

CDC AVOCATS
CONSEILS EN DROIT COMMERCIAL

Bienvenue

Version la plus récente
à télécharger ici



**Nicolas Cottier**

lic. lur.

Avocat

Chemin de Beaufort 12

CH-1162 Saint-Prex

Tél. +41 (0)21 806 34 61

Fax +41 (0)21 806 34 64

E-Mail ncottier@cdcavocats.ch

www.cdcavocats.ch

Profil personnel**Langues**

Français, allemand, anglais

Formation

1994 Licence en droit à l'Université de Lausanne

1995-1996 Programme postgrade en droit européen à l'Université
de la Sarre (Europa-Institut)

1999 Brevet d'avocat dans le Canton de Vaud

Domaines d'activité

Droit commercial

Droit comptable

Droit des contrats

Droit du sport

Activités professionnelles

2000-2013 avocat auprès de KPMG SA, en tant que responsable du département
depuis 2003 et Partner depuis 2008

depuis 2013 activité indépendante en qualité d'avocat

Membre de différents conseils d'administration et arbitre au TAS

Questions juridiques d'actualité de l'organe de révision PME 2025

même année calendaire même séminaire

Juin/Juillet 2025

13.06.25	St. Gall
25.06.25	Zurich 1
02.07.25	Lucerne

Septembre-Octobre 2025

11.09.25	Zurich 2
19.09.25	Lugano IT
23.09.25	Neuchâtel
25.09.25	Lausanne
30.09.25	Fribourg
07.10.25	Genève

Décembre 2025

05.12.25	Martigny	
08.12.25	Berne	11.12.25 Zurich 3

Structure de ce séminaire 2025

- **Focus 2025: Vérification des apports en nature / démission suite à l'inaction des clients**, 2024 tous les cas classiques de l'art. 725b CO, 2023 nouveau droit de la SA après la première saison de révision, 2022 conflits d'intérêts / contrats avec soi-même, 2021 remarques et démission, 2020 Covid, 2019 risque d'auto-contrôle, 2018 doubles mandats, 2017 affaires avec soi-même. Chaque année du nouveau pour compléter la documentation spécialisée
- Workshops 4x env. 90 Min, cas pratiques, jurisprudence, ASR
- Des présentations ou des parties théoriques courtes accompagnent les thèmes
- Solutions intégrées directement! Ne pas lire à l'avance pour renforcer l'effet d'apprentissage!
- Seul séminaire avec un angle de vue juridique sur la révision

BEAUCOUP DE CAS COURTS POUR UN MEILLEUR FOCUS



Seminare

Revision – Recht – Revisionsstelle

«Aktuelle Rechtsfragen der KMU Revisionsstelle»

WEITERBILDUNG INTENSIV

Seminare 2019

Alle Informationen zu den Seminaren inkl. Anmeldungsfomular finden sie auf den folgenden Seiten.

[Zur Anmeldung](#)

[Deutsch](#) | [Francais](#) | [Italiano](#)

- › [Seminare](#)
- › [Neuerungen 2019](#)
- › [Seminar-Inhalt](#)
- › [Seminar im Überblick](#)
- › [Termine Tagesseminare](#)
- › [Vorstellung Referenten](#)
- › [Seminar-Anmeldung](#)
- › [AGB des Seminares](#)
- › [Kontakt Seminare](#)

KONTAKT

Rico A. Camponovo
Brahmsstrasse 54
CH-8003 Zürich
Tel: +41 79 255 59 64
Mail: rc@camponovorevisionsrecht.ch

UNSER NEWSLETTER

Vorname *

Name *

Ihre E-Mail *

[Anmelden](#)

LINKS

› [Sitemap](#)

www.camponovorevisionsrecht.ch

[TOP](#)

DIE EINGESCHRÄNKTE REVISION

Karl Renggli, Raphael Kissling, Rico A. Camponovo, Tobias Honold
Mitarbeit Thomas Keel



Bestellen unter

<https://www.treuhandswisse.ch/publikationen/shop>

Informations sur le séminaire 2025

Organisation

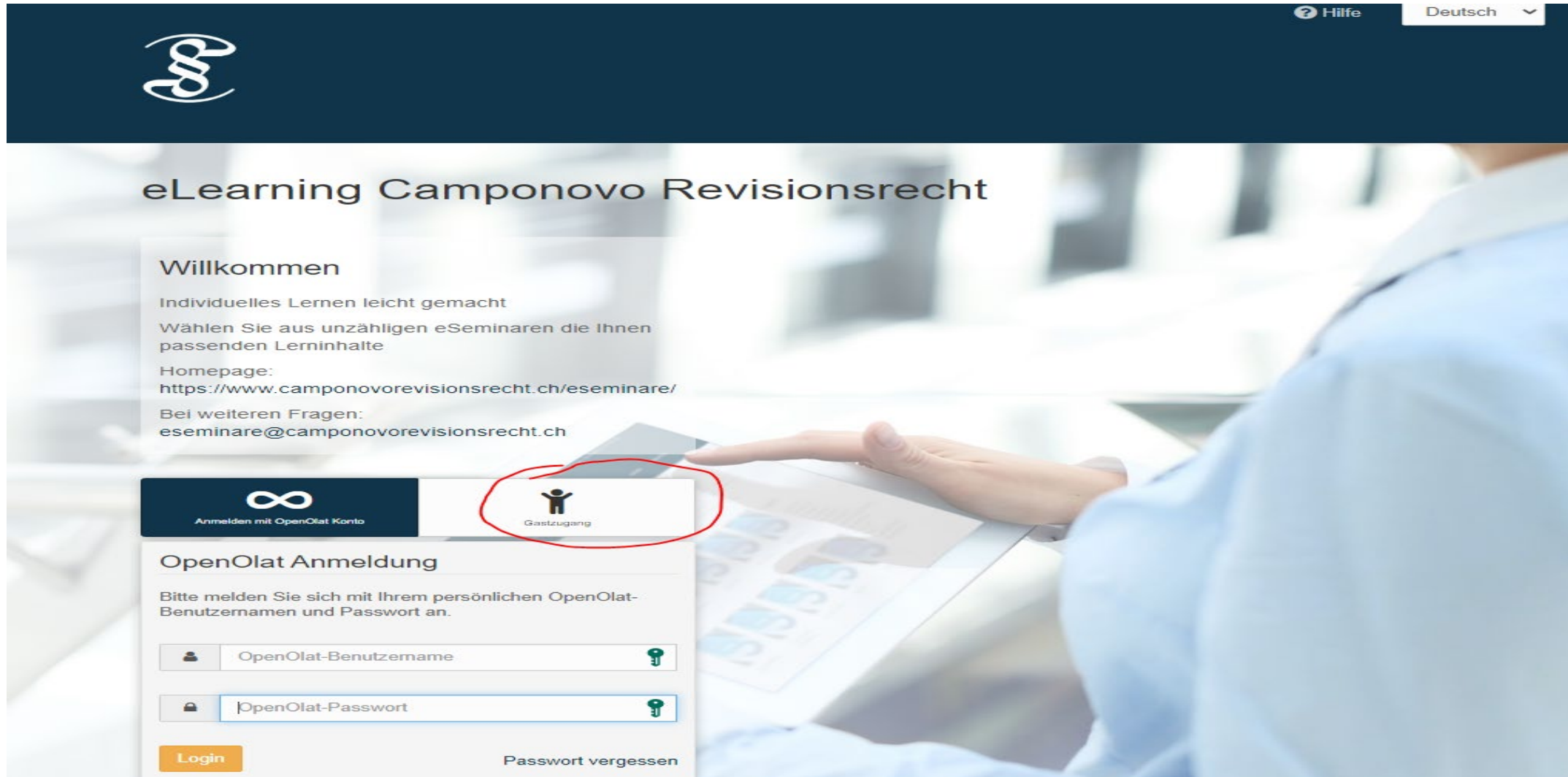
- Mon séminaire compte pour la formation continue „Révision“
- Mon confrère Camponovo réduit ses interventions en Suisse alémanique
- De mon côté, je maintiens le séminaire romand que je présente depuis 2002, d'abord au-travers d'ExpertSuisse, puis avec mon confrère Camponovo depuis 2013

Documentation du séminaire

- Téléchargeable et modifiable
- Possibilité d'imprimer via le Lien
- QR Code pour le téléchargement de la dernière version



Gratiszugang als Gast



 [Hilfe](#) [Deutsch](#)

eLearning Camponovo Revisionsrecht

Willkommen

Individuelles Lernen leicht gemacht
Wählen Sie aus unzähligen eSeminaren die Ihnen passenden Lerninhalte

Homepage:
<https://www.camponovorevisionsrecht.ch/eseminare/>

Bei weiteren Fragen:
eseminare@camponovorevisionsrecht.ch

 Anmelden mit OpenOlat Konto

 **Gastzugang**

OpenOlat Anmeldung

Bitte melden Sie sich mit Ihrem persönlichen OpenOlat-Benutzernamen und Passwort an.

 OpenOlat-Benutzername 

 OpenOlat-Passwort 

[Login](#) [Passwort vergessen](#)

<https://camponovorevisionsrecht.openolat.com/dmz/>

Workshop I / Cas 1 / 2025

Accent principal sur les contrôles d'apports en nature / théorie et bases de l'apport en nature / analyse et fil conducteur sur les exigences de vérification / le plus risqué et le plus exigeant des contrôles spéciaux / honoraires minimaux pour risque maximal

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / risque élevé de dénonciation / mise en danger élevée de l'agrément / risque élevé de dommages-intérêts / terrain miné dans le contrôle et le droit de la surveillance

Objectif : discussion de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature et discussion de diverses décisions judiciaires

Théorie / Conseils pratiques

Catégories de risques pour l'Organe de révision

Risques comme organe de révision	Risque élevé (très élevé en cas de cumuls)	Risque moyen	Risque normal
Liés aux clients audit	- Art. 725b CO (+ en cas de retards) - Crise de liquidités - Problèmes d'assainissement		Tous les autres clients
	Contrôles d'apports en nature lors de - Fondations - Transformations - Augmentations de capital	- Vente d'entreprise à des tiers / succession d'entreprise - Libération par compensation	
	Conflits entre actionnaires	> 1 actionnaire	
	Affaires avec soi-même , tant que > 1 Actionnaire ou > 1 Administrateur ou > 1 Gérant	Affaires avec soi-même , tant que - Actionnaire unique - Administrateur unique - Gérant unique	
	art. 678 CO	art. 680 CO	
		Service de révision exclusivement	
		Clients „quérulents“	
		Clients posant des problèmes permanents de paiement d'honoraires	

Sommaire sur le thème de l'apport en nature

La littérature professionnelle néglige la question de l'apport en nature! Les risques sont plus élevés que la normale! Ma présentation complète repose sur ces 8 cas:

Fondements théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/Fondements/Analyse/Guide des exigences en matière de contrôle

7 Cas pratiques tirés de décisions judiciaires et de procédures ASR

WS I/cas 2 apport d'un véhicule/outils/contrôle apparemment banal

WS II/cas 1 apport d'un immeuble en Allemagne

WS II/cas 2 contrôle d'une transformation de Sàrl en SA selon LFus

WS II/cas 3 contrôle lors de la constitution / apport de peintures

WS II/cas 4 contrôle de l'augmentation de capital avec garantie comme apport

WS III/cas 1 contrôle lors de la constitution avec apport de crypto-actifs

WS III/cas 2 divers cas courts avec d'autres cas particuliers

Quels sont les risques principaux du contrôle de l'apport en nature?

Le contrôle de l'apport en nature est un mélange détonant pour les réviseurs.

Il y a 4 facteurs de risque qui se cumulent:

Honoraires minimaux

- Les clients s'attendent à un contrôle bon marché, car il y aurait peu à contrôler
- Le réviseur n'a souvent que peu de temps à disposition et est approché au dernier moment (Oups! Il y a encore cela à faire)
- Les fondateurs voient cela comme une pure formalité, tout comme l'acte du notaire

Quels sont les risques principaux du contrôle de l'apport en nature?

Risque maximal

- risque élevé de dénonciation (registre du commerce! Office des faillites! Ministère public)
- Risque élevé de perte d'agrément (ASR impose des sanctions lourdes)
- Risques élevés de dommages et intérêts (preuve facile d'une violation d'obligation/du dommage! La responsabilité est la même que celle de l'organe de révision: art. 755 CO)
- Risques élevés de responsabilité pénale (plainte pénale par les créanciers, l'office des faillites)

Les dénonciations pénales par l'ASR sont possibles mais rares!

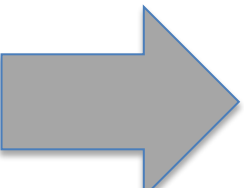
Art. 40 Délits

1 Est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque (abis) cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision, le rapport d'audit ou l'attestation d'audit

Risques principaux du contrôle de l'apport en nature

Contrôle lourd et complexe

- Exigences légales et exigences de contrôle élevées (risque d'évaluation élevé) et plus difficiles que pour la plupart des autres contrôles
- 4 exigences avec de nombreux pièges:
 - Caractère activable / évaluable
 - Transférabilité / valorisable
 - Disponibilité
 - Evaluation proportionnée et défendable
- La plupart du temps sous haute pression de temps



Vous ne pouvez pas vous reposer sur le registre du commerce qui n'a que des connaissances limitées, càd qu'il ne reprend pas à son compte votre examen, il ne bloque qu'en cas de manquements manifestes dans la procédure d'enregistrement

Risques principaux du contrôle de l'apport en nature

«Contrôle» atypique resp. un regard «vérificateur» dans une boule de crystal

- Contrôle atypique car souvent un pur contrôle de l'avenir!
- Lors de l'audit on contrôle le passé, à l'exception de la capacité de continuité d'exploitation où toutefois des remarques/réserves sont possibles
- Ce rapport n'autorise aucune réserve / aucun ajout comme p.ex.:
Si la valeur ne devait pas être finalement donnée, le capital-actions ne serait alors pas entièrement libéré
- Pas ou peu d'historique disponible en général, càd pas ou peu de possibilités de se référer à des pièces attestant de résultats passés (exception faite des transformations)
- Souvent on ne connaît pas ou on n'a pas d'expérience préalable avec les fondateurs, les personnes sont comme une «boîte noire»
- Vous ne savez pas si un autre réviseur a refusé le mandat

Risques principaux du contrôle de l'apport en nature

Preuve plus facile de la violation de la loi

- Souvent évaluation d'un seul actif qui compte 1:1 pour la libération du capital, toute erreur est immédiatement identifiable comme un dommage
- Quand il y a beaucoup d'actifs, une surévaluation d'un seul suffit pour que la libération ne soit pas suffisante!
- Les erreurs d'évaluation sont faciles à prouver (resp. faciles à invoquer, ce qui hélas revient souvent au même), p.ex. si la perte de valeur est démontrée dans les 1 à 3 ans après la fondation (p.ex. faillite, vente, autres motifs)
- Le vérificateur de l'apport peut facilement laisser passer une erreur
- Dans les comptes annuels, le réviseur peut aussi laisser passer une surévaluation mais dans la plupart des cas cela ne découle pas sur une perte de capital (beaucoup d'autres actifs et passifs servent de «sécurité») et un an plus tard la faute peut être guérie! Ce n'est pas le cas en cas d'apport!

Dispositions légales sur l'apport en nature art. 634-635a CO

Art. 634 CO

1 L'objet d'un apport en nature vaut comme couverture lorsque sont remplies les conditions suivantes:

- 1. il peut être porté à l'actif du bilan;*
- 2. il peut être transféré dans le patrimoine de la société;*
- 3. la société peut en disposer librement comme propriétaire dès son inscription au registre du commerce, ou a le droit inconditionnel, s'il s'agit d'un immeuble, d'en requérir l'inscription au registre foncier;*
- 4. il peut être réalisé par transfert à un tiers.*

Art. 635 CO

Les fondateurs rendent compte dans un rapport écrit:

- 1. de la nature et de l'état des apports en nature et du bien-fondé de leur évaluation; (...)*

Art. 635a CO

Un réviseur agréé vérifie le rapport de fondation et atteste par écrit qu'il est complet et exact.

Dispositions légales sur l'augmentation de capital et la loi sur la fusion

Augmentation de capital – libération des apports

Art. 652c CO

Sauf disposition contraire de la loi, les règles sur la fondation s'appliquent à la libération des apports.

Art. 61 LFus Rapport de transformation

1 L'organe supérieur de direction ou d'administration établit un rapport écrit sur la transformation.

3 Le rapport explique et justifie du point de vue juridique et économique:

b. le respect des dispositions concernant la fondation applicables à la nouvelle forme juridique;

Art. 62 Lfus Vérification du projet de transformation et du rapport de transformation

1 La société fait vérifier le projet de transformation, le rapport de transformation et le bilan sur lequel se base la transformation par un expert-réviseur agréé.

Dispositions légales sur la vérification art. 635a CO

Dispositions sur la fondation

Les dispositions se réfèrent toujours à la fondation, càd que les exigences de contrôle des apports en nature sont toujours les mêmes également en cas de transformation ou d'augmentation de capital (ceci vaut également en cas de renonciation au contrôle selon l'art. 62 al.2 LFus, car alors les règles normales sur la fondation valent encore)

Art. 635a CO

Un réviseur agréé vérifie le rapport de fondation et atteste par écrit qu'il est complet et exact.

Rapport

Vous devez certes «seulement» confirmer que le rapport de fondation est «complet et exact», mais qu'est-ce que cela signifie exactement?

Dispositions légales sur la vérification art. 635a CO

Le vérificateur dans la fondation doit rendre un jugement complet sur les données contenues dans le rapport de fondation, voir notamment MSA MAS, p. 172 et confirmer que:

- les fondateurs ont décrit correctement la nature et l'état de l'apport dans le rapport de fondation (confirmation 1)
- les quatre conditions pour un apport en nature sont remplies: (1) caractère activable / valorisable, (2) caractère transférable, exploitable (3) disponibilité et (4) proportionnalité resp. représentabilité de l'évaluation

C'est une confirmation très large! On «attend» du contrôleur une garantie de toutes les exigences

Que comportent toutefois ces confirmations? Nous allons les discuter en détail par la suite

Dispositions légales sur la vérification art. 635a CO

Le contrôleur doit selon le MSA MAS p.176 ch 65 rendre un rapport de vérification avec réserve ou sans opinion sur la vérification dans les cas suivants:

- Pas de capacité d'apporter;
- Pas de valeur équivalente entre l'apport et la contreprestation de la société;
- Données inexactes ou incomplètes dans le rapport de fondation;
- Pas de vérification objectivement possible, car pas évaluable

C'est loin de la pratique! Avec un tel rapport, le RC refuserait l'inscription, càd que les fondateurs vont soit procéder à des adaptations soit résilier le mandat. Le rapport ne peut vraisemblablement tout simplement plus être remis autre avis MSA

MAS p. 176 ch 67

Acceptation de mandat – Planification du contrôle

Le contrôle commence par sa planification! Juste?

- Jein! La procédure d'acceptation de mandat est plus importante que sa planification
- Pourquoi? Le refus d'un mandat est beaucoup plus facile que l'abandon d'un mandat devenu soudainement compliqué
- La «planification du contrôle» avant l'acceptation du mandat n'est envisageable que si vous pouvez évaluer les risques et les mesures de contrôle à temps et qualitativement
- Est-ce qu'un examen visuel est nécessaire? Où? Distance?
- Dois-je chercher mes propres experts pour identifier l'objet et/ou pour étudier des rapports d'évaluation?
- Ai-je besoin d'un conseil juridique concernant la cessibilité de l'apport?
- L'acompte suffit-il en cas de résiliation du mandat

Exigences légales – Nature et état de l'apport

Nature et état de l'apport doivent être décrits correctement dans le rapport de fondation! Comment le vérifiez-vous?

- La disposition est très floue et ne conduit donc que rarement à des problèmes
- Contrôlez toutefois quand même le rapport de fondation sous cet angle
- Si une société est apportée, exigez bien entendu le dernier bilan et une description de la structure de la société ainsi que de son activité ou des extraits du dernier rapport de gestion, etc.
- Si certains actifs ou passifs sont apportés, exigez une description suffisante de chaque poste
- Mieux vaut ici être plutôt complet, car la charge de travail pour plus de détails sur les apports est en général faible, il s'agit la plupart du temps de textes qui sont déjà à disposition

Exigences légales – Activation/Valorisation

Art. 959 al. 2 CO Obligation d'activer et capacité d'activer

L'actif comprend les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événements passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Aucun autre élément du patrimoine ne peut être porté au bilan.

Capacité d'activer/de valoriser – Qu'est-ce que cela signifie?

- La question paraît triviale, évidente: p.ex. un véhicule, un immeuble
- Mais qu'en est-il si quelqu'un veut apporter son «cerveau» (une bonne idée commerciale)? Ou sa «force de travail»? Un contrat de livraison dont on attend un profit? Un contrat de bail ou à ferme? Le prototype d'un nouvel appareil?

Tout cela peut avoir beaucoup de valeur!?

Exigences légales – Activation/Valorisation

Ne sont pas apportables:

- Le cerveau n'a pas de valeur estimable
- Les contrats de bail ou à ferme ne sont pas activables (sinon la même valeur devrait figurer au passif, les gains futurs ne peuvent être comptabilisés à l'avance)
- Les prestations périodiques comme les prestations de travail
- Le prototype peut être activé (mais sa valorisation peut faire défaut, cf plus loin)
- Des droits futurs (ceux-ci soit ne reposent pas sur des événements passés ou le bien promis n'est pas encore disponible, comme p. ex. une garantie de paiement)

Exigences légales – Activation/Valorisation

Capacité de disposer sur la base d'évènements passés et d'un flux de revenus futurs probable

Sont apportables selon MSA MAS p. 164

- Les objets (immeubles, bâtiments, machines, entrepôts, véhicules);
- Les droits obligatoires (créances);
- Les papiers-valeurs et droits de participation (actions, etc.);
- Les droits réels indépendants et durables (droits à bâtir, droits de source, droits d'exploitation, servitudes foncières)
- Des entités économiques (transformation de RI/SNC en SA)
- Droits de propriété intellectuelle (patentes, droits d'auteur, marques, goodwill, software)

Qu'est-ce qui fait absolument partie de ce contrôle du caractère activable?

Exigences légales – Activation/Valorisation

Vous devez obtenir une liste des apports prévus dans un rapport de fondation détaillé :

- Véhicules
- Immeubles
- Entrepôts
- Equipements d'atelier (perceuses, machines, petit matériel) etc.

Vous devez voir les choses, c'est-à-dire qu'elles doivent être présentes:

- Permis de circulation, éventuellement contrat de vente
- Extrait du registre foncier pour les terrains
- Faire l'inventaire
- Contrat de prêt

Exigences légales – Transférabilité

Transférabilité – Qu'est-ce que cela signifie avant la fondation?

- Vous devez d'abord vous assurer de savoir qui est propriétaire / ayant droit de l'objet de l'apport AVANT l'apport. Sinon, vous ne pouvez pas juger si le transfert est légal.
- L'objet doit pouvoir être transféré dans le patrimoine de la société
- Aucun obstacle juridique ne doit s'opposer au transfert, p. ex. usufruit ou interdiction de cession
- Des prescriptions spécifiques en matière de transfert doivent être respectées, p. ex. pour les biens mobiliers, immobiliers, les droits d'auteur, les marques, les brevets, les créances, les valeurs mobilières (papiers-valeurs, droits à la valeur inscrite au registre, produits dérivés, titres intermédiés) Art. 2 b LIMF

Exigences légales – Transférabilité

Transférabilité – Qu'est-ce que cela signifie pour la fondation?

La société doit pouvoir disposer des apports en nature immédiatement après l'inscription au RC.

Qu'est-ce que cela signifie pour le réviseur ?

- L'audit se termine toujours plus tôt, à savoir à la signature du rapport d'audit ou au plus tard lors de l'assemblée constitutive.
- L'inscription au registre du commerce est un processus technique qui est généralement initié par l'envoi postal des documents de fondation.
- La présence de l'auditeur ou des fondateurs n'est pas possible lors de l'inscription.

Exigences légales – Transférabilité

Transférabilité – Qu'est-ce que cela signifie pour la fondation?

- Le jour de l'enregistrement n'est pas non plus exactement prévisible et peut prendre plusieurs jours après l'envoi postal.
- Le vérificateur doit donc « s'assurer » de l'obtention de la propriété, etc. avant de remettre son rapport, c'est-à-dire que toutes les conditions pour l'obtention de la propriété à la date d'enregistrement doivent être réunies

Exigences légales – Transférabilité

Transférabilité – Qu'est-ce que cela signifie pour la fondation?

Pour les biens mobiliers, la possession/propriété doit pouvoir être transférée (ou transférée préalablement à la société en formation)

- Voiture/entrepôt de marchandises : la clé de la voiture, de l'entrepôt doit être en possession d'un représentant de la société
- Titres : doivent être en possession d'un représentant de la société
- Pour les immeubles, il suffit d'un droit inconditionnel à l'inscription au registre foncier, c'est-à-dire que le représentant de la société doit posséder les documents notariés et qu'il doit seulement les envoyer à l'office du registre foncier MSA MAS p. 163

Art. 634 CO La société ... reçoit, dans le cas d'un immeuble, un droit inconditionnel à l'inscription au registre foncier.

 Le réviseur doit et peut donc faire confiance aux fondateurs pour accomplir l'acte de transfert nécessaire.

Exigences légales - transférabilité/exploitabilité

- Les actions étrangères ne peuvent souvent être transférées à une société suisse qu'avec une procédure d'autorisation étrangère, l'autorisation doit être disponible !
- Inscription au registre nécessaire : Registre des brevets, registre foncier, registre des bateaux, registre des marques, etc., l'inscription au registre/la revendication doit être disponible !

Exploitable - Qu'est-ce que cela signifie après la fondation ?

- L'apport doit pouvoir être transféré à des tiers !
- Le transfert doit être juridiquement admissible et juridiquement stable
- S'applique en particulier à la dissolution de la société, p. ex. faillite
- C'est-à-dire qu'il doit exister au moins un marché limité
- Peut éventuellement ne pas exister pour un prototype (exotique ?)
- Pour les droits de propriété intellectuelle (brevets, droits d'auteur, marques, goodwill), la possibilité d'exploitation doit être examinée de manière particulièrement critique MSA MAS p. 164 ch 27

Exigences légales - Disponibilité

Disponibilité - qu'est-ce que cela signifie ?

- La société doit pouvoir disposer immédiatement et sans condition de la valeur patrimoniale, c'est-à-dire que les préparatifs lors de l'examen de la transmissibilité doivent être mis en œuvre immédiatement.

 Dans le cas contraire, le capital n'est pas libéré ! Le droit à la libération ne suffit pas !

Exemple : Les titres sont détenus par l'apporteur et il existe un contrat stipulant qu'il remettra les titres à la société lors de la constitution. Cela n'est pas suffisant en soi, car il s'agit uniquement d'un droit contractuel à la remise ou à la libération. Il ne doit y avoir aucun signe qu'il ne livre pas ou alors il faut exiger le dépôt auprès d'un tiers avec ordre de remise par ce dernier à la société lors de l'inscription au RC.

Exigences légales - Évaluation

Adéquation ou acceptabilité de l'évaluation MSA MAS p. 172

- L'évaluation des fondateurs doit être justifiable, c'est-à-dire correspondre au résultat d'une évaluation plausible et adaptée aux circonstances, et ne doit pas être manifestement erronée ! C'est **très** flou !
- Valeurs vénales comme maximum. Les sous-évaluations sont autorisées
- Demande d'une expertise tierce (mandat du fondateur ou du réviseur au sens de la NAS 620 ?), il devrait s'agir d'une expertise selon la NAS 620
- Que faire si, malgré une expertise qualifiée, il est impossible de déterminer avec suffisamment de certitude la valeur de l'apport ? Le problème peut éventuellement être résolu si les fondateurs utilisent une valeur plus prudente pour les apports en nature. MSA MAS p. 173 ch 58
- La différence doit être de max. 10% cf. WS II/cas 2, ATF 4A_574/2015 du 11 avril 2016

Exigences légales - Évaluation

Moment de l'évaluation MSA MAS p. 171

- Il n'y a pas de délai ou d'indication à ce sujet dans la loi
- Le rapport de contrôle et donc l'évaluation doivent être disponibles au plus tard lors de l'AG constitutive Art. 629 al. 2 ch. 3 CO
- Attention ! L'évaluation doit également être correcte lors de l'inscription au registre du commerce, c'est-à-dire qu'il faut « prévoir » une éventuelle baisse de valeur !
- Une marge de sécurité appropriée doit être prise en compte et expliquée dans le rapport de fondation et éventuellement dans le rapport d'audit
- En cas de transformation d'une société de personnes/d'une entreprise individuelle en SA, l'excédent d'actifs apporté ne doit pas tomber en dessous de la valeur d'émission jusqu'à l'inscription au RC (pertes courantes !)
- Si la marge de sécurité n'est malgré tout pas suffisante, l'auditeur doit éventuellement bloquer l'inscription au RC (si le client ne le fait pas) !

Exigences légales - évaluation ou libération ?

Cela paraît très simple:

- La loi dit que les fondateurs doivent rendre compte de la nature et de l'état des apports en nature et de l'adéquation de leur évaluation et
- Le réviseur confirme que le rapport de fondation est complet et exact.

Attention ! Cela semble simple, mais c'est un piège dangereux ! Que se cache-t-il derrière cette adéquation de l'évaluation ?

Il s'agit de la libération du nouveau capital-actions ! Cette libération doit être garantie ! Plus précisément, l'auditeur confirme que le nouveau capital social est libéré et nous allons voir ce que cela signifie.

Apport en nature Bilan de fondation de X Sàrl en CHF

Immeuble 660'000 Les réserves latentes seraient autorisées et ne doivent pas être confirmées MSA MAS p. 172	Prêt des fondateurs 558'000
	RL réserve libre 61'000
	A Agio Réserve légale 21'000
	CS Capital social 20'000

Que signifie évaluation de l'adéquation?

Evaluation de l'immeuble ?

Que signifie la libération du capital social?

Ne concerne que le capital social de 20'000?

Concerne uniquement l'agio de 21'000 ?

Concerne uniquement la réserve libre de 61'000 ?

Concerne uniquement le capital étranger de 558'000 ?

Concerne uniquement le CS+A de 41'000 ?

Concerne uniquement CS +RL de 81'000 ?

Concerne CS+A+RL de 102'000 ?

Concerne CS+A+RL+FE de 660'000 ?

Si le bien immobilier a une valeur effective de 660+, la question ne se pose pas ! Et si sa valeur est inférieure ?

Apport en nature bilan de fondation effectif de X Sàrl

Il manque 30'000	
Immeuble avec 600'000 de valeur slt Quelle partie du passif n'est pas couverte?	Prêt aux fondateurs ou à des tiers 558'000
	RL réserve libre 61'000
	A Agio Réserve légale 21'000
Il manque 30'000	CS Capital social 20'000

Et si le bien immobilier vaut 600'000 ?

L'évaluation n'est donc certainement pas appropriée. Mais la libération n'a-t-elle pas non plus eu lieu ?

Que signifie la libération du capital social ?

Où impute-t-on les 60'000 manquants ?

- Au niveau du prêt ? Il devrait être ramené à 498'000
- A la réserve libre ? Elle s'élèverait encore à 1'000
- A l'agio ? L'agio serait de 0, mais pas suffisant
- Au capital social ? Idem 0 - pas suffisant

La question est centrale, car selon l'endroit où cela est pris en compte, la libération pourrait quand même avoir été suffisante !

La question doit être clarifiée : Que signifie la libération du capital social ?

Que signifie libération du capital social?

Le capital social est libéré lorsque

- le capital-actions / le capital social est libéré et
- l'agio est libéré MSA MAS p. 63
- et que les autres réserves légales sont libérées
- et attention ! Lorsque les fonds étrangers sont « libérés » !
- mais les réserves libres ne doivent pas être libérées.

Que signifie capital étranger « libéré » ? Les fonds étrangers apportés sont fixes, c'est-à-dire qu'ils grèvent la société exactement à hauteur du montant de 558'000 et ne peuvent donc pas « absorber » la sous-évaluation de 60'000

Apport en nature bilan de fondation effectif de X Sàrl

Bien immobilier d'une valeur de seulement 600'000 La réserve libre absorbe la sous- évaluation	Prêts aux fondateurs ou à des tiers 558'000
	RL réserve libre 1'000
	A agio réserve légale 21'000
	CS capital social 20'000

Le bien immobilier vaut 600'000

Vous voyez un cas où l'évaluation n'était pas appropriée, mais le capital social était libéré ! L'auditeur a de la « chance » ! Audit de fondation OK !

Mais il s'en est fallu de peu !

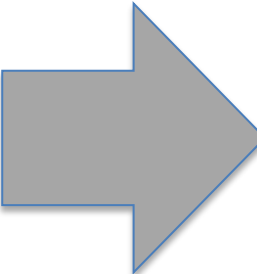
- Avec une valeur de 590'000, la réserve libre serait de 0 et les 9'000 manquants réduiraient A+CS à 32'000
- Violation du devoir du réviseur!
- Responsabilité ! X n'aurait pas été créée

Vous voyez ce que cela signifie : les fonds étrangers sont fixes ! La moins-value se répercute directement sur l'agio et le capital social !

Documents de contrôle selon MSA pour l'apport en nature

Quelle documentation est nécessaire? MSA MAS 2024 p. 162ss.

- Rapport de fondation (projet)
- Projet de statuts
- Contrats d'apport en nature écrits (projet)
- En cas d'apport ou de transformation d'une entreprise : comptes annuels, éventuellement rapports de l'organe de révision, livres comptables, inventaires, bilan de reprise, éventuellement évaluation de l'entreprise



Ce n'est pas beaucoup ! En cas de problème, cela peut être trop peu ! Le principe devrait être que les positions à risque (la plupart du temps, on les connaît à l'avance) doivent être documentées de manière exhaustive.

- Quelles sont donc les prescriptions générales en matière de documentation ?

Obligations documentaires du contrôle en général

- La loi ne fixe nulle part l'étendue de l'obligation du réviseur de copier et de conserver toutes les pièces justificatives du client examinées
- Les principes de la documentation se fondent sur ceux applicables au contrôle des comptes annuels:

*La documentation des opérations d'audit en rapport avec la consultation de documents ou de confirmations devrait porter la mention des **éléments probants** audités (origine des éléments probants et critère de choix des éléments probants). La documentation des opérations d'audit en rapport avec la consultation de contrats ou d'accords importants devrait établir, sous forme de copies ou d'extraits de ces documents, la matérialité des **éléments probants** obtenus.* MSA 2009, volume 2, partie II, ch. 3.9, p. 247

- Cette formulation continue d'aller droit au but

Obligations documentaires du contrôle en général

- **Nouvelle formulation dans le MSA 2024** MSA 2024 contrôle ordinaire p. 285 ss. En part. ch 827 s. ou NA-CH 2022 230

Documentation de contrôle en général

Bases de la documentation	
Buts	Les procédures d'audit doivent, dans leur degré de détail, être décrites de telle manière que les objectifs concrets de l'audit soient clairement identifiables et permettent ainsi de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
Etendue	L'étendue de la documentation d'audit doit permettre à un auditeur expérimenté mais qui n'a pas connaissance des faits, de se faire, dans un délai raisonnable, une idée globale des objectifs des procédures d'audit et des conclusions qui en ont été tirées.
Origine	Les documents intégrés aux dossiers de travail doivent faire mention de leur origine (établi par l'auditeur ou établi par le client / un tiers).

Obligations documentaires du contrôle en général

C'est formulé de manière très générale !

Mais NA-CH n'exige en tout cas pas que tous les faits ou évaluations pris en compte soient documentés lors d'un contrôle

Workshop I / cas 2 / 2025

Accent principal sur les contrôles d'apports en nature / apport d'une automobile et d'outils / contrôle apparemment banal / procédure pénale / honoraires minimaux pour un risque maximal

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / le plus risqué et le plus exigeant des contrôles spéciaux / risque élevé et terrain miné en droit de la surveillance

Objectif : discussion de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des exigences, des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature

Cas pratique / cas pénal / cas de surveillance

Cas 2 Aperçu du contenu sur le thème du contrôle des apports en nature

La littérature professionnelle néglige l'examen des apports en nature ! Les exigences sont plus élevées que d'habitude ! Ma présentation complète se compose de ces 8 cas :

Bases théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/bases/analyse/guide des exigences de l'examen

7 cas pratiques issus de décisions de justice et de procédures ASR

WS I / cas 2 Apport véhicule/outils/examen apparemment banal

WS II/ cas 1 Apport d'un bien immobilier en Allemagne

WS II/ cas 2 Examen de la transformation d'une Srl en SA selon la loi sur la fusion

WS II/ cas 3 Examen des apports en nature lors de la constitution / apport de tableaux

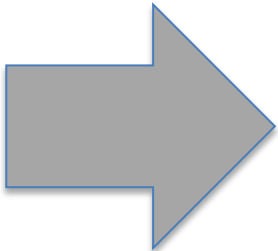
WS II/ cas 4 Examen de l'augmentation de capital avec garantie en tant qu'apport en nature

WS III/ cas 1 Examen de la constitution avec apport en nature de crypto-actifs

WS III/ cas 2 divers cas brefs avec d'autres pièges à éviter

Cas 2 – apport de véhicule et d'outils

- 2013 09 Fondation de X SA avec un capital de CHF 100'000
- But de l'entreprise : entreprise artisanale
- L'artisan X est le fondateur et le seul membre du conseil d'administration
- Opting out lors de la fondation
- Apport en nature
 - Voiture type XY GTI+ valeur : CHF 60'000, occasion, km 70'000
 - Divers outils valeur CHF 40'000
- Le contrôle des apports en nature est effectué par R



Cela ressemble à un examen simple de rapport de fondation ! Vous êtes d'accord ?
Voyons si vous êtes toujours de cet avis après la dernière planche. Ce cas est un exemple parfait des pièges cachés de cet examen spécial

- 2016 09 Faillite de X SA ; dividende de faillite proche de zéro

Cas 2 – apport en nature plainte pénale contre le CA

- 2017 01 Plainte pénale de l'office des faillites contre le conseil d'administration X
 - Abus de confiance
 - Escroquerie
 - Omission de tenir une comptabilité
 - Faux dans les titres
- Le ministère public laisse traîner l'affaire pendant 3 ans
- 2020 01 Le ministère public fait soudain des recherches approfondies et constate qu'une voiture de type XY GTI (**sans +**) ! a été trouvée dans la faillite
- Valeur à la fondation en 2013 : CHF 33'000 (au lieu de 60'000) (dans la faillite 3000)



Cela signifie que le capital-actions n'était pas libéré de CHF 27'000 !

- Le ministère public laisse à nouveau traîner l'affaire pendant 4 ans

Cas 2 – apport en nature plainte pénale contre R et ASR

- 2024 02 Ouverture d'une procédure pénale contre R
 - Faux dans les titres (art. 251 CP)
 - Obtention frauduleuse d'un faux acte (art. 253 CP)
- 2024 03 Le ministère public annonce la procédure à l'ASR
 - L'ASR s'annonce immédiatement ! R doit annoncer lui-même l'ouverture dans les 10 jours RA 1/2010, 15.12.2022, p. 7
 - Que dit la HomePage à propos de l'obligation d'annoncer ?
 - On doit annoncer les jugements en matière pénale (voir ci-dessous) ! Pas l'ouverture de procédures pénales



Les personnes et les entreprises de révision agréées par l'ASR sont tenues de communiquer à l'ASR toute modification des faits inscrits au registre ASR ([art. 15, al. 3, LSR](#)). Le devoir de communication est valable non seulement durant la procédure d'agrément proprement dite, mais de manière permanente jusqu'à la radiation de l'agrément. En particulier, doivent être communiqués: les jugements de première instance ou instance supérieure – entrées en force ou non – et des transactions au cours des procédures de droit pénal et de droit pénal administratif, la délivrance d'actes de défaut de biens, les procédures en responsabilité de droit civil ou de droit administratif, les procédures conduites par une autorité de surveillance instaurée par une loi spéciale, par une autorité de sanction boursière ou par un organe disciplinaire d'un ordre professionnel, en rapport avec des prestations de révision prescrites par la loi et ayant donné lieu à un jugement ou une décision entrée en force.

Typique de l'ASR! On ne peut pas se référer à la HomePage!

Cas 2 – apport en nature reproches du Ministère Public à R

- X n'aurait pas apporté une voiture type XY GTI+ d'une valeur de 60'000, mais une voiture type XY GTI d'une valeur de 33'000.
 - R aurait fait son contrôle de manière superficielle, sinon il s'en serait aperçu
 - R n'aurait pas demandé de contrat de vente, mais aurait seulement inspecté la voiture et fait une recherche de valeur sur Internet
 - Le ministère public a retrouvé le contrat de vente de la voiture type XY GTI. La voiture a été achetée pour 33 000 CHF quelques mois avant la constitution de l'entreprise.
-  R aurait négligé les examens prévus par la profession et ainsi obtenu frauduleusement un faux acte authentique du notaire

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Activabilité

Comment l'examen de la possibilité d'activation / d'évaluation, de la transférabilité / de la valorisation, de la disponibilité et de l'adéquation ou du caractère justifiable de l'évaluation doit-il être effectué ?

L'examen de la possibilité d'inscription à l'actif / de la possibilité d'évaluation ne devrait pas poser de problème ici, car les voitures et les outils peuvent généralement être inscrits à l'actif sans problème

Qu'est-ce qui doit absolument faire partie de ce contrôle de l'activabilité ?

- Vous devez voir les choses, c'est-à-dire qu'elles doivent exister, la voiture doit exister, carte grise, éventuellement contrat de vente
- R dit qu'il a inspecté la voiture parce que X est venu à son bureau avec la voiture. Il a également vu la carte grise, mais

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Activabilité

- Les deux voitures se ressemblent beaucoup extérieurement, alors que le moteur et d'autres pièces non visibles sont très différents.
- R est certain que la voiture était un type XY GTI+ et que c'est ce qui figurait sur le permis de circulation.
- R a également vu les outils dans l'atelier de X.
- R est certain d'avoir vérifié correctement, mais comme il a détruit tous les dossiers en 2023 (dans le délai légal de 10 ans !), il ne peut pas prouver qu'il a vérifié le permis de circulation

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Activabilité

- R n'est pas un expert en automobile, c'est-à-dire que si X lui avait montré le type XY GTI, il aurait été difficile de le remarquer
- Mais au moins, c'était écrit correctement dans le permis de circulation
- Finalement X avait 2 voitures : 1x type XY GTI et 1x type XY GTI+ ? Il a montré la voiture chère à R (y compris le permis de circulation), mais il a apporté la voiture bon marché ?
- Potentiellement, il n'a apporté la voiture bon marché dans la société que bien plus tard ?

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Transférabilité

- L'examen de la transférabilité/valorisation exige en premier lieu de s'assurer qui est propriétaire/ayant droit de l'objet de l'apport en nature AVANT l'apport en nature. Sinon, il n'est pas possible d'évaluer si le transfert a été effectué de manière légale
- R a vu X avec la voiture, il pouvait donc en disposer, il avait la clé de la voiture.
- R avait aussi la clé de l'atelier où se trouvaient les outils, donc il est probablement propriétaire.
- Il a aussi vu la carte grise, X y était inscrit, mais cela ne prouve pas qu'il était propriétaire

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Transférabilité

- Doit-il exiger le contrat de vente ? Cela fournirait des indices supplémentaires, mais que se passe-t-il s'il a acheté la voiture avec un contrat de vente oral ?
- Si X avait 2 voitures, il lui aurait montré le contrat de la voiture chère.
- En soi, la possession de fait de X devrait permettre de présumer suffisamment la propriété et le permis de circulation montre en outre le type de voiture et le détenteur X
- Si le détenteur X est aussi le propriétaire X, cela devrait suffire pour l'examen ?!
- Mais s'il existe un contrat de vente, il est certainement judicieux de l'exiger

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Transférabilité

Le contrôle de la transmissibilité exige également que la nouvelle société puisse disposer de l'apport en nature immédiatement après l'inscription au RC

- Qu'est-ce que cela signifie pour l'auditeur ?
- L'audit se termine en effet à la signature du rapport de vérification et non à l'inscription ultérieure au registre du commerce.
- L'auditeur doit donc « garantir » l'obtention de la propriété, etc. avant la remise du rapport ! Qu'est-ce que cela signifie ici ?
- L'auditeur doit s'assurer que toutes les conditions pour l'acquisition de la propriété de la nouvelle société sont réunies à la date d'enregistrement

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Transférabilité

- Cette condition est remplie ici dans la mesure où R peut se fier au fait que X apportera les choses dans la nouvelle société
- C'est-à-dire qu'après la fondation, X, en tant qu'administrateur et employé, apportera les outils dans la nouvelle société et utilisera la voiture pour son travail et inscrira le nouveau détenteur dans le permis de circulation.
- La clé de la voiture et du stock est en effet en possession d'un représentant de la société.



Est-ce que R peut simplement faire confiance à X ?

Oui, à mon avis, c'est bien ainsi. Que pourrait-il faire d'autre ? La confiance dans le conseil d'administration est une base pour toute révision ! Une révision après la création (par ex. 2 mois plus tard) n'est en tout cas pas prévue

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Disponibilité

- Contrôle de la disponibilité, qu'est-ce que cela signifie ?
- La société doit pouvoir disposer immédiatement et sans condition du bien, c'est-à-dire que la société peut le revendre librement par exemple
- Pour la voiture, selon les usages de la branche, la remise des clés de la voiture suffit pour le transfert de propriété



Cette vérification n'a pas posé de problème, car la clé de la voiture et du stock d'outils étaient entre les mains de X (futur représentant de la société) et ces objets sont habituellement revendables sans problème

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Évaluation

Contrôle de l'évaluation signifie contrôler que l'évaluation des fondateurs est bien justifiable/appropriée MSA MAS p. 172

- Pour une voiture d'occasion, la meilleure évaluation est sans aucun doute la valeur actuelle du marché selon Eurotax ou Autoscout, etc.
- R a recherché ces évaluations sur Internet et la valeur de 60'000 a pu être confirmée.
- Comme les notes d'examen manquent, il ne peut pas le prouver.
- Mais la recherche sur Internet ne peut pas être rétrospective, c'est-à-dire que R ne peut pas prouver que cette voiture était négociée à ce prix à l'époque

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Évaluation

- Selon R, un contrat de vente n'est utile que si Eurotax/Autoscout ne donne pas de résultats.
- Le contrat d'achat peut être une aide pour l'évaluation s'il ne date pas de trop longtemps et si la voiture n'a pas été trop utilisée entre-temps
- Pour une voiture d'occasion, la meilleure estimation de la valeur est sans aucun doute la valeur actuelle du marché selon Eurotax ou Autoscout, etc.
- La voiture de type XY GTI+ n'est plus produite depuis longtemps.

Cas 2 - Examen selon les normes professionnelles - Évaluation

- Si l'on cherche la voiture aujourd'hui sur Internet, les prix sont nettement inférieurs à CHF 60'000, mais les voitures ont toutes au moins 11 ans de plus qu'à l'époque et ont > 150'000 km et coûtent environ CHF 30'000
- On ne peut pas en conclure que le type XY GTI+ ne valait pas CHF 60'000 en 2013
- Le ministère public s'appuie sur la facture du 22.6.2012 avec un prix indiqué de CHF 33'000.
- Selon R, il s'agissait d'un type XY GTI et c'est pourquoi la preuve n'est pas valable et le ministère public n'a jamais essayé de prouver que le type XY GTI a été finalement apporté, ou qu'il a éventuellement été apporté plus tard dans la société.

Cas 2 – apport en nature - conclusions

- Vous voyez que ce cas de contrôle apparemment banal a posé de gros problèmes
- En raison de sa banalité, il oblige justement à analyser en détail les choses apparemment les plus simples
- Jusqu'où va l'obligation du contrôleur en cas d'apport en nature de s'assurer que les choses arrivent effectivement à la société !
- Tout se joue sur la question de savoir si l'inspection physique de la voiture, la certitude sur le propriétaire et la concordance avec l'inscription sur la carte grise sont suffisantes
- Ou s'il faut impérativement consulter le contrat de vente (comme le prétend le ministère public). Le cas est encore en suspens. Affaire à suivre en 2026



Mais ce cas vous aide déjà à vous comporter correctement en cas d'apport en nature.

Cas 2 – risques principaux de la vérification de l'apport en nature

Contrôle des apports en nature comme le plus risqué de tous les contrôles avec 4 risques élevés

1 Honoraires minimaux - les honoraires de contrôle étaient faibles

2 Risque maximal

- Dénonciation auprès de l'ASR par le ministère public
- Risque élevé pour l'agrément - l'ASR interviendra
- Risques élevés de dommages et intérêts - ici pas le cas car faillite terminée
- Risques élevés de responsabilité pénale - procédure pénale en cours

3 Contrôle coûteux et complexe

- Exigences élevées - ici pour s'assurer qu'il s'agit de la bonne voiture – vous ne pouvez pas vous fier au registre du commerce

4 « Contrôle » atypique, resp. regard “vérificateur” dans la boule de cristal

- évaluation moins problématique
- pas de connaissance ou d'expérience préalable des fondateurs, X était une « boîte noire »

Workshop II / cas 1 / 2025

Accent principal: apports en nature / apport d'un immeuble en Allemagne / omission d'inscrire au Registre foncier / Dommages-intérêts

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / le plus risqué et le plus exigeant des contrôles spéciaux / honoraires minimaux pour un risque maximal / calcul du dommage

Objectif: discussion d'une décision du tribunal fédéral (ATF 4A_61/2009 du 26 mars 2009) et de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des exigences, des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature

Décision judiciaire / conseils pratiques

Cas 2 Aperçu du contenu sur le thème du contrôle des apports en nature

La littérature professionnelle néglige l'examen des apports en nature ! Les exigences sont plus élevées que d'habitude ! Ma présentation complète se compose de ces 8 cas :

Bases théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/bases/analyse/guide des exigences de l'examen

7 cas pratiques issus de décisions de justice et de procédures ASR

WS I / cas 2 Apport véhicule/outils/examen apparemment banal

WS II/ cas 1 Apport d'un bien immobilier en Allemagne

WS II/ cas 2 Examen de la transformation d'une Srl en SA selon la loi sur la fusion

WS II/ cas 3 Examen des apports en nature lors de la constitution / apport de tableaux

WS II/ cas 4 Examen de l'augmentation de capital avec garantie en tant qu'apport en nature

WS III/ cas 1 Examen de la constitution avec apport en nature de crypto-actifs

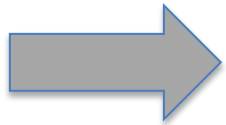
WS III/ cas 2 divers cas brefs avec d'autres pièges à éviter

Cas 1 – Apport en nature immeuble à l'étranger

- Fondation de X Sàrl avec un capital de CHF 20'000
- Apport en nature : entreprise individuelle avec immeuble comme seul actif d'une valeur de CHF 660'000 / passifs de CHF 558'000 / réserves de CHF 82'000
- 6 (!) ans plus tard, X Sàrl tombe en faillite. Notez la longue durée
- Lors de la faillite, il s'avère que l'immeuble n'est pas la propriété de X Sàrl, c'est-à-dire qu'il n'a pas été transféré à X Sàrl
- Raison : l'inscription de X Sàrl au registre foncier allemand n'a jamais été effectuée. Le gérant a probablement tout simplement oublié de le faire...

Cas 1 – Apport en nature immeuble à l'étranger

- La banque se fait céder les prétentions en responsabilité contre les organes selon l'art. 260 LP
- Le Tribunal fédéral oblige 2 organes à verser des dommages-intérêts (on ignore malheureusement si l'un des deux organes était l'auditeur, probablement pas)



Le cas met néanmoins en lumière les pièges de cet examen et montre à quel point le calcul des dommages peut être simple dans de tels cas



Il montre également que la preuve de la violation des obligations peut être très simple dans de tels cas

Cas 1 – Apport en nature immeuble à l'étranger – vérification?

Quels ont été les problèmes rencontrés lors de l'examen ?

Transmissibilité :

- Les fondateurs doivent être propriétaires ! Cela ressort de l'extrait du registre foncier
- L'objet doit pouvoir être transféré en propriété ! Attention ! Règles de transfert en Allemagne ! Vous devez éventuellement faire appel à un avocat allemand !
- Comment le contrôleur s'assure-t-il de l'obtention de la propriété ? Vérification de toutes les conditions pour l'acquisition de la propriété au jour de l'inscription
- En CH, le droit inconditionnel à l'inscription au RF est suffisant, c'est-à-dire que le représentant de la société doit posséder les documents instrumentés par le notaire et qu'il doit seulement les envoyer au RF MSA MAS p. 163
- Cela devrait également suffire pour l'étranger, mais vous devez vous assurer de l'inconditionnalité selon le droit allemand ! Le transfert préalable à la société en formation serait plus sûr

Cas 1 – Apport en nature immeuble à l'étranger – vérification?

Activabilité :

- Pas de problème ici. Demander un extrait du registre foncier. Attention ! Document allemand, vous devez être sûr d'avoir le bon document entre les mains !

Disponibilité:

- Les fondateurs n'ont jamais transféré le bien immobilier ! Probablement que cela a été oublié ? Le capital n'était donc pas libéré !

Violation des obligations des organes selon le tribunal

- Le contrat d'apport en nature et les statuts reflètent « correctement » l'apport en nature, c'est-à-dire que l'immeuble allemand est mentionné (mais pas correctement faute de transfert)
- D'autres démarches formelles auraient dû être entreprises pour que l'immeuble devienne la propriété de X (inscription au registre foncier et autres formalités).

Cas 1 – apport en nature bilan de fondation de X Sàrl

6 ans après la constitution, X Sàrl tombe en faillite. La banque Z, avec une perte de CHF 220'500, se fait céder les prétentions en responsabilité selon l'art. 260 LP.

Immeuble CHF 660'000 Réserves latentes autorisées et pas à confirmer MSA MAS p. 172	FE Fonds étrangers CHF 558'000
	R Réserve CHF 82'000
	CS capital social 20'000

Que signifie évaluation de l'adéquation ?

Evaluation du bien immobilier ?

Que signifie la libération du capital social ?

Ne concerne que le capital social de 20000 ?

Concerne uniquement la réserve (libre ?) de 82000 ?

Concerne uniquement le capital étranger de 558'000 ?

Concerne uniquement le CS+R de 102'000 ?

Concerne CS+R+FE de 660'000 ?

Malheureusement, le cas n'indique pas clairement s'il s'agit d'une réserve libre ou légale.

Cas 1 – Apport en nature immeuble à l'étranger – questions liées au dommage?

Dommage selon tribunal

- 558'000.- de passifs ont été apportés à X et 20'000 de capital a été qualifié de « libéré », le dommage de la société serait de CHF 578'000
- Le dommage ne comprend apparemment « que » le capital social et les fonds étrangers. Les réserves de 82'000 ont apparemment été considérées comme un apport volontaire et ne sont pas prises en compte dans le dommage ! La banque a donc obtenu la perte de CHF 220'500
- Vous voyez ici ce que signifie le fait que le gérant et le réviseur doivent assurer la libération du capital social

Cas 1 que signifie libération du capital social ?

Le capital social est libéré lorsque

- le capital-actions / le capital social est libéré et
- l'agio est libéré MSA MAS p. 63
- et que les autres réserves légales sont libérées
- et attention ! les fonds étrangers sont « libérés » !
- mais les réserves libres ne doivent pas être libérées

Que signifie « fonds étrangers libérés » ? Les fonds étrangers apportés sont fixes, c'est-à-dire qu'ils grèvent la société exactement à hauteur du montant de 558'000 et ne peuvent donc pas « absorber » une sous-évaluation. La marge de manœuvre n'est que de 82'000, c'est-à-dire que dès que la valeur de l'immeuble descend en dessous de 578'000, le capital social ne serait plus libéré.

Cas 1 – Apport en nature immeuble à l'étranger – questions liées au dommage

Dommage selon le tribunal

- Dans notre cas, la libération du capital social de CHF 20'000 doit être garantie (y compris toutes les réserves légales [non pertinent ici])
- Et les fonds étrangers doivent également être « libérés », c'est-à-dire que la valeur minimale de l'immeuble est de 578'000, afin que le réviseur ne fasse pas d'erreur
- Il n'est pas question de savoir si la banque était présente dès la création de l'entreprise ou si elle est arrivée plus tard. Cela ne joue probablement aucun rôle, car normalement, si la procédure de fondation avait été correctement suivie, X n'aurait pas été créée tant que l'immeuble n'avait pas été transféré et tous les dommages consécutifs, ici jusqu'à 6 ans après (!) reposent sur les épaules des organes.

Cas 1 – Apport en nature immeuble à l'étranger – questions liées au dommage

- Mais ici, c'est particulier, car la société a été fondée correctement, car le droit à l'inscription au registre foncier est suffisant et il était existant
- Cela aurait été important pour le contrôleur, car il ne doit pas garantir lui-même l'inscription au registre foncier
- Mais l'inscription aurait de toute façon dû être effectuée rapidement, la faillite serait alors probablement intervenue plus tôt. Le dommage consécutif est de toute façon à la charge des organes
- Mais ce sont des réflexions sur le lien de causalité adéquate qui ne jouent aucun rôle dans ce cas.

Cas 1 - Apport en nature Attention ! Le sentiment est trompeur !

- Ne vous laissez pas tromper par des sentiments d'évaluation !
- La comparaison entre le capital social de 20'000 et la valeur de l'apport de 660'000 génère à tort un « sentiment de sécurité » lors de l'évaluation !
- Il y a une différence entre la valeur de 660'000 qui doit être exacte au franc près et une marge de 82'000 ou même de 640'000

Regardez les exemples suivants

Cas 1 - Apport en nature différences de sécurité d'évaluation

Immeuble 660'000	Capital social 660'000
-----------------------------	-----------------------------------

Marge de manoeuvre nulle!
 resp. minimale de 10% (cf en détail
 WS II/cas 2)

Immeuble 660'000	Réserve libre 82'000
	Capital social 578'000

Marge de manoeuvre 82'000

Immeuble 660'000	Réserve libre 640'000
	Capital social 20'000

Marge de manoeuvre 640'000

Dans le cas 1 (et en partie aussi dans le cas 2), vous devriez insister sur des garanties supplémentaires considérables pour l'évaluation (par exemple des réserves latentes élevées)

Cas 1 – risques principaux du contrôle de l'apport en nature

Contrôle des apports en nature comme le plus risqué de tous les contrôles avec risques élevés

1 Honoraires minimaux - les honoraires de contrôle étaient probablement faibles

2 Risque maximal - risques de dommages-intérêts élevés

- Evaluation 1 ! actif individuel calculé 1:1 sur les fonds propres, erreur immédiatement identifiable comme dommage
- Ici actuel ! Normalement, la preuve du dommage est difficile, mais ici, le calcul est très simple

3 Examen coûteux et complexe

- exigences élevées - ici, garantie du droit inconditionnel à l'inscription au RF à l'étranger. Ne pas se fier au registre du commerce !

4 « Examen » atypique, regard dans une boule de cristal

- Ici, pas de problème

5 Preuve facile de la violation des obligations (l'absence de réquisition d'inscription au RF suffit !)

Workshop II / cas 2 / 2025

Accent principal 1: contrôles d'apports en nature / transformation d'une Sàrl en SA selon la loi sur les fusions / adéquation de l'évaluation et marge de tolérance / moment de l'évaluation / portée de la confirmation de la libération du capital-actions

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / risque élevé et terrain miné en droit de la surveillance / calcul du dommage

Objectif: discussion d'une décision du tribunal fédéral et de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des exigences, des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature ATF 4A_574/2015 du 11 avril 2016

Décision judiciaire / conseils pratiques

Cas 2 Aperçu du contenu sur le thème du contrôle des apports en nature

La littérature professionnelle néglige l'examen des apports en nature ! Les exigences sont plus élevées que d'habitude ! Ma présentation complète se compose de ces 8 cas :

Bases théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/bases/analyse/guide des exigences de l'examen

7 cas pratiques issus de décisions de justice et de procédures ASR

WS I / cas 2 Apport véhicule/outils/examen apparemment banal

WS II/ cas 1 Apport d'un bien immobilier en Allemagne

WS II/ cas 2 Examen de la transformation d'une Srl en SA selon la loi sur la fusion

WS II/ cas 3 Examen des apports en nature lors de la constitution / apport de tableaux

WS II/ cas 4 Examen de l'augmentation de capital avec garantie en tant qu'apport en nature

WS III/ cas 1 Examen de la constitution avec apport en nature de crypto-actifs

WS III/ cas 2 divers cas brefs avec d'autres pièges à éviter

Cas 2 Transformation de A Sàrl en A SA selon la loi sur la fusion

Bilan de transformation 31.12.2008

Banque	Fr. 180.70		
Débiteurs	Fr. 23'572.14		
CC H. SA	Fr. 100'000.—		
IT et bureautique	Fr. 2'000.—		
Coûts projets X et Y	Fr. 299'089.85	Fonds étr.	Fr. 407'519.31
Coûts projet Z	Fr. 2'325.30	Rés. libres	Fr. 2'048.68
Frais de constitution	<u>Fr. 2'400.—</u>	Capital social	<u>Fr. 20'000.00</u>
Total Actifs	Fr. 429'567.99	Total Passifs	Fr. 429'567.99



Quels sont les problèmes du contrôleur spécial?

Cas 2 transformation - contrôle

Quels ont été les problèmes rencontrés lors du contrôle ?

Possibilité d'activer

Aucun problème ici. Les transformations ont pour point de départ une société existante avec une comptabilité, c.-à-d. qu'il y a un contrôle de l'état, comme vous le connaissez pour l'audit des comptes annuels

Transmissibilité/valorisation/disponibilité:

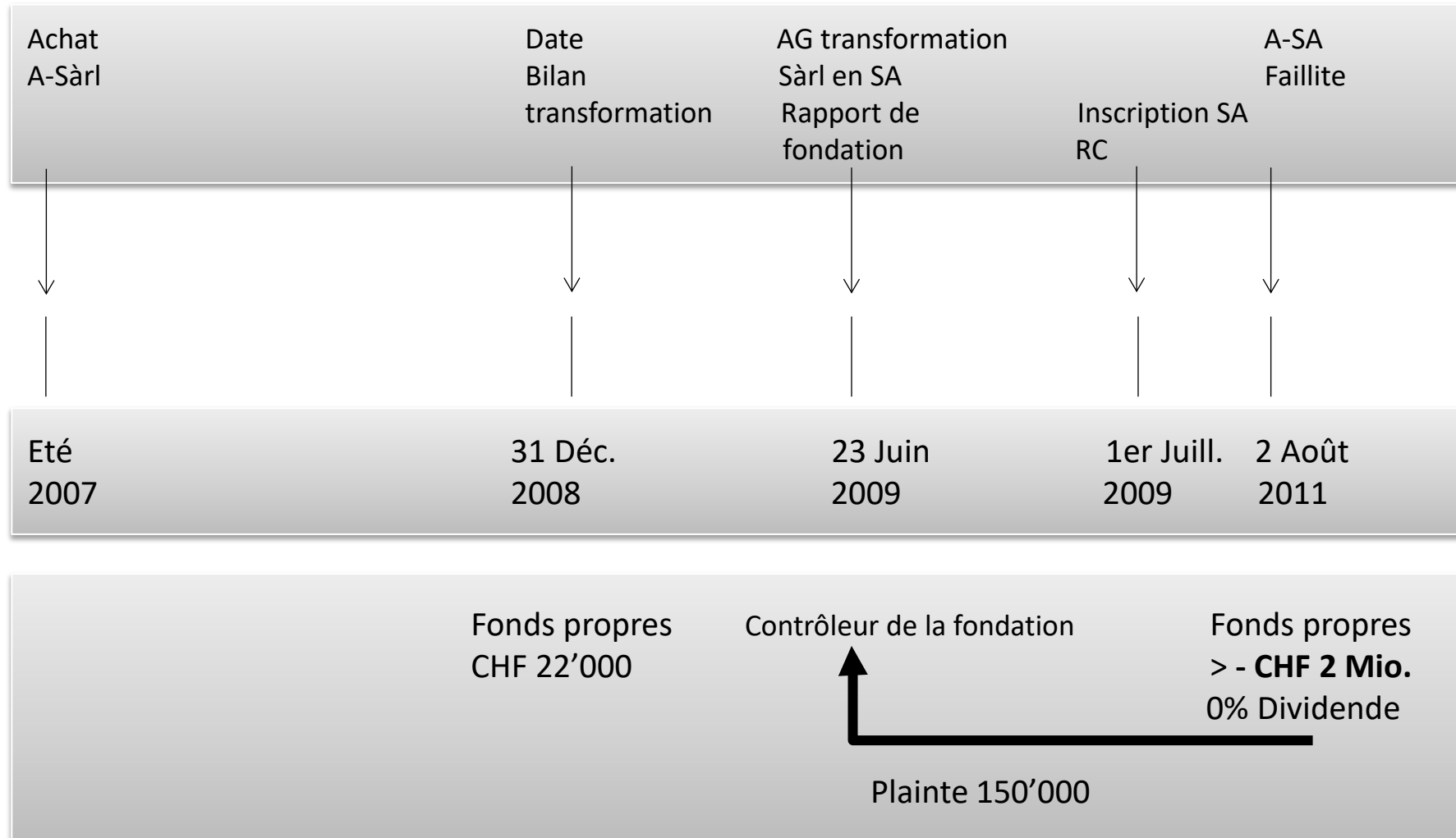
- La société à transformer doit être propriétaire/ayant droit ! Résulte également de l'examen de la situation
- Comment l'auditeur s'assure-t-il de l'obtention de la propriété par la nouvelle société ?
Pas de problème en cas de transformation, les rapports de propriété ne changent pas, seule la « robe juridique » change Art. 53 LFus
- Par conséquent, la possibilité de mise en valeur/disponibilité ne pose pas de problème non plus

Cas 2 Adéquation de l'évaluation - date

Adéquation ou caractère justifiable de l'évaluation MSA MAS p. 172

- C'est le principal problème des transformations. Comment s'en assurer ?
- Cela semble simple, n'est-ce pas ? Vous devez « seulement » confirmer des fonds propres au 31.12.2008 de CHF 22'048.68 ou éventuellement seulement 20'000 (2'048 sont des réserves libres) ?
- Où se situent ici les problèmes de l'auditeur ?
- Quel montant confirmez-vous ?

Aperçu de l'axe du temps



Cas 2 - Apport en nature - bilan de transformation de A Sàrl

2 ans après la fondation, A Sàrl tombe en faillite. Le créancier C, avec une perte de CHF 150'000, se fait céder les prétentions en responsabilité selon l'art. 260 LP

Actifs CHF 429'567.99 Réserves latentes sont permises et n'ont pas à être contrôlées MSA MAS p. 172	FE Fonds étrangers CHF 407'519.31
	R Réserves CHF 2'048.68
	CS Capital social 20'000

Qu'est-ce que l'adéquation de l'évaluation?
 Évaluation des actifs ?

Que signifie la libération du capital social?
 Ne concerne que le capital soc. de 20'000 ?
 Concerne uniquement la RL de 2'048.68 ?
 Concerne seulement les FE de 407'519.31 ?
 Concerne uniquement le CS+R de 22'048.68
 Concerne CS+R+FE de 429'567.99 ?

Cas 2 que signifie libération du capital social?

Le capital social est libéré lorsque

- le capital-actions / le capital social est libéré et
- l'agio est libéré MSA MAS p. 63
- et que les autres réserves légales sont libérées
- et attention ! les fonds étrangers sont « libérés » !
- mais les réserves libres ne doivent pas être libérées

Que signifie fonds étrangers « libérés » ? Les fonds étrangers sont fixes, c'est-à-dire qu'ils grèvent la société exactement à hauteur du montant de 407'519 et ne peuvent donc pas « absorber » une sous-évaluation

La marge de manœuvre n'est que de 2'048.68, c'est-à-dire que dès que la valeur des actifs descend en dessous de 427'000 environ, le capital-actions ne serait plus libéré. Marge de manœuvre=0 !

Cas 2 adéquation de l'évaluation - moment

- Selon le Tribunal fédéral, les fonds propres de 22'048.68 doivent être confirmés
- Nous mettons un premier point d'interrogation à ce sujet, dans la mesure où, à mon avis, la réserve libre ne doit pas obligatoirement être libérée, mais de telles « fluctuations » dans la jurisprudence ne sont pas rares, même au Tribunal fédéral
- La réserve n'était pas pertinente en termes de montant. C'est peut-être pour cette raison que la question n'a pas été abordée. De plus, la plainte a déjà été rejetée pour cause de calcul inapproprié du dommage, la question était donc sans importance
- Nous mettons un deuxième point d'interrogation, car les FE ne sont pas abordés, mais il faut probablement comprendre qu'ils sont inclus, car ils sont fixes.
- Et ce n'était pas important non plus, à cause du motif de rejet mentionné.

Cas 2 adéquation de l'évaluation - moment

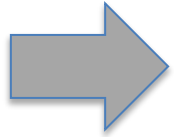
- À quelle date ce montant doit-il être confirmé ?
 - 31 décembre 2008 Date de clôture du bilan
 - 23 juin 2009 Remise du rapport de vérification
 - 1er juillet 2009 Inscription au registre du commerce
- La date est au moins le 23 juin 2009, c'est-à-dire celle de la remise du rapport de vérification, certainement pas le 31 décembre 2008
- Mais attention ! La date pertinente est le 1er juillet ! Attention si quelque chose se passe cette semaine-là ou surtout si l'inscription au registre du commerce est retardée
- En cas de transformation, l'excédent d'actifs apporté ne doit pas tomber en dessous de la valeur d'émission jusqu'à l'inscription au RC (pertes courantes !)
- Si la marge de sécurité n'est pas suffisante, le réviseur doit éventuellement bloquer l'inscription au RC (si le client ne le fait pas) !

Cas 2 adéquation de l'évaluation – marge de tolérance

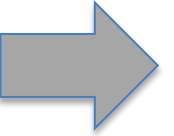
- Le Tribunal fédéral constate pour la première fois dans un jugement que l'écart ne doit pas dépasser 10% du capital propre E. 6.5.2
- Si le capital propre ne devait être inférieur que de 2'205 francs (< CHF 19'840), le rapport de révision serait faux ! (si seul le capital social compte, ce ne serait que < CHF 18'000)
- Vous voyez d'ailleurs ici que les FE sont « automatiquement » pris en compte
- Pouvez-vous assumer la responsabilité du contrôle avec un bilan de transformation vieux de presque 6 mois, alors que la différence de valeur ne doit pas dépasser CHF 2'000 ?
- Cela semble être un risque élevé ! Il faut demander un bilan intermédiaire ? Mais cela prend 1 à 3 mois supplémentaires ! Le client attend pourtant un contrôle bon marché et rapide !

Cas 2 preuve plus facile de la violation du devoir risque élevé

- Hypothèse : Vous confirmez un capital propre de 22'000, alors qu'il serait de 19'800 !
- Quelles sont les conséquences de cette erreur dans les comptes annuels et dans le contrôle de la constitution?



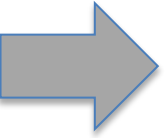
Conséquences pour les comptes annuels ? = zéro ! Vous n'avez même pas raté la perte de capital ! Il n'y a peut-être pas d'erreur du tout !



Conséquences lors du contrôle de la constitution ? Massives ! Le rapport est faux ! Sans rapport, la transformation n'aurait pas eu lieu ! Tout le surendettement qui s'ensuit peut être mis à votre charge ! Dans ce cas, > 2 millions

Cas 2 que faites-vous concrètement lors du contrôle?

- Les positions suivantes sont critiques :
 - CC H. SA 100'000 Une évaluation minutieuse est nécessaire!?
 - Coûts des projets X et Y 299'089 Quels sont ces projets?
 - T265 Architecte, T25 Publicité, T9 Frais/taxes
- Projet de construction dans les Alpes avec 36 appartements de vacances de luxe (cible : étrangers)
- Terrain à bâtir acheté à la commune
- Permis de construire disponible, projet prêt à être réalisé
- Publicité lancée, chaque appartement peut être visité sur Internet
- Situation en juin 2009 : 1 appartement réservé, 0 vendu



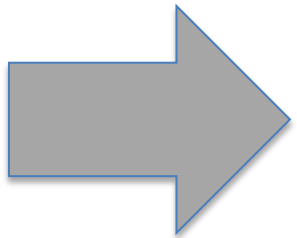
Évaluation de l'avenir à 100% ! « Contrôle » effectué uniquement avec la boule de cristal ! Voulez-vous en être effectivement responsable ? La loi impose au réviseur quelque chose d'impossible !

Cas 2 faillite 2 ans plus tard - surendettement > 2 mio.

- Aucun appartement n'a été vendu (probablement à cause de la crise financière !)
- Arguments principaux dans l'action en responsabilité contre le réviseur
 - Le réviseur n'a rien vérifié du tout parce que les honoraires étaient très bas ! (des honoraires bas deviennent même un reproche dans le procès !)
 - Les coûts des projets X et Y de CHF 299'089.85 et les coûts du projet Z de CHF 2'325.30 étaient sans valeur selon le plaignant !
 - Juste et facile à affirmer (« prouver ») a posteriori, mais le plaignant évite (volontairement) la preuve que cela était déjà clair 2 ans auparavant
- En fait, il n'y a pas eu d'« évaluation » ici.
- L'auditeur a considéré que les coûts accumulés avaient une valeur et que le projet était « possible » !
- Aurait-il dû demander une évaluation externe (afin de s'en assurer) ?
- Cela aurait pris 2 mois de plus, mais cela aurait pu être utile.

Cas 2 le tribunal fédéral rejette la plainte - documentation

- Le tribunal ne se prononce pas explicitement sur l'évaluation, car il rejette l'accusation de négligence dans le contrôle
- Le vérificateur avait remis un classeur fédéral bien rempli de documents de contrôle, avec le permis de construire, le vote de la commune, les plans de construction, les plans d'ingénieur, les prospectus, l'impression tirée d'Internet, les factures avec les détails, les articles de journaux, etc.
- Cette DOCUMENTATION était DÉCISIVE POUR LE MATCH ! Le juge était convaincu que le réviseur avait tout examiné en détail.



Produisez beaucoup de papier !

Qu'est-ce que c'est que cet « examen » qui consiste à copier un épais dossier ?

Cas 2 papiers de contrôle selon MSA pour les apports

Jusqu'où doit aller la documentation ? MSA MAS 2024 p. 162 et suiv.

Rapport de fondation (projet) était disponible

Projet de statuts était disponible

Contrats d'apport en nature écrits (projet) étaient disponibles

En cas d'apport ou de transformation d'une entreprise : comptes annuels*, le cas échéant rapports de l'organe de révision, livres comptables*, inventaires, bilan de reprise*, éventuellement évaluation de l'entreprise

*étaient disponibles



Mais l'auditeur a réuni ici beaucoup plus de documents du client ! C'était très important ici. Quelles sont les règles générales en matière de documentation ?

Cas 2 devoirs de documentation du contrôle en général

- La loi ne règle nulle part l'obligation du réviseur de copier et de conserver toutes les pièces justificatives du client qu'il a examinées
- Le principe applicable à la preuve des opérations d'audit lors du contrôle légal des comptes annuels s'applique par analogie :

La documentation des procédures d'audit en relation avec la consultation de documents ou de confirmations devrait contenir la mention de l'élément probant examiné (origine de l'élément probant et critère de son choix). La documentation des procédures d'audit relatives à l'examen de contrats ou d'accords importants doit inclure la fourniture d'éléments probants sous forme de copies ou d'extraits de ces documents. MSA 2009, volume 2, partie II, ch. 3.9, p. 261

- Cette formulation continue d'aller droit au but

Cas 2 devoirs de documentation du contrôle en général

- **Nouvelle formulation du MSA 2024** MSA 2024 Contrôle ordinaire p. 285 ss. en particulier ch 827s ou NA-CH 2022 230

Documentation de contrôle en général

Bases de la documentation	
Buts	Les procédures d'audit doivent, dans leur degré de détail, être décrites de telle manière que les objectifs concrets de l'audit soient clairement identifiables et permettent ainsi de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
Etendue	L'étendue de la documentation d'audit doit permettre à un auditeur expérimenté mais qui n'a pas connaissance des faits, de se faire, dans un délai raisonnable, une idée globale des objectifs des procédures d'audit et des conclusions qui en ont été tirées.
Origine	Les documents intégrés aux dossiers de travail doivent faire mention de leur origine (établi par l'auditeur ou établi par le client / un tiers).

Cas 2 devoirs de documentation du contrôle en général

C'est formulé de manière très générale !

Mais la NA-CH n'exige en tout cas pas que tous les faits ou évaluations pris en compte soient documentés lors d'un contrôle.

Cas 2 le Tribunal fédéral rejette – calcul du dommage

- Les plaignants n'ont pas non plus pu calculer correctement le dommage
- Les plaignants ont calculé des valeurs de continuation au lieu de valeurs de liquidation
- Les plaignants ont calculé uniquement avec le bilan du 31.12.08 ! Ils craignent d'établir des bilans intermédiaires, par exemple au 1.7.2009 (savoir-faire des plaignants !)
- Les plaignants n'avaient pas de comptabilité à disposition (détruite par le CA ?)
- Le Tribunal fédéral reproche au réviseur de ne pas avoir exigé de bilan intermédiaire
- L'auditeur s'en est sorti avec de la chance ! 6 ans de procédure / travail personnel et nerfs
- Frais malgré une victoire à 100% > 150'000 (franchise 30'000)
- Osez-vous accepter un tel mandat ! Avance de 15'000 ?

Cas 2 – risques principaux du contrôle des apports

Contrôle des apports en nature comme le plus risqué de tous les contrôles avec risques élevés

- 1 Honoraires minimaux ! Les honoraires d'audit sont même devenus un reproche
- 2 Risque maximal - Risques élevés de dommages et intérêts
 - Le dommage aurait pu aller jusqu'à 2 millions, seuls les plaignants étaient incapables
- 3 Audit coûteux et complexe
 - Un bilan intermédiaire aurait été nécessaire ! Exigences élevées en matière d'évaluation !
- 4 « Audit » atypique avec boule de cristal ! Prévoir la crise financière ?
- 5 Preuve facile de la violation des obligations
 - Une erreur minimale suffit, la libération du capital-actions est immédiatement incomplète la marge d'évaluation étant de seulement env. CHF 2'000, càd 0.5% du total du bilan !
 - L'auditeur a documenté beaucoup plus que ce qui était prescrit ! Cela l'a beaucoup aidé. Ergo, les positions à risque devraient être documentées plus que nécessaire !

Workshop II / cas 3 / 2025

Accent principal: contrôle de l'apport en nature dans la fondation / apport de tableaux / planification du contrôle / contrôle de l'identité, de l'authenticité, du lieu, de l'importation, de la valeur de l'apport / devoirs d'avis à l'ASR

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / le plus risqué et le plus exigeant des contrôles spéciaux / honoraires minimaux pour un risque maximal / terrain miné en droit de la surveillance

Objectif: discussion d'une décision du tribunal fédéral (ATF B-1640/2021 et ATF 2C_76/2023 du 14 novembre 2023) et de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des exigences, des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature

Décision judiciaire / cas de surveillance / conseils pratiques

Cas 3 Aperçu du contenu sur le thème du contrôle des apports en nature

La littérature professionnelle néglige l'examen des apports en nature ! Les exigences sont plus élevées que d'habitude ! Ma présentation complète se compose de ces 8 cas :

Bases théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/bases/analyse/guide des exigences de l'examen

7 cas pratiques issus de décisions de justice et de procédures ASR

WS I / cas 2 Apport véhicule/outils/examen apparemment banal

WS II/ cas 1 Apport d'un bien immobilier en Allemagne

WS II/ cas 2 Examen de la transformation d'une Srl en SA selon la loi sur la fusion

WS II/ cas 3 Examen des apports en nature lors de la constitution / apport de tableaux

WS II/ cas 4 Examen de l'augmentation de capital avec garantie en tant qu'apport en nature

WS III/ cas 1 Examen de la constitution avec apport en nature de crypto-actifs

WS III/ cas 2 divers cas brefs avec d'autres pièges à éviter

Cas 3 état de fait / vérification de la constitution / retrait d'agrément

- Mars 2019: Apport en nature-contrôle de la fondation par B Sàrl pour cinq SA
- C SA CA 10 Mio, Apport 2 peintures à chacune CHF 5 Mio (Réserve 0)
- D SA CA 1 Mio, Apport 2 peintures à chacune CHF 0.52 Mio (Réserve 40'000)
- E SA CA 1 Mio, Apport 1 peinture à CHF 1.08 Mio (Réserve 80'000)
- F SA CA 1 Mio, Apport 3 peintures à 0.65, 0.09 et 0.26 Mio (Réserve 0)
- G SA CA 1 Mio, Apport 1 peinture à CHF 1 Mio (Réserve 0)
- Capital-actions des 5 sociétés 14 mio., 9 peintures d'une valeur vénale de 170 Mio
- G SA et F SA sont passées immédiatement en opting out
- B Sàrl était OR de C, D et E SA durant 1 an (chaque fois jusqu'au 16.3.20)
- R est seul réviseur, resp. expert-réviseur de B Sàrl

Cas 3 état de fait / vérification de la constitution / aperçu

Mars 2019 : Dénonciation de B Sàrl par le registre du commerce à l'ASR

- L'expert réviseur R a commis des erreurs lors des contrôles

Mars 2020 : Ouverture de la procédure contre R avec les reproches suivants:

- R n'aurait pas effectué avec soin la planification des contrôles pour les 5 vérifications de rapports de fondation
- Procédures d'audit insuffisantes en ce qui concerne la possibilité d'activation ou d'évaluation et la disponibilité des apports en nature
- Violation de l'obligation d'annoncer une procédure pénale contre R

Mars 2021: retrait de l'agrément pour 3 ans (mise à sa charge des frais de procédure)

Cas 3 état de fait / vérification de la constitution / aperçu

Avril 2021: recours de R devant le Tribunal administratif fédéral

Décembre 2022: rejet du recours par le Tribunal administratif fédéral

Vers 2021 Sociétés C, D et E en faillite ; clôture faute d'actifs

- Aucune des 3 sociétés ne possédait de tableau dans la faillite
- Aucune des 3 sociétés n'a reçu de tableau lors de sa constitution, c'est-à-dire qu'aucun tableau n'a jamais été transféré à la société
- Le sort des 2 autres sociétés n'est pas connu.



Pire cas de figure pour R !?

Cas 3 réserves de l'ASR en détail - planification de l'audit

R n'a pas documenté concrètement la planification des contrôles. Il devait

- planifier l'audit de manière à ce qu'il puisse être réalisé efficacement NAS 300.4
- identifier les risques de présentation erronée par des contrôles analytiques
- envisager de faire appel à des experts et évaluer leurs compétences, leur capacité, leur objectivité NAS 620
- envisager la réalisation d'autres audits pour évaluer les risques NAS 300.A2
- inclure les risques éventuels d'activités dolosives

Cas 3 réserves de l'ASR en détail - planification de l'audit

R n'a pas documenté concrètement la planification de l'audit. Il devait

- demander des expertises concernant l'évaluation, la possibilité d'activation et l'état
- Établir un guide d'audit concret, adapté au cas d'espèce, qui définisse le type d'audit, la répartition dans le temps et l'étendue de l'audit NAS 300.9 et NAS 300.A12



Le principe "non documenté, non fait" s'applique à R

- Vous devez TOUJOURS établir un plan d'audit détaillé au maximum ! Coûts pour un tel audit ? 50'000 ? Exigez-vous cela comme acompte ?

Cas 3 Observations de R sur la planification du contrôle

- R répond qu'il a effectué l'audit à l'aide d'un plan type
- Le dossier d'audit est complet
- Projet de statuts, contrat d'apport en nature, déclarations relatives au rapport de fondation
- Articles de loi pertinents du Code des obligations et de la loi fédérale sur le transfert international des biens culturels
- Les demandes auprès de l'Office fédéral de la culture seraient documentées
- il n'a toutefois pas établi de répartition temporelle du contrôle



Cela semble bien maigre pour 9 tableaux d'une valeur d'apport de 14 millions !

Cas 3 Tribunal administratif fédéral sur la planification du contrôle

- Le programme d'examen type est très générique ! Seulement une liste de contrôle abstraite
- Il n'y a aucune référence au type d'actifs à apporter
- Aucune prise en compte des aspects et des risques relatifs aux tableaux
- Aucune réflexion sur la provenance, l'authenticité (originaux, contrefaçons), l'état physique des tableaux ou les questions d'évaluation
- Il manque un guide pour les cinq objets de contrôle concrets
- Aucune réflexion sur l'emplacement ou l'assurance des tableaux
- Aucune réflexion sur la nécessité d'un expert indépendant
- Aucune planification pour effectuer une inspection visuelle



Le tribunal confirme l'absence de planification de l'audit

Cas 3 Réserves de l'ASR en détail - exécution du contrôle

R n'aurait pas effectué le contrôle correctement

- Il aurait dû vérifier la possibilité d'activation, la transférabilité, la disponibilité, la possibilité d'exploitation
- R n'a pas connu ou documenté l'emplacement des tableaux.
- R ne s'est pas fait une idée personnelle de l'existence, de l'emplacement, de la valeur
- Les valeurs du marché de l'art ou les valeurs d'assurance ont été revendiquées dans les rapports de fondation sans justificatifs ou avec des justificatifs construits par l'entreprise elle-même
- R n'a pas documenté les couvertures d'assurance (p. ex. polices)
- R n'a pas tenu compte des signaux d'alarme concrets concernant l'authenticité des tableaux.

Cas 3 Réserves de l'ASR en détail - exécution du contrôle

- Une simple recherche sur Internet aurait montré que plusieurs tableaux ne pouvaient pas être attribués aux prétendus artistes
- De plus, un expert auquel le fondateur s'était référé aurait exprimé des doutes quant à l'authenticité du tableau « O », mais R n'aurait pas effectué d'autres opérations de contrôle
- Les plaintes pénales déposées par l'ASR sont possibles, mais elles sont rarement faites ! Elle n'a probablement pas déposé de plainte pénale

Art. 40 Délits

1 Est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque (abis) cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision, le rapport d'audit ou l'attestation d'audit

Cas 3 Déterminations de R - exécution du contrôle

R aurait bien effectué l'examen correctement

- Il aurait respecté toutes les prescriptions d'examen
- Il aurait probablement été astucieusement trompé par des experts en art
- Il n'aurait pas été prouvé qu'il se serait agi de faux
- Il aurait vérifié la disponibilité des tableaux par un examen visuel
- Il aurait examiné tous les tableaux sur le lieu de stockage avec des experts en art et aurait pu se fier aux déclarations des experts
- Il aurait fait estimer tous les tableaux par l'expert en art et fiduciaire U, qui serait un expert en art indépendant.

Cas 3 TAF sur l'exécution du contrôle - activabilité

- Les tableaux sont des pièces uniques pour lesquelles il n'existe généralement pas de marché
- Les tableaux doivent donc être estimés par des experts
- U est comptable diplômé, spécialisé dans la création de sociétés de domicile et rien n'indique qu'il connaisse quoi que ce soit à l'art
- U a été administrateur de toutes les sociétés créées avec signature individuelle
- U n'était donc certainement pas indépendant
- R ne documente pratiquement pas ses contrôles d'évaluation, par exemple, une pièce justificative pour une valeur de tableau de 1,08 million, consiste en une page A4 avec la mention du montant, du nom de l'artiste et de sa date de naissance, sans indication de l'identité de l'évaluateur et de l'origine de la valeur de 1,08 million



Le tribunal confirme que R n'a vérifié ni la possibilité d'activation ni l'évaluation.

Cas 3 TAF exécution du contrôle - disponibilité et exploitabilité

- Tous les tableaux ont été entreposés dans l'entrepôt V
- Le contrat de location avec V n'était établi qu'au nom d'une seule des 5 sociétés
- Le loyer n'a jamais été payé
- V a déclaré dans la faillite que rien n'avait jamais été entreposé
- La société doit être immédiatement propriétaire lors de la constitution et pouvoir disposer de l'apport en nature
- Chaque société doit disposer de son propre entrepôt, auquel elle est seule à avoir accès. Si une seule société est locataire, cela ne suffit de toute façon pas
- Si aucun tableau n'a jamais été déposé, la disponibilité fait de toute façon défaut
- Qu'il s'agisse de contrefaçons n'a donc plus aucune importance



Le tribunal confirme que R n'a pas vérifié la disponibilité et que, par conséquent, le critère de la possibilité d'exploiter n'est bien sûr pas non plus rempli

Cas 3 TAF communication procédure pénale - jugement TAF

Hors sujet sur l'apport en nature, mais intéressant pour vous et fait partie du cas, mais concerne d'autres faits inconnus

- 10 2014 Jugement Tribunal de district où R est condamné (ouverture en 2013 ?)
- 8 2016 Jugement TC acquittement entré en force, TC l'annonce à l'ASR
- Reproche ASR : R aurait déjà dû annoncer l'**ouverture** de la procédure, toutes les procédures, condamnations et acquittements menés contre R seraient soumis à l'obligation d'annoncer, indépendamment de l'entrée en force RA 1/2010, 15.12.2022, ch. 22.3
- Sur le site de l'ASR, il n'est toutefois pas question de l'ouverture !

Doivent être annoncés les jugements de 1^{ère} ou 2^e instance – également non en force - et les accords conclus dans le cadre de procédures administratives ou pénales



L'autorisation de R est retirée pour 3 ans en raison de cinq contrôles peu soigneux et d'une violation de l'obligation d'annoncer

Cas 3 TAF appréciation du cas - acceptation du mandat - planification du contrôle

Le vérificateur ne maîtrisait pas la situation ! Qu'aurait dû faire R ?

Planification du contrôle resp. acceptation du mandat

- Planification du contrôle : examen de tous les tableaux, recherche de ses propres experts, expertise d'évaluation
- Cette « planification du contrôle » doit absolument être faite suffisamment **avant** l'acceptation du mandat, pour que les coûts puissent être estimés
- Coûts estimés de manière réaliste par société de CHF 20'000 ? plus ?
- Lorsque le client entend cela, il se peut que vous perdiez le mandat.

Cas 3 TAF appréciation du cas - possibilité d'activation/d'évaluation

Activabilité/valorisation

- R doit voir chaque tableau ou le faire examiner par un expert qu'il aura lui-même désigné
- L'expert doit confirmer qu'il s'agit bien du tableau à apporter
- R doit identifier les propriétaires de chaque tableau (contrats de vente ?)
- R doit clarifier où se trouve chaque tableau et qui peut en disposer et comment

Cas 3 TAF appréciation du cas - transférabilité

Transférabilité

- R doit identifier le propriétaire de chaque tableau avant la constitution (contrats de vente ? Existe-t-il des droits d'achat ? Constitutions de gages ?)
- R doit « assurer » le transfert de propriété. Toutes les conditions pour l'acquisition de la propriété à la date d'enregistrement doivent être remplies
- Assurer le transfert des clés de l'entrepôt du propriétaire à une personne de la société autorisée à la représenter
- Ou assurer la modification du droit d'accès à l'entrepôt



L'auditeur doit et peut alors faire confiance aux fondateurs pour accomplir l'acte de transfert prévu.

Cas 3 TAF appréciation du cas - exploitabilité - disponibilité

Exploitabilité

- Pour les tableaux, l'exploitabilité est facile à garantir
- Elle découle des autres préparatifs, de l'absence de restrictions de vente, etc.

Disponibilité pour la société lors de l'inscription au registre du commerce

Les préparatifs lors de l'examen de la transmissibilité doivent être mis en œuvre par les fondateurs. La société doit pouvoir disposer immédiatement et sans condition de la valeur patrimoniale.

Cas 3 TAF sur la réalisation du contrôle

Adéquation resp. acceptabilité de l'évaluation

- R aurait dû demander des avis d'experts pour chaque peinture ou il existe des documents qui seraient exigibles en cas de mise aux enchères, par exemple

C'est un paysage miné

- Accepteriez-vous un tel mandat ? Risque élevé !
- Chaque étape doit être planifiée avec précision
- Les exigences juridiques sont élevées (contrôle par des avocats plutôt que par des réviseurs ?)
- Les exigences en matière de contrôle pur sont faibles (aucune comptabilité n'est en jeu)

Critique contre l'ASR : Le cas est certainement pour l'ASR un cas d'école pour sa propre raison d'être. Mais cela est-il justifié. Il y a des erreurs grossières dans chaque branche, l'ASR ne produit guère de choses utiles dans le domaine des PME.

Cas 3 - Principaux risques du contrôle des apports en nature

Contrôle des apports en nature comme le plus risqué de tous les contrôles avec 4 risques élevés

1 Honoraires minimaux - les honoraires de contrôle étaient probablement faibles

2 Risque maximal

- Dénonciation à l'ASR par le registre du commerce
- Risque élevé de mise en danger de l'agrément - l'ASR retire l'agrément pendant 3 ans
- Risques élevés de dommages et de responsabilité pénale - aucune info

3 Examen coûteux et complexe

- exigences juridiques élevées - ici en cas de garantie d'existence, identité, possession, recherche d'experts, transfert des peintures, etc.

4 « Examen » atypique ou vérification à travers une boule de cristal

- évaluation des peintures moins problématique, valeurs empiriques disponibles

Workshop II / cas 4 / 2025

Accent principal 1: contrôle de l'apport en nature dans l'augmentation de capital / garantie ou ligne de crédit comme apport

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / le plus risqué et le plus exigeant des contrôles spéciaux / honoraires minimaux pour un risque maximal / terrain miné en droit de la surveillance

Objectif: discussion d'une décision du tribunal fédéral (TAF B-2245/2021 du 27 janvier 2023) et de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des exigences, des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature

Décision judiciaire / cas de surveillance / conseils pratiques

Cas 4 Aperçu du contenu sur le thème du contrôle des apports en nature

La littérature professionnelle néglige l'examen des apports en nature ! Les exigences sont plus élevées que d'habitude ! Ma présentation complète se compose de ces 8 cas :

Bases théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/bases/analyse/guide des exigences de l'examen

7 cas pratiques issus de décisions de justice et de procédures ASR

WS I / cas 2 Apport véhicule/outils/examen apparemment banal

WS II/ cas 1 Apport d'un bien immobilier en Allemagne

WS II/ cas 2 Examen de la transformation d'une Srl en SA selon la loi sur la fusion

WS II/ cas 3 Examen des apports en nature lors de la constitution / apport de tableaux

WS II/ cas 4 Examen de l'augmentation de capital avec garantie en tant qu'apport en nature

WS III/ cas 1 Examen de la constitution avec apport en nature de crypto-actifs

WS III/ cas 2 divers cas brefs avec d'autres pièges à éviter

Cas 4 faits / examen de l'augmentation de capital / retrait de l'agrément

- 2016 vérification de l'augmentation de capital par apport en nature par R pour B SA
- Augmentation de capital de CHF 100'000 à CHF 29 millions / Honoraires CHF 4'100
- Apport en nature d'une garantie bancaire d'une banque (fictive) à Singapour
Garantie bancaire basée sur une ligne de crédit accordée ? Ou seulement ligne de crédit ?
- 2017 B SA fait faillite (honoraires de notaire et d'audit comme seuls créanciers)
- 02 2020 ouverture d'une procédure par l'ASR sur la base d'un article de presse
- 04 2021 retrait de l'agrément pour 3 ans pour l'expert-réviseur R avec frais de CHF 4 750 (avec suppression de l'effet suspensif, c'est-à-dire effet immédiat du retrait de l'agrément)
- Durée entre l'acceptation du mandat et la remise du rapport d'audit < 24h !

Cas 4 état de fait / reproches de l'ASR en détail

- R n'a pas eu une attitude critique (reproche standard de l'ASR)
- R n'a vérifié ni la solvabilité ni l'existence de l'émetteur de la garantie
- R n'a pas vérifié le droit de signature des signataires de la garantie
- R n'a fait qu'une recherche sur internet concernant la banque en question, ce qui est totalement insuffisant, car R aurait dû clarifier l'existence de la banque Monetary Authority of Singapore
- R s'est fié à un ordre de virement bancaire présenté par B SA, bien qu'un tel ordre ne puisse pas prouver un virement

Cas 4 état de fait / reproches de l'ASR en détail

- il n'est pas reproché à R de ne pas avoir identifié la falsification, mais d'avoir effectué des contrôles totalement insuffisants
- R n'est manifestement pas à la hauteur des exigences d'un réviseur
- R aurait fait preuve de négligence et le pronostic pour l'avenir de R serait négatif

Des plaintes pénales peuvent être déposées par l'ASR, mais c'est rarement le cas !

Pas d'info ici

Art. 40 Délits

1 Est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque (abis) cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision, le rapport d'audit ou l'attestation d'audit

Cas 4 état de fait / déterminations de R

- R demande une réduction à un blâme ou un retrait d'agrément d'un an au maximum
- 3 ans de retrait pour 1 (!) rapport de révision inapproprié
- R demande le rétablissement de l'effet suspensif (accordé parce que l'ASR déclare ensuite que, conformément à la pratique, elle ordonne le retrait de l'effet suspensif à partir de 4 ans de retrait d'agrément, donc il y a eu erreur en l'occurrence)
- R admet une erreur de contrôle, mais la sanction est beaucoup trop élevée, surtout en raison de l'importance de l'erreur. R demande que l'on tienne compte du fait qu'il n'y a pas eu de préjudice
- R dit que même des contrôles corrects n'auraient pas permis de démasquer la contrefaçon, car la banque existerait vraiment selon lui
- La longue durée jusqu'à la procédure (2016-2021) doit être prise en compte comme un facteur atténuant.

Cas 4 TAF sur la conduite de l'examen

- R aurait été trop influencé par la pression du temps/la notoriété de ses clients
- De ce fait, il n'a pas découvert que la ligne de crédit était inexistante
- Une durée de contrôle de 24h pour une augmentation de 29 millions avec une banque étrangère est inadéquate
- R n'a pas vérifié l'existence de la banque et la validité des signatures
- R a d'abord demandé le transfert préalable des CHF 29 millions sur une banque CH, mais y a ensuite renoncé
- R a pratiquement renoncé à des opérations de contrôle
- L'ASR a très bien pris en compte les facteurs de difficulté du contrôle
- Le fait que des vérifications supplémentaires auraient permis ou non de découvrir la fraude n'est pas pertinent, car l'ASR a prononcé la sanction pour les contrôles omis

Cas 4 arrêt du TAF

- Les erreurs de contrôle sont sanctionnées indépendamment des conséquences ; il n'est pas pertinent de savoir si un dommage a été causé ou non, de plus R ne l'a pas prouvé
- La durée n'est prise en compte de manière atténuante qu'à partir de 10 ans (et non 5 ans)



R a confirmé l'existence de la garantie bancaire alors que les résultats du contrôle et les documents disponibles ne le permettaient pas



R aurait dû refuser de remettre le rapport et demander plus de temps de contrôle



Comme il s'agit d'un cas de contrôle très rare, la faute pèse plus légèrement que dans une activité de contrôle répétitive

Le retrait de l'agrément est prononcé pour 2 ans au lieu de 3.

Cas 4 appréciation du cas – activabilité/possibilité d'évaluation

Activabilité/possibilité d'évaluation

Art. 959 al. 2 CO But du bilan et conditions pour la comptabilisation au bilan

L'actif comprend les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événements passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Aucun autre élément du patrimoine ne peut être porté au bilan

- Une garantie peut-elle être activée ? A mon avis, non ! Une garantie n'est qu'un droit futur à une prestation, c'est-à-dire qu'on ne peut pas déjà « disposer » de l'argent
- Pour une libération d'actions, il est étonnant que cette question de principe n'ait pas été discutée (connaissances en droit de la révision de l'ASR et du tribunal !)
- S'il s'agissait d'une ligne de crédit : pas activable non plus !

Inadapté comme apport en nature ! Il aurait fallu sinon vérifier l'existence de la garantie (émetteur, contenu, validité, etc.), ce que R n'a pas fait suffisamment.

Cas 4 appréciation du cas – activabilité/possibilité d'évaluation

Mais il existe tout de même la même exception pour les biens immobiliers, où le droit d'acquérir la propriété suffit ?

Art. 634 CO

1 L'objet d'un apport en nature vaut comme couverture lorsque sont remplies les conditions suivantes:

- 1.il peut être porté à l'actif du bilan;*
- 2.il peut être transféré dans le patrimoine de la société;*
- 3.la société peut en disposer librement comme propriétaire dès son inscription au registre du commerce, **ou a le droit inconditionnel, s'il s'agit d'un immeuble, d'en requérir l'inscription au registre foncier;***

Est-ce que cela s'applique soudain aussi à la libération en espèces au vu de cette décision du TAF? De toute évidence pas

Cas 4 TAF appréciation du cas - transmissibilité - utilisabilité

- S'assurer qui est l'ayant droit de la garantie, c'est-à-dire qui peut l'appeler, car seule cette personne peut la transférer à la société
- La forme de transfert doit être clarifiée (cession ?)
- Aucun obstacle juridique ne doit s'opposer au transfert, il faut notamment s'assurer qu'il n'existe pas d'obstacle au transfert pour un garant étranger

Possibilité de réalisation & disponibilité

- Pas de problème ici, car la garantie doit être appelée (cash) et ne doit pas être transférée plus loin et devient immédiatement disponible

Évaluation

- La solvabilité du garant doit être vérifiée, banque étrangère non trivial !

Cas 4 – risques principaux du contrôle de l'apport

Contrôle des apports en nature comme le plus risqué de tous les contrôles avec 4 risques élevés

1 Honoraires minimaux - honoraires de contrôle CHF 4'100 faibles - fenêtre de temps extrêmement réduite

2 Risque maximal

- L'article de presse déclenche la procédure ASR
- Risque élevé pour l'agrément - retrait d'agrément 2 ans
- Risques élevés de dommages et intérêts - pas d'info, malgré la faillite 1 an plus tard
- Risques élevés de responsabilité pénale - pas d'info (ASR probablement pas fait)

3 Contrôle coûteux et complexe

- Exigences juridiques élevées - évaluation de l'activabilité - pression temporelle élevée

4 « Contrôle » atypique ou vérification à travers une boule de cristal

- Évaluation banque étrangère pas facile
- Pas de connaissance ou d'expérience préalable avec les fondateurs

Workshop III / cas 1 / 2025

Accent principal 1 sur les contrôles d'apports en nature / contrôle de la fondation par apport en nature / crypto-actifs / exigences techniques / exigences de contrôle / évaluation

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / le plus risqué et le plus exigeant des contrôles spéciaux / honoraires minimaux pour un risque maximal / terrain miné en droit de la surveillance

Objectif: discussion de procédures ASR et de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des exigences, des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature et conseils pour le contrôle de crypto-actifs

Cas de surveillance / conseils pratiques

Cas 1 Aperçu du contenu sur le thème du contrôle des apports en nature

La littérature professionnelle néglige l'examen des apports en nature ! Les exigences sont plus élevées que d'habitude ! Ma présentation complète se compose de ces 8 cas :

Bases théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/bases/analyse/guide des exigences de l'examen

7 cas pratiques issus de décisions de justice et de procédures ASR

WS I / cas 2 Apport véhicule/outils/examen apparemment banal

WS II/ cas 1 Apport d'un bien immobilier en Allemagne

WS II/ cas 2 Examen de la transformation d'une Srl en SA selon la loi sur la fusion

WS II/ cas 3 Examen des apports en nature lors de la constitution / apport de tableaux

WS II/ cas 4 Examen de l'augmentation de capital avec garantie en tant qu'apport en nature

WS III/ cas 1 Examen de la constitution avec apport en nature de crypto-actifs

WS III/ cas 2 divers cas brefs avec d'autres pièges à éviter

Cas 1 Faits / examen de la fondation / retrait de l'agrément

- 10 2021 Vérification de l'apport en nature par R pour X SA
- Capital-Actions de CHF 100'000 libéré avec 200'000 K-Token à CHF 0. 50 comme apport en nature de G à X SA
- Au printemps 2021 K Token avait été émis et vendu par la fondation K notamment à G
- La fondation K voulait créer avec les recettes une plateforme commerciale K sur laquelle le K Token aurait servi à l'achat de prestations de service
- Mai 2023, la fondation K est entrée en liquidation
- Juin 2023 la FINMA dénonce R à l'ASR
- Septembre 2023 l'ASR commence à clarifier les faits auprès de R
- Mars 2024, l'ASR ouvre une procédure contre R (violation grave des obligations de contrôle), menace de retrait d'agrément (3-4 ans sont à prévoir)
- Procédure restée en suspens depuis lors

Cas 1 Termes techniques utilisés pour les crypto-actifs MSA COrd 2024 p. 376 ss.

- Nous ne faisons pas ici de formation continue sur les crypto-actifs, mais quelques termes sont mentionnés
- Vous voyez cependant quel est le savoir-faire nécessaire

Crypto-actifs (également tokens, coins)

Actifs numériques basés sur une technologie de base de données décentralisée (« blockchain » ou « distributed ledger »)

Blockchain

Journal de compte numérique décentralisé (« ledger ») dans lequel toutes les transactions sont enregistrées. Seules les personnes légitimées peuvent enregistrer des transactions sur la blockchain.

Cas 1 Termes techniques utilisés pour les crypto-actifs MSA COrd 2024 p. 376 ss.

Preuve de légitimation

Par « clé publique » et « clé privée » (cryptokeys)

Les deux clés sont nécessaires pour chaque transaction (ce sont des codes numériques)

Chaque token a sa propre adresse sur la blockchain

Le détenteur peut s'identifier avec la clé publique (comme le nom d'utilisateur) et accéder à l'adresse du token avec la clé privée (comme le mot de passe)

Cas 1 Termes techniques utilisés pour les crypto-actifs MSA COrd 2024 p. 376 ss.

Il existe 3 types de jetons (pouvant être inscrits à l'actif en tant qu'actifs incorporels)

- Jetons de paiement qui permettent des paiements (par ex. Bitcoin)
- Jetons d'investissement (représentent des parts d'actifs, comme des papiers-valeurs)
- Jetons d'utilisation (permettent l'accès à une utilisation / un service numérique)

Wallets

Application matérielle ou logicielle (ordinateur ou mobile) permettant de stocker, d'envoyer et de recevoir des jetons et de sauvegarder les deux clés

- Hot Wallet : connecté à Internet (transactions rapides, cyber-exposé !)
- Cold Wallet : pas de connexion Internet (appareils séparés, clé USB, etc.)

Cas 1 exigences de contrôle pour des crypto actifs

Exigences lors du contrôle

L'auditeur doit prendre en considération les considérations relatives aux caractéristiques des crypto-monnaies détenues, au processus de conservation, à l'influence des éventuels prestataires de services, à l'origine des fonds, à la cybersécurité, au risque d'investissement, au risque de prix, à l'incertitude réglementaire éventuelle, à la fiscalité et à la comptabilité, aux contrats intelligents ou aux hard forks. Une compréhension technique appropriée est nécessaire à cet effet. EXPERTsuisse, Q&A sur l'audit de cryptomonnaies (11-2019)



C'est compliqué techniquement et un nouveau monde pour la plupart des réviseurs!

Cas 1 état de fait / justification d'un contrôle correct selon R

- Le canton et le registre fédéral du commerce ont émis des doutes sur l'apport en nature, mais ceux-ci ont pu être levés et K-SA a été enregistrée
- La voie vers la confirmation du contrôle était ainsi ouverte
- La fondation K a émis le K-Token. La phase de vente principale aurait duré jusqu'en novembre 2021, après quoi le négoce en bourse était prévu
- C'était un avantage pour l'évaluation, car il n'y avait pas de fluctuations de cours et la valeur était donc stable au prix d'émission de 0,50 CHF
- La possibilité d'activation aurait été également donnée, car on pouvait s'attendre à un afflux de fonds plus tard, après la mise en service de la plate-forme K
- R n'acceptera plus jamais de « crypto-mandats », la « complexité » étant trop grande
- X SA existerait encore aujourd'hui, il n'y aurait pas eu de dommage

Cas 1 état de fait / justification d'un contrôle correct selon R

- La transférabilité était assurée, car les K-Tokens se trouvaient dans la blockchain. Le fondateur G avait les clés et donc accès au portefeuille et avait également sécurisé son portefeuille en tant que cold wallet
- G s'était engagé à transférer le portefeuille, y compris les clés, à X SA après la constitution, ce qui permettait à X de transférer les tokens à sa guise
- La disponibilité était donnée parce que le portefeuille allait à X et que les tokens auraient ainsi pu être attribués à d'autres comptes à sa guise
- La possibilité de valorisation était donnée parce que le portefeuille allait à X et qu'il existait au moins un marché limité. Le marché aurait été prévu à partir de novembre 2021



Selon R, l'examen a été effectué correctement selon les normes professionnelles

Cas 1 état de fait / reproches de l'ASR en détail

- Le K-Token était nouveau et ne figurait sur aucune place de marché, il ne pouvait donc pas être vendu facilement ni être évalué à une valeur boursière
- La fondation K n'avait pas encore développé la plateforme K, ce qui signifie que le K-Token n'était pas (encore) utilisable conformément à sa destination
- La possibilité d'activation et d'utilisation n'était probablement pas donnée, ou rien ne figure à ce sujet dans les documents d'audit
- L'utilisation doit être donnée lors de la constitution, et non des mois plus tard, c'est pourquoi la preuve manque ici
- L'inscription au registre du commerce ne remplace pas un contrôle correct

Cas 1 état de fait / reproches de l'ASR en détail

- R n'a pas vérifié (rien de documenté) si le portefeuille était présent chez G et si les keys et donc les K-tokens avaient été transférés dans le portefeuille
- En outre, il faut un contrôle du pouvoir de disposition au moyen d'une microtransaction par le détenteur G et une confirmation du stock de tokens (ce qui n'est pas documenté et donc pas fait)
- L'hypothèse d'aucune fluctuation de valeur dans la phase de vente principale n'est pas compréhensible, R aurait dû exiger une réserve de fluctuation
- La déclaration sur la complexité est préoccupante. R doit acquérir au préalable une compréhension suffisante de la matière, ce qui n'est pas documenté et a donc été négligé.

Cas 1 état de fait / reproches et jugement ASR

- Les erreurs de contrôle sont sanctionnées indépendamment des conséquences ; le fait qu'il y ait eu ou non un dommage est sans importance



R a commis de graves violations des obligations de contrôle.

Des plaintes pénales peuvent être déposées par l'ASR, mais cela est rarement fait !

Art. 40 Délits

1 Est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque (abis) cite faussement ou passe sous silence des faits importants dans le rapport de révision, le rapport d'audit ou l'attestation d'audit

L'ASR n'a pas encore déposé de plainte pénale, mais le cas est encore en suspens

Cas 1 analyse du cas – activabilité/possibilité d'évaluation

activabilité/possibilité d'évaluation

Art. 959 al. 2 CO Obligation d'activer et capacité d'activer

L'actif comprend les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événements passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Aucun autre élément du patrimoine ne peut être porté au bilan.

- Le K-Token est-il activable? Probablement oui ! L'ASR dit certes qu'il n'est probablement pas activable parce que la plateforme K n'était pas développée et que le K-Token n'était donc pas (encore) utilisable mais il s'agit plutôt d'un défaut d'utilisabilité, car tous les critères de l'art. 959 al. 2 CO sont remplis : achat par G auprès de la fondation K et transfert à X SA rendant le K-Token disponible, entrée de fonds probable dès que la plateforme existe, valeur estimable. Mais qu'est-ce qui fait absolument partie de l'examen de l'activabilité ?

Cas 1 évaluation du cas - activabilité/transmissibilité

- Existence des choses, c'est-à-dire que les K-Token doivent exister sous forme électronique
- R doit se faire prouver le Wallet et les Keys auprès de G et également faire effectuer par G une microtransaction (par ex. un virement à lui-même) qui seule prouve l'existence des Token
- La microtransaction prouve également la transmissibilité, de sorte que l'examen de l'activabilité est ici lié à la transmissibilité
- R peut ainsi s'assurer que G peut transférer les Token à X SA lors de l'inscription au registre du commerce



R ne l'a apparemment pas fait, en tout cas rien n'est documenté et il n'a donc pas vérifié la possibilité d'activation/transmissibilité

Cas 1 appréciation du cas - utilisabilité - évaluation

Evaluation

- Les crypto-actifs peuvent être soumis à de fortes fluctuations de valeur.
L'hypothèse selon laquelle la valeur de 0,50 CHF ne pourrait pas fluctuer jusqu'à la mise en service de la plate-forme K est risquée
- Une réserve de fluctuation aurait été importante. Elle aurait couvert d'éventuelles pertes de valeur pendant le processus de constitution
- R a prouvé qu'il avait demandé dans un mail de G une garantie de libération en espèces pour d'éventuelles pertes de valeur, mais il n'y a rien à ce sujet dans les documents de contrôle



R n'a pas vérifié l'évaluation de manière appropriée

Cas 1 appréciation du cas - utilisabilité - évaluation

Valorisation

Le K-Token n'était listé sur aucune place de négoce et la plateforme K n'existait pas encore. C'est-à-dire que X SA ne pouvait donc pas vendre le K-Token



La possibilité de réalisation n'était donc pas donnée

R doit s'attendre à un retrait d'agrément de plusieurs années.

C'est un territoire miné !

- Accepteriez-vous un tel mandat ? Risque élevé !
- Exigences techniques élevées (contrôle par des spécialistes plutôt que par un réviseur ?)
- Les exigences en matière de contrôle sont faibles (aucune comptabilité n'est en jeu)

Cas 1 – risques principaux de la vérification de l'apport

Contrôle des apports en nature comme le plus risqué de tous les contrôles avec 4 risques élevés

1 Honoraires minimaux - les honoraires de contrôle étaient faibles

2 Risque maximal

- Dénonciation à l'ASR par la Finma
- Risque élevé pour l'agrément - l'ASR retirera l'agrément
- Risques élevés de dommages et intérêts - pas d'info, société active
- Risques élevés de punissabilité - l'ASR fait rarement des dénonciations

3 Examen coûteux et complexe

- exigences techniques/juridiques élevées - ne pas se fier au RC

4 « Examen » atypique ou vérification à travers une boule de cristal

- évaluation moins problématique

Workshop III / cas 2 / 2025

Accent principal sur les contrôles d'apports en nature / divers cas courts avec d'autres pièges

Le contrôle d'apports en nature, un mélange explosif pour les réviseurs courageux / le plus risqué et le plus exigeant des contrôles spéciaux / honoraires minimaux pour un risque maximal / terrain miné en droit de la surveillance

Objectif: discussion de divers cas courts tirés de la doctrine et questions importantes sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction de contrôleur spécial, en particulier évaluation des exigences, des devoirs et des risques du contrôle de l'apport en nature et conseils pour le contrôle de l'apport en nature

Conseils pratiques

Cas 2 Aperçu du contenu sur le thème du contrôle des apports en nature

La littérature professionnelle néglige l'examen des apports en nature ! Les exigences sont plus élevées que d'habitude ! Ma présentation complète se compose de ces 8 cas :

Bases théoriques

WS I/ Cas 1 Théorie/bases/analyse/guide des exigences de l'examen

7 cas pratiques issus de décisions de justice et de procédures ASR

WS I / cas 2 Apport véhicule/outils/examen apparemment banal

WS II/ cas 1 Apport d'un bien immobilier en Allemagne

WS II/ cas 2 Examen de la transformation d'une Sàrl en SA selon la loi sur la fusion

WS II/ cas 3 Examen des apports en nature lors de la constitution / apport de tableaux

WS II/ cas 4 Examen de l'augmentation de capital avec garantie en tant qu'apport en nature

WS III/ cas 1 Examen de la constitution avec apport en nature de crypto-actifs

WS III/ cas 2 divers cas brefs avec d'autres pièges à éviter

Cas 2 Participations étrangères avec restrictions de transfert

Texte publié

« Lors de l'augmentation de capital, la société reprend 10'000 actions de X Société de R à Z (pays arabe) d'une valeur de CHF 500'000 et un prêt envers la Société de R d'un montant de CHF 9,5 millions, pour lequel 1'000 actions nominatives de CHF 10'000 sont émises ».

Le droit national de Z n'autorise les transferts de propriété sur les actions qu'avec une procédure d'autorisation compliquée si la participation est transférée à un étranger. La transférabilité des actions fait défaut. En cas de transfert de prêts, il existe des prescriptions en matière de déclaration dans le pays Z, qui n'ont pas non plus été respectées. Finalement, il a été renoncé au transfert des actions et des prêts et le montant correspondant a dû être libéré en espèces.

Cas 2 Site Internet pour le produit "xyformation.ch"

Texte publié

« Lors de la fondation, la société reprend, selon le contrat et la liste d'inventaire du [date], les droits d'auteur de la plateforme de formation en ligne www.xybildung.ch ainsi que les droits sur le domaine www.xybildung.ch, pour lesquels 1'000 actions nominatives à CHF 100.00 sont émises et CHF 30'000.00 sont crédités comme créance ».

Pages Internet composées d'un logiciel, d'une conception graphique et d'un texte. Ces trois éléments sont protégés par des droits d'auteur. Les droits d'auteur sont en principe activables, transmissibles (art. 16 de la loi sur le droit d'auteur), disponibles et exploitables (art. 18 de la loi sur le droit d'auteur). En principe, rien ne s'oppose donc à un apport en nature.

Vérifier les contrats pour s'assurer qu'ils ne contiennent pas de restrictions de transfert.

Cas 2 nom de domaine: www.xy.ch

Texte publié

« Lors de la fondation, la société reprend, selon le contrat du [date] le logiciel xy-Application and Tools version 0.5.3 ainsi que les droits sur le domaine www.xy.ch, pour lesquels 1000 actions nominatives à CHF 100.00 sont émises ».

Dans le communiqué de l'Office Fédéral du Registre du Commerce du 25 août 2001 (ch. 7), les noms de domaine sont qualifiés, comme plutôt non susceptibles d'être apportés en nature en raison de l'absence de garantie juridique de leur exploitabilité.

Selon les informations actuelles (avril 2025), ce point de vue a été plutôt relativisé et il faut clarifier l'affaire au cas par cas avec le registre du commerce.

Cas 2 contrats de licence et de livraison

Texte publié

"Une fois constituée, la société signera un contrat de licence avec ... SA, à... . Il en résulte pour la société un volume d'engagement maximal estimé à 125'000 euros. En outre, après la fondation, un contrat de livraison sera conclu avec ... SA, à Le contrat envisagé prévoit que la société achète à ... SA des unités P au prix maximal de EUR 550'000 (volume d'engagement)."

La société fondatrice joint un business plan qui montre que ces engagements dans le contrat de licence et le contrat de livraison sont compensés par des droits dont la valeur dépasse nettement ces montants. La valeur des contrats est nettement supérieure à celle des obligations. Elle souhaite donc imputer les engagements pris sur le capital à constituer.

Cas 2 contrats de licence et de livraison

- Les contrats d'échange ne conviennent pas comme objets d'apport en nature. Il n'est pas possible de les inscrire à l'actif.
- Dans la comptabilité, de tels contrats ne sont jamais enregistrés, car on part du principe que la prestation et la contre-prestation sont équivalentes.
- Ce n'est que lorsque cet équilibre est rompu sous une forme ou une autre (paiements anticipés ou livraisons à crédit) qu'une comptabilisation doit avoir lieu.
- Si de tels contrats étaient comptabilisés, il faudrait les inscrire pour le même montant aussi bien à l'actif qu'au passif.
- Le montant de l'engagement apparaîtrait au passif, mais également à l'actif, car les éventuels bénéfices résultant de ce contrat ne peuvent pas être réalisés à l'avance.

Cas 2 portefeuille de clientèle – p.ex. d'un dentiste ou d'une fiduciaire

- On parle souvent d'un fichier clients qui représenterait une valeur.
- Un fichier clients pourrait convenir comme apport en nature, mais il y a diverses questions en suspens. Peut-il être revendu, car il peut devenir rapidement obsolète (possibilité de réalisation ?)
- L'Office fédéral du registre du commerce considère les fichiers clients comme un goodwill qui n'est accepté que dans le cadre de transferts d'entreprises et de parties d'entreprises ou de transferts de patrimoine selon la loi sur les fusions.
- Les fichiers clients séparés ne peuvent donc pas faire l'objet d'un apport en nature.

Cas 2 Projet de construction élaboré (avec ou sans permis de construire)

- Les projets de construction peuvent être en phase de planification, des plans et des modèles ainsi que d'autres clarifications peuvent déjà avoir été effectués ou des contrats de servitude ont déjà été conclus, un permis de construire est peut-être déjà disponible ou une partie du projet de construction est déjà réalisée.
- La pratique du registre du commerce fédéral est ici telle qu'en présence d'un gros œuvre exploitable, on part du principe que l'apport en nature est possible. A tous les stades précédents, il est plus difficile de répondre à la question. Il faut vérifier si les permis de construire et les contrats permettent de transférer les droits réels limités. Il convient de déterminer dans chaque cas particulier dans quelle mesure les quatre conditions sont remplies.

Cas 2 projet / concept

Les fondateurs souhaitent déposer les fonds suivants :

- CHF 150'000 pour un prototype achevé d'une machine
 - CHF 100'000 pour les outils, ustensiles et moules
 - CHF 85'000 de frais de location de l'atelier
-
- Un prototype d'appareil terminé peut probablement être activé. La question est de savoir si un tel prototype est exploitable. Cela dépend du degré « d'exotisme » d'un tel prototype. Selon les cas, il peut exister un marché
 - Les mêmes considérations s'appliquent aux outils et aux moules. Les outils peuvent être d'un usage général ou très spécifiques au prototype. Il en va probablement de même pour les moules que pour les prototypes
 - Les frais de location ne peuvent pas être activés, utilisés ou transférés.

Cas 2 Goodwill

Le goodwill est un avantage économique futur provenant d'actifs qui ne peuvent pas être identifiés et comptabilisés séparément

Le goodwill en soi n'est pas éligible aux apports en nature

Le goodwill original (généré par l'entreprise) ne peut pas être activé conformément au principe de réalisation. C'est pourquoi il ne convient pas non plus comme apport en nature

Le goodwill dérivé peut être admis comme apport en nature avec une entreprise entière

Il peut alors être activé et est disponible avec l'ensemble des actifs et des passifs de l'entreprise

Il faut alors pouvoir partir du principe que l'entreprise apportée peut également être vendue dans son ensemble (possibilité de réalisation)

Le goodwill ne peut éventuellement être évalué que par une valorisation d'entreprise.



Clarifiez bien ce point lorsque le goodwill doit être apporté !

Workshop III / Cas 3 / 2025

Augmentation de capital par fonds propres / cas court

Rapport de vérification du réviseur agréé selon l'article 652d CO comme revue au sens de la NAS 910 ou de la NAS 800

Objectif: discussion de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction d'organe de révision, en particulier dans le domaine important des contrôles spéciaux

Cas pratique

Cas 3 dispositions légales – comptes intermédiaires vérifiés

Art. 652d CO

1 Le capital-actions peut aussi être augmenté par la conversion de fonds propres dont la société peut librement disposer.

2 La preuve que le montant de l'augmentation est couvert est apportée:

1. au moyen des comptes annuels dans la version approuvée par l'assemblée générale et vérifiée par un réviseur agréé, ou

2. au moyen des comptes intermédiaires vérifiés par un réviseur agréé, lorsque la date de clôture du bilan remonte à plus de six mois au jour de la décision de l'assemblée générale.

03 2021 X SA veut augmenter le capital de CHF 900'000 par des fonds propres libres

03 2021 Les comptes intermédiaires au 1er octobre 2020 sont vérifiés par un réviseur agréé selon la NAS 910 Review et confirment les fonds libres

Cas 3 le RC exige un rapport de vérification positif

- Le registre du commerce refuse l'inscription, il a besoin d'une déclaration « positive » avec la proposition de texte suivante :

« Nous confirmons que la société dispose, selon les comptes intermédiaires au 1er octobre 2020, de fonds propres libres pour couvrir l'augmentation de capital de 900 000 CHF décidée le 11 mars 2021 »

- R veut maintenant faire un rapport NAS 800 (audit d'états financiers pour un caractère spécifique)
- Il pourrait y utiliser la proposition de texte formulée positivement par le registre du commerce.

Qu'en pensez-vous ?

Cas 3 quel type de contrôle est nécessaire?

- Il est vrai que dans le rapport NAS 800, la proposition de texte du registre du commerce pourrait être utilisée, c'est-à-dire qu'une déclaration positive serait possible
- Vraisemblablement, le registre du commerce procèderait alors à l'inscription !?
- Mais l'art. 652d CO exige une vérification des comptes annuels ou intermédiaires par un réviseur agréé, que la branche qualifie de contrôle spécial, même si cela ne ressort pas expressément du texte de loi où il s'agit plutôt d'un contrôle légal (restreint ou ordinaire)
- Pourquoi en est-il ainsi ? Dès qu'un contrôle est prescrit par la loi elle-même, il ne s'agit pas d'un contrôle volontaire comme par exemple les NAS 800, 910, 920, etc.
- L'affirmation positive ou négative est régulièrement mal comprise et l'on croit qu'affirmation positive = sécurité d'audit élevée et inversement
- Mais la révision par des profanes, par exemple, donne aussi une affirmation positive, avec une sécurité plus faible que celle du contrôle restreint par exemple
- Les contrôles spéciaux nécessitent une sécurité d'audit élevée, l'affirmation positive est prescrite dans la RA 10, mais n'aurait pas été nécessaire

Cas 3 quel type de contrôle est nécessaire?

- Pour les sociétés en opting out ou avec contrôle restreint, on aurait très bien pu prévoir dès 2008, que les contrôles spéciaux soient émis avec une opinion négative et surtout avec la même sécurité de contrôle que pour le contrôle restreint
- Cela aurait été taillé sur mesure pour les PME et n'aurait pas non plus nécessité les interdictions malheureuses des doubles mandats
- Mais on ne peut pas attendre des fonctionnaires qu'ils aient le courage de trouver de telles solutions et EXPERTsuisse a laissé passer la question

RA10 contient l'opinion d'audit suivante : *selon notre appréciation, le rapport sur l'augmentation du capital de la [société] est complet et exact, conformément à l'art. 652e CO*

Est-ce que R peut quand même utiliser le texte proposé par le registre du commerce ?
Oui, c'est possible, car les modèles de textes ne sont pas contraignants.

Workshop III / cas 4 / 2025

Condamnation pénale d'un réviseur suite à plusieurs faux dans les titres en raison de rapports de révision faux / vérification d'actifs immatériels

Surévaluation d'actifs immatériels / renonciation à une réserve / réserve non quantifiée / des actions pénales contre les réviseurs reviennent toujours / dessein d'enrichissement du vérificateur ? / les ministères publics et les tribunaux jugent souvent sans connaissances de la branche suffisantes

Objectif: discussion d'un jugement pénal du tribunal cantonal de Bâle-campagne du 16 décembre 2022 (460 20 24) et compréhension des devoirs correspondants et des conséquences pour le conseil d'administration et l'organe de révision

Décision judiciaire

Cas 4 aperçu de l'état de fait

- 2001 Apport en nature de droits d'utilisation de la marque W pour CHF 200'000 à F SA
- 2004-2006 Encaissement de faibles droits de licence
- 2007 Pas de recettes de droits de licence
- 31 07 2007 Perte de la moitié du capital au sens de l'art. 725 al. 1 CO
- 31 12 2007 Réévaluation de ces droits de CHF 300'000 à CHF 500'000
- 31 12 2007 Nouvelle activation de charges de projet CHF 264'000
- 31 12 2008 Réévaluation de droits d'utilisation/de know-how de la marque W à 700'000

L'administrateur V a justifié les réévaluations par des négociations contractuelles prometteuses avec des partenaires de fin 2007 à janvier 2008, qui auraient dû générer des recettes de licences élevées de CHF 1,44 million en 2 ans (jamais réalisées)

- En 2008 déjà, les négociations ont été interrompues sans succès

Cas 4 aperçu de l'état de fait

- 31 10 2009 Pas d'amortissement sur les droits d'utilisation et les charges de projet
- F SA n'a apparemment jamais fait faillite (aucune indication à ce sujet dans la décision)
- R a été réviseur responsable du 14 mai 2001 au 8 février 2010 (démission)
- Rapports de révision remis :
 - comptes annuels au 31 12 2007 remis en 04 2009
 - comptes annuels au 31 12 2008 remis en 06 2009
 - comptes intermédiaires au 31 10 2009 remis le 23 12 2009

Qu'a écrit R dans les 3 rapports de révision concernant les actifs critiques ?

Cas 4 Faits relatifs aux rapports de révision - libellé

Rapport de révision Comptes annuels 2007

*Recommandation d'approuver les comptes annuels présentés. **Sans émettre de réserve sur l'opinion d'audit**, nous attirons l'attention sur le fait que l'achèvement de projets en cours, comme expliqué dans l'annexe, a une influence essentielle sur l'évaluation des postes de l'actif immobilisé ainsi que sur la situation des liquidités. Si la continuité de l'entreprise était rendue impossible, les comptes annuels devraient être établis sur la base des valeurs de liquidation. En cas de surendettement, les dispositions de l'art. 725 al. 2 CO devraient être suivies.*

Rapport de révision Comptes annuels Comptes annuels 2008

*Lors de la révision, nous n'avons pas rencontré de faits qui nous amènent à conclure que les comptes annuels ne sont pas conformes à la loi et aux statuts. **Sans émettre de réserve**, nous attirons l'attention sur la remarque de l'annexe selon laquelle la capacité de poursuivre l'exploitation est menacée. Si les mesures concernant les liquidités n'étaient pas efficaces, la continuité de l'entreprise serait impossible et les comptes annuels devraient être établis sur la base de valeurs de liquidation. En cas de surendettement, les prescriptions de l'art. 725 al. 2 CO devraient être suivies.*

Cas 4 Faits relatifs aux rapports de révision - libellé

Rapport de révision des comptes intermédiaires au 31 octobre 2009 : Opinion d'audit :

*En ce qui concerne l'inscription au bilan des immobilisations incorporelles, il convient de noter qu'un récapitulatif détaillé des recettes futures attendues des droits d'utilisation n'était pas disponible au moment de l'audit. Une évaluation définitive du poste « Immobilisations incorporelles - Fr. 700'000.- » n'est donc pas possible. Si des amortissements devaient s'avérer nécessaires, nous attirons l'attention du conseil d'administration sur l'art. 725 CO à titre préventif. Selon notre appréciation, les comptes intermédiaires au 31 octobre 2009 sont conformes à la loi suisse, **à l'exception de la comptabilisation des immobilisations incorporelles.** Sans émettre de réserve supplémentaire à notre opinion d'audit, nous attirons l'attention sur les remarques figurant à l'annexe selon lesquelles la capacité de poursuivre l'exploitation est menacée. Si les mesures concernant les liquidités n'étaient pas efficaces, la continuation de l'exploitation serait impossible et le bouclage intermédiaire devrait être établi sur la base des valeurs de liquidation. En cas de surendettement, les dispositions de l'art. 725 al. 2 CO devraient être suivies.*

R est manifestement de plus en plus « mal à l'aise » avec ces actifs, pour la première fois, il limite son jugement, dans les comptes intermédiaires ! Mais sans quantification !

Cas 4 Faits relatifs aux rapports de révision - Courriel de R au CA

E-mail de R au CA le 1er février 2010 (une semaine avant sa démission) :

Dans le cadre de la révision des comptes intermédiaires au 31 octobre 2009 de F SA et après une longue discussion avec le responsable de la révision de R, un compromis a été trouvé selon lequel un renvoi des comptes intermédiaires en raison du caractère invérifiable des droits d'utilisation/du goodwill serait disproportionné, mais qu'une réserve dans le rapport était devenue nécessaire. Comme il vous manque une information directe sur les projets en cours, c'est-à-dire qu'il manque une liste concrète et prospective des paiements attendus, ce poste n'était que partiellement évaluable.

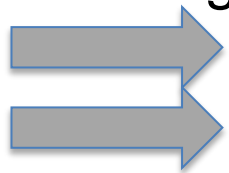
Courriel d'un assistant de révision à R en avril 2007 et septembre 2008 : La valeur du savoir-faire de F SA est douteuse, car il n'est absolument pas clair quels sont les droits de marque et de protection détenus par F SA et, en outre, tout le savoir-faire est décrit en détail sur sa page d'accueil (ce n'est donc plus un secret !) Le poste « droits d'utilisation/know-how » ne devrait être évalué qu'à 200'000 francs



Les déclarations faites dans les messages électroniques sont également utilisées pour l'évaluation !

Cas 4 Faits - Appréciation préliminaire - Connaissez-vous cette situation ?

- Actifs immatériels dont l'évaluation dépend largement de l'avenir
- Des perspectives de succès élevées (éventuellement réalistes) sont présentées par le conseil d'administration
- Des fonds sont disponibles, mais ils sont limités
- Les chiffres d'affaires issus de ces actifs sont plus ou moins avérés
- Au début, l'évaluation est prudemment basse, mais suite à une période de vaches maigres, elle est peu à peu réévaluée, car le potentiel serait bien plus grand
- Dans le 1er rapport de révision, on l'accepte avec un complément
- Dans le 2e rapport de révision, de même, car on l'a déjà accepté une fois (il est difficile de revenir sur une évaluation déjà faite, pression des clients)
- Dans le 3e rapport de révision, on doit finalement restreindre, mais de manière trop vague



Les restrictions doivent être quantifiées NAS 2010, 700, 37A, 40 / aujourd'hui NA-CH 2022, NA-CH 705 21., A22
Et contrairement à ce qui se passait auparavant, cela n'entraîne pas seulement des conséquences en termes de dommages et intérêts pour les réviseurs, mais ils sont sanctionnés et leur agrément est menacé.

Cas 4 arguments du ministère public

Le conseil d'administration a commis un faux dans les titres en présentant des comptes statutaires illégaux:

- activations/réévaluations non autorisées et
- absence d'amortissements d'immobilisations incorporelles (marques, savoir-faire)

L'organe de révision a commis un faux dans les titres en établissant des rapports de révision également faux. Un rapport de révision est faux

- lorsque le contrôle a été omis ou n'a pas été effectué correctement !
- lorsqu'il n'est pas fait mention d'infractions importantes à la loi.

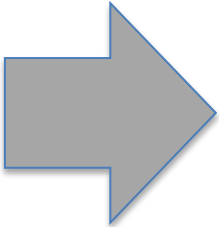
➡ Attention ! L'expression « de manière non conforme » ouvre la porte à une sanction du réviseur, même si, à notre avis, il a contrôlé correctement !

➡ Et rien que le fait de ne pas faire de remarque est déjà punissable !

Cas 4 arguments du ministère public

Toutes les réévaluations par V ont été effectuées sans fondement (principe de l'espoir), parce qu'aucun contrat n'a jamais pu être conclu, parce qu'il n'y avait même pas d'espoir pour l'année 2007 (les négociations contractuelles n'ont commencé que fin 2007) et que l'activation des charges de projet a de toute façon été effectuée sans fondement.

Quelle référence à une infraction de la loi R a-t-il omise ? Apparemment, il s'agit de la référence à la perte de capital (art. 725 al. 1 CO), mais la décision n'est pas claire.



La perte de capital n'est pas du tout une infraction à la loi ! C'est un état autorisé du capital propre

La loi exige des mesures d'assainissement, qui peuvent être nécessaires ou non. Celles-ci peuvent être omises, c'est alors qu'il s'agit d'une violation de la loi.

Cas 4 arguments du ministère public

- R savait qu'il n'y avait pas de coûts d'acquisition/de production pour les « droits d'utilisation/savoir-faire » ni pour les « charges de projet » et que ces postes du bilan n'avaient pas de valeur d'usage identifiable
- Il n'y avait pas de raison de supposer que F SA pouvait en tirer profit
- R aurait dû clarifier si la réévaluation/l'activation/l'absence d'amortissement avait surtout pour but d'éviter la perte de valeur
- En quantifiant le besoin d'amortissement à environ CHF 800'000, F SA aurait subi une perte de capital de moitié
- Le commentaire dans le rapport de révision serait irrelevant, car il n'aurait pas limité l'opinion d'audit sans réserve

R est condamné à une peine pécuniaire exécutoire avec sursis de 30 jours-amende à 130 CHF, avec un délai d'épreuve de 2 ans, frais de procédure de 8 300 CHF.

Cas 4 art. 251 CP – faux dans les titres

1. Quiconque, dans le dessein de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou aux droits d'autrui, ou de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, crée un titre faux, falsifie un titre, abuse de la signature ou de la marque à la main réelles d'autrui pour fabriquer un titre supposé, ou constate ou fait constater faussement, dans un titre, un fait ayant une portée juridique, ou, pour tromper autrui, fait usage d'un tel titre, est puni d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

- Il faut prouver que R avait l'intention de créer un faux dans les titres, qu'il s'est procuré ou qu'il a procuré à un tiers un avantage illicite
- Normalement, il s'agit d'enrichissements intentionnels avec de l'argent.



N'est-ce pas difficilement imaginable pour un réviseur ?

Cas 4 art. 251 CP – preuve de l'intention

La pratique judiciaire simplifie malheureusement beaucoup les choses :

- Le « dol éventuel » suffit comme intention
... accepter que des rapports de révision mensongers soient utilisés de manière trompeuse vis-à-vis de tiers...
- Le tribunal utilise pour cela des « **indices** » qui permettent de tirer des conclusions sur l'attitude intérieure de R (si le dol est contesté) :
 - Grandeur du risque de réalisation des faits
 - Gravité de la violation du devoir de diligence (plus la violation du devoir est grave, plus le dol éventuel est probable !)
 - Réviseur expérimenté de longue date (connaît bien ses obligations)
 - Rapports de révision rédigés ainsi en connaissance de cause et avec volonté



Et voilà ! R a déjà commis un faux dans les titres avec intention.

Cas 4 art. 251 CP – preuve de la recherche d'un avantage

R n'a tiré bien sûr aucun avantage financier ! Mais l'argumentation était la suivante :
R avait l'intention de procurer au conseil d'administration ou aux organes de F SA l'avantage illicite d'une poursuite de l'activité de F SA sans devoir entamer l'assainissement nécessaire selon l'art. 725 al. 1 CO - mais pratiquement impossible faute de liquidités et d'investisseurs - pour cause de perte [de moitié] du capital. R savait qu'en agissant de la sorte, il évitait de faire état d'une perte de capital de moitié et de prendre des mesures d'assainissement auprès de F SA, ce qui constitue une situation plus favorable à laquelle F SA n'avait aucun droit. Comme il a tout de même agi, il faut partir du principe qu'il avait l'intention d'en tirer un avantage illicite.

Incroyable mais vrai : épargner à F SA un assainissement en raison d'une perte de capital suffit comme avantage ! Là où le CO exige seulement de *proposer des mesures d'assainissement lors d'une AG.*

Cas 4 art. 251 CP – preuve de la recherche d'un avantage

Qu'est-ce que « l'avantage illicite d'un tiers » ?

- F SA a été placée dans une situation plus favorable parce qu'elle n'a pas eu à subir les « conséquences juridiques de la perte de capital »
- De quel « avantage » s'agit-il ? Il s'agit d'un avantage « recherché »
- Il est remarquable que l'on n'argumente pas avec des avantages propres à R (honoraires des réviseurs, éventuellement honoraires de conseil), car dans de tels cas, il n'y a évidemment pas d'intention délictueuse
- Nous ne savons pas si la société F SA a fait faillite, elle n'était même pas surendettée.

Cas 4 Quels sont les actes « qualifiés » - pratique de longue date du TF

La réponse à cette question est simple:

La comptabilité commerciale et tous ses éléments sont considérés comme des documents « qualifiés » au sens de l'art. 251 du Code pénal !

Pièces justificatives

Livres

Extraits comptables concernant les comptes individuels

Bilan

Compte de résultat

Annexe

Rapport de révision

Mais pas la déclaration d'intégralité

Cas 4 conclusions

- R n'a pas seulement été sanctionné pour l'erreur de contrôle consistant à ne pas quantifier la restriction dans les CI au 31.10.2009.
- Mais aussi pour les rapports de révision 2008 et 2007 ! En 2007, l'actif était encore évalué à 500'000.
- Cela signifie que R aurait dû réagir dès le premier rapport de révision 2007, dès les premières réévaluations ! (jugement a posteriori ?!)
- Pour le rapport de révision 2006, R n'est pas réprimandé, bien que l'actif ait déjà été évalué à CHF 200'000 à l'époque et que R ait informé le CA dans un courriel d'août 2007 que le montant devait être amorti de CHF 42'000 !

Workshop III / cas 5 / 2025

Condamnation pénale d'un réviseur suite à plusieurs faux dans les titres en raison de rapports de révision faux / vérification de l'état et de la valeur des débiteurs

Vérification par des confirmations de solde externes ou par l'entrée de paiements postérieurs à la date de boucllement ? / des actions pénales contre les réviseurs reviennent toujours / dessein d'enrichissement du vérificateur ? / les ministères publics et les tribunaux jugent souvent sans connaissances de la branche suffisantes

Objectif: discussion d'une décision du Tribunal fédéral (ATF 6B_684/2010 du 15.11.2010) et compréhension quand la renonciation à des contrôles est pénalement répréhensible et compréhension des devoirs correspondants et des conséquences pour l'organe de révision

Décision judiciaire

Cas 5 état de fait aperçu

Réviseur R de A SA

- Exercices 1992 - 1999 de A SA avec 9 rapports de révision de R
- Les rapports de révision confirment que « la comptabilité de A SA est conforme à la loi et aux statuts »
- A SA est une « entreprise unipersonnelle », L'administrateur et actionnaire unique est le débiteur principal B (risque cumulé pour A SA) et il y a d'autres débiteurs substantiels
- Des débiteurs ont également été achetés et vendus

Condamnation de R pour faux dans les titres

- 60 jours-amende à CHF 320 = CHF 19'200
- exécutable avec sursis et période d'essai de 2 ans

Cas 5 état de fait aperçu – mesures de contrôle de R

Des confirmations par des tiers étaient prévues pour les débiteurs et les créanciers

- Les extraits de compte de tous les débiteurs et créanciers ont été établis par C
- R a comparé les soldes de ces extraits de compte avec la comptabilité
- C mentionne au verso des extraits de compte : « *Toute réclamation concernant des soldes erronés doit être adressée à l'organe de révision* »
- Mais l'envoi des extraits de compte a été effectué par C au lieu de R
- On ne sait rien sur le retour de la confirmation de solde, c'est-à-dire que R ne met pas en avant en procédure qu'il aurait reçu des confirmations de solde en retour (n'ont-elles finalement pas été envoyées ?)
- En ce qui concerne les achats et les ventes de créances: R n'a pas effectué d'autres opérations de contrôle

Qu'en pensez-vous ?

Cas 5 avis du tribunal de 1ère instance et du TF

- Les contrôles d'inventaire et d'évaluation sont également obligatoires pour les débiteurs (en particulier s'il s'agit des actifs principaux !)
- Le tribunal se réfère ici aux règles de la profession qui doivent être respectées! « NAS » dans le MSA 1992
- La confirmation de solde doit être demandée par R
- R doit faire le choix
- R doit effectuer l'envoi
- R doit recevoir la réponse
- Cela vaut d'autant plus pour une « entreprise unipersonnelle » (SCI)
- Les déclarations de cession doivent être vérifiées en cas d'achat / vente de débiteurs



Le rapport de révision a été falsifié ! R n'a pas vérifié la « comptabilité de A SA ».

Cas 5 Réponses de R

- Il a vérifié les entrées de paiement des débiteurs pour remplacer les confirmations de solde manquantes
- il a vérifié les autres postes du bilan (titres, etc.)
- Il ne savait pas qu'un achat ou une vente de créances nécessitait une déclaration de cession écrite (art. 165 al. 1 CO)
- Il s'agissait de « caisses noirs », la confirmation du solde n'était pas attendue dans de telles circonstances

Cas 5 avis du tribunal de 1ère instance et du TF

- Le contrôle des encaissements ne remplace pas le contrôle de l'état et de l'évaluation des débiteurs, il ne change donc rien au manquement à l'obligation



Qu'en pensez-vous ? Est-ce absolument correct ?

- Que R ait fait correctement les autres contrôles n'a pas d'importance
- L'ignorance ne protège pas des conséquences
- Les erreurs commises par R avant le 12 avril 1995 sont prescrites (sinon R aurait été sanctionné à partir de 1991)

Le Tribunal fédéral qualifie les six rapports de R (1995-2000) de « rapports de complaisance » et donc de faux dans les titres au sens de l'art. 251 ch.1 CP.

Cas 5 critique des arguments de R et du jugement

- Selon les principes professionnels, vérifier les entrées de paiement des débiteurs constitue un contrôle valable
- Si cela a fonctionné pendant 10 ans et qu'il n'est pas question de faillite ou autre dans le jugement, on peut supposer que les débiteurs avaient une valeur et que le contrôle des entrées de paiement a suffi (il faudrait le préciser clairement, les juges ne connaissent pas le contexte !)
- Un tel aveu concernant la déclaration de cession n'a pas non plus de sens, c'est d'abord « du pain bénit pour un juge » qui ne s'y connaît pas assez en comptabilité, et si R a par exemple déjà examiné la correspondance relative à ce commerce de créances, c'est qu'il a tout de même vérifié matériellement la « déclaration de cession »!
- La remarque concernant l'argent sale n'a pas non plus de sens, pourquoi la procédure de confirmation du solde est-elle quand même effectuée ?

Cas 5 art. 251 CP – faux dans les titres

1. Quiconque, dans le dessein de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou aux droits d'autrui, ou de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, crée un titre faux, falsifie un titre, abuse de la signature ou de la marque à la main réelles d'autrui pour fabriquer un titre supposé, ou constate ou fait constater faussement, dans un titre, un fait ayant une portée juridique, ou, pour tromper autrui, fait usage d'un tel titre, est puni d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

- L'intention de R de falsifier des documents et de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite doit être prouvée
- Normalement, il s'agit d'enrichissements intentionnels avec de l'argent



N'est-ce pas difficilement imaginable pour un réviseur ?

Cas 5 Art. 251 CP - Preuve de l'intention

La pratique des tribunaux est malheureusement très simple :

- Comme intention/préméditation, le soi-disant "dol éventuel" suffit également
 - *... s'accommoder du fait que des rapports de révision mensongers soient utilisés de manière trompeuse à l'égard de tiers...*
- Il n'est même pas important de savoir si le rapport de révision a été utilisé pour tromper un tiers
- Si R conteste l'intention, ce qui est à mon avis toujours le cas dans de telles situations, le tribunal se facilite la tâche : il utilise pour cela des "**indices**" qui permettent de tirer des conclusions sur la volonté de R

Cas 5 Art. 251 CP - Preuve de l'intention par des «indices»

Quels sont les «**indices**» qui permettraient soi-disant de tirer des conclusions sur la volonté de R :

- Ampleur du risque de réalisation de l'infraction
- Gravité de la violation du devoir de diligence (plus la violation du devoir est grave, plus le dol éventuel est probable !)
- Réviseur expérimenté de longue date (connaît bien ses obligations et a reconnu ses erreurs)
- Rapports de révision rédigés avec conscience et volonté
- Entreprise dirigée par une seule personne ! Le risque accru était clair pour R
- Gros risque client



Et voilà ! R a déjà commis intentionnellement une falsification de documents.

Cas 5 Art. 251 CP - Preuve de la création d'un avantage

R n'avait bien sûr aucun avantage financier ! Mais l'argumentation était la suivante :

R a ainsi au moins accepté que le dirigeant de fait de A SA bénéficie d'une meilleure situation dans la mesure où il n'a eu à craindre ni d'éventuelles conséquences juridiques selon l'art. 729c CO ni, dans une large mesure, de réserves nécessitant des explications dans les rapports de révision respectifs.

Incroyable mais vrai :

- Épargner à A SA les conséquences d'une crainte de surendettement est un avantage suffisant ! Alors que A SA a toujours survécu et qu'il n'y a rien sur la faillite dans le jugement.
- De quel "avantage" s'agit-il ? C'est un avantage "recherché".
- Il est remarquable qu'aucun avantage propre à R n'ait été invoqué (honoraires de réviseur, éventuellement honoraires de conseil).

Cas 5 Quels sont les documents "qualifiés" - pratique de longue date du TF

La réponse à cette question est simple :

- La comptabilité commerciale et tous ses éléments sont considérés comme des documents "qualifiés" au sens de l'art. 251 du Code pénal !
- Pièces justificatives
- Livres
- Extraits comptables des comptes individuels
- Bilan
- Compte de résultat
- Annexe
- Rapport de révision

Mais pas la déclaration d'intégralité

WS IV / Cas 1 / 2025

Accent principal 2 / démission de l'organe de révision / retard dans la reddition des comptes / moment de la démission / bases théoriques / check-list et attitude optimale de l'organe de révision

Tendance contraire à la loi au transfert des tâches du Conseil d'administration sur l'organe de révision / check-list sur l'attitude à adopter dans le cas de clients qui ne livrent pas les pièces ou alors avec retard / atteinte du moment idéal pour démissionner / démission avec ou sans remise du rapport de révision / motivation de la démission / formalités pour démissionner / radiation au registre du commerce / démission en temps inopportun

Objectif: discussion de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction d'organe de révision, en particulier en ce qui concerne la démission au bon moment en cas de clients inactifs

Théorie

Cas 1 Démission en cas de retard dans l'établissement des comptes annuels

- Nous avons mis l'accent là-dessus en 2021 parce que c'est un problème répandu et parce qu'il y a eu une décision de justice avec retrait d'agrément de 3 ou 2 ans TAF B-646/2018, 30.11.20
- Mais mon expérience est que beaucoup d'auditeurs ont encore de tels clients avec des retards importants et ne sont pas assez conscients des risques alors qu'il y a eu un nouveau cas de retrait (WS IV cas 2)
- Le problème existe bien sûr depuis des décennies et la plupart du temps il ne s'est rien passé ou si peu (sauf éventuellement en cas de faillite du client)
- Mais vu la pratique radicale de l'ASR en matière de retrait, le risque a fortement augmenté notamment en cas de dénonciation de l'organe de révision

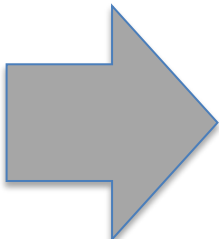
Cas 1 Abus de l'usage de l'organe de révision comme tendance générale

L'obsession du contrôle et de la surveillance est une tendance mondiale

- Le méchant conseil d'administration comme bouc émissaire, l'organe de révision comme sauveur !
 - Dénonciation du surendettement au juge en remplacement du CA défaillant
 - Indications de violations de la loi
 - Qui doit vérifier la responsabilité du groupe et l'égalité des salaires !
 - Renonciation au mandat en cas de contrôle restreint au lieu d'un contrôle ordinaire
 - Respect du délai de 6 mois (art. 699 al. 2 CO) nouvel objectif de l'ASR
- Les 2 derniers problèmes n'ont même pas de base légale
 - le premier problème est fait maison
 - le deuxième indirectement aussi, car aucune association ne surveille l'ASR tentaculaire

Cas 1 Abus de l'usage de l'organe de révision comme tendance générale

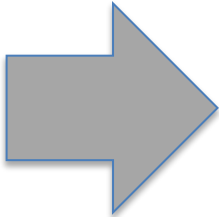
- Tout est une responsabilité légale du conseil d'administration **UNIQUEMENT**
- Tout n'a **RIEN** à voir avec l'audit des comptes annuels
- Les organes de révision sont relégués au rang de gendarme en chef



Les associations doivent inscrire cette tendance au centre de leur radar!

Cas 1 Démission en cas de retard dans l'établissement des comptes annuels

- La violation de l'art. 699 al. 2 CO est-elle vraiment importante ?
 - Est-ce si grave si l'AG a lieu en août ou plus tard ?
 - Les conséquences juridiques sont pratiquement inexistantes
 - Les actionnaires n'ont pas le droit de contester une AG tardive
 - 699 II CO est une simple disposition d'ordre
 - Même pour le conseil d'administration, les retards ne posent donc aucun problème juridique
 - 90% des sociétés ne respectent-elles pas le délai et 90% des autres ne clôturent-elles pas leurs comptes au second semestre ?
 - Pas de problème non plus pour les autorités fiscales (appréciation discrétionnaire).



Le réviseur doit-il vraiment assumer la responsabilité de ce délai (peu important) au risque de perdre son agrément ?

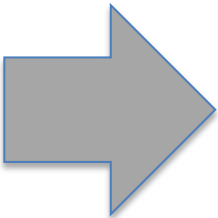
Cas 1 Démission en cas de retard dans l'établissement des comptes annuels

Mais pourquoi est-ce actuellement très important pour l'organe de révision ?

- Voir notamment les 2 cas (connus) de retrait d'agrément de l'ASR (WS II/1 2021, WS IV/2 ci-après)
 - Personne ne freine l'ASR, le Tribunal administratif fédéral a confirmé sans autre le retrait de l'agrément en 2020.
 - Nous devons nous attendre à une consolidation de cette pratique
- Surendettement non détecté/violations de la loi
- Que fait l'organe de révision suivant ? Tendance à "mettre le grappin" sur l'organe de révision précédent ! Indication de retard ?

Cas 1 Démission en cas de retard dans l'établissement des comptes annuels

- Il y a également un conflit d'intérêts pour l'auditeur lorsque des erreurs apparaissent, par exemple lorsqu'une remarque aurait déjà été nécessaire il y a 2 ans !
- Risque de laisser passer la remarque jusqu'à la guérison ou de ne pas la faire
- Vous trouverez ci-dessous une "check-list" détaillée pour minimiser les risques liés au retrait
- Elle est basée sur l'expérience de dizaines de cas de ce type.



Identifiez tous les mandats pour lesquels le rapport de révision n'a pas encore été remis, par exemple le 30 septembre, et procédez selon la liste de contrôle.

Cas 1 Liste de contrôle 1ère étape / Prévenir le retard

1ère Étape : Prise de rendez-vous pour l'examen/la remise du rapport

La résolution du problème commence bien avant le 30 juin.

- Peut également être un rendez-vous pour l'envoi des comptes annuels
- Peut être planifié l'année précédente
- La date de l'audit/du rapport doit être fixée au plus tard en mai/juin
- La remise du rapport de révision et l'AG devraient avoir lieu avant le 1er juillet
- En cas de double mandat, les retards devraient être moins fréquents, le service fiduciaire doit signaler les retards à temps
- Les connaissances préalables et les bonnes raisons rendent les exceptions possibles
 - Le client a déjà été en retard auparavant ou a toujours été ponctuel par ailleurs
 - Problèmes ponctuels, par exemple changement de personnel, situation complexe, nouvelle informatique, assainissement en cours,

Cas 1 Liste de contrôle 1ère étape / Prévenir le retard

- Si vous avez fixé des échéances précoces, par exemple dès le T1, vous pouvez commencer le processus de relance plus tôt, surtout si vous l'avez demandé en raison des retards de l'année précédente.
- D'autre part, vous pouvez aussi attendre le 30 juin, même si la date est proche ou dépassée, et que vous vous rendez compte que le processus sera rapidement terminé au T3 ou même au T4.
- Si vous êtes vous-même en retard et que vous ne contactez le client qu'en juillet par exemple, cela ne doit pas être un problème.
- Mais à partir de ce moment-là, restez proche des directives de la check-list pour que l'affaire soit terminée au plus tard à la fin de l'année.

Cas 1 Liste de contrôle 2e étape / les délais n'ont pas été respectés

Les documents n'ont pas été reçus ou sont insuffisants, l'examen n'a pas pu commencer ou n'a pas pu être achevé.

- Clarifiez autant que possible les raisons du retard
- La situation peut aller de peu problématique à très problématique
- Normalement, le premier avertissement est envoyé et il est possible de convenir de nouvelles dates pour la livraison de l'audit, l'ajout de documents d'audit, une nouvelle date d'audit, etc.

Cas 1 Liste de contrôle 2e étape / les délais n'ont pas été respectés

- Ici aussi, le processus de relance peut attendre s'il est clair que le processus sera rapidement terminé au troisième ou au quatrième trimestre, même si le 30 juin est déjà proche ou dépassé
- Indiquer que le délai de 6 mois doit être respecté si le 1er rappel est envoyé avant le 30 juin
- Normalement, le 1er rappel est encore dans le délai de 6 mois
- Au plus tard 1 à 2 mois après le 30 juin, c'est-à-dire 7 à 8 mois après la date de clôture

Cas 1 Liste de contrôle 3e étape / délais à nouveau non respectés

Les documents ne sont de nouveau pas arrivés ou sont insuffisants, l'examen n'a de nouveau pas pu être lancé ou terminé.

- Clarifiez à nouveau les raisons du retard
- La situation peut encore varier de "non problématique" à "très problématique"
- Dans les cas "désespérés" ou très problématiques, c'est le moment de fixer le dernier délai
- Désespéré signifie : le client est injoignable ou ne donne jamais de nouvelles, ou donne des nouvelles très vagues et inutiles, ou encore donne des nouvelles fiables, mais les problèmes sont très importants et de nouveaux retards de plusieurs mois sont prévisibles

Cas 1 Liste de contrôle 3e étape / délais à nouveau non respectés

- Dans ce dernier cas surtout, si le client répond rapidement mais rencontre de gros problèmes, il peut être difficile de se rétracter, par exemple s'il s'agit d'un client de longue date et qu'il a toujours été à l'heure, s'il a des problèmes de santé, un conflit successoral, si la succession ne fonctionne pas, etc.
- Dans ce cas, le transfert de l'obligation du CA à l'organe de révision a un effet particulièrement négatif, car les risques de retrait de l'agrément augmentent désormais si l'on veut rester fidèle au client
- Dans de tels cas (litige), le risque de dénonciation augmente également

Cas 1 Liste de contrôle 3e étape / Délais à nouveau non respectés

- Dans les cas "désespérés", il y a désormais le dernier (2e) rappel, qui
 - est assorti d'un dernier délai court de 10 jours
 - doit être accompagné **d'une menace de résiliation** et
 - avec une mise en demeure de se dépêcher afin de respecter les articles 957 et suivants du Code civil. CO et
 - une référence à l'art. 325 al. 1 du Code pénal concernant la punissabilité de la tenue irrégulière des livres de comptes, et
 - avec une indication que le retard peut également avoir des conséquences négatives en ce qui concerne la découverte d'éventuelles erreurs et
 - une indication claire de la responsabilité exclusive du client.
- Même s'il s'agit du dernier délai court, mentionnez toujours tous les documents manquants qui doivent être fournis et proposez à nouveau une vérification rapide
- Si un cas est désespéré dès le départ, ce point du dernier rappel doit être atteint environ 8 mois après la date de clôture !

Cas 1 Liste de contrôle 3e étape / délais à nouveau non respectés

Il y a des cas très difficiles, mais pas parce que le client est récalcitrant

- Il fait des efforts constants et répond en temps voulu
- Il fournit constamment des documents, mais ceux-ci sont insuffisants ou de mauvaise qualité
- Le processus d'audit progresse par étapes et péniblement, mais ne peut pas être achevé
- Ou bien l'audit est même presque terminé

Dans ce cas, un délai raisonnable peut être accordé avec le 2e rappel (1-3 mois ?)

- Mais la solution doit maintenant être claire et sa mise en œuvre rapide assurée
- Selon la complexité du cas, ce délai ne devrait pas dépasser fin décembre/janvier.

Cas 1 Liste de contrôle 4e étape / délais à nouveau non respectés

- Dans les cas désespérés où la 2e mise en demeure est assortie d'un délai court et d'une menace de résiliation et où rien n'a été livré, il est temps de démissionner (détails sur la démission ci-après), ce qui devrait se faire environ 9 mois après la date de clôture.
- Dans les autres cas, c'est-à-dire si les conditions sont partiellement remplies et qu'il y a une chance qu'elles le soient complètement, vous faites un 3e rappel, éventuellement le dernier, avec un délai plus court (2 semaines ?).
- Si c'est le dernier délai, accompagnez-le d'une menace de résiliation et des autres indications mentionnées précédemment.
- La renonciation au mandat devrait normalement avoir lieu au cours de l'année de contrôle, au plus tard au T1 de l'année suivante.

Cas 1 Liste de contrôle 4e étape / délais à nouveau non respectés

La règle s'applique à toutes les étapes :

- Si le retard est (en partie) de votre fait, restez aussi proche que possible de la liste de contrôle afin que l'affaire soit réglée au plus tard au premier trimestre de l'année suivante.
- Chaque rappel est accompagné d'une offre de vérification rapide de la clôture.
- Si le client livre, vous devez procéder à la vérification, même si vous êtes déjà en colère (risque de mauvais moment, etc.)
- Utilisez impérativement toutes les formes de communication (y compris le mail, le téléphone, les rencontres) pour que le client réalise qu'il doit passer à la vitesse supérieure (les clients surchargés pensent souvent que l'on peut mettre l'organe de révision en dernier sur la liste des priorités).

Cas 1 liste de contrôle 5e étape / le rapport de révision est encore remis

Après de longues tergiversations, le rapport de révision peut être délivré ! Mais que faire si vous ne voulez plus du mandat (ras-le-bol) ?

- Déclarez votre démission en même temps que l'envoi du rapport de révision
- Fixez la date de la démission au jour de la tenue de l'AG ordinaire
- Si la date n'est pas connue, intégrez un délai maximum de 30 jours à compter de l'envoi du rapport de révision
- Le client a ainsi suffisamment de temps pour tenir l'AG et pour poser des questions à l'OR
- Il doit organiser l'AG dans le délai imparti, sinon le retrait prend automatiquement effet à l'expiration du délai de 30 jours
- Surveillez cette phase ! Après l'AG ou l'expiration du délai, demandez vous-même votre radiation comme organe de révision

Cas 1 Liste de contrôle 5e étape / le rapport de révision est encore remis

- Le client ne doit pas courir le risque de ne pas avoir d'OR à l'AG et que celle-ci soit contestée, par exemple, ou que l'OR soit accusé de ne pas avoir permis à l'AG de se dérouler correctement.
- Cela permet d'éviter une démission inopportune (attention ! si le 30 juin est déjà proche !).

Cette procédure de démission au moment de la remise du rapport est particulièrement recommandée si vous devez vous attendre à rencontrer les mêmes problèmes l'année suivante.

Le respect du calendrier de la check-list (avec remise du rapport et démission au plus tard en janvier de l'année suivante) est très important, car il vous évitera de vous poser la question désagréable (voir ci-après) de savoir si le rapport de révision de l'année suivante doit être remis.

Cas 1 liste de contrôle retard questions spéciales - comportement l'année suivante

Comportement de l'organe de révision l'année suivante si le rapport de révision a été remis et l'AG tenue au dernier moment et que le mandat doit être poursuivi ?

Le mandat devrait être plus étroit :

- Fixer le premier rendez-vous plus tôt (par exemple au T1 ou tôt au T2).
- Le traitement de la liste de contrôle est plus rapide
- Les rappels sont effectués plus tôt que l'année précédente
- Menacer éventuellement de se retirer dès le 1er ou le 2e rappel.

Le retrait a lieu au plus tard 7-8 mois après la date de clôture



Mais il se peut que de nouvelles raisons légitimes justifient le retard et qu'il faille à nouveau attendre 12 mois et plus avant l'AG. Mais normalement, cela ne devrait pas se reproduire

Cas 1 Liste de contrôle Questions spéciales - Comportement l'année suivante si le 30 juin approche

- L'année suivante, un problème particulier peut se poser si le retard est si important que le 30 juin approche ou est déjà passé
- Le rapport d'audit doit-il/peut-il être remis jusqu'à 18 mois après la clôture ou doit-il impérativement être lié au nouveau rapport d'audit pour l'année suivante ?
- Vous devez de toute façon tenir compte des événements postérieurs à la date de clôture jusqu'à la date de signature ! La capacité de poursuivre l'exploitation doit également être évaluée pour 12 mois (soit ici 30 (!) mois après la clôture). Est-ce possible sans clôturer l'année suivante ?

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - comportement l'année suivante à l'approche du 30.6.

- Mais la plupart du temps, le client est à nouveau totalement en retard avec le nouveau bouclement et à nouveau débordé
- Que faites-vous alors ? Fermer les yeux, remettre un rapport de révision, démissionner ?
- Si vous pouvez prévoir le problème à l'avance, intégrez dans les rappels, dès le mois de décembre, la demande d'établir rapidement la nouvelle clôture (p. ex. avant le 30 avril ?).

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - comportement l'année suivante si le 30.6. approche

- Si les nouveaux comptes annuels sont établis, vous datez les 2 rapports de révision du même jour.
- S'ils ne sont pas établis, il est plus facile de démissionner même en l'absence de nouveaux comptes
- Complétez la lettre de démission (et éventuellement le rapport d'audit impossible) avec la mention correspondante (voir plus loin).
- Si vous n'avez pas abordé le problème à temps, vous devez évaluer les risques et décider si vous voulez quand même vous retirer tardivement (éventuellement, vous pouvez encore envoyer un rappel pour les nouveaux comptes annuels, quasiment pro forma !?)

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - assurer la communication

- Une communication sûre est essentielle en cas de retard
- Les tensions avec le client peuvent monter soudainement
- Vous devez pouvoir prouver vos communications
- La communication par mail est toujours utile, à partir du 1er ou éventuellement du 2ème rappel, également (en parallèle) par lettre recommandée
- La lettre est envoyée à l'adresse correcte de la société, par ex. au président du conseil d'administration ou à d'autres membres du conseil d'administration, éventuellement au CFO, éventuellement à la direction

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - sécurisation de la communication

- Si la lettre recommandée revient sans avoir été ouverte, ne pas l'ouvrir, mais la placer fermée dans le dossier (à des fins de preuve)
- Essayer de savoir s'il s'agit d'une erreur (dans ce cas, la réexpédier immédiatement) ou si le client veut rompre le contact
- En cas de rupture de contact, ne pas attendre l'expiration du délai et accélérer la procédure conformément à la liste de contrôle
- L'échange de courriels entre les lettres recommandées est très utile (les courriels sont une bonne preuve, surtout si le client y répond)

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - démission avec / sans rapport de révision

- Normalement, la démission se fait sans rapport de révision, car la révision n'a généralement même pas commencé ou est loin d'être terminée
- La démission peut toutefois être liée à une opinion d'audit impossible, surtout si l'audit est très avancé
- Dans d'autres cas, la démission pure et simple est plus évidente, sinon nous finirions par devoir associer chaque démission au cours de l'année de contrôle à un rapport de révision avec une opinion d'audit impossible
- Pas de révision - pas de rapport ! Cela devrait rester le principe de base
- Le retrait pur et simple est également moins coûteux (les clients dans ces situations de retard ne paient généralement plus de factures).

Cas 1 check-list questions spéciales - démission avec / sans rapport de révision

Proposition de texte pour l'opinion d'audit impossible :

La direction de l'entreprise ne nous a pas fourni - malgré notre demande insistante en ce sens - les documents nécessaires à la réalisation de l'audit. Pour cette raison, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Mentionner en outre dans le rapport de révision la violation de la loi. Texte proposé pour la mention :

Nous attirons l'attention sur le fait que l'omission de la présentation des comptes annuels DATE à l'assemblée générale et l'omission de l'audit des comptes annuels DATE pourraient constituer une violation de l'obligation de rapport annuel selon l'art. 958 CO et de l'obligation de révision selon l'art. 727a CO.

Cas 1 liste de contrôle retard questions spéciales - démission - motifs

Vous devez motiver correctement la démission !

Art. 959c al. 2 ch. 14 CO : l'annexe contient : 14 . en cas de démission anticipée ou de révocation de l'organe de révision : les motifs qui ont conduit à cette décision.

Art. 730a al. 3 CO : si un organe de révision démissionne, il doit informer le conseil d'administration des motifs de sa démission ; celui-ci les communique à la prochaine assemblée générale.

Vous trouverez ici une proposition de formulation générale.

Cette décision est motivée par le fait que nos demandes écrites et nos rappels concernant l'envoi des comptes annuels, d'informations chiffrées et d'autres documents n'ont pas reçu de réponse ou seulement une réponse partielle et que la date de réalisation de la révision des comptes annuels n'a pas pu être convenue ou respectée. Une collaboration sur cette base est exclue. Nous considérons que notre démission n'est pas prématurée. Nous vous prions d'informer l'assemblée générale en conséquence au sens de l'art. 730a al. 3 CO et renvoyons à la publication dans l'annexe conformément à l'art. 959c al. 2 ch. 14 CO.

Cas 1 Liste de contrôle Questions spéciales - Motifs alternatifs de démission

Autres motifs de démission possibles et fréquents du côté des clients :

- la relation de confiance avec le conseil d'administration ou le directeur général n'est pas garantie
- la société fait enregistrer un opting out
- nous avons dû procéder hier à l'avis au juge au sens de l'art. 729c CO
- suite à des informations négatives dans la presse

Motifs de démission fréquents du côté de l'organe de révision :

- Pour garantir l'indépendance (quasiment à titre préventif)
- Nous ne faisons plus de révisions ordinaires
- Réduction des mandats de révision
- Fin de l'activité de révision
- Pour assurer la qualité (client à risque non maîtrisable)
- Pour des raisons de politique commerciale (cette raison générale est utile en cas de raisons problématiques, p. ex. problèmes avec l'ASR, ras-le-bol, divergences d'opinion internes, indépendance bafouée)

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - formalités de démission

Les motifs de retrait sont confidentiels ! Ne pas utiliser la lettre de démission comme pièce justificative pour la demande de radiation !



Toute personne peut consulter les pièces justificatives auprès des RC !

Rédigez donc 2 ou 3 lettres de démission !

Lettre 1 : Démission sans justification comme pièce justificative pour le registre du commerce

Nous vous informons, à l'attention de la prochaine assemblée générale, que nous démissionnons avec effet immédiat de notre fonction d'OR. Nous vous communiquerons les raisons de cette démission par lettre séparée. Conformément à l'art. 933 al. 2 CO et à l'art. 17 al. 2 let. a de l'ORC, nous annonçons nous-mêmes sans délai la fin de notre mandat au registre du commerce. Par ailleurs, nous vous serions reconnaissants si vous pouviez nous faire parvenir une copie du procès-verbal de l'assemblée générale.

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - formalités de démission

Lettre avec démission avec justification, dans la mesure où le rapport a pu être remis et qu'une AG a été convoquée (complément de texte) :

Nous vous informons, à l'attention de la prochaine assemblée générale, que nous démissionnons de notre fonction d'OR à compter du DATE (1 jour après la date de l'AG) ou au plus tard le (min. 30 jours après l'envoi du rapport de révision). Les raisons sont ...

Lettre avec démission avec justification, dans la mesure où le rapport a pu être remis mais qu'aucune AG n'est connue (complément de texte) :

Nous vous informons, à l'attention de la prochaine assemblée générale, que nous démissionnons de notre fonction d'OR au plus tard le DATE (min. 30 jours après l'envoi du rapport de révision). La date de notre démission est fixée au DATE afin que vous puissiez convoquer l'assemblée générale dans les délais impartis pour la présentation du rapport de révision. Les raisons sont ...

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - formalités d'annulation

Lettre 2 : démission avec justification (ne pas envoyer au RC)
Textes de démission, voir plus haut

Lettre 3 : demande de radiation auprès du registre du commerce

Nous vous informons que nous avons démissionné de notre fonction d'organe de révision légal de O SA, [adresse du siège], avec effet à la date du présent courrier. Conformément à l'art. 933 al. 2 CO et à l'art. 17 al. 2 let. a de l'ORC, nous annonçons nous-mêmes sans délai la fin de notre mandat au registre du commerce.

- Envoi de la demande de radiation au RC le même jour que la lettre de démission
- En cas de remise de rapport, 1 jour après l'AG extraordinaire ou après 31 jours
- Vous pouvez envoyer les lettres 1 et 2 au client dans la même enveloppe
- Si le client était déjà injoignable par voie postale, envoyez les lettres de la même manière (ne pas les ouvrir lors du retour).

Cas 1 liste de contrôle questions spéciales - éviter la justification de la démission ?

- Parfois, il est possible d'éviter d'annoncer les raisons désagréables de votre démission
- Dans ces cas de retard, cela n'est possible que si un rapport est remis et si l'on a été élu pour une durée limitée :

Disposition fréquente des statuts

L'organe de révision est élu pour un exercice comptable. Son mandat prend fin avec l'approbation des derniers comptes annuels. Une réélection est possible.

- Dans ce cas, vous pouvez "ne pas vous présenter" à l'élection :
Nous vous informons, en tant que conseil d'administration et également à l'attention de la prochaine AG, que nous ne sommes plus disponibles pour une réélection en tant qu'organe de révision.
- Dans ce cas, aucune justification n'est nécessaire ! Il ne s'agit ni d'une démission ni d'une révocation, mais faites-vous radier immédiatement après l'AG, car il se peut que l'élection du nouvel organe de révision soit retardée.

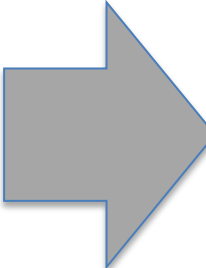
Cas 1 démission en cas de retard dans l'établissement des comptes annuels

TOUTE fin de mandat

exige impérativement une clarification : existe-t-il des

signes de surendettement ?

Cela s'applique à la démission dont il est question ici, mais aussi à l'opting out, à la non-réélection, à la "non-représentation" et à la révocation



Toutes les diapositives de ce WS partent du principe qu'il n'existe aucun signe de surendettement ! Dans le cas contraire, la procédure doit être adaptée à ce problème particulier. Voir par exemple mon séminaire 2024 sur le comportement en cas de surendettement.

Cas 1 démission en cas de retard dans l'établissement des comptes annuels

- S'il y a des signes de surendettement, mais que vous pensez qu'ils sont insignifiants, rédigez une note en expliquant pourquoi
- Attention ! Pour les mandats avec 2 ans et plus de retard, cette liste de contrôle ou cette procédure de démission ne peut être utilisée que de manière limitée
- La check-list s'oriente sur les directives de l'ASR, à mon avis contraires à la loi, et offre donc une sécurité contre ses sanctions

Workshop IV / Cas 2 / 2025

Accent principal sur la démission de l'organe de révision / retard dans la reddition des comptes / moment de la démission / retrait d'agrément d'un an

Tendance contraire à la loi de transfert des tâches du Conseil d'administration sur l'organe de révision / documentation des relances / calculs de l'ASR

Objectif: discussion de questions sur le comportement à adopter légalement lors de l'exercice de la fonction d'organe de révision, en particulier en ce qui concerne la démission au bon moment en cas de clients inactifs

Cas de surveillance / conseils pratiques

Cas 2 Faits et décision de l'ASR

- 10 2022 Dénonciation anonyme selon laquelle R aurait oublié de réviser l'entreprise X
- 12 2023 L'ASR demande à R de prendre position (l'ASR laisse traîner >1 an)
- Il s'avère que la dénonciation anonyme était infondée, mais l'ASR profite de telles occasions pour demander l'accès au dossier en général
- 04 2025 Retrait d'agrément d'un an pour R, coût 4'750
- R n'aurait pas révisé les comptes annuels pendant 3 ans pour le mandat Y et pendant 2 ans pour le mandat Z
- R aurait toléré de ne pas recevoir les documents nécessaires (documents comptables, comptes annuels) sans en tirer les conséquences.
- R aurait ainsi manqué à son devoir de diligence

Cas 2 Faits concernant le client d'audit Y SA

- 06 2020 – 10 2023 R était réviseur de Y SA
- 2021 Diverses lettres de rappel pour les comptes annuels 2020 qui n'auraient pas été classées
- 09 2022 Lettre de rappel et téléphone fin 2022 (pas de note téléphonique) pour les comptes annuels 2021
- 08 2023 E-mail de rappel et 08 2023 téléphone (pas de note téléphonique) pour les comptes annuels 2022
- 2020 à 2022 : pas de rapport de révision pour trois exercices
- 08 2023 Démission de R car aucun compte annuel n'a été établi malgré plusieurs demandes
- R aurait effectué des contrôles annuels des mandats, a eu des contacts réguliers avec le client et a résilié rapidement les mandats si un client n'était pas coopératif
- R aurait tout mis en œuvre pour remplir la mission de contrôle en question

Cas 2 Faits concernant le client d'audit Y SA

- 09 2023 Dénonciation "préventive" au juge par R en raison d'une crainte de surendettement de Y SA, la dénonciation est qualifiée de "préventive" parce que R n'a pas pu faire de contrôle faute de documents et n'avait pas de chiffres et, selon le téléphone avec le CA, les créances élevées sur les débiteurs laissaient supposer des problèmes de liquidités
- 10 2023 Le tribunal rejette l'avis faute de preuve de surendettement
- 04 2024 La faillite de Y SA est ouverte (indépendamment de R).



La dénonciation au juge doit prouver un surendettement manifeste, sinon elle est sans fondement et après la démission, la dénonciation n'est plus possible (légitimation)

Cas 2 faits concernant Z SA

- 02 2021 – 11 2023 R était réviseur de Z SA
- 05 2021 Réception des CA 2019 (après 3 rappels en 04 et 05 2021)
- 30.6.2021 Assemblée générale avec rapport de révision exercice 2019
- 05 2022 Réception des CA 2020 (après 2 rappels en 09 et 10 2021)
- 06 2022 (mail) et 09 2022 (lettre) Relance pour les comptes annuels 2021
- 09 2023 (lettre) et 11 2023 (mail) Rappel pour les comptes annuels 2021+2022
- 2021 et 2022 : aucun rapport de révision n'a été établi pour les deux exercices
- 11 2023 Démission de R car les comptes annuels n'ont pas été établis
- R aurait effectué des contrôles annuels du mandat et a eu des contacts réguliers avec le client
- R aurait tout mis en œuvre pour remplir le mandat de contrôle correspondant
- R résilierait rapidement les mandats lorsqu'un client ne coopère pas à la préparation de la révision ou ne se manifeste pas du tout

Cas 2 Tableau Z ASR comme preuve de la violation des obligations (calcul ASR)

	Handlungs- pflicht als Revisionsstelle	Erste Handlung der Revisions- stelle	Dauer bis Ergrei- fung von Mass- nahmen	Erhalt Unterlagen	Dauer Pflicht bis Erhalt Unterlagen	Dauer Pflicht bis Rücktritt per 15.11.23
JR 2019	30.06.20	02.03.21	8 Mte.	18.05.21	11 Mte.	
JR 2020	30.06.21	30.09.21	3 Mte.	18.05.22	11 Mte.	29 Mte.
JR 2021	30.06.22	30.06.22	-	-	-	17 Mte.
JR 2022	30.06.23	15.9.23	3 Mte.	-	-	3 Mte.

- Le 30.6. est simplement indiqué comme une obligation d'agir de R, bien que cela ne s'applique clairement qu'au conseil d'administration dans la loi
- Si vous comparez mes propositions de délais dans la liste de contrôle (WS IV/1), la démission était due au T1 2022. Cela ferait 9 mois au lieu de 29 et serait donc conforme à la loi pour les CA 2021 et pas de retard pour les CA 2022.

Cas 2 Tableau Y ASR comme preuve de la violation des obligations (calcul ASR)

	Handlungspflicht als Revisionsstelle	Erste Handlung der Revisionsstelle	Dauer bis Ergreifung von Massnahmen	Dauer bis Rücktritt per 30.08.23	Dauer Pflicht bis Konkursanzeige am 01.09.23
JR 2019	30.06.20	26.09.22	27 Mt.	37 Mte.	38 Mte.
JR 2020	30.06.21	-	-		
JR 2021	30.06.22	26.09.22	3 Mt.		
JR 2022	30.06.23	24.08.23	2 Mt.		

- Le 30/06 est à nouveau considéré comme la date de l'obligation d'agir de R
- Si vous comparez mes propositions de délais dans la liste de contrôle (WS IV/1), la démission était due au T1 2021. Cela ferait 9 mois au lieu de 37 et serait donc conforme à la loi pour les CA 2020 et pas de retard pour les CA ultérieurs.
- La durée de l'obligation de déclarer la faillite est calculée à partir du 30/06/20, bien que des problèmes de liquidités ne soient apparus qu'en 2023 ?

Cas 2 autres reproches de l'ASR et commentaires

R était tenu de s'assurer que les documents comptables et les comptes annuels de Z et Y lui soient soumis pour révision dans un délai raisonnable ou dans le délai légal de six mois.

Il existe de sérieux doutes quant à savoir si R a compris entre-temps l'importance centrale de la révision ainsi que l'attitude critique du réviseur.

- Ton original de l'ASR, si l'on défend un autre point de vue, car l'ASR sait tout mieux que vous.
- Vous voyez que les obligations du CA sont imposées 1:1 à l'organe de révision

Cas 2 autres reproches de l'ASR et commentaires

- Les rappels 2021 ne sont pas documentés, ils n'ont donc pas eu lieu.
- L'obligation de R aurait été, à la fin de l'année de contrôle (ou à la fin de l'année suivante ? Ceci n'est malheureusement pas très clairement exprimé) soit
 - de démissionner, soit
 - de convoquer une assemblée générale extraordinaire, soit
 - d'exprimer dans le rapport de révision l'impossibilité d'émettre une opinion
- L'affaire est toujours en suspens devant le Tribunal administratif fédéral

Questions juridiques d'actualité de l'organe de révision PME 2026

Septembre-Octobre 2026

22.09.26	Neuchâtel
24.09.26	Lausanne
29.09.26	Fribourg
06.10.26	Genève

Décembre 2026

04.12.26 Martigny

Discussion finale

Questions

MERCI

Documentation uniquement pour votre usage personnel

La documentation liée à la présentation du séminaire „Questions juridiques d’actualité de l’organe de révision PME“ 2024 avec ses annexes éventuelles est destinée exclusivement aux personnes autorisées à participer à ce séminaire. Cette documentation est protégée juridiquement et destinée uniquement à l’usage personnel. Son utilisation à des fins de formation ou sous d’autres formes de publication ou de présentation n’est également pas autorisée dans le cadre personnel.

Seul est permis l’usage à l’interne de votre société, dans la mesure où vous soumettez cet usage aux mêmes restrictions.