES DE RÉVISION

(Résumé libre de la conférence, par Vincent Tattini)

Philippe Tzaud, Associé, PwC

Les normes d'audit suisses sont restées inchangées depuis plusieurs années, à l'exception de deux points : i) en 2008, modification de la loi sur la révision qui a introduit les deux types de révision : a) l'audit *ordinaire* et b) l'audit *restreint*. Quelques normes complémentaires sur le système de contrôle interne et la vérification de l'existence d'un contrôle interne ont été édictées. En sus, ii) une norme spécifique a été établie dans le cadre de l'audit pour le contrôle restreint. Dans le même temps, les normes d'audit internationales ont beaucoup évolué.

Les normes de révision concernent les auditeurs, mais aussi les sociétés en général et tous leurs organes. Les exigences de l'autorité de surveillance sont devenues plus sévères ; les auditeurs sont audités, de manière stricte, par l'autorité de surveillance. Enfin, il faut noter la publication en 2010 du Livre vert – *Politique en matière d'audit : les leçons de la crise* – de la Commission européenne.

A noter que, depuis le 1er janvier 2012, les seuils ont été modifiés. Les chiffres désormais applicables sont : CHF 20 millions de bilan, CHF 40 millions de chiffre d'affaires et 250 collaborateurs.

A noter également que les textes des rapports d'audit aussi ont été modifiés pour les contrôles restreints. A l'origine, dans les contrôles restreints, en tant qu'auditeurs, nous devions simplement signaler dans le rapport si les comptes ne paraissaient pas trop faux. Le seul élément dont la loi imposait la mention était le surendettement. Il s'agissait d'un pur constat, le surendettement ne violant pas la loi. Désormais, les auditeurs doivent mentionner toutes les réserves.

La Commission européenne, dans son Livre vert de 2010, a suggéré plusieurs thèmes :

- i) la rotation des sociétés d'audit. Tous les 5 ou 7 ans, les sociétés seraient contraintes de changer d'organe de révision. D'un point de vue pragmatique, une telle norme aurait de très lourdes conséquences pour toutes les grandes et très grandes sociétés qui, à l'instar de Nestlé, comptent des milliers de sociétés dans le monde. L'effet de cette mesure pour la société concernée, pour ses administrateurs et pour ses actionnaires serait très négatif ;
- ii) appel d'offres obligatoire surveillé : la remise des mandats serait soumise au contrôle d'un fonctionnaire à Bruxelles ;
- iii) rapport d'audit étendu ;
- iv) rapport détaillé au comité d'audit, ce qui conduirait à donner plus d'informations dans ces rapports ;
- v) comité d'audit plus professionnel ; et enfin
- vi) rôle de l'auditeur cantonné à la prestation d'audit, à savoir sans travail hors audit, ce qui est regrettable lorsque l'on dispose d'un auditeur particulièrement au fait de la société.

Norme d'audit 290, perte de capital et surendettement

Perte de capital

« Il y a perte de capital s'il ressort du dernier bilan annuel de la société que la moitié du capital-actions et des réserves légales n'est plus couverte ». Autrement dit, si l'on prend en compte les fonds propres, on y trouve le capital, les réserves légales, les réserves, etc. Si les pertes excèdent la moitié de cette somme, la société est en situation de perte de capital.

Dès cet instant, l'administrateur doit effectuer un certain nombre de tâches, à savoir i) convoquer l'assemblée générale et ii) lui proposer des mesures d'assainissement. Dans l'étape ii), l'organe de révision a lui aussi des obligations. L'organe de révision contrôle que le conseil d'administration satisfait à ses obligations (convocation de l'assemblée générale et proposition de mesures d'assainissement). Si tel n'est pas le cas, l'organe de révision va se substituer au conseil d'administration.

Surendettement

« Il y a surendettement s'il résulte du bilan annuel d'une société que les dettes sociales ne sont couvertes ni lorsque les biens sont estimés à leur valeur d'exploitation, ni lorsqu'ils le sont à leur valeur de liquidation ». Autrement dit, il y a surendettement quand les fonds propres sont négatifs.

La première question en cas de surendettement consiste à déterminer si la société est toujours en phase d'exploitation. C'est-à-dire : est-elle viable, ou faut-il la liquider ? Ensuite, si les conditions nécessaires à la poursuite de l'exploitation sont réunies, le conseil d'administration doit établir un bilan aux valeurs d'exploitation et aux valeurs de liquidation, puis les soumettre à l'organe de révision pour contrôle.

Si les conditions nécessaires à la continuation de l'exploitation ne sont pas réunies, le conseil d'administration doit faire établir un bilan aux valeurs de liquidation uniquement, qui sera lui aussi révisé.

Lorsque ces bilans intermédiaires font état d'un surendettement, le conseil d'administration doit aviser le juge, sauf si des mesures d'assainissement sont prises dans l'intervalle ou encore en cas de postposition de créance (suffisante).

Surendettement manifeste

« Il y a surendettement manifeste lorsque le surendettement est « indéniable en dépit d'une appréciation optimiste de la situation », c'est-à-dire lorsque les actifs ne peuvent de tout évidence plus couvrir les dettes. Ce cas-là est le plus difficile, car on ne peut alors s'appuyer sur aucun bilan. La société est en cours d'exercice et l'on s'aperçoit, en dépit d'une appréciation optimiste de la situation, qu'il y a surendettement.

Dans cette situation, le conseil d'administration, à l'instar de l'organe de révision, devra réagir et demander l'établissement immédiat d'un bilan aux valeurs d'exploitation pour vérifier l'existence (ou non) d'un surendettement.

Rôle du conseil d'administration

En cas de surendettement manifeste ou de surendettement sur la base d'un bilan annuel, le rôle du conseil d'administration est exactement le même.

Postposition de créance

A noter que la Chambre fiduciaire a adapté ses modèles de postposition de créance suite aux arrêts du Tribunal fédéral (ATF 4A.277/2010, 4A.478/2008, 4C.58/2007) qui avaient imputé aux organes responsables le montant des postpositions obtenues dans le calcul des dommages occasionnés. En fait, la postposition relègue le rang du créancier en dernière position. Seulement, une fois que la société est en faillite, celui qui a postposé redevient un créancier ordinaire, de sorte que la perte de ce créancier peut être imputée aux organes dirigeants, aux administrateurs.

Toujours s'agissant des postpositions, lorsque les sociétés vont mieux, on peut se demander à partir de quand la postposition est caduque.

- En cas de contrôle ordinaire, un rapport de l'organe de révision qui ne fait pas référence à l'article 725, alinéa 2 fait foi pour qu'on puisse considérer la postposition comme caduque ;
- En cas de contrôle restreint, le simple rapport d'organe de révision en contrôle restreint ne suffit pas. Il faut une attestation distincte, donc un rapport de révision qui précise bien que l'on peut renoncer à la postposition, que la postposition devient caduque.
