

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

Structure de ce séminaire 2026

- **Focus 2026: obligation de faire des remarques dans les deux types de révision et dans les contrôles spéciaux, et cas pratiques, 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. Chaque année du nouveau pour compléter la documentation spécialisée
- Workshops sur une journée, 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 2026

Organisation

- Mon séminaire compte pour la formation continue „Révision“
- Mon confrère Camponovo présente un eséminaire pour la 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/>

Introduction et aperçu général

Objectif de cet e-séminaire 2026 consacré aux obligations d'informer:

- La littérature spécialisée néglige les obligations d'information, malgré des exigences légales élevées !
- Or, les conséquences d'un manquement à l'obligation d'information peuvent être graves
- Ce cours veut vous fournir une base solide pour maîtriser cette obligation d'information complexe
- La partie théorique vous servira également de liste de contrôle dès que vous serez vous-même confronté à un cas concret
- Des exemples pratiques viennent approfondir la théorie et vous montrent comment l'appliquer
- Les exemples sont accompagnés de suggestions de formulation

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	

WS I / Cas 1 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types d'audit et les contrôles spéciaux

WS I : Principes fondamentaux et théorie des obligations d'information

Cas I/1 : Principes fondamentaux et théorie relatifs aux deux types de révision : contrôle ordinaire et contrôle restreint

Vue d'ensemble de toutes les questions fondamentales relatives à l'obligation d'informer / Exemples tirés des manuels professionnels

Objectif pédagogique : discussion des questions relatives au comportement conforme à la loi dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, en particulier des principes fondamentaux de l'obligation d'informer

Théorie

Aperçu des thèmes : principes fondamentaux et théorie des obligations d'information

- Aperçu général des obligations d'un organe de révision
- Différences entre le contrôle ordinaire et le contrôle restreint
- Historique des articles de loi du CO
- Origine de l'obligation d'information – prise en compte des coûts
- CR – Informations tirées des entretiens – Obligation d'information limitée
- Portée de l'obligation d'information
- Types de contrôles donnant lieu à l'obligation d'information
- Quelles sont les lois concernées par l'obligation d'information ?
- Pouvoirs juridictionnels de l'organe de révision ? Soupçon fondé Formulation du soupçon
- Informations pratiques – Formulation de l'information
- Moment : cas normal – cas problématiques – lien avec le rapport de révision
- Critères de gravité d'une violation de la loi
- Qui est protégé par l'obligation d'informer ? Forme de l'information
- Conseil d'administration / Assemblée générale / Créanciers / Tiers en tant que destinataires de l'information
- Caractère significatif ou importance – Texte de loi – 3 niveaux d'escalade
- Critères pour fixer l'importance

Aperçu général des obligations de l'organe de révision

Obligations en matière d'audit et de rapport

- Comptes annuels, éventuellement comptes consolidés, accompagnés d'un rapport à l'assemblée générale (rapport complet)
- Affectation du résultat avec rapport à l'assemblée générale
- Existence d'un SCI dans le cadre d'un contrôle ordinaire

Obligations relatives à l'assemblée générale

- Convocation de l'assemblée générale
- Participation et fourniture d'informations lors de l'assemblée générale

Avis obligatoires (obligation atypique d'un organe de révision ! Uniquement en Suisse !)

- Violations de la loi ou des statuts + règlement d'organisation
- Avis au juge en cas de surendettement

Autres obligations

- Indépendance – Documentation – Conservation – Secret de la révision
- Déclarations à l'ASR

Différences entre contrôle ordinaire et contrôle restreint

Les principes fondamentaux de l'obligation d'information sont abordés simultanément pour les deux types de révision dans le WS I, cas 1 et cas 2. Pourquoi ?

- Tout ce qui s'applique au contrôle restreint doit de toute façon être pris en compte de manière analogue pour le contrôle ordinaire
- Les manuels professionnels contiennent des explications relatives au contrôle ordinaire qui s'appliquent également au contrôle restreint et qui, par conséquent, devraient sinon être traitées deux fois
- Les obligations d'information concernant uniquement le contrôle ordinaire sont peu nombreuses (art. 728c, al. 1 et 2, CO) :
 - Violation du règlement d'organisation
 - Remarque indiquant que le conseil d'administration ne prend aucune mesure

Historique des articles de loi dans le CO

1936

Art. 729 III 2. Rapport

Les commissaires aux comptes doivent signaler les irrégularités constatées dans la gestion de la société lors de l'exécution de leur mandat, ainsi que toute violation des dispositions légales ou statutaires, à l'instance hiérarchiquement supérieure directe du responsable et au président du conseil d'administration ; dans les cas importants, ils doivent également en informer l'assemblée générale.

1er juillet 1992

Art. 729b I 4. Obligations de signalement

Si, lors de la réalisation de son contrôle, l'organe de révision constate des infractions à la loi ou aux statuts, il en fait part par écrit au conseil d'administration et, dans les cas importants, également à l'assemblée générale.



Signaler les violations de la loi comme «conséquence indirecte» de l'audit !

Historique des articles de loi dans le CO

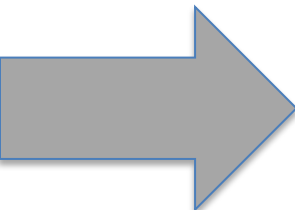
1er janvier 2008 contrôle ordinaire

Art. 728c, al. 1 et 2 c. Avis obligatoires

1 Si l'organe de révision constate des violations de la loi, des statuts ou du règlement d'organisation, il en avertit par écrit le conseil d'administration.

2 Il informe en outre l'assemblée générale des violations de la loi ou des statuts lorsque : 1. celles-ci sont graves ; ou 2. le conseil d'administration ne prend pas de mesures appropriées à la suite de la notification écrite de l'organe de révision.

La formulation ne fait plus référence à l'idée de « produit indirect »



Mais cela ne signifie pas que la situation ait changé : il reste que l'organe de révision doit uniquement signaler ce sur quoi il est «tombé» dans le cadre de l'activité de contrôle qu'il est de toute façon tenu d'effectuer

Message du Conseil fédéral concernant la révision du droit des sociétés anonymes, p. 4025

Origine de l'obligation d'information: la conscience des coûts

Lors de la mise en place de l'organe de révision il y a plus de 100 ans, cette obligation a été imposée à toutes les personnes morales (la possibilité de se soustraire à cette obligation n'est apparue qu'en 2008 !)

Il s'agissait d'un facteur de coût considérable dont l'utilité était difficile à évaluer, car le rapport d'audit est le plus souvent rédigé selon un modèle standard

Les organes de révision doivent donc, dans la mesure du possible, apporter une valeur ajoutée (gratuite) au conseil d'administration en signalant les erreurs découvertes « au passage »



Le législateur suisse était (et est toujours ?) très pragmatique !

À ma connaissance, aucun autre pays ne connaît un tel système ! Mais cela s'est depuis longtemps transformé en un piège en matière de responsabilité. Les OR DOIVENT «découvrir» certaines erreurs

Contrôle restreint – Obligation d'information limitée

1er janvier 2008 contrôle restreint

L'obligation d'information a été supprimée dans la loi, mais les principes déontologiques prévoient une « obligation de signalement limitée ». Que dit la Norme suisse sur le Contrôle restreint (NCR), p. 11 ?

Si des infractions à la loi ou aux statuts sont constatées dans le cadre de la réalisation d'un contrôle restreint et qu'il existe un lien direct avec les comptes annuels, il convient d'en faire mention dans le rapport.

- Nouvelle terminologie : « dans le cadre de la réalisation ». Elle s'inspire de la formulation initiale en vigueur jusqu'en 2008
- Mais cela ne devrait pas poser de problème, puisque cela s'applique toujours
- Nouvelle terminologie : « en faire mention ». On ne sait pas très bien ce que cela signifie ? Sorti de nulle part !? Un écart par rapport à la loi, plus stricte ? Il manque une explication. Faut-il ignorer cela ?



Lien direct avec les comptes annuels (voir plus loin ce que cela signifie)

contrôle restreint – Remarque relative aux articles 725a et 725b CO

Que dit encore la NCR ? NCR, p. 30 et suivantes.

Les indications relatives à des infractions à la loi ne relevant pas de l'objet de l'audit, liées à l'inaction du conseil d'administration en cas de perte de la moitié du capital (art. 725a CO) ou de surendettement (art. 725b CO), doivent dans tous les cas être mentionnées dans le rapport d'audit.

- Encore une nouvelle terminologie : « hors de l'objet de l'audit »
- Cela ne devrait pas poser de problème, cela semble en quelque sorte approprié, mais l'apparition constante de nouveaux termes dans le domaine juridique n'est pas judicieuse (incertitude)

Nous traitons séparément les exemples concrets de la NCR et du MSA relatifs aux art. 725a et b CO dans le WS II / cas 1 :

Obligation de signaler toute violation des articles 725a / 725b CO, y compris la violation des conventions de postposition au sens de l'article 725b alinéa 4 CO

contrôle restreint – éléments issus de l'enquête

Que dit encore le NCR ? NCR, p. 30 et suivantes.

Les mentions d'infractions à la loi [...] doivent être indiquées, le cas échéant, lorsqu'elles sont significatives, qu'elles présentent un lien direct avec les comptes annuels et qu'elles ont été constatées à la suite des procédures d'audit mises en œuvre (par exemple, lors des entretiens).

- L'entretien vient s'ajouter à cela (en ce qui concerne le lien direct avec les comptes annuels)
- L'« interrogatoire » peut donner lieu à toutes sortes d'informations
- Le terme « entretien » désigne sans doute toutes les informations reçues de la société, quel que soit le canal (y compris par e-mail ou oralement)
 - art. 727 CO (révision erronée due au franchissement des seuils), art. 963a CO (absence de comptes consolidés), art. 678 CO, etc.
- Selon l'informateur, une clarification approfondie s'impose (conseil d'administration, direction, collaborateurs)

Étendue de l'obligation d'information

Un rapport d'audit rédigé selon la formulation standard signifie-t-il que toutes les lois ont été respectées ? En d'autres termes,
un audit des comptes = un contrôle de conformité à la loi ?

Les articles de loi stipulent :

-  ...lors de la réalisation de leur audit...
-  ...lors de l'exécution de leur mandat...

Non ! L'audit des comptes annuels **ne signifie pas** que le client audité a respecté toutes les lois MSA Contrôle Ordinaire p. 110 n° 23

-  L'organe de révision ne signale que des infractions ponctuelles («aléatoires») à la loi !

Types d'audits déclenchant l'obligation d'information

➡ *Lors de son contrôle, l'organe de révision constate des infractions...*

S'agit-il uniquement de l'audit annuel ? Que se passe-t-il en cas de découverte d'une infraction à la loi par

- des doubles mandats
- des renseignements fournis par téléphone par le conseil d'administration, le directeur financier, etc.
- Mission de conseil de l'organe de révision – fiscalité, conseil juridique
- Audits spéciaux réalisés par l'organe de révision

➡ La manière dont l'infraction à la loi est découverte n'a aucune importance

Obligation de signalement en cas d'audit spécial réalisé par un organisme autre que l'organe de révision ? Voir plus loin

Quelles lois sont concernées par l'obligation d'information ?

- Droit comptable ? CO ? CC ? CP ? Toutes les lois suisses ? Les lois étrangères ?

Exemple illustrant cette question :

Le réviseur est sur place chez le client C pour l'audit, un jour avant la date prévue :

- R feuillette au hasard le livre de caisse ; les montants inscrits comportent au maximum trois chiffres
- Un versement en espèces à 5 chiffres attire particulièrement son attention
- 30 000 CHF en espèces versés à l'employé E d'un fournisseur allemand F
- Motif : livraison de machines surfacturées – E vient récupérer la différence
- La déclaration en douane était basée sur un prix (réel) inférieur de la machine
- La TVA était calculée sur la base de la surfacturation
- E était un bon client de longue date de C – E part à la retraite
- Il a «demandé» à C une «prime de départ à la retraite»

Qu'en pensez-vous ? Obligation de signalement ? Quelles lois ?

Quelles lois sont concernées par l'obligation de signalement ?

Ces remarques concernent toutes les lois suisses, mais pas les lois étrangères

Quels délits ont donc été commis dans ce cas ?

- Corruption ?
- La loi sur les douanes ?
- Loi sur le blanchiment d'argent (LBA) ?
- Loi sur la TVA ?
- Fausse déclaration comptable ? D'autres infractions ?

Un exemple parfait de cette obligation atypique ! Cela n'a rien à voir avec un audit !

R a besoin de spécialistes en droit pénal ! Des investigations approfondies s'imposent !

Est-ce que C va payer tout ça ?! Vous devez pour ainsi dire mettre C au pilori ?

À votre avis, qu'a (probablement) fait R dans la pratique ?

Des pouvoirs judiciaires pour l'organe de révision ?

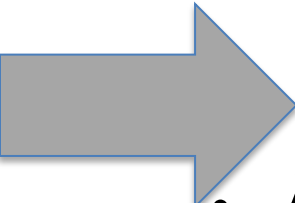
- Qui a généralement le droit de constater une infraction à la loi ?

 SEULES les autorités judiciaires (les juges) en ont la compétence !

- Mais le législateur exige clairement que l'organe de révision fournisse de telles indications ?
- Or, l'organe de révision ne dispose sans aucun doute pas de pouvoirs judiciaires. L'organe de révision n'a donc certainement pas le droit de constater de manière définitive une infraction à la loi
- Il n'existe par exemple aucun « recours » que le client audité pourrait former contre une remarque figurant dans le rapport d'audit auprès de l'« instance d'audit » supérieure

Que peut donc signifier cette obligation ?

Soupçon fondé d'infraction



L'obligation ne peut prendre la forme que du signalement d'un soupçon

- À partir de quand le soupçon est-il fondé ? En d'autres termes, dans quelle mesure devez-vous être « certain » qu'il s'agit d'une infraction à la loi ?
- Les suppositions, les hypothèses et les vagues indices ne suffisent pas
- Le client audité a le droit d'exiger que l'organe de révision ne diffuse pas de rumeurs dans le seul but, par exemple, de se couvrir



Le soupçon doit donc être fondé, mais qu'est-ce que cela signifie ?

Quand un soupçon est-il fondé ?

L'organe de révision doit clarifier les faits et rassembler les pièces justificatives jusqu'à ce qu'il soit en mesure d'évaluer de manière suffisante ce qui a été fait

Vérification des faits

Il doit ensuite être en mesure de justifier de manière plausible en quoi ces faits pourraient enfreindre certaines lois. Il peut, le cas échéant, avoir besoin d'une assistance juridique

Application de la loi

Il en résulte un soupçon plus concret, c'est-à-dire un plus haut degré de soupçon. À partir de quand le soupçon est-il suffisamment fort / fondé pour justifier un signalement ?

Quand un soupçon est-il fondé ?

Faute de documentation, cela n'est pas facile à déterminer. En droit pénal, il existe différents degrés de gravité pour le procureur

- Soupçon initial force probante faible
- Soupçon suffisant force probante moyenne à élevée
- Soupçon pressant force probante très élevée

Pour un juge, les exigences sont encore plus élevées, car il ne peut prononcer un verdict de culpabilité même en cas de soupçon pressant

Au-delà du simple soupçon, il doit être personnellement convaincu que l'infraction a été commise ; il ne doit plus subsister aucun doute sérieux

Quel niveau de soupçon doit être atteint pour que l'obligation de signalement s'applique ?

Quand un soupçon est-il fondé ?

L'organe de révision ne dispose pas des moyens d'enquête dont dispose un procureur

Il exige des pièces justificatives de la part du client audité et peut l'interroger, mais il ne peut ni se renseigner auprès de tiers ni exiger la remise de documents externes

Pour que l'obligation de signalement s'applique, il faut, à mon avis, atteindre un niveau élevé de preuve, mais qu'est-ce que cela signifie exactement ?

- La probabilité que l'infraction ait été commise doit clairement dépasser les deux tiers
- Les indices doivent être très concrets
- Le stade de la simple présomption est clairement dépassé

Il n'est pas nécessaire d'atteindre le stade du soupçon grave, voire de la certitude

Conseils pratiques – Formulation de la remarque

Vous voyez, en théorie, ce n'est pas facile à exprimer avec des mots

Dans certains cas, la décision peut être très simple (par exemple, en raison de l'expérience, des usages du secteur, etc.), mais elle peut aussi s'avérer très difficile, notamment en cas d'infractions rares à la loi (voir l'exemple précédent)

En cas de doute, l'organe de révision fera le signalement par mesure de sécurité

Si le client entrave activement les vérifications, cela constitue plutôt un indice qu'il convient de signaler le cas (nous y reviendrons plus tard)

Vous comprenez désormais clairement pourquoi, à mon avis, un texte de signalement doit toujours être formulé au conditionnel : « ...*pourrait*... » (mais l'indicatif est probablement possible d'un point de vue purement pratique)

Date de la notification – cas de figure standard

- La loi et les principes déontologiques ne précisent rien quant au moment
- Le MSA mentionne le rapport complet adressé au conseil d'administration et part du principe que la remarque est faite à l'assemblée générale dans le rapport d'audit (MSA p. 350, n° 513 et suivants / MSA Contrôle Ordinaire p. 523, n° 1733 et suivants).
- Cela ne peut donc désigner qu'indirectement le « cas normal » de la découverte lors de l'audit annuel, c'est-à-dire avant la remise du rapport
- Ce cas normal est certes le plus fréquent, mais il est loin d'être le seul et ne répond pas à des questions importantes. Que se passe-t-il en cas de
 - retard dans la remise du rapport ?
 - un report de l'assemblée générale ?
 - en cas d'incertitude quant à la réception de la notification par le destinataire ?
 - L'assemblée générale est-elle déjà passée ?

Moment de la notification – cas problématiques

Que se passe-t-il si le rapport d'audit est retardé ?

- Si l'audit débute au premier ou au deuxième trimestre, mais que le rapport d'audit n'est rendu qu'au troisième ou au quatrième trimestre, voire plus tard



L'anomalie détectée au premier trimestre peut-elle être signalée 6 à 12 mois plus tard ?

Que se passe-t-il si l'assemblée générale est reportée ?

- L'anomalie détectée au premier trimestre est, par exemple, déjà mentionnée dans le rapport d'audit au premier trimestre. L'assemblée générale a lieu plusieurs mois, voire jusqu'à un an plus tard. L'organe de révision peut-il simplement attendre ?
- Il arrive parfois que l'organe de révision ne constate que l'année suivante que l'assemblée générale s'est tenue très tard, voire qu'elle n'a pas encore eu lieu



L'obligation de signalement implique-t-elle également que cette information parvienne en temps utile à l'assemblée générale ?

Date de la notification – cas problématiques

La question qui se pose donc est de savoir si l'obligation d'information englobe également la notification en temps utile au destinataire de l'information

Même si, à ma connaissance, ce sujet n'apparaît nulle part dans la littérature, il me semble évident que la notification en temps utile fait partie intégrante de cette obligation

➡ Cela entraîne des tâches de surveillance supplémentaires, pour lesquelles le temps est un facteur critique !

- Si le rapport d'audit prend du retard, devez-vous éventuellement envoyer au préalable un courrier recommandé à la société ?
- Si l'assemblée générale risquait d'être reportée, devez-vous veiller à ce qu'elle se tienne en temps utile ?
- Devrez-vous éventuellement convoquer vous-même l'assemblée générale ?

Cela non plus n'est abordé nulle part dans la littérature, mais selon l'importance de la notification, il faut répondre « oui » à toutes ces questions

Date de la notification – cas problématiques

Que se passe-t-il si vous recevez l'information relative à l'infraction à la loi à un moment donné de l'année, alors qu'aucun contrôle n'est en cours ?

- Le conseil d'administration vous en informe, par exemple par téléphone ou par e-mail ? Ou bien vous recevez une lettre d'un actionnaire ? Un partenaire contractuel de la société signale une opération avec soi-même ? Pouvez-vous reporter l'affaire jusqu'à la prochaine révision annuelle ?

La loi exigeait et exige toujours ce qui suit (NCR p. 11) :

lorsqu'il effectue son audit, l'organe de révision constate des infractions...

- On pourrait éventuellement interpréter le texte de loi de telle sorte que l'obligation se limite aux infractions découvertes lors de la révision annuelle
- Dans ce cas, toutes les notifications intervenant en dehors de la période de l'audit seraient sans importance !

Date de la notification – Cas problématiques

- Mais ce n'est pas le cas : l'organe de révision
 - est en position de contrôle ou de protection 365 jours par an, 24 heures sur 24
 - ne peut pas activer ou désactiver ses obligations de protection en fonction de la durée de l'audit annuel (celui-ci pouvant durer une semaine ou un an, etc.)
 - et s'est vu imposer depuis longtemps, par la pratique, une fonction de protection maximale
- Comme je l'ai dit, des questions importantes ne figurent tout simplement pas dans le MSA. Voici pour vous un exemple typique illustrant comment le MSA « trébuche » parfois sur le problème, mais sans aller plus loin : MSA Contrôle Ordinaire p. 44, n° 172

Sous le titre « Réélection de l'organe de révision »

... il convient de bien réfléchir avant d'accepter la réélection. Il faut noter à cet égard que les obligations légales d'avis (art. 728c et 729c CO) nées avant l'expiration du mandat doivent encore être remplies.

C'est exactement notre question ! Le MSA compte 57 auteurs ! Trop de cuisiniers...

Moment de la notification – lien avec le rapport de révision

Nous devons en conclure que :

➡ L'obligation d'information et la remise du rapport d'audit ne sont pas nécessairement liées, même si elles interviennent souvent à peu de temps d'intervalle !

Le moment dépend plutôt de l'importance de la remarque, c'est-à-dire:

- les informations importantes

➡ La notification doit être effectuée au plus vite ! Dans les cas très urgents, immédiatement, par exemple par téléphone (la notification écrite suivra)

Il peut s'agir du rapport d'audit s'il est de toute façon en cours de remise ; sinon, il faut trouver une autre forme de communication

- Signalements moins importants

➡ La notification peut être effectuée ultérieurement
Elle peut par exemple être reportée au prochain rapport de révision

Critères de gravité d'une violation de la loi

Cela soulève la question des critères de gravité. À partir de quand une infraction à la loi est-elle considérée comme grave ? Il existe différents critères à cet égard :

Risque de récidive

- Une intervention rapide peut-elle empêcher une récidive ?
- L'« auteur » n'a par exemple pas agi intentionnellement
- Par exemple : remboursement partiel d'une postposition, prêt à un actionnaire

Possibilité de remédier à la situation

- Une notification rapide peut-elle permettre de remédier à la violation, alors qu'une notification tardive ne le permet plus ?
- Par exemple : dividende illégal qui n'est pas encore exigible
- Approbation du contrat en cas d'opérations avec soi-même

Critères d'importance d'une infraction à la loi

Risque de conflit

- Cette information est-elle susceptible de déclencher des conflits au sein de la société ? Autrement dit, les actionnaires (minoritaires) interviendraient-ils immédiatement s'ils en avaient connaissance ?
- Par exemple, si le conseil d'administration s'octroie des avantages ou si certains actionnaires en bénéficient

Ampleur quantitative

- Si des montants importants sont en jeu, que ce soit en valeur absolue ou par rapport au bilan, il est important de signaler la situation sans délai
- Cela vaut en particulier lorsque la transaction est d'une importance vitale

Ces critères permettent d'évaluer l'importance du cas problématique et, si celui-ci est significatif, la notification doit être effectuée dans les plus brefs délais

Qui est protégé par l'obligation de signalement ?

Posons-nous d'abord la question suivante :

Qui est protégé par la révision des comptes annuels ?

- L'organe de révision atteste de l'exactitude des comptes annuels et protège ainsi le patrimoine de la société contre des déclarations exagérées concernant les résultats et la situation patrimoniale
- La société elle-même est donc également protégée
- Il protège ainsi tous les actionnaires ainsi que les créanciers (décisions de crédit, salariés)
- Il protège également indirectement le public (marché des capitaux, fiscalité, etc.)
- Le conseil d'administration n'est pas en soi un objet de protection mais plutôt un organe soumis à un contrôle
- Mais le conseil d'administration idéal est une fiction juridique ; c'est pourquoi, dans les faits, le conseil d'administration est lui aussi protégé (surtout dans le secteur des PME), car il manque souvent de compétences, notamment dans le domaine financier

Ces mêmes acteurs sont-ils protégés par l'obligation d'information ?

Qui est protégé par l'obligation d'information ?

S'agit-il des mêmes acteurs ?

- Oui, ce sont les mêmes acteurs qui sont protégés, mais...

Il convient de nuancer et de préciser :

- le patrimoine social est moins au centre des préoccupations ; les comptes sont généralement corrects même si des lois ont été enfreintes (une transaction entre soi peut être conforme au marché; art. 680 CO la solvabilité de l'actionnaire est bonne)
- L'actionnaire minoritaire est protégé contre l'actionnaire majoritaire lorsque le conseil d'administration favorise, par exemple, ce dernier
- Le conseil d'administration est protégé contre la direction et les autres décideurs indépendants de la société
- Les membres externes du conseil d'administration sont protégés vis-à-vis du président ou du délégué



Le devoir d'information couvre un cercle de protection légèrement différent

Forme de la notification

Exigences légales jusqu'en 2008

elle en informe «par écrit» le conseil d'administration et, dans les cas importants, l'assemblée générale

- La loi exige une notification «par écrit» au conseil d'administration
- La forme n'est pas mentionnée en ce qui concerne l'assemblée générale
- Il s'agit certainement du rapport d'audit
- Peut-être la communication orale consignée dans le procès-verbal de l'AG ?!

Exigences légales actuelles (contrôle ordinaire)

... elle en informe donc le conseil d'administration par écrit. Elle en informe également l'assemblée générale...

- Il n'y a pas eu de changement de fond à cet égard
- La loi exige une notification « par écrit » au conseil d'administration et une « information » de l'assemblée générale
- Dans le cas de l'assemblée générale, la forme n'est à nouveau pas mentionnée, mais il s'agit certainement là encore du rapport de révision ; le terme « informe » est toutefois formulé de manière ouverte, et la forme écrite ne semble pas obligatoire

Forme de la notification

Que dit le MSA ? Pratiquement rien ! La NCR ? Rien

- Le MSA mentionne le rapport détaillé concernant la notification écrite au conseil d'administration et part du principe que la mention est faite à l'assemblée générale dans le rapport d'audit (MSA p. 350 n° 513 et suivantes / MSA Contrôle Ordinaire p. 110 n° 23, p. 523 n° 1733 et suivantes).
- La forme écrite est donc obligatoire pour le conseil d'administration !

Que signifie « notification écrite au conseil d'administration » ?

- Lettre recommandée ? Lettre ? E-mail ? Procès-verbal de la réunion de fin d'audit ? Rapport complet au sens de l'art. 728b, al. 1, CO en cas de contrôle ordinaire ?



Je pars du principe que toutes les formes sont autorisées

Forme de la mention

Qu'entend-on par « information de l'assemblée générale » ?

- En règle générale, comme je l'ai dit, il s'agit du rapport d'audit
- Une lettre adressée à l'assemblée générale devrait être possible (destinataire : l'assemblée générale, remise par le conseil d'administration ?) ou une déclaration orale consignée au procès-verbal
- Ou existe-t-il un « droit coutumier » – les remarques doivent-elles figurer dans le rapport?
- La question semble théorique, mais il existe des cas concrets, par exemple :

OR constate une éventuelle violation de la loi. Le CA est fermement convaincu que non et produit un avis juridique. OR maintient son point de vue. Finalement, le CA accepte que la remarque soit consignée, mais pas dans le rapport de révision ! Il exige que l'organe de révision fasse part de cette remarque oralement lors de l'assemblée générale, pour être consignée au procès-verbal (le rapport de révision est parfois transmis à la banque, à l'administration fiscale, à l'acheteur, etc.)

Est-ce possible ? L'organe de révision a-t-il le « choix » ?

Le conseil d'administration en tant que destinataire de l'information – s'assurer de la réception

L'organe de révision doit s'assurer de la réception de la notification

- Si le destinataire est le conseil d'administration, c'est encore relativement simple
- Lettre recommandée par la poste (adresse de la société, à l'attention du président)
- Remettre la lettre, le PV, le rapport détaillé, accompagnés d'un A/R à la personne concernée
- Envoyer un e-mail aux personnes concernées (il peut y en avoir plusieurs, notamment si une pratique est en place), exiger un A/R

Cela peut paraître banal, mais cela peut soudainement devenir critique en cas de signalements ! Exemple pratique:

Conflit entre plusieurs membres du conseil d'administration : le président du conseil d'administration perçoit des primes excessives, ce qui intéresse surtout les administrateurs indépendants, et l'organe de révision sait que le président ne transmet pas en interne les informations compromettantes ! **Que faire?**

L'assemblée générale est le destinataire de la notification

– s'assurer de sa réception

À l'approche de l'assemblée générale, la remarque figure dans le rapport d'audit

- Comment l'OR s'assure-t-il que ce rapport parvienne rapidement à l'assemblée générale ?
- S'il participe à l'AG, cela ne pose aucun problème
- Mais si aucune participation n'est prévue ?

Peut-il attendre le prochain contrôle dans un an ?

- Selon l'urgence, cela peut être possible ; par exemple, s'il s'agit simplement d'une répétition de la remarque de l'année précédente ou s'il n'y a pas de risque de récurrence, etc.

Que faire s'il n'est pas possible d'attendre ?

- Demander la transmission du procès-verbal de l'AG et surveiller de près le calendrier
- Si le procès-verbal n'est pas fourni ou si l'assemblée générale est reportée ?

L'assemblée générale comme destinataire de la notification – garantir la réception

Convocation de l'assemblée générale par l'organe de révision ? Art. 699, al. 1, CO

- C'est très difficile et fastidieux, surtout si le conseil d'administration fait obstruction
- L'organe de révision ne dispose généralement pas du registre des actionnaires (ni des adresses e-mail)
- Qui préside cette AG ?
- Qui définit l'ordre du jour ?
- Que se passe-t-il si le conseil d'administration se présente également et revendique la présidence ?
- Que se passe-t-il si personne ne se présente ? Authentification notariale ?

Une lettre adressée à tous les actionnaires comme alternative ?

- Même problème avec les adresses
- L'information de tous les actionnaires équivaut-elle à l'information de l'assemblée générale ?

L'assemblée générale comme destinataire de la notification – s'assurer de sa réception

- S'il n'y a pas d'assemblée générale prévue prochainement, cette remarque ne peut pas être intégrée dans le rapport de gestion, à moins d'attendre le prochain contrôle
- Selon l'urgence, cela peut être possible, voir ci-dessus

Mais si la remarque est urgente, comment l'organe de révision s'assure-t-il qu'elle parvienne rapidement à l'assemblée générale ?

- Convocation de l'assemblée générale par l'organe de révision ? Art. 699, al. 1, CO
- Une lettre adressée à tous les actionnaires comme alternative ?
- Problématique qui vient d'être abordée
- Lettre adressée à la société ou au président du conseil d'administration, mais à l'attention de l'assemblée générale ? Peut-on déléguer cette tâche au conseil d'administration ?
- D'un point de vue juridique, cela n'est sans doute pas possible, mais c'est parfois le dernier recours par exemple en cas de révocation soudaine (voir à ce sujet le WS III/cas 3)

Date et forme de la notification

Formes	Dans tous les cas au conseil d'administration	Dans les cas importants à l'Assemblée générale
Oralement	Dans les cas urgents, au préalable	En cas d'urgence*, au procès-verbal
Par courrier	Dans les cas urgents et normaux	En cas d'urgence*, éventuellement en cas de détresse
Management letter Rapport détaillé	Dans le cadre de la révision annuelle	na
Rapport d'audit	na	Dans le cadre de la révision annuelle ou information à tous les actionnaires (très rare)

* Théoriquement, éventuellement avec convocation de l'assemblée générale par l'organe de révision

Les créanciers/tiers sont-ils les destinataires de cette notification ?

- Le créancier comme destinataire ? Est-ce que cela existe vraiment ?
- Non, l'organe de révision n'a pas d'obligation d'informer les créanciers, même si ceux-ci peuvent y être très intéressés
- Mais : l'organe de révision doit être conscient que ceux-ci sont souvent des destinataires « cachés » de ces informations
- Cela peut fortement déplaire au client audité (à tort ou à raison)
- Le client s'est par exemple engagé à transmettre le rapport d'audit (banque) ou le fait de son plein gré (administration fiscale, acheteur potentiel)
- Divulgarion non volontaire : consultation du dossier (art. 958e al. II CO) ou, en cas de faillite, tous les créanciers ont accès aux rapports d'audit
- L'information des créanciers peut toutefois revêtir une importance (indirecte) pour l'organe de révision, notamment lorsque la société est au bord de la faillite (les créanciers sont alors potentiellement lésés directement !)

Le créancier est-il le destinataire de cette notification ?

- Les remarques adressées au conseil d'administration sont pratiquement invisibles pour les tiers, car la correspondance entre le conseil d'administration et l'organe de révision n'est jamais demandée
- idem pour le procès-verbal de l'assemblée générale, qui penserait à cela ?

Mais le client peut avoir un intérêt très important (et légitime) à ce qu'une remarque ne figure pas dans le rapport d'audit (voir l'exemple ci-dessus)

- Comme vous l'avez vu, il existe une certaine marge de manœuvre à cet égard

D'autres « obligations d'information ou de déclaration » ? MSA Contrôle Ordinaire p. 196 n° 391, p. 305 n° 880, p. 509 n° 1658

- Art. 23 de la loi fédérale sur la garantie de crédit liée au Covid-19 : information de l'organisme de garantie en cas de violation de la loi (chaîne hiérarchique : conseil d'administration – assemblée générale – organisme de garantie)
- Art. 52c LPP Rapport de révision adressé à l'autorité de surveillance, dans lequel les violations de la loi sont également mentionnées.

Caractère significatif ou importance – texte de loi

Texte de loi :

En outre, elle informe l'assemblée générale des violations de la loi ou des statuts lorsque : 1. celles-ci sont graves ; ou 2. le conseil d'administration ne prend pas de mesures adéquates après un avertissement écrit de l'organe de révision.

Jusqu'en 2008, la terminologie était encore différente :

..., dans les cas importants, il convient également d'en informer l'assemblée générale.

Malheureusement, la loi elle-même utilise ces termes à la légère. Ce changement de formulation était inutile et ne fait qu'engendrer une nouvelle incertitude.

« Bien entendu », aucune justification n'est fournie pour cette modification.

Importance relative ou importance ?

Ce terme figurait déjà avant 2008 à l'art. 958c, al. 1, ch. 4, CO

Principes de la présentation régulière des comptes

1 Les principes suivants sont notamment déterminants pour la présentation des comptes

4. L'importance relative doit contenir l'essentiel.

Un juriste de Berne a préféré le terme « importance relative », car il figurait déjà dans la loi et fait partie de la terminologie établie pour les contrôles :

- Caractère essentiel
- Importance relative globale
- Matérialité de tolérance
- Seuil de caractère essentiel
- Seuils de matérialité spécifiques, etc.

Mais comptabilité = chiffres, mentions = violations de la loi (par ex. absence de comptes consolidés, etc.)

Caractère significatif / Importance Remarque

- Bien sûr, dans le cas d'un signalement, le montant en jeu peut être significatif ou non (< seuil de non-intervention)
- Dans ce cas, la mention peut éventuellement être omise (prêt à un actionnaire représentant 1 % du total du bilan, soit 1 000 CHF)
- Mais elle peut aussi être importante (nouveau prêt à un actionnaire, mais d'un montant de 100'000 cette fois-ci)
- Le risque de récurrence dans des domaines critiques peut rendre « importantes » des infractions à la loi d'un montant insignifiant

Nous devons toutefois répondre à la question suivante : quand une infraction à la loi est-elle significative, ou quand les mesures prises par le conseil d'administration ne sont-elles pas appropriées ?

Importance – 3 niveaux d'escalade

Il faut garder à l'esprit qu'il doit exister trois niveaux d'escalade concernant l'obligation de signalement ou la violation de la loi. Pourquoi ?

Conformément à la loi, les signalements d'infractions graves sont transmis à l'assemblée générale, les autres uniquement au conseil d'administration

Niveau de gravité de l'infraction

Mesure

Grave

Information au conseil d'administration et à l'assemblée générale

Modérée ?

Notification écrite au conseil d'administration

Non significative

Pas d'obligation de signalement

- Le terme « non significatif » semble bien correspondre au niveau le plus bas
- Mais le terme « modéré » est étrange. Que faisons-nous ?

Caractère significatif Importance 3 niveaux d'escalade

Je propose d'utiliser les deux terminologies

Grade de gravité

Essentiel / Important

Moins significatif / important

Non significatif/

Sans importance

Mesure

Information au conseil d'administration et à l'assemblée générale

Notification écrite au conseil d'administration

Pas d'obligation de signalement

Une autre terminologie possible est la suivante :

Insignifiant

Pas d'obligation de signalement

Significatif, mais pas

Important

Notification écrite au conseil d'administration

Significatif et important

Information au conseil d'administration

+ assemblée générale

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères aggravants suivants sont-ils présents ?

- Le vote à l'assemblée générale serait différent
 - Il y a des actionnaires minoritaires
 - Les actionnaires minoritaires sont directement concernés
 - L'«auteur » est l'un des membres du conseil d'administration ou le gérant
 - L'«auteur » détient moins de 100 % des parts sociales
 - Des montants importants sont en jeu
 - Des conséquences graves sont possibles
 - Violation répétée
 - Les créanciers sont directement touchés
-
- Si la réponse est « OUI » (une ou plusieurs fois), l'importance de la circonstance aggravante doit être évaluée au cas par cas

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères atténuants suivants sont-ils réunis ?

- La correction a déjà eu lieu
 - L'«auteur » est l'unique membre du conseil d'administration ou un employé
 - Les montants sont modestes
 - L'administrateur unique est également actionnaire à 100 %
 - Il s'agit d'une infraction ponctuelle / commise pour la première fois
 - Les créanciers ne sont pas directement concernés
-
- Si la réponse est (une ou plusieurs fois) « OUI », il convient d'évaluer au cas par cas si des critères atténuants peuvent être pris en compte

Autres thèmes relatifs à la théorie / aux principes fondamentaux des avis obligatoires

Nous avons ainsi exposé les principes théoriques de l'obligation d'information

Nous allons maintenant aborder d'autres informations fondamentales importantes

- Questions importantes de délimitation concernant l'obligation d'information
- Analyse et commentaire des exemples figurant dans la NCR concernant les avis ayant un « lien direct avec les comptes annuels »
- Analyse des exemples figurant dans le MSA concernant les avis
- les mentions de violations des statuts pour les deux types de révision
- contrôle ordinaire – violations du règlement d'organisation
- contrôle ordinaire – le conseil d'administration n'a pas pris de mesures appropriées

Autres contrôles visant à détecter d'éventuelles violations de la loi et des statuts

Attention ! À ne pas confondre avec l'obligation d'information dont il est question ici !

- Le respect des lois et des statuts relève également de la responsabilité de l'organe de révision dans d'autres domaines que l'obligation d'information évoquée ici, par exemple en ce qui concerne les comptes annuels ou les dividendes

Cela vaut aussi bien pour le contrôle ordinaire que pour le contrôle restreint

contrôle ordinaire, art. 728a, al. 1, ch. 1 et 2, CO

L'organe de révision vérifie :

- 1. si les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés sont conformes aux dispositions légales, aux statuts et au cadre de référence choisi ;*
- 2. si la proposition du conseil d'administration à l'assemblée générale concernant l'emploi du bénéfice est conforme aux dispositions légales et aux statuts ;*

Autres contrôles visant à détecter des violations de la loi et des statuts

Et pour le contrôle restreint

contrôle restreint, art. 729a, al. 1, ch. 1 et 2

1 L'organe de révision vérifie s'il existe des faits dont il résulte :

- 1. que les comptes annuels ne sont pas conformes aux dispositions légales et aux statuts ;*
- 2. que la proposition du conseil d'administration à l'assemblée générale concernant l'emploi du bénéfice n'est pas conforme aux dispositions légales et aux statuts*

- Il s'agit certes toujours de détecter des violations de la loi et des statuts
- mais différents domaines de compétence de l'organe de révision sont concernés et les conséquences varient

Autres contrôles visant à détecter des violations de la loi et des statuts

- La vérification des comptes annuels ou du dividende relève des missions principales de l'organe de révision
- Ce sont là les missions typiques de l'organe de révision à l'échelle mondiale
- L'obligation d'information dont il est question ici concerne une mission accessoire qui, à ma connaissance, n'existe sous cette forme qu'en Suisse

Les conséquences sont également différentes

- En cas de comptes annuels contraires à la loi ou aux statuts, des réserves sont formulées dans le rapport d'audit
- En cas de dividendes contraires à la loi ou aux statuts, la proposition du conseil d'administration est rejetée et le dividende ne peut être versé (ou, dans la pratique, le conseil d'administration adaptera sa proposition au préalable)

Vous verrez plus loin que même la NCR et le MSA confondent ces deux notions !

Contrôle restreint – divers exemples de référence directe aux comptes annuels

Les exemples de mentions figurant ci-après dans la NCR s'appliquent bien entendu également au contrôle ordinaire

Les exemples suivants concernant le «lien direct avec les comptes annuels» sont mentionnés dans la NCR au titre de l'obligation de signalement : NCR p. 31

- Acquisition d'actions propres en l'absence de réserves libres, art. 659 CO
- Dépassement de la limite de 10 %, voire de 20 % de l'art. 659 CO
- Prestations illégales ou injustifiées en faveur d'actionnaires, de membres du conseil d'administration ou de personnes proches, art. 678 CO
- Octroi illicite d'un prêt à un actionnaire ou remboursement non autorisé du capital-actions ; art. 680 CO

contrôle restreint – CO 699 et LBA : lien direct avec les comptes annuels ?

Non-respect du délai légal de convocation à l'assemblée générale, art. 699 CO, NCR p. 31

Commentaire :

- Premièrement, aucun lien direct avec les comptes annuels n'apparaît
- Deuxièmement, cette « remarque » devrait être supprimée
- Il s'agit d'un ajout, car ce délai n'est pas imposé par la loi, mais constitue une simple règle d'ordre (l'ASR l'impose toutefois même à l'OR !)

Violation de la loi sur le blanchiment d'argent MSA, p. 350, n° 516

Commentaire :

- Cette « remarque » est également nouvelle
- Aucun lien direct avec les comptes annuels n'est apparent
- Pour le contrôle restreint, cela va trop loin ; il n'est pas judicieux d'étendre sans cesse l'obligation d'information dans le cadre du contrôle restreint

contrôle restreint – CO 660/717 : lien direct avec les comptes annuels ?

Inégalité de traitement constatée entre les actionnaires lors de la répartition du bénéfice au bilan et du produit de la liquidation (art. 660 CO)

Le dividende demandé, bien que conforme en principe à la loi et aux statuts, entraîne un retrait considérable de liquidités (violation du devoir de diligence) art. 717 CO

NCR p. 31

Part aux bénéfices et au produit de la liquidation, art. 660

1 Chaque actionnaire a droit à une part proportionnelle du bénéfice au bilan, dans la mesure où celui-ci est destiné, en vertu de la loi ou des statuts, à être réparti entre les actionnaires.

2 En cas de dissolution de la société, l'actionnaire a droit à une part proportionnelle au résultat de la liquidation, sauf disposition contraire des statuts concernant l'affectation du patrimoine de la société dissoute.

Commentaire :

- Ces deux exemples sont étranges, voire incompréhensibles

contrôle restreint – art. 660/717 CO : lien direct avec les comptes annuels ?

- La réinterprétation de l'article 717 du CO, en particulier, est incompréhensible à plusieurs égards
- Premièrement, l'organe de révision suspend le versement des dividendes en cas de problèmes de liquidités et d'inégalités dès l'examen du dividende, car celui-ci est illégal et n'est en aucun cas « conforme à la loi et aux statuts »
- Il n'y a jamais la moindre mention de cela
- Deuxièmement, l'art. 717 al. 1 CO ne relève pas du champ d'examen de l'organe de révision (voir ci-après)
- En cas de répartition du résultat de liquidation, il n'intervient généralement pas non plus
- Au cours de la phase de liquidation, il est rare qu'un contrôle légal soit effectué (seuls les bilans intermédiaires de liquidation sont soumis au contrôle)
- Aucun lien direct avec les comptes annuels n'est perceptible dans les deux cas

contrôle restreint – art. 717 CO Gestion

Art. 717 CO IV. Devoir de diligence et de fidélité 1. En général

1 Les membres du conseil d'administration, de même que les tiers qui s'occupent de la gestion, exercent leurs attributions avec toute la diligence nécessaire et veillent fidèlement aux intérêts de la société.

2 Ils doivent traiter de la même manière les actionnaires qui se trouvent dans la même situation.

- L'alinéa 1 traite des obligations du conseil d'administration en matière de gestion
- L'organe de révision ne peut toutefois pas se prononcer sur la gestion de l'entreprise ; en d'autres termes, même une décision « erronée » du conseil d'administration ne fait jamais l'objet d'une remarque

contrôle ordinaire, art. 728a / contrôle restreint, art. 729a CO (identiques) :

attributions de l'organe de révision, objet et étendue du contrôle

3 La manière dont le conseil d'administration dirige la société n'est pas soumise au contrôle de l'organe de révision.

contrôle restreint – art. 958/960s. CO : lien direct avec les comptes annuels ?

Non-respect de l'obligation légale de présentation du rapport de gestion (art. 958, al. 3, CO) ou des comptes intermédiaires pour approbation par l'organe compétent (art. 960f, al. 3, CO) NCR p. 31

Commentaire :

- Cette « remarque » est nouvelle et, à l'instar de l'art. 699, al. 2, CO, elle n'est pas obligatoire en vertu de la loi ; il suffit d'ajouter une mention
- Si la signature n'est pas apposée, il ne s'agit pas d'une remarque, mais d'une réserve (limitation de l'étendue de l'audit) NCR p. 102 / MSA Contrôle Ordinaire p. 432
- Contradictions dans le même ouvrage !
- Aucun lien direct avec les comptes annuels n'est apparent
- Cette remarque manque également de clarté. Il n'y a pas de délai de présentation, car l'art. 960 CO ne régit que de manière générale la nouvelle forme des comptes intermédiaires
- Si la signature n'est pas apposée, il ne s'agit là non plus pas d'une remarque, mais d'une réserve, voir ci-dessus

contrôle ordinaire – obligation de signalement selon le MSA

« Les infractions à la loi, aux statuts, au règlement d'organisation ou à d'autres règlements (par exemple, les règlements de placement des institutions de prévoyance) doivent être signalées aux responsables de la surveillance. Des dispositions légales spéciales peuvent exiger que l'OR signale en outre les infractions aux autorités de surveillance (par exemple dans le cas des institutions de prévoyance) » MSA Contrôle Ordinaire p. 509 N 1657

- Les infractions aux règlements de placement ne doivent pas être signalées en vertu de la loi !
- De telles extensions constituent une charge supplémentaire inutile pour l'OR
- Les extensions de l'obligation de signalement, déjà délicate en soi, n'ont pas de sens
- La « *notification au responsable de la surveillance* » est une nouvelle terminologie qui ne fait que semer la confusion
- Art. 52c LPP : rapport de révision adressé à l'autorité de surveillance, dans lequel les violations de la loi sont également mentionnées MSA Contrôle Ordinaire p. 196 n° 391, p. 305 n° 880

Contrôle ordinaire – obligation d'information selon le MSA

Si l'assemblée de l'organe suprême n'est pas tenue dans les six mois suivant la clôture de l'exercice, par exemple l'assemblée générale (art. 699, al. 2, CO)

MSA Contrôle ordinaire p. 496 s., note 1658

Commentaire (voir également ci-dessus, à la rubrique « contrôle restreint », NCR p. 31) :

- Cette « remarque » devrait être supprimée
- Il s'agit d'un ajout, car le délai n'est pas imposé par la loi, mais constitue une simple règle d'ordre (l'ASR impose toutefois même à l'OR ! de respecter ce délai)

contrôle ordinaire – obligation d'information selon le MSA

Le rapport de gestion n'a pas été établi dans les six mois suivant la clôture de l'exercice et soumis à l'organe compétent ou aux personnes compétentes pour approbation (art. 958, al. 3, CO)

MSA Contrôle Ordinaire p. 496 s., note 1658

Commentaire, voir également en cas de contrôle restreint : NCR p. 31

- Voici à nouveau un exemple pour le devoir de diligence
- La NCR mentionne également ce point, mais évoque en outre les comptes intermédiaires devant être approuvés par l'organe compétent (art. 960f, al. 3, CO)
- Pourquoi est-ce le cas pour le contrôle restreint, mais pas ici ?
- Cette « mention » est nouvelle et, à l'instar de l'art. 699, al. 2, CO, elle n'est pas obligatoire en vertu de la loi ; seul une note est nécessaire, pas de remarque
- Si la signature n'est pas apposée, il ne s'agit pas d'une remarque, mais d'une réserve (limitation de l'étendue de l'audit) MSA Contrôle Ordinaire p. 432, NCR p. 102
- Contradictions dans le même ouvrage ! Non seulement dans la NCR, mais aussi dans le MSA !

contrôle ordinaire – obligation de signalement selon le MSA

Établissement des comptes consolidés (art. 963 CO) MSA Contrôle Ordinaire p. 496
et suivantes, note 1658

Si les comptes consolidés sont nécessaires pour une appréciation fiable de la situation économique (art. 963a, al. 2, ch. 1, CO), il existe une limitation à l'étendue des travaux d'audit telle qu'au lieu d'un paragraphe, une opinion d'audit avec réserve doit être émise ou une impossibilité d'exprimer une opinion d'audit doit être déclarée.

Commentaire : l'exemple est peu clair ou imprécis

- Le texte en italique est certes correct : dans ces cas, il y a bien une réserve, mais justement pas de remarque
- La remarque est apportée lorsque les comptes consolidés sont économiquement inutiles et que le conseil d'administration enfreint ainsi uniquement la lettre, mais pas l'esprit de la loi
- On ne comprend pas pourquoi cet exemple n'est pas également mentionné dans le cadre du contrôle restreint, car l'obligation d'établir une consolidation peut également y être méconnue

Mentions relatives aux violations des statuts pour les deux types de révision

- Le MSA ne contient aucune mention spécifique à ce sujet (MSA Contrôle ordinaire, p. 496, n° 1657 et suivantes).
- La question n'est pas claire dans la NCR. Que dit la NCR à ce sujet :
Il n'y a obligation de signaler les violations des statuts que si celles-ci sont en rapport avec l'objet de l'audit. Il n'y a pas d'obligation de signaler les violations du règlement d'organisation. NCR, p. 31
- En ce qui concerne les statuts, on retrouve à nouveau la nouvelle terminologie :
« en lien avec l'objet de l'audit ». L'objet de l'audit désigne-t-il les comptes annuels ? Apparemment oui, voir simplement la page précédente, NCR p. 30 et suivantes.
Les mentions de violations de la loi ne relevant pas de l'objet de l'audit, liées à l'inaction du conseil d'administration en cas de perte de la moitié du capital (art. 725a CO) ou de surendettement (art. 725b CO), doivent dans tous les cas figurer dans le rapport d'audit.
- Il semble bien que l'objet de l'audit désigne effectivement les comptes annuels !

contrôle restreint – remarques relatives aux violations des statuts

- Faut-il donc traiter les violations des statuts différemment des violations de la loi ? Cela ne peut pas être le cas, car il est clairement indiqué plus haut, à la page 11, que les violations de la loi et des statuts sont traitées de la même manière (NCR p. 11)

Si des infractions à la loi ou aux statuts sont constatées dans le cadre d'un contrôle restreint et qu'il existe un lien direct avec les comptes annuels, il convient d'en faire mention dans le rapport de révision.

- Il s'agit sans doute d'une confusion avec la prise en compte, qui va de soi, de ces deux types d'infractions lors de la vérification des comptes annuels !? Art. 729a, al. 1, ch. 1, CO
- Il n'est donc pas clair, pour le moins, pourquoi les violations des statuts devraient être soumises à des obligations de mention différentes de celles relatives aux violations de la loi, ou pourquoi elles ne devraient pas être signalées contrairement aux violations de la loi ?

Indices de violation des statuts – Exemples

- Les violations des statuts doivent être signalées dans les deux types de révision
- Aucun manuel professionnel ne contient d'exemples de violation des statuts

Actifs privés dans les comptes annuels

- L'actionnaire unique a inscrit son yacht de luxe à l'actif de sa SA. Les réparations et l'entretien sont également pris en charge par la société. Le yacht n'a aucun rapport avec l'objet social. Cela constitue une violation de l'objet social tel que défini dans les statuts

Les montants figurant au poste X du bilan et au poste Y du compte de résultat représentent des actifs et des charges à caractère privé et pourraient donc constituer une violation de l'objet social statutaire.

Frais justifiés par l'activité de l'entreprise

- Les statuts prévoient un plafond pour le remboursement des frais du conseil d'administration et de la direction. Ce plafond a été dépassé

Les limites fixées pour le remboursement des frais du conseil d'administration ont été dépassées de CHF X. Il pourrait en résulter une violation de l'article Y des statuts

Indices de violations des statuts – Exemples

Liquidation de fait ou tacite

- L'organe de révision constate que la volonté de poursuivre l'activité de la société semble douteuse, voire totalement absente, car le conseil d'administration a l'intention (ou procède déjà) de céder l'ensemble de l'entreprise ou des parties importantes de celle-ci
- Concrètement, cela signifie qu'une liquidation volontaire est en cours sans que les conditions formelles soient respectées. Cela enfreint l'objet social statutaire axé sur la poursuite de l'activité

Sans décision formelle de liquidation, des parties essentielles de l'activité ont été cédées au cours de l'exercice sous revue et le conseil d'administration prévoit de liquider d'autres parties. Cela pourrait constituer une violation de l'objet social statutaire visant la poursuite de l'activité.

Indices de violations des statuts – Exemples

Composition du conseil d'administration ou de la direction

La haute direction ou la direction de la société n'est pas constituée conformément aux statuts.

Conformément à l'article X des statuts, le conseil d'administration se compose d'au moins [nombre] membres. Or, le conseil d'administration ne compte que [y] membres. Il pourrait donc y avoir violation de l'article X des statuts.

Contrat de vente avec des parties liées comportant une composante de donation

Le conseil d'administration a conclu, le [date], un contrat de vente portant sur la participation X avec des actionnaires liés. Le prix d'achat est nettement inférieur à la valeur de marché. Nous attirons l'attention sur le fait que les donations pourraient enfreindre le principe statutaire de la recherche du profit.

Ajout d'une remarque concernant la distribution dissimulée de bénéfices, art. 678, al. 1, CO, contraire à l'art. 717, al. 2 / art. 660, al. 1, CO (égalité de traitement des actionnaires) et absence de provision pour les conséquences de l'impôt anticipé

Contrôle ordinaire – infractions au règlement d'organisation

Les infractions au règlement d'organisation doivent être signalées !

Qu'est-ce que cela signifie ?

- Ici aussi, l'OR n'est tenu de signaler les infractions que si celles-ci sont constatées « *lors de la réalisation de son examen* »
- Mais il doit connaître le règlement d'organisation, c'est-à-dire l'avoir lu, sinon il ne peut pas identifier les infractions
- Si il doit le lire, il ne pourra pas faire l'impasse sur la connaissance des conditions légales prévues à l'article 716b du CO
- A-t-il été adopté correctement ?
- Est-il à jour ?
- Les manuels professionnels ne contiennent à ce sujet que des répétitions du texte de loi : MSA Contrôle Ordinaire p. 122 n° 97, p. 190 n° 388, p. 295 n° 880, p. 460 n° 1520, p. 496 n° 1657, p. 506 n° 1715, p. 509 n° 1733

Contrôle ordinaire – infractions au règlement d'organisation

Exemples : L'organe de révision constate que

le président du conseil d'administration dissimule des informations gênantes et enfreint l'obligation d'information prévue par le règlement d'organisation

Nous attirons l'attention sur le fait qu'au cours de l'exercice, le président du conseil d'administration n'a pas informé l'ensemble du conseil d'administration des procédures d'exécution en cours menées par la FINMA. Il pourrait s'agir d'une violation du règlement d'organisation et de l'art. 717 al. 1 CO.

le gérant outrepassa ses compétences financières

Nous signalons que, au cours de l'exercice 2020-2021, le gérant a autorisé des commandes de matériel dont le montant dépasse la limite de 25 000 CHF qui lui est attribuée. Cela pourrait constituer une violation du règlement d'organisation et de l'art. 717 al. 1 CO.

Contrôle ordinaire, art. 728c – absence de mesures appropriées

1 Si l'organe de révision constate des infractions à la loi, aux statuts ou au règlement d'organisation, il en informe par écrit le conseil d'administration.

2 Il informe en outre l'assemblée générale des infractions à la loi ou aux statuts lorsque : 1. celles-ci sont graves ; ou

2. le conseil d'administration ne prend pas de mesures appropriées à la suite de la notification écrite de l'organe de révision.

- La condition préalable est qu'une infraction à la loi ait été préalablement signalée par écrit au conseil d'administration
- Cette notification est transmise à l'AG, c'est-à-dire qu'elle devient substantielle ou importante du fait que le conseil d'administration n'a pas pris de mesures appropriées
- Il est important de noter que les informations relatives aux infractions transmises à l'assemblée générale ne doivent pas faire l'objet d'un contrôle supplémentaire de la part de l'organe de révision ; le législateur part apparemment du principe que l'assemblée générale vérifie elle-même si des mesures ont été prises

Contrôle ordinaire – absence de mesures appropriées

- Il est également intéressant de noter qu'il ne s'agit apparemment pas nécessairement d'une nouvelle infraction à la loi ; il suffit que le conseil d'administration réagisse de manière « inappropriée »
- Mais il s'agit là encore de décisions de gestion prises par le conseil d'administration, qui échappent par nature à la critique de l'organe de révision (art. 728a CO)
- C'est un exemple typique illustrant que l'organe de révision est de plus en plus poussé, sans y réfléchir, à endosser le rôle de « grand gendarme »
- Le libellé clair de la loi exige que les mesures prises par le conseil d'administration soient examinées quant à leur caractère approprié
- Qu'est-ce que cela signifie ?
- Les manuels professionnels ne font que reprendre le texte de la loi :
MSA Contrôle Ordinaire p. 27, p. 110 n° 23, p. 509 n° 1658, p. 523 n° 1734

Contrôle ordinaire – absence de mesures appropriées

Dans quel délai le conseil d'administration doit-il prendre des mesures ?

- L'organe de révision doit-il fixer un délai ? MSA Contrôle ordinaire p. 506 N 1715
- Peut-il attendre jusqu'à la prochaine révision annuelle ?
- Cela dépend de l'« importance » de l'infraction
- Comme la notification n'a été adressée qu'au conseil d'administration, nous savons que l'infraction n'était ni significative ni importante
- L'organe de révision doit donc faire preuve de retenue, en particulier si le conseil d'administration a pris des mesures
- Même si le conseil d'administration n'a pris aucune mesure, il convient de lui demander les raisons de cette inaction. Il se peut qu'aucune mesure n'ait été nécessaire
- En règle générale, l'organe de révision évaluera les mesures prises lors de la prochaine révision
- Il peut toutefois également être judicieux de fixer un délai

WS I / Cas 2 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types d'audit et les contrôles spéciaux

WS I : Principes fondamentaux et théorie des obligations d'information

Cas I/2 Période de répétition pour les deux types de révision / Durée de l'obligation d'information

Quand une seule notification d'une violation de la loi suffit-elle ? / Quand la notification doit-elle être réitérée l'année suivante et, le cas échéant, ultérieurement ?

Objectif pédagogique : discussion sur les questions relatives au comportement conforme à la loi dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne la durée des obligations d'avis

Théorie

Situation initiale : combien de fois faut-il répéter ces remarques ?

Exemples de mentions types – À quelle fréquence faut-il la répéter ?

- 659 Acquisition d'actions propres – sans réserves libres – > 10 %
- 660 Droit à une part des bénéfices et de la liquidation – Traitement préférentiel des actionnaires
- 678 Prestations en nature – Salaires sans contrepartie
- 680 Remboursement des apports
- 699 Convocation de l'assemblée générale – délai de 6 mois
- 725 I Absence de mesures d'assainissement / AG
- 725 II Absence de bilan intermédiaire / assainissement / rapport de réorganisation / dépôt
- 743 Tâches des liquidateurs – Versements anticipés
- 963 Non-établissement des comptes consolidés
- Analyse de l'égalité salariale au plus tard le 30 juin 2022

MSA/NCR/littérature/jurisprudence ne disent rien ! Que faisons-nous dans ce cas ?

Situation initiale: À quelle fréquence les rappels doivent-ils être répétés ?

- Voyons comment cette question se pose dans la pratique !
- En théorie, il n'y a que deux réponses possibles à cette question :

Variante 1 : mention unique

Une violation est signalée au moment où elle survient



Accent mis sur la date de l'accident / l'année de déclaration

Variante 2 : mention répétée

Une violation est signalée de manière répétée (à quelle fréquence ?)

- Jusqu'à ce que la violation soit guérie ?
- Jusqu'à ce que la violation soit prescrite ?
- Jusqu'à ce que des mesures appropriées aient été prises ?



Priorité à la guérison / au rétablissement de la situation légale

Exemple : art. 699 al. 2 CO

Cas	EA 1	Rem. 1re année	EA 2	Remarque EA 2	Faute répétée	Remarque : point fort Année de référence
1a	juillet	Oui	mai	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	Juillet	Oui	mai			
2a	juillet	Oui	juillet	Oui	Oui	G1 Oui / G2 Oui
2b	Juillet	Oui	juillet			

- Nous examinons quatre cas de figure : 1a et 1b, ainsi que 2a et 2b
- Au cours de l'exercice 1, la date limite du 30 juin n'a pas été respectée (juillet) ; la remarque est donc formulée dans tous les cas, conformément à la pratique
- Au cours de l'exercice 2, le délai du 30 juin a été respecté dans les cas 1a/1b (mai), mais pas dans les cas 2a/2b (juillet)
- Dans la pratique, on ne fait pas de remarque dans le cas 1a de l'exercice 2, car le délai a été respecté, mais on en fait une dans le cas 2a, car le client était à nouveau en retard, sans toutefois mentionner l'infraction de l'année précédente

C'est clair jusqu'ici ?!

Exemple : art. 699 al. 2 CO

Cas	EA 1	Rem. EA 1	EA 2	Remarque EA 2	Faute répétée	Remarque : point fort Année de référence
1a	juillet	Oui	mai	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	Juillet	Oui	mai	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non
2a	Juillet	Oui	Juillet	Oui	Oui	G1 Oui / G2 Oui
2b	Juillet	Oui	Juillet	Oui**	Oui	G1 Oui / G2 Oui

Cette pratique signifie toutefois clairement que l'accent est mis sur l'année de référence !

- * Mettre l'accent sur la guérison en 1b de l'exercice 2 reviendrait à mentionner la violation de l'année précédente, bien que le délai ait été respecté au cours de l'exercice 2
- ** En conséquence, cela signifierait, dans la rubrique 2b, qu'il faudrait mentionner à la fois la violation actuelle de l'exercice 2 et l'ancienne de l'exercice 1

Exemple : art. 699 al. 2 CO

Cas	EA 1	Rem. EA 1	EA 2	Remarque EA 2	Faute répétée	Rem. : point fort Année de référence
1a	juillet	Oui	mai	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	Juillet	Oui	mai	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non
2a	Juillet	Oui	Juillet	Oui	Oui	G1 Oui / G2 Oui
2b	Juillet	Oui	Juillet	Oui**	Oui	G1 Oui / G2 Oui

- Dans le cadre de la guérison, « se concentrer » signifie ici répéter « à l'infini », car la violation est incurable



Se concentrer uniquement sur l'année de référence serait considéré par tout le monde comme la bonne approche dans la pratique, et cela semble être la solution la plus sensée !

Mais examinons maintenant d'autres exemples

Exemple : art. 659 CO – Actions propres – 10 % max.

Cas	EA 1 %	Rem. EA 1	EA 2	Remarque EA 2	Faute répétée	Rem. : point fort Année de référence
1a	15	Oui	15	?	Non	G1 Oui / G2 ?
1b	15	Oui	15	?	Non	G1 Oui / G2 ?
2	15	Oui	20	Oui	Oui	G1 Oui / G2 5 % ? 10 % ?

- Nous examinons trois cas de figure : 1a, 1b et 2. Dans tous les cas, 15 % d'actions ont été achetées au cours de l'exercice 1
- 1a et 1b, la part reste à 15 % ; dans le cas 2, 5 % supplémentaires ont été achetés au cours de EA 2
- Remarque formulée dans tous les cas au cours de l'exercice 1 (5 % de trop !)
- Qu'en est-il de l'exercice 2 ? Dans les cas 1a et 1b, aucun achat supplémentaire n'a été effectué, la loi n'a donc pas été à nouveau enfreinte, car il n'y a plus eu d'achat d'actions
- Cas 2 : nouvelle infraction ! Encore 5 % d'actions achetées (soit désormais 10 % de trop !)
- Dans la pratique, on ajoutera certainement une nouvelle mention dans l'exercice 2 pour le cas 2, mais de quel montant ?

C'est clair jusqu'ici ? Y a-t-il à nouveau une mention dans l'exercice 2 dans le cas 1a/1b ?

Exemple : art. 659 CO Actions propres – 10 % max.

Cas	EA 1 %	Rem. EA 1	EA 2	Rem. EA 2	Faute répétée	Remarque : point fort Année de référence
1a	15	Oui	15	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	15	Oui	15	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
2	15	Oui	20	Oui**	Oui	G1 Oui / G2 5 %

1b : « Focus sur l'année de référence » signifie : Non, la loi n'a pas été enfreinte au cours de l'année de référence 2

Cas 2 : « Focus sur l'année de référence » signifie : Oui, la loi a de nouveau été enfreinte au cours de l'exercice 2, car +5 % d'actions ont été achetées (soit désormais 10 % de trop)

- ** Faut-il mentionner l'achat de 5 % ou le dépassement de 10 % ?
 - Focus année de référence, seule une mention des 5 % est requise mais si Focus « Régularisation » cela exige de mentionner les 10 % de trop, car la situation de l'année précédente n'a pas été régularisée !

Cas 1a : *Si l'accent est mis sur la régularisation, il faut également mentionner les 5 % excédentaires, car l'année précédente n'a pas été régularisée, donc il faut signaler l'infraction de l'année précédente

Exemple : art. 659 CO – Actions propres – 10 % max.

Cas	Exercice 1 %	Remarque 1re année	Exercice 2	Remarque Année 2	GVL répété	Remarque : point fort Année de référence
1a	15	Oui	15	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	15	Oui	15	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
2	15	Oui	20	Oui**	Oui	G1 Oui / G2 5 %

- Beaucoup me disent que ces 15 %/20 % d'actions propres apparaissent bien dans le bilan et que, par conséquent, cette mention sera répétée jusqu'à la vente
- Mais ce serait clairement le focus sur la correction ! On signalerait pendant des années l'infraction commise au cours des exercices 1 et 2, et ce pour un montant total de 10 %, c'est-à-dire l'exercice en cours y compris l'exercice précédent
- Il est certes vrai que la situation illégale persiste, mais le conseil d'administration n'a commis aucune nouvelle infraction à la loi à partir de l'exercice 2 (1a et 1b), ni de l'exercice 3, etc.

Exemple : art. 659 CO – Actions propres – 10 % max.

Cas	Exercice 1 %	Remarque 1re année	GJ 2	Remarque GJ 2	GVL répété	Remarque : point fort Année de référence
1a	15	Oui	15	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	15	Oui	15	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
2	15	Oui	20	Oui**	Oui	G1 Oui / G2 5 %

- La pratique aboutit donc ici à un résultat différent de celui de l'art. 699 al. 2 CO, où l'année de référence semblait constituer la meilleure solution.
- Tous (ou la majorité ?) se référeraient également à l'exercice 2, et ce, dans le cas n° 1 au dépassement de 5 % et dans le cas n° 2 à celui de 10 %, c'est-à-dire en incluant l'exercice précédent



Ici, la pratique semblerait privilégier la solution de la régularisation

Il y a une apparente contradiction dans la pratique ! Examinons d'autres exemples

Art. 678 CO : Salaire des proches

Cas	EA 1	Rem. EA 1	EA 2	Rem. EA 2	Faute répétée	Rem. : point fort Année de référence
1a	5	Oui	0	?	Non	G1 Oui / G2 ?
1b	5	Oui	0	?	Non	G1 Oui / G2 ?
2	5	Oui	8	Oui	Oui	G1 Oui / G2 8 ? 13 ?

- 5 salaires ont été versés sans justification au cours de l'exercice 1
 - 1a et 1b : plus aucun salaire versé au cours de l'année 2 ; cas 2 : 8 salaires à nouveau versés au cours de l'année 2
 - Conformément à la pratique, la mention est faite au cours de l'année 1
 - Qu'en est-il de l'année fiscale 2 ? Dans les cas 1a/1b, plus aucun salaire n'a été versé ; dans le cas 2, 8 salaires ont de nouveau été versés
 - Dans les cas 1a/1b, la loi n'a pas été enfreinte à nouveau, car aucun salaire n'a été versé
 - Cas 2 : nouvelle infraction ! À nouveau 8 salaires (soit déjà 13 de trop au total !)
 - Dans la pratique, on ajoutera certainement une nouvelle mention dans l'exercice 2 pour le cas 2
- C'est clair jusqu'ici ?! Mais y a-t-il à nouveau une mention dans l'exercice 2 pour le cas 1a/1b ? Et dans le cas 2, la mention porte-t-elle sur 8 ou sur 13 ?

Art. 678 CO – Salaire des proches

Cas	EA 1	Rem. EA 1	EA 2	Rem. EA 2	Faute répétée	Remarque : point fort Année de référence
1a	5	Oui	0	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	5	Oui	0	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non
2	5	Oui	8	Oui**	Oui	G1 Oui / G2 8 ? 13 ?

1a : « Focus sur l'année de référence » signifie : Non, la loi n'a pas été enfreinte au cours de l'année de référence 2

Cas 2 : « Focus sur l'année de référence » signifie que la loi a de nouveau été enfreinte au cours de l'exercice 2

- ** Faut-il mentionner 8 salaires ou le total de 13 ?
 - Si l'on se concentre sur l'année de référence, il suffit de mentionner 8
 - Mais l'option « régularisation » nécessite de mentionner 13, car l'année précédente n'est pas régularisée !

Cas 1b : *L'accent mis sur la régularisation exige également de mentionner le chiffre 5, car l'année précédente n'a pas été régularisée, c'est-à-dire qu'il faut signaler l'infraction de l'année précédente

Art. 678 CO : Rémunération des personnes proches

Cas	EA 1	Rem. EA 1	EA 2	Rem. EA 2	Faute répétée	Remarque : point fort Année de référence
1a	5	Oui	0	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	5	Oui	0	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non
2	5	Oui	8	Oui**	Oui	G1 Oui / G2 Oui 8

- Beaucoup me disent que cela n'apparaît pas au bilan (mais uniquement dans le compte de résultat) et que, par conséquent, la mention n'est pas répétée. Mais si le remboursement était inscrit à l'actif, ce raisonnement ne s'appliquerait déjà plus
- On ne peut pas imposer cette comptabilisation au conseil d'administration, mais un nouveau conseil d'administration (par exemple après une vente) l'activerait sans doute
- Dans la pratique, on privilégierait certainement les options 1a et 2. C'est clairement l'accent mis sur l'exercice sous revue !
- Mais la situation illégale ne perdure-t-elle pas ? Le remboursement resterait-il dû pour l'exercice 1 jusqu'à la prescription ? Cela ne peut pas être le cas ?!

Nous en revenons au même résultat que pour l'art. 699 al. 2 CO ! Priorité à l'exercice comptable

Art. 678 CO Salaire des proches – 4 ans

Cas	EA 1	EA 2	EA 3	EA 4	Remarque EA 1	Remarque EA 2	Remarque EA 3	Remarque EA 4
1a	5	6	0	7	Oui 5	Oui 6	Non	Oui 7
1b	5	6	0	7	Oui 5	Oui 6 et 5 A-2	Non / Oui 6 A-1 / Oui 5 A-2	Oui 7 / Oui 6 A-2 / Oui 5 A-3

- Cela nous permet de bien comparer les conséquences des deux variantes
- Dans le cas 1a, l'approche centrée sur l'année de référence est simple et serait privilégiée dans la pratique
- L'approche « régularisation », selon le cas 1b, implique une structure de référence complexe, car il faudrait par exemple, au cours de l'année 4, faire référence à plusieurs années antérieures



L'approche « année de référence / date de la violation » est nettement plus plausible

Ne pas effectuer d'analyse de l'égalité salariale

Cas	EA 1	Rem. EA 1	EA 2	Rem. EA 2	Faute répétée	Rem. : point fort Année de référence
1a	LES Non	Oui	-	Non	Non	G1 Oui / G2 Non
1b	LES Non	Oui	-	Oui*	Non	G1 Oui / G2 Non

- Au cours de l'exercice 1, l'analyse de l'égalité salariale n'a pas été réalisée avant le 30 juin 2022
- Sans objet pour l'exercice 2, car l'analyse doit être effectuée tous les quatre ans
- Une remarque est formulée pour l'exercice 1, mais qu'en est-il de l'exercice 2 ?
- Cas 1a : pas de répétition, car aucune obligation n'a été enfreinte au cours de l'exercice 2
- Cas 1b : le rappel de la mention au cours de l'exercice 2 signifie que nous faisons référence à la LES de l'année précédente ; l'objectif est-il alors de remédier à la situation, puisque l'état illégal persiste ?
! Mais pendant combien de temps cette mention doit-elle être répétée ? Jusqu'au 1er juillet 32 ?
L'obligation serait alors levée conformément à la clause de caducité
- Dans la pratique, on privilégierait certainement le cas 1a. L'accent est clairement mis sur l'année de référence !

Quelle conclusion devons-nous donc en tirer ?

Quelles sont les conséquences de l'application de la règle de la régularisation ?

Art. 699, al. 2, CO

Une répétition sans fin, car c'est incurable

Égalité salariale

Répétition jusqu'à la réalisation de l'analyse ou jusqu'en 2032

Actions propres

Répétition jusqu'à la vente ou à une réduction de capital

Rémunération des personnes proches

Répéter jusqu'au remboursement ou à la prescription

 La pratique rejette l'approche « régularisation », sauf pour les actions propres

Conclusions : que faire ?

- Dans la pratique, cela fonctionne apparemment le plus souvent en se concentrant sur l'exercice de référence
- Mais ce n'est pas le cas pour les actions propres et probablement pas non plus, par exemple, pour l'art. 680, al. 2, CO « Remboursement interdit du capital ».
- Le critère de la « régularisation » doit-il s'appliquer aux cas qui ressortent du bilan, tandis que le critère de l'« exercice de référence » s'applique dans les autres cas ?
- Le principe de l'exercice de référence est sans aucun doute la solution la plus simple et il est en parfaite adéquation avec les exigences légales
- Mais lorsque les règles professionnelles ne se prononcent pas clairement, cela soulève des questions cruciales dans des cas tels que l'art. 680 CO / actions propres

Conclusions : que faisons-nous ?

L'article 728c prévoit qu'une « répétition » d'un avis est requis

L'organe de révision informe également l'assemblée générale (...) si le conseil d'administration omet de prendre des mesures adéquates après un avertissement écrit de l'organe de révision.

- Au cours de l'exercice 1, la remarque est adressée au conseil d'administration. Celui-ci ne prend aucune mesure ; l'organe de révision doit donc en informer l'assemblée générale au cours de l'exercice 2
- Mais la loi ne précise pas si la remarque doit être réitérée au cours de l'exercice 3, au cas où le conseil d'administration n'aurait à nouveau pris aucune mesure
- Au contraire, on peut supposer que l'obligation de signalement prend fin, car l'assemblée générale, en tant qu'organe suprême, doit désormais agir elle-même
- Cet exemple confirme la pertinence de l'approche centrée sur l'exercice sous revue

Conclusions : que faisons-nous ?

- Tant que cette question ne trouve pas de réponse dans les règles professionnelles, la prudence s'impose en tout état de cause
- Si la violation de la loi est « clairement » visible, par exemple dans le bilan, la mention devrait donc être réitérée, même si rien n'a changé par rapport à l'exercice précédent
- Si les clients de l'audit exigent expressément une renonciation, il existe toutefois certainement une marge de manoeuvre pour l'organe de révision, car il existe en tout état de cause de bons arguments en faveur de la renonciation à la répétition

WS I / Cas 3 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types d'audit et les contrôles spéciaux

WS I : Principes fondamentaux et théorie des obligations d'information

Cas I/3 Obligation de signalements lors de contrôles spéciaux

Cas pratique : contrôle d'un bilan intermédiaire (art. 725b al. 2 CO), avec découverte d'un avantage à un actionnaire (art. 678 CO) et d'un remboursement de capital interdit (art. 680 CO) / Obligation de signalement / Destinataire du signalement / Différences entre un contrôle spécial effectué par un organe de révision élu et un contrôle spécial effectué par un réviseur agréé

Objectif pédagogique : discussion des questions relatives au comportement légal dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne les obligations d'information lors de contrôles spéciaux

Théorie et cas pratique

État de fait – cas pratique – contrôle spécial

R accepte le mandat de X SA conformément à l'art. 725b al. 2 CO

Art. 725b al. 2 et 5 CO – Surendettement

*2 Le conseil d'administration fait vérifier les comptes intermédiaires par l'organe de révision ou, s'il n'y en a pas, **par un réviseur agréé**...*

5 Si la société ne dispose pas d'un organe de révision, il appartient au réviseur agréé de procéder aux avis obligatoires qui incombent à l'organe de révision chargé du contrôle restreint.

- R n'est pas l'organe de révision, X est en « opting out »
- Les comptes intermédiaires révèlent un surendettement manifeste, car une action en justice d'un montant supérieur à 1 million a été intentée par un partenaire, P SA
- X et P sont d'anciens partenaires commerciaux en conflit
- X craint que le procès ne soit perdu
- Le rapport de vérification des CI fait état de nouveaux prêts accordés à X après le dépôt de la plainte (art. 680 al. 2 CO)
- Les CI font état de rémunérations élevées perçues par X après le dépôt de la plainte (art. 678 CO)

Quels sont les problèmes et les questions soulevés par R ?

Quels problèmes cela pose-t-il pour R

- X cherche-t-il à vider la société de ses actifs avant qu'elle ne fasse faillite ?
- R a-t-il des obligations d'information au titre de l'art. 678 et de l'art. 680 al. 2 CO ?
- R n'est pas l'organe de révision ! R a-t-il une obligation de signalement en tant que contrôleur spécial ?
- Le rapport de révision est adressé au conseil d'administration ; à moins que la société ne fasse l'objet d'un assainissement et que le bilan ne soit pas déposé, R doit-il même porter plainte auprès du juge (art. 725b, al. 5, CO) ?
- Aucune assemblée générale n'étant prévue, comment R doit-il faire part de ses observations ?

 Il n'existe aucune documentation sur l'obligation d'avis dans le cadre des contrôles spéciaux !

- Un arrêt du Tribunal fédéral de 2016 concernant le contrôle de la transformation d'une Sàrl en SA stipule qu'il n'existe aucune obligation d'avis au juge, même si la société est manifestement surendettée (TF 4A_574/2015 du 11 avril 2016) (séminaire 2017)
- Mais cela ne nous aide pas, car il s'agit ici d'une obligation d'information

Quels problèmes cela pose-t-il pour R ?

- Vous voyez ici le dilemme évident auquel est confronté un contrôleur spécial
- Il constate des violations flagrantes de la loi et ne sait pas s'il doit les signaler, ni comment, ni à qui
- S'il ne fait rien, il risque que P lui reproche un manquement à ses obligations et intente ensuite une action en responsabilité pour ses pertes
- Mais à qui doit-il signaler ces faits ? Suffit-il de les mentionner dans le rapport d'audit destiné au conseil d'administration ? Mais comment informer l'assemblée générale ? Convoquer lui-même une assemblée générale ?
- Au juge, si tant est qu'il revienne à R de procéder à l'avis ?
- Si la société X SA dispose de son propre organe de révision, il ne peut même pas l'informer (secret de révision)

R doit sans aucun doute s'acquitter de son obligation de signalement par mesure de sécurité ; c'est l'option qui minimise le plus les risques

Que doit faire concrètement le conseil d'administration ?

- À mon avis, l'obligation d'information existe comme mesure de précaution
- Il faut bien sûr l'intégrer dans le rapport d'audit, mais celui-ci n'est transmis qu'au conseil d'administration (et éventuellement au juge) ; or, il devrait être transmis à l'assemblée générale, en particulier si P est toujours actionnaire
- Mais aucune AG n'est prévue ; convocation de l'AG par le juge ? Le conseil d'administration n'est certainement d'aucune aide. Peu avant l'ouverture de la procédure de faillite, c'est pratiquement impossible ! Le contrôleur spécial ne dispose d'aucune information sur l'actionnariat
- Risque de refus d'ouverture de la procédure de faillite avec une telle mention ?
- Peut-être ne pas modifier le rapport de contrôle, mais ajouter une mention dans la lettre d'accompagnement ?
- Une mention à l'office des faillites ? Ce serait sans aucun doute très efficace du point de vue de R, car toutes les parties prenantes concernées seraient alors informées

De nombreux contrôles spécifiques

Réviseur agréé

Art. 635a Rapport de fondation - Art. 652d Augmentation de capital à partir des réserves libres - Art. 652f, al. 1 Augmentation de capital ordinaire - Art. 670, al. 2 Réévaluation - Art. 725, al. 2 Bilan intermédiaire - Art. 907 Liste des associés - Art. 81 al. 1 et 85 al.2 de la loi sur les fusions (LFus)

Expert-réviseur agréé

Art. 653f al. 1 : augmentation de capital conditionnelle - Art. 653i al. 1 : suppression de l'augmentation de capital conditionnelle des statuts - Art. 745 al. 3 : répartition anticipée du patrimoine - Art. 795b Remboursement des apports supplémentaires dans une Sàrl - Art. 825a al. 2 Versement de l'indemnité dans une Sàrl, Art. 6 al. 2 de la loi sur les fusions (LFus) - Art. 15 al. 1 de la loi sur les fusions (LFus) - Art. 25 al. 2 de la loi sur les fusions (LFus) - Art. 40 de la loi sur les fusions (LFus) - Art. 62 al. 1 de la loi sur les fusions (LFus) - Art. 92 al. 1 de la LFus ; art. 97 al. 3 de la LFus ; art. 100 al. 2 de la LFus ; art. 162 al. 3 de la LDIP ; art. 163d al. 1 de la LDIP ; art. 164 al. 1 de la LDIP ; art. 164 al. 2 let. b de la LDIP

Il existe un très grand nombre de contrôles spéciaux ! Comment s'applique l'obligation d'information dans tous ces cas ?

Que peut-on dire de la situation juridique ?

Obligations de signalement lors de contrôles spéciaux

- L'obligation de signalement incombe bien entendu à l'organe de révision dans le cadre d'un contrôle ordinaire et d'un contrôle restreint
- Cela vaut également sans aucun doute lorsque cet organe de révision effectue un contrôle spécial ou un simple contrôle sur mandat pour le même client
- La manière dont l'organe de révision a connaissance d'une infraction n'a aucune importance ; l'information peut également provenir du contrôle spécial
- Mais cette obligation de signalement s'applique-t-elle également au contrôleur spécial qui ne vérifie pas les comptes annuels de ce client ?
- Les contrôles spéciaux et l'audit des comptes annuels sont très différents
- Les informations disponibles sont sensiblement différentes, et l'étendue du contrôle est parfois très réduite par rapport à celle du contrôle des comptes annuels
- La découverte d'une infraction relève encore davantage du hasard
- L'accès à l'assemblée générale est plus compliqué, car le rapport n'est peut-être transmis qu'au conseil d'administration

Obligations de signalement lors de contrôles spéciaux



Je considère que le contrôleur spécial n'est pas tenu de signaler ce risque

- Tant qu'il n'existe aucune prise de position à ce sujet dans les règles professionnelles, il convient d'évaluer très soigneusement le risque lié à l'absence de signalement
- Exception : si le contrôleur spécial est nommé organe de révision peu après le contrôle spécial, cela pourrait constituer une exception
- Cela vaut en particulier lorsque la violation a eu lieu au cours de la première année de mandat en tant qu'organe de révision
- Dans le cas de contrôles sur mandat (par exemple, NAS 910 Review), il n'y a pas d'obligation de signalement, mais l'exception susmentionnée s'applique également ici

WS II / Cas 1 / 2026

Obligations d'information de l'organe de révision pour les deux types de révision et les contrôles spéciaux

Obligation de signalement en cas de violation des articles 725a et 725b CO, y compris en cas de violation des conventions de postposition au sens de l'article 725b alinéa 4 CO

Exemples d'obligations de signalement dans les manuels professionnels / Discussion et commentaires

Objectif pédagogique : discussion des questions relatives au comportement légal dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne les obligations de signalement dans le cadre des articles 725 et suivants CO

Exemples tirés des manuels professionnels, de la jurisprudence et de la pratique de l'audit

Exemples de la NCR concernant les mentions selon les articles 725a et 725b CO

Que dit la NCR à ce sujet : NCR, p. 30 et suivantes.

*Les indications relatives à des infractions à la loi **en dehors de l'objet de l'audit**, liées à l'inaction du conseil d'administration en cas de perte de la moitié du capital (art. 725a CO) ou de surendettement (art. 725b CO), doivent **dans tous les cas** être mentionnées dans le rapport d'audit.*

- Terminologie : « en dehors de l'objet de l'audit »

À la p. 11, la NCR 2022 précise

*Si des infractions à la loi ou aux statuts sont constatées **dans le cadre de la réalisation** d'un contrôle restreint et qu'il existe un lien direct avec les comptes annuels, il convient d'en faire mention dans le rapport de révision.*

- Autre terminologie : « dans le cadre de la réalisation »
- Cette formulation s'inspire de la formulation initiale utilisée jusqu'en 2008 : « lors de la réalisation de son contrôle »

Contrôle restreint – références aux art. 725a et 725b CO

- Dans ce cas précis, ces deux formulations ne posent peut-être pas de problème, car les deux conviennent en quelque sorte ; multiplier sans cesse les nouveaux termes dans le domaine juridique n'est toutefois pas judicieux (incertitude)
- La rédaction manque de rigueur, le choix des mots semble arbitraire
- La formulation « dans tous les cas » est également inhabituelle
- Cela prive l'organe de révision de la marge de manœuvre dont il dispose habituellement
- Pourquoi ? La NCR ne fournit aucune justification à cette prescription rigoureuse ?
- Il existe des indications bien plus importantes que celle-ci (art. 678 CO entre autres)
- De plus, la perte de capital de 50 % est, dans la pratique, l'une des indications les plus insignifiantes (outre l'art. 699 al. 2 CO)

contrôle restreint – remarque sur l’art. 725a CO

Que dit l'article 725a du CO ?

Lorsqu'il ressort des derniers comptes annuels... le conseil d'administration prend des mesures propres à mettre un terme à la perte de capital. Au besoin, il prend d'autres mesures d'assainissement ou en propose à l'assemblée générale, pour autant qu'elles relèvent de la compétence de cette dernière.

Il convient toutefois de noter d'emblée



que l'existence d'une perte de de la moitié du capital social ne constitue pas (et ne constituait pas) une infraction à la loi, ce qui vaut d'ailleurs également pour le surendettement, c'est-à-dire l'article 725b CO, comme l'indique également le MSA Contrôle Ordinaire p. 394, n° 1282

- bien qu'il existe d'autres points de vue (sans justification toutefois)
- si l'organe de révision souhaite mentionner l'article 725a, il s'agit d'un ajout, et non d'une remarque
- seule l'omission de « mesures » peut constituer une remarque
- que signifie ce terme vague ?
- La NCR ne présente aucune proposition de texte ; la signification reste floue

Contrôle restreint – remarque sur l’art. 725a CO

La remarque concerne-t-elle la première partie, la deuxième partie de la phrase, ou les deux ?

- si le conseil d'administration ne prend aucune mesure pour combler la perte de capital ?
- si le conseil d'administration ne prend pas d'autres mesures d'assainissement dans la mesure où cela s'avère nécessaire ou ne les propose pas à l'assemblée générale, dans la mesure où celle-ci est compétente ?

En ce qui concerne la première partie, la remarque peut être pertinente. Quelles mesures suffisent pour que la remarque ne soit plus nécessaire ?

Exemple :

- La société subit une perte ponctuelle et tombe sous le coup de l’art. 725a CO. Le budget est réaliste et prévoit un bénéfice qui permettra de reconstituer largement les fonds propres
- Le budget constitue-t-il à lui seul une « mesure » suffisante pour remédier à la perte de capital ? Et la remarque devient-elle ainsi superflue ?

Contrôle restreint – remarque sur l’art. 725a CO

En ce qui concerne la partie 2, une remarque n'est, à mon avis, pas autorisée

- La loi laisse au conseil d'administration le soin de déterminer, « dans la mesure où cela est nécessaire », si des mesures supplémentaires s'imposent
- Il doit donc prendre une décision relevant de la gestion de l'entreprise
- L'organe de révision n'est pas habilité à se prononcer sur la gestion de l'entreprise ; en d'autres termes, même une décision « erronée » ne peut faire l'objet d'une remarque

Comme la NCR ne fournit pas de texte, nous ne savons pas ce qui est attendu

Dans notre ouvrage, nous proposons le texte suivant :

Nous signalons ainsi que le conseil d'administration s'est abstenu de prendre des mesures visant à supprimer la perte de capital ou d'autres mesures visant à assainir la société, ou de proposer de telles mesures à l'assemblée générale, pour autant qu'elles relèvent de sa compétence.

À mon avis, la deuxième partie de la phrase n'est donc pas admissible (d'autant plus qu'elle est au subjonctif)

Contrôle restreint – remarque sur l’art. 725b CO

Encore une fois, selon la NCR : NCR p. 30 et suivantes. *Les indications relatives à des violations de la loi **ne relevant pas de l’objet de l’audit** et liées à [...] un surendettement (art. 725b CO) doivent **dans tous les cas** figurer dans le rapport d’audit.*

- La mention de l’art. 725b est encore plus incompréhensible, elle est carrément absurde ! Imaginez : l’entité auditée est surendettée et le conseil d’administration reste inactif : vous devez « dans tous les cas » apporter la remarque sur le surendettement dans le rapport d’audit !
- Quel organe de révision émettrait, dans le pire des cas (surendettement et inaction du conseil d’administration), un rapport de révision sur des comptes annuels établis selon le principe de la continuité d’exploitation ? Alors qu’il faut procéder à l’avis au juge !
- Cela reviendrait à maximiser le risque propre et à commettre un manquement à ses obligations, car cette société n’a pas de base de continuité d’exploitation
- EXPERTsuisse et le droit de la révision – quel savoir-faire pratique ?

Contrôle ordinaire – remarques relatives aux articles 725a et 725b CO

Voyons ce qu'en dit le MSA Contrôle ordinaire, car en ce qui concerne l'art. 725 CO, il n'y a pas de distinction entre les différents types de révision

Le MSA Contrôle Ordinaire formule cela plus clairement (MSA Contrôle Ordinaire p. 394, n°1282) :

Une perte de capital ou un surendettement au sens de l'article 725a ou de l'article 725b CO ne constitue pas en soi une violation de la loi à mentionner dans le rapport en vertu de l'art. 728c CO. Une telle violation a lieu uniquement si le conseil d'administration ne s'acquitte pas de ses obligations d'agir et d'informer (prise de mesures d'assainissement, établissement de comptes intermédiaires aux valeurs d'exploitation et aux valeurs de liquidation, avis au tribunal).

Présence d'une perte de capital ou d'un surendettement (le cas échéant assorti d'une convention de postposition) au sens de l'art. 725ss CO; possibles conséquences juridiques sur la base des dispositions légales applicables. Dans ces cas, l'inaction de l'organe responsable (p.ex. conseil d'administration) est contraire à la loi, tout comme l'absence de bilan intermédiaire sur la base des valeurs d'exploitation et des valeurs de liquidation (art. 725b CO) ; MSA Contrôle Ordinaire p. 496s n°1658

Contrôle ordinaire – remarques relatives aux articles 725a et 725b CO

- Comme indiqué précédemment, les articles 725a et 725b ne constituent pas des infractions à la loi ; ils ne doivent donc être mentionnés qu'à titre complémentaire (par exemple, en cas de postposition suffisante)
- Là encore, la mention d'une obligation d'information au titre de l'article 725b en cas d'inaction du conseil d'administration est incompréhensible
- La remise d'un rapport d'audit sur des comptes annuels établis aux valeurs de continuation en cas de surendettement et d'inaction du conseil d'administration constituerait un manquement aux obligations de l'organe de révision, car cette société ne dispose pas de base pour la continuité d'exploitation
- Seul un avis au juge pourrait (le cas échéant) être envisagé

MSA obligation de faire une remarque – remboursement anticipé du montant postposé

Si l'organe de révision constate procédant au contrôle ordinaire dans le cadre de ses audits que des créances soumises à la postposition ont été remboursées entièrement ou en partie (par exemple par compensation) malgré la persistance du surendettement, ils doivent signaler une violation de la loi au sens de l'art. 728c CO (avertissement concernant la violation des dispositions de postposition ou à la violation de la loi) et évaluer les effets éventuels sur l'opinion d'audit et la remise du rapport de l'auditeur. Si le surendettement n'est plus suffisamment couvert par la postposition ainsi réduite, cela fait renaître l'obligation pour le conseil d'administration et, à titre subsidiaire, pour l'organe de révision d'avertir le juge du surendettement. NAS-CH 290 A25. / MSA Contrôle Ordinaire p. 391s n° 1269

Quand une postposition peut-elle être remboursée ?

«lorsqu'il ressort d'un état financier [intermédiaire] vérifié conformément aux standards suisses d'audit (ISA-CH) que le surendettement a été éliminé ; si la société fait l'objet d'un contrôle ordinaire, il suffit de disposer à cet effet d'un rapport de synthèse de l'organe de révision ne faisant pas mention de l'art. 725b CO ; (modèle EXPERTsuisse 2022)

Remboursement anticipé – postposition

- Le MSA confirme l'obligation d'information en cas de remboursement anticipé
- Il s'agit d'une violation de la clause de postposition ou d'une infraction à l'art. 725b al. 4 CO

Proposition de formulation :

Nous signalons qu'au cours de l'exercice précédent, un remboursement de 250 CHF a été effectué au créancier concerné sur le prêt assorti d'une postposition de 500 CHF, alors que les conditions contractuelles et légales n'étaient pas remplies. Cela pourrait constituer une violation de l'art. 725b al. 4 CO.

- Le conseil d'administration justifie souvent cela en affirmant que le surendettement s'est réduit dans la même proportion
- Si cela peut être confirmé (éventuellement tout en corrigeant le rapport spécial), la remarque peut éventuellement être supprimée (cf. WS II / cas 6)

Remboursement anticipé – clause de postposition

Quelles sont les règles applicables en cas de réalisation de la révision annuelle ou d'« opting out » ?

Objet de l'audit	Rapport d'audit pour la levée d'une clause de postposition
Comptes annuels / contrôle ordinaire	Rapport de synthèse de l'organe de révision
Comptes annuels / contrôle restreint	Rapport spécial (voir l'exemple de rapport « Audit du bilan intermédiaire [...] en vue de la résiliation d'une convention de postposition »)
Opting out / Pas de contrôle des comptes annuels	Idem que pour le rapport spécial. L'art. 725b al. 4 CO s'adresse au conseil d'administration et n'a rien à voir avec l'obligation de révision

Le rapport de révision dans le cadre d'un contrôle restreint ne suffit pas à lever une clause de postposition, car il ne fournit qu'une assurance négative concernant les comptes annuels et parce que le niveau de certitude de l'audit est inférieur à celui d'un contrôle ordinaire ou d'un rapport spécial

Obligation de restitution de la société ?

- En cas de remboursement anticipé non autorisé, la question se pose de savoir si la société doit exiger le remboursement de la somme versée, resp. si elle doit comptabiliser cette demande de remboursement
- Comment l'organe de révision doit-il réagir à cela ?

Art. 112 CO Contrat au profit d'un tiers

1 Celui qui, agissant en son propre nom, a stipulé une obligation en faveur d'un tiers a le droit d'en exiger l'exécution au profit de ce tiers.

2 Le tiers ou ses ayants droit peuvent aussi réclamer personnellement l'exécution, lorsque telle a été l'intention des parties ou que tel est l'usage.

- La société dispose éventuellement d'un droit de restitution, mais ce droit revient plutôt aux autres créanciers (al. 2)

Obligation de restitution de la société ?

- Une chose est claire : le conseil d'administration n'a généralement pas l'intention de réclamer le remboursement, puisqu'il est à l'origine du paiement
- Les créanciers ne peuvent toutefois exiger le remboursement qu'au stade de la faillite, car ils n'ont pas connaissance du paiement
- Si le conseil d'administration ne souhaite pas demander le remboursement, il n'en tiendra pas compte dans sa comptabilité
- L'actif serait « fictif », car la volonté de recouvrement fait défaut
- L'organe de révision doit-il formuler une réserve au motif que les actifs sont incomplets (puisque'il formule de toute façon une remarque) ?
- Le MSA ne se prononce pas sur cette question, mais aborde un cas similaire concernant la distribution dissimulée de bénéfices (MSA Contrôle ordinaire p. 464, n° 1503)

Il convient d'évaluer si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont disposées à demander la restitution de la distribution dissimulée de bénéfices et si les destinataires sont en mesure de restituer la prestation ou sa contre-valeur.

Obligation de recouvrement de la société ?

Si les deux conditions sont remplies, la société doit comptabiliser la créance et demander sa restitution. Si la volonté existe de demander la restitution de la créance mais que le destinataire n'est pas en mesure de la rembourser, cette créance sera comptabilisée et fera l'objet d'une correction de valeur.

- Si le conseil d'administration souhaite le recouvrement, cela semble également être une démarche judicieuse dans notre cas.

Si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne sont pas disposées à demander la restitution de la créance, le rapport de l'organe de révision comporte un paragraphe relatif à d'autres points avec un renvoi à l'art. 678 CO.

- Le MSA n'exige donc, dans ce cas, ni la comptabilisation de la créance, ni une réserve pour actifs incomplets (il s'agirait plutôt de réserves latentes), car la référence à l'art. 678 CO constitue une remarque
- On peut partir du principe que, dans notre cas, il convient de procéder de manière analogue

WS II / Cas 2 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types de révision et les contrôles spéciaux

Obligations d'information en cas de violation des articles 725a et 725b CO, y compris la violation des conventions de postposition prévues à l'article 725b alinéa 4 CO

Postposition ou garantie / Absence de signalement de postpositions non valables

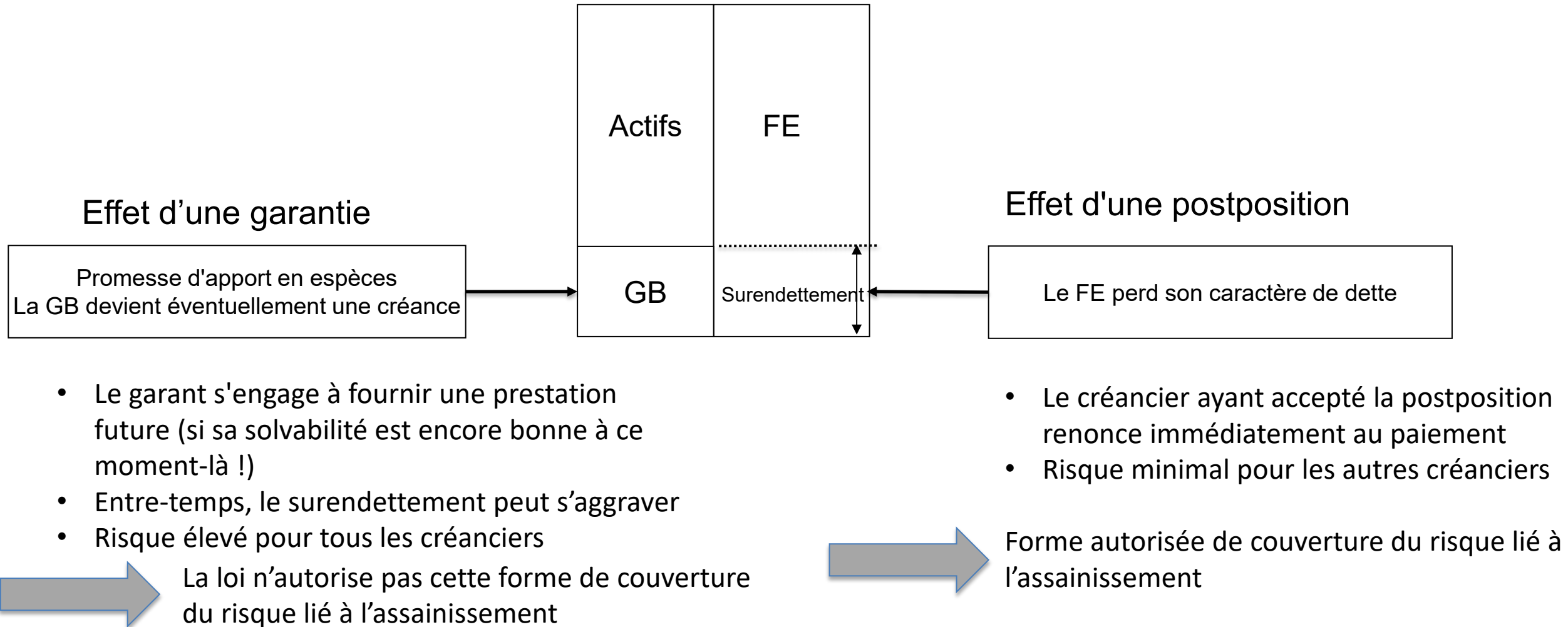
Objectif pédagogique : examen des questions relatives au comportement légal dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne les obligations de signalement au titre des articles 725 et suivants du CO, en particulier l'arrêt du TF du 14 décembre 1999, publié dans RJJ-2000-135 et suivantes.

Affaire judiciaire

Faits.

- La société X SA était surendettée, mais disposait, selon le conseil d'administration, de suffisamment de postpositions
- L'organe de révision n'a pas remarqué que les «postpositions» n'étaient en réalité que des «garanties», qui ne constituaient pas une alternative valable à la postposition
- L'organe de révision aurait dû signaler la nullité de la postposition de créances
- Selon le Tribunal fédéral, l'erreur est « vraisemblablement grave »
- L'organe de révision a dû répondre du préjudice causé
- Quelle est la différence entre une garantie et une postposition de créances ?
- Pourquoi une garantie d'un montant suffisant, fournie par un garant solvable, ne suffit-elle pas à couvrir un surendettement ?

La garantie comme alternative à la postposition ?



WS II / Cas 3 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types de révision et les contrôles spéciaux

Obligations de signalement en cas de violation des articles 725a et 725b CO, y compris la violation des conventions de postposition visées à l'article 725b alinéa 4 CO

Responsabilité de l'organe de révision : omission de faire une remarque sur l'art. 725 al. 2 a CO (désormais art. 725b al. 4 CO) et le traitement préférentiel des créanciers au sens de l'art. 167 CP / réduction d'un prêt postposé / double mandat

Objectif pédagogique : examen des questions relatives au comportement conforme à la loi dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne les obligations d'information au titre des art. 725ss CO, en particulier l'ATF 129 III 129ss du 13 novembre 2003

Jurisprudence

Faits – Double mandat.

- A (actionnaire à 100 % et administrateur) compense l'achat de marchandises de sa société de novembre 1992 avec son prêt postposé / prix d'achat : 161 000 CHF aux valeurs de marché
- Le rapport d'audit du 16 juin 1993 faisait référence à l'art. 725 aCO et indiquait que la postposition (2'306'000 CHF) pourrait ne plus être suffisante si les machines ne pouvaient pas être vendues à plus de 239'000 CHF (le report de perte dépasserait alors 2'306'000 CHF)
- Or, les machines étaient invendables ! Faillite le 16 août 1993
- Les créanciers cessionnaires de la masse en faillite ont intenté une action contre R en vue d'obtenir le remboursement de 161'000 CHF. En tant que comptable, R aurait eu connaissance, en novembre 1992, de la compensation non autorisée d'un montant de 161'000 CHF
- R aurait dû signaler immédiatement cette violation de l'article 725 alinéa 2 de l'aCO

Faits. - Situation patrimoniale de M-SA

31/12/1992

A compense l'achat de marchandises
de novembre 1992 avec PA 161



Machines sans valeur

Faillite le 16 août 1993



Achat de marchandises 161	PA 161 avec PP
Machines	PA 344 sans PP
Report de pertes 2'067	Prêts d'actionnaires (PA) 2 306 avec PP

R aurait dû signaler immédiatement, dès novembre 1992, la violation de la postposition

Ce reproche est-il fondé ?

Arrêt du Tribunal fédéral

- Le double mandat était autorisé ! La comptabilisation de la compensation non autorisée était correcte (c. 7.4)
- Mais la postposition a été violée et un créancier a été favorisé
- R aurait eu une obligation de signalement immédiat au sens de l'art. 729b, al. 1, aCO auprès des « organes prévus par la loi » (ATF 129 III 133)
- La question restait ouverte de savoir comment et à qui cette notification aurait dû être adressée (conseil d'administration et assemblée générale) ? Convocation immédiate de l'assemblée générale ?

Caractère significatif / importance – 3 niveaux d'escalade

J'utilise la terminologie suivante :

Gravité de la violation

Essentiel / Important

Moins significatif / important

Non significatif / sans importance

Mesure

Information au conseil d'administration et à l'assemblée générale

Notification écrite au conseil d'administration

Pas d'obligation de signalement

Une autre terminologie est possible :

Insignifiant

Significatif, mais pas important

Significatif et important

Pas d'obligation de signalement

Notification écrite au conseil d'administration

Information au conseil d'administration + assemblée générale

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères aggravants suivants sont-ils présents ?

- | | |
|--|---------------|
| • La prise de décision lors de l'assemblée générale serait différente | Non |
| • Il y a des actionnaires minoritaires | Non |
| • Les actionnaires minoritaires sont directement concernés | Non |
| • L'«auteur » est l'un des membres d'un conseil d'administration composé de plusieurs personnes ou un gérant | Non |
| • L'«auteur» détient moins de 100 % des parts sociales | Non |
| • Des montants élevés sont en jeu | Non |
| • Conséquences graves possibles | Oui |
| • Violation répétée | Non |
| • Les créanciers sont directement concernés | peut-être oui |

La plupart des critères aggravants font défaut, si la faillite était prévisible – ce qui serait le cas pour un rapport remis deux mois avant l'ouverture de la procédure de faillite, le critère des créanciers est important

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères atténuants suivants sont-ils réunis ?

- | | |
|--|---------------|
| • La correction a déjà eu lieu | Non |
| • L'«auteur» est l'unique membre du conseil d'administration ou employé | Oui |
| • Montants modestes | Oui |
| • L'administrateur unique est également actionnaire à 100 % | Oui |
| • Infraction ponctuelle / commise pour la première fois | Oui |
| • Les créanciers ne sont pas directement concernés | peut-être non |
| | |
| • Il existe divers critères atténuants | |
| • Si la faillite était prévisible, ce qui aurait été possible lors de la remise du rapport deux mois avant l'ouverture de la procédure de faillite, le critère des créanciers est important. | |

Une simple remarque au conseil d'administration aurait sans doute suffi, mais si la faillite était prévisible, cette remarque doit figurer dans le rapport de révision

Formulation de la mise en garde

Nous attirons l'attention sur le fait qu'au cours de l'exercice 1992, une partie du prêt postposé, d'un montant de 161'000 francs suisses, a été remboursé par compensation. Cela pourrait constituer une violation des conditions légales prévues à l'art. 725b, al. 4, CO et un traitement préférentiel illicite d'un créancier au sens de l'art. 167 CP.

- R a toutefois eu de la chance dans son malheur ! Le lien de causalité entre l'omission de cette mention et le préjudice faisait défaut, car la compensation n'aurait pas pu être empêchée par cette mention
- De plus, comme aucune autre compensation n'a eu lieu jusqu'à l'ouverture de la faillite, la notification n'aurait de toute façon pas pu avoir d'effet préventif
- R aurait par ailleurs omis de signaler un cas de contrat avec soi-même soumis à autorisation (ATF 129 III 133)

WS II / Cas n° 4 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types de révision et les contrôles spéciaux

Obligations de signalement en cas de violation des articles 725a et 725b CO, y compris la violation des conventions de postposition visés à l'article 725b, alinéa 4, CO

contrôle restreint / start-up sans revenus depuis 3 ans /
Surendettement couvert par une postposition / remboursement partiellement illicite de la postposition

Objectif pédagogique : discussion des questions relatives au comportement légal dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne les obligations de signalement dans le cadre des articles 725 et suivants du CO

Cas pratique

Faits

- Start Up X SA, fondée en 2016, n'a généré aucun revenu jusqu'en mars 2019
- X SA est surendettée fin 2016 ; l'actionnaire unique et membre du conseil d'administration A signe en novembre 2017 une postposition de 400 KCHF
- L'audit de l'exercice 2017 (12/2018) révèle un surendettement actuel de 300 KCHF
- L'audit de décembre 2018 (portant sur l'exercice 2017) révèle que la postposition a été réduite de KCHF 400 à KCHF 360 (- KCHF 40) suite à un remboursement
- Le membre du conseil d'administration A affirme qu'il n'a pas sciemment réduit la postposition
- R exige un versement immédiat, faute de quoi une mise en demeure sera envoyée
- La dette de A est déjà remontée à 450 KCHF en décembre 2018
- A est prêt à effectuer une nouvelle postposition à 450 KCHF

Faut-il signaler le remboursement de 40 KCHF ?

- Le taux de non-respect de l'ancienne PP s'élevait à 10 % (40 sur 400)
- Une violation de 10 % de la postposition est (à peine ?) significative
- A a remboursé ces 40 KCHF (plus 50 KCHF supplémentaires) en portant le solde du compte courant à 450, ce qui signifie que la postposition est rétablie
- Le remboursement déjà effectué doit être pris en compte comme circonstance atténuante
- Nous devons évaluer et classer la violation afin de pouvoir réagir de manière appropriée
- À cet égard, veuillez vous reporter au module séparé WS I / Cas 1 « Principes fondamentaux et théorie » pour les deux types de révision : contrôle ordinaire et contrôle restreint

Caractère significatif / importance – 3 niveaux d'escalade

J'utilise la terminologie suivante :

Gravité de la violation

Essentiel / Important

Moins significatif / important

Non significatif / sans importance

Mesure

Information au conseil d'administration et à l'assemblée générale

Notification écrite au conseil d'administration

Pas d'obligation de signalement

Une autre terminologie est possible :

Insignifiant

Significatif, mais pas important

Significatif et important

Pas d'obligation de signalement

Notification écrite au conseil d'administration

Information au conseil d'administration + assemblée générale

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères aggravants suivants sont-ils présents ?

- | | |
|--|-----|
| • La prise de décision lors de l'assemblée générale serait différente | Non |
| • Il y a des actionnaires minoritaires | Non |
| • Les actionnaires minoritaires sont directement concernés | Non |
| • L'«auteur » est l'un des membres d'un conseil d'administration composé de plusieurs personnes ou un gérant | Non |
| • L'«auteur» détient moins de 100 % des parts sociales | Non |
| • Des montants élevés sont en jeu | Non |
| • Conséquences graves possibles | Non |
| • Violation répétée | Non |
| • Les créanciers sont directement concernés | Non |

Tous les critères aggravants font défaut

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères atténuants suivants sont-ils réunis ?

- | | |
|---|-----|
| • La correction a déjà eu lieu | Oui |
| • L'«auteur» est l'unique membre du conseil d'administration ou employé | Oui |
| • Montants modestes | Oui |
| • L'administrateur unique est également actionnaire à 100 % | Oui |
| • Infraction ponctuelle / commise pour la première fois | Oui |
| • Les créanciers ne sont pas directement concernés | Oui |

Tous les critères atténuants sont présents

Faut-il signaler le remboursement de 40 KCHF ?

- Cette infraction n'est désormais certainement plus « essentielle / importante »
- Est-elle « moins essentielle / importante » ? (Déclaration écrite du conseil d'administration)
- Est-elle même « non significative / sans importance » ? (Pas d'obligation de signalement)

Il suffit certainement d'en informer le conseil d'administration, sans que cela doive figurer dans le rapport d'audit

On peut même se demander s'il ne serait pas préférable de renoncer complètement à toute remarque ?

WS II / Cas n° 5 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types de révision et les contrôles spéciaux

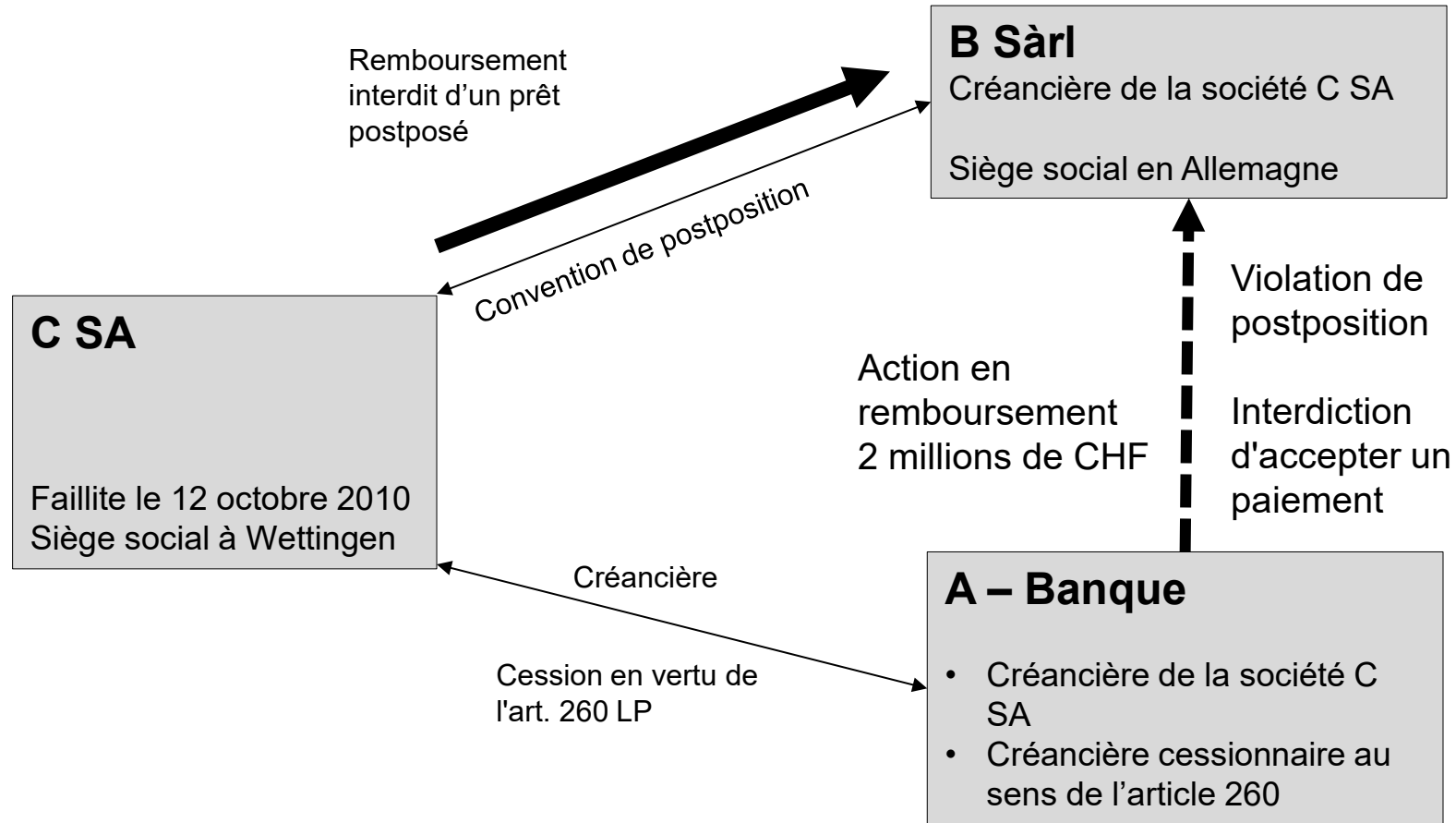
Obligations d'information en cas de violation des articles 725a et 725b CO, y compris en cas de violation des postposition prévues à l'article 725b alinéa 4 CO

Remboursement anticipé en cas de postposition de créances /
Existe-t-il une interdiction pour le créancier postposé d'accepter le
remboursement ? / Arrêt du Tribunal fédéral

Objectif pédagogique : discussion de l'arrêt du Tribunal fédéral (TF 5A_89 2015 du 12 novembre 2015 et arrêt du Tribunal cantonal d'Argovie du 20 novembre 2014) et compréhension de la manière dont l'organe de révision doit réagir face à des remboursements anticipés / Analyse des questions relatives au comportement légal dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne les obligations d'information prévues aux art. 725 et suivants CO

Jurisprudence

Faits / Aperçu



Faits

- Faillite de C-AG, Wettingen, le 12 octobre 2010
- La banque A est créancière et créancière cessionnaire au sens de l'art. 260 LP
- La société B Sàrl, dont le siège est en Allemagne, est également créancière de la société C SA et a postposé sa créance à hauteur de 2 millions de CHF
- Le prêt de la société B Sàrl, grevé d'une postposition, a été remboursé de manière illicite avant l'ouverture de la faillite (allégation du demandeur)
- La banque A a intenté une action en remboursement de 2 millions de francs suisses contre la société B Sàrl devant le tribunal de commerce d'Argovie
- Nous ne savons pas si la société C SA disposait d'un organe de révision

Intérêt de l'organe de révision pour cette affaire

- Les affaires judiciaires portant sur des questions de postposition sont extrêmement rares !
- Ce cas constitue certes un contre-exemple, mais vous verrez tout de suite que, là encore, aucun remboursement n'a dû être effectué
- Ces cas rares contrastent fortement avec la généralisation et l'importance des postpositions de créances
- D'où mon « credo » selon lequel l'organe de révision devrait accepter toutes les postpositions, y compris celles des créanciers confrontés à des difficultés financières, car elles sont pratiquement toujours valables / efficaces
- C'est pourquoi la formulation de la norme ISA-CH 290 A22 est très généreuse : une postposition n'est insuffisante que si elle est « *manifestement insupportable financièrement pour le créancier* »

Remboursement anticipé

- Il s'agit ici d'un remboursement anticipé
- Très intéressant, vous voyez que cela arrive dans la pratique judiciaire
- Quand un créancier postposé peut-il être remboursé ?

« lorsqu'il ressort d'un bilan (intermédiaire) vérifié conformément aux normes d'audit suisses que, compte tenu de toutes les créances postposées, l'ensemble des dettes de la société est couvert par ses actifs ; si la société fait l'objet d'un audit régulier, il suffit de disposer d'un rapport de synthèse de l'organe de révision sans mention de l'art. 725, al. 2, CO ; ou...

(Formulation en vigueur au moment des faits, mais aujourd'hui pratiquement identique)

- Un tel rapport d'audit n'a probablement pas été sollicité
- Il aurait été négatif, car le surendettement n'avait pas été résorbé

MSA 2009 relatif au remboursement anticipé

«Si l'organe de révision constate que des créances postposées ont été remboursées en tout ou en partie (par exemple par compensation) malgré un surendettement persistant, il est tenu de faire une déclaration au sens de l'art. 728c CO (remarque). Il est également recommandé d'apposer une remarque dans ces deux cas dans le cadre d'un contrôle restreint. Toutefois, une obligation de faire une remarque ne s'applique pas au réviseur agréé de l'art. 725 al. 3 CO. Toutes les autres dispositions relatives à la postposition le concernent, car il est soumis à la même obligation de déclaration que l'organe de révision effectuant un contrôle restreint.»

MSA édition 2009, modification n° 4 (allemand) – vol. 1, p. 524 et suivantes (partie VI, chap. 7.4.3) du 14 novembre 2011 / de même nature : Manuel suisse de l'audit, volume « contrôle restreint », édition 2014, p. 95

- Malheureusement, les deux dernières phrases, qui apportaient des éclaircissements et étaient pertinentes, manquent aujourd'hui dans le MSA (pourquoi ont-elles été supprimées ?) ISA-CH 290 A25. / MSA Contrôle Ordinaire p. 391 n° 1269
- Le MSA confirme donc l'obligation d'information en cas de remboursement anticipé

Remboursement anticipé

- Il s'agit d'une violation de la convention de postposition ou d'une violation de l'article 725b alinéa 4 CO, car la société et le créancier concerné ne se sont pas seulement mis d'accord sur une postposition, mais celle-ci a également un effet contraignant sur tous les autres créanciers (contrat au profit de tiers).
- Les parties contractantes ne pourraient plus modifier cela, même d'un commun accord (nous ne savons pas ici si cela a été fait)

Proposition de formulation :

Nous attirons l'attention sur le fait qu'au cours de l'exercice précédent, un remboursement de CHF 500 du prêt postposé a été effectué au profit du créancier concerné, alors que les conditions contractuelles et légales n'étaient pas remplies. Cela pourrait constituer une violation de l'article 725b alinéa 4 CO.

Arrêt du Tribunal fédéral

- La Cour estime qu'elle n'est pas compétente au niveau international et rejette le recours
- L'action aurait dû être intentée en Allemagne
- Il est intéressant de noter que le modèle de clause de postposition comporte un choix de juridiction compétente ! A-t-il été oublié ?

« 11. Le tribunal compétent pour tous les litiges découlant du présent accord est... »

Vous voyez à quel point il est rare de pouvoir contester avec succès une convention de postposition ou sa violation, et cela vaut même en cas de remboursement non autorisé

Questions intéressantes

- La société B Sàrl a-t-elle effectivement manqué à ses obligations en acceptant le versement de 2 millions de CHF ?
- B a accepté, dans le cadre de la postposition de ses créances, que tous les créanciers soient prioritaires par rapport à elle
- Mais que se passe-t-il si elle n'a aucune connaissance de la situation financière de C ?
- Une action paulienne est éventuellement possible, car C est en faillite
- Mais en dehors de la procédure de faillite, il n'est pas facile de répondre à cette question
- Malheureusement, nous ne disposons d'aucune décision judiciaire à ce sujet
- Il serait plus simple d'intenter une action contre le conseil d'administration / la direction de C pour remboursement illicite et éventuellement défaut d'information
- Nous ne savons pas si cela a été fait



Mais vous voyez, la remarque de l'OR peut être importante

WS II / Cas 6 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types de révision et les contrôles spéciaux

Obligations de signalement en cas de violation des articles 725a et 725b CO, y compris en cas de violation des conventions de postposition visées à l'article 725b alinéa 4 CO

Remboursement anticipé, postposition / réduction du surendettement dans la même mesure

Objectif pédagogique : discussion et compréhension de la manière dont l'organe de révision doit réagir face à des remboursements anticipés / discussion des questions relatives au comportement légal dans l'exercice de la fonction d'organe de révision, notamment en ce qui concerne les obligations d'information dans le cadre des articles 725 et suivants CO

Cas pratique

Faits / Aperçu

X SA 2012

Actifs	FE
	FE _{pp} 500
	FP

Surendettement 500
postposition 500

X SA 2013

Actifs	FE
	FE _{pp} 250
	FP

Surendettement 250
postposition 250

Faits / Aperçu

- La société X-SA est surendettée à hauteur de 500 KCHF avec une postposition de 500
- A est l'actionnaire unique et le seul membre du conseil d'administration
- Un an plus tard, lors de la révision des comptes annuels, l'organe de révision constate que la créance grevée d'une postposition d'un montant de 250 KCHF a été remboursée
- Justification de A : le surendettement a diminué d'un montant équivalent
- L'organe de révision constate que le surendettement a effectivement diminué de 250
- La déclaration de postposition du créancier est conforme aux prescriptions de la Chambre fiduciaire (de l'époque)
- A affirme qu'il ne savait pas qu'un remboursement était interdit
- A exclut catégoriquement toute restitution du montant versé
- La renonciation flexible au rang n'était pas encore intégrée dans le modèle à l'époque

Questions

- Comment l'organe de révision doit-il réagir ?
- Faut-il mentionner une violation de la loi dans le rapport d'audit ?
- Quelle pourrait en être la formulation ?
- Le fait que le surendettement ait diminué en conséquence a-t-il une importance ?
- Comment l'organe de révision doit-il s'en assurer ?
- Faut-il comptabiliser un éventuel droit à restitution ?

Remboursement anticipé

- Il s'agit ici d'un remboursement anticipé
- Quand un créancier subordonné peut-il être remboursé ?
« lorsqu'il ressort d'un bilan (intermédiaire) vérifié conformément aux normes d'audit suisses que, compte tenu de toutes les créances postposées, l'ensemble des dettes de la société est couvert par ses actifs ; si la société fait l'objet d'un audit régulier, il suffit de disposer d'un rapport de synthèse de l'organe de révision sans mention de l'art. 725, al. 2, CO ; ou... »
(Formulation en vigueur au moment des faits, mais pratiquement identique aujourd'hui)
- Un tel rapport d'audit n'a pas été sollicité
- Il aurait été négatif, car le surendettement n'a été que partiellement résorbé

MSA 2009 relatif au remboursement anticipé

«Si l'organe de révision constate que des créances postposées ont été remboursées en tout ou en partie (par exemple par compensation) malgré un surendettement persistant, il est tenu de faire une déclaration au sens de l'art. 728c CO (remarque). Il est également recommandé d'apposer une remarque dans ces deux cas dans le cadre d'un contrôle restreint. Toutefois, une obligation de faire une remarque ne s'applique pas au réviseur agréé de l'art. 725 al. 3 CO. Toutes les autres dispositions relatives à la postposition le concernent, car il est soumis à la même obligation de déclaration que l'organe de révision effectuant un contrôle restreint.»

MSA édition 2009, modification n° 4 (allemand) – vol. 1, p. 524 et suivantes (partie VI, chap. 7.4.3) du 14 novembre 2011 / de même nature : Manuel suisse de l'audit, volume « contrôle restreint », édition 2014, p. 95

- Malheureusement, les deux dernières phrases, qui apportaient des éclaircissements et étaient pertinentes, manquent aujourd'hui dans le MSA (pourquoi ont-elles été supprimées ?) NAS-CH 290 A25. / MSA Contrôle Ordinaire p. 391 n° 1269
- Le MSA confirme donc l'obligation d'information en cas de remboursement anticipé

Remboursement anticipé

- Il s'agit d'une violation de la convention de postposition ou d'une infraction à l'article 725b alinéa 4 du CO, car la société et le créancier concerné ne se sont pas seulement mis d'accord sur une postposition, mais celle-ci a également un effet contraignant sur tous les autres créanciers (contrat au profit de tiers).
- Les parties contractantes ne pourraient plus modifier cela, même d'un commun accord (nous ne savons pas ici si cela a été fait)

Proposition de formulation :

Nous attirons l'attention sur le fait que, l'année précédente, un remboursement de CHF 250 a été effectué au profit du créancier concerné sur le prêt assorti d'une postposition de CHF 500, alors que les conditions contractuelles et légales n'étaient pas remplies. Cela pourrait constituer une violation de l'article 725b alinéa 4 CO.

Violation de la convention de postposition

- Même si, à l'heure actuelle, le montant des postpositions continue de couvrir le surendettement, les créanciers et les tiers seraient induits en erreur par une approbation sans réserve du bilan
- Les déclarations faites il y a un an concernant la postposition ne sont plus valables au regard de la situation actuelle
- La garantie de l'ancienne postposition de 500 a été réduite, car sans remboursement, les actifs seraient supérieurs de 250 et, en cas de pertes supplémentaires, la marge de sécurité serait plus importante
- Si l'organe de révision peut se convaincre de la réduction du surendettement, cela constitue toutefois une circonstance atténuante
- Il lui faudrait vérifier cela au moyen d'un rapport spécial, sauf s'il s'agit d'un contrôle ordinaire

Caractère significatif / importance – 3 niveaux d'escalade

J'utilise la terminologie suivante :

Gravité de la violation

Essentiel / Important

Moins significatif / important

Non significatif / sans importance

Mesure

Information au conseil d'administration et à l'assemblée générale

Notification écrite au conseil d'administration

Pas d'obligation de signalement

Une autre terminologie est possible :

Insignifiant

Significatif, mais pas important

Significatif et important

Pas d'obligation de signalement

Notification écrite au conseil d'administration

Information au conseil d'administration + assemblée générale

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères aggravants suivants sont-ils présents ?

- | | |
|--|---------------|
| • La prise de décision lors de l'assemblée générale serait différente | Non |
| • Il y a des actionnaires minoritaires | Non |
| • Les actionnaires minoritaires sont directement concernés | Non |
| • L'«auteur » est l'un des membres d'un conseil d'administration composé de plusieurs personnes ou un gérant | Non |
| • L'«auteur» détient moins de 100 % des parts sociales | Non |
| • Des montants élevés sont en jeu | peut-être oui |
| • Conséquences graves possibles | peut-être oui |
| • Violation répétée | Non |
| • Les créanciers sont directement concernés | Oui |



Peu de critères aggravants sont présents

Critères de matérialité / critères d'importance

Les critères atténuants suivants sont-ils réunis ?

• La correction a déjà eu lieu	Non
• L'«auteur» est l'unique membre du conseil d'administration ou employé	Oui
• Montants modestes	peut-être oui
• L'administrateur unique est également actionnaire à 100 %	Oui
• Infraction ponctuelle / commise pour la première fois	Oui
• Les créanciers ne sont pas directement concernés	Non

Les critères atténuants sont partiellement présents

Si le surendettement a manifestement diminué, que le budget prévoit de nouveaux bénéfices et que le conseil d'administration n'effectuera d'autres remboursements qu'après avoir établi un rapport, une simple mention adressée au conseil d'administration pourrait suffire (discutable !?)
Une mention dans le rapport d'audit est également envisageable

Obligation de restitution de la société ?

- En cas de remboursement anticipé non autorisé, la question se pose de savoir si la société doit exiger le remboursement de la somme versée, resp. si elle doit comptabiliser cette demande de remboursement
- Comment l'organe de révision doit-il réagir à cela ?

Art. 112 CO Contrat au profit d'un tiers

1 Celui qui, agissant en son propre nom, a stipulé une obligation en faveur d'un tiers a le droit d'en exiger l'exécution au profit de ce tiers.

2 Le tiers ou ses ayants droit peuvent aussi réclamer personnellement l'exécution, lorsque telle a été l'intention des parties ou que tel est l'usage.

La société dispose éventuellement d'un droit de restitution, mais ce droit revient plutôt aux autres créanciers (al. 2)

Obligation de restitution de la société ?

- Une chose est claire : le conseil d'administration n'a généralement pas l'intention de réclamer le remboursement, puisqu'il est à l'origine du paiement
- Les créanciers ne peuvent toutefois exiger le remboursement qu'au stade de la faillite, car ils n'ont pas connaissance du paiement
- Si le conseil d'administration ne souhaite pas demander le remboursement, il ne procédera à aucune écriture comptable
- L'actif serait « fictif », car la volonté de recouvrement fait défaut
- L'organe de révision doit-il formuler une réserve au motif que les actifs sont incomplets (puisqu'il formule de toute façon une remarque) ?
- Le MSA ne se prononce pas sur cette question, mais aborde un cas similaire concernant la distribution dissimulée de bénéfices (MSA Contrôle ordinaire p. 452, n° 1503)

Il convient d'évaluer si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont disposées à demander la restitution de la distribution dissimulée de bénéfices et si les destinataires sont en mesure de restituer la prestation ou sa contre-valeur.

Obligation de recouvrement de la société ?

Si les deux conditions sont remplies, la société doit comptabiliser la créance et demander sa restitution. Si la volonté existe de demander la restitution de la créance mais que le destinataire n'est pas en mesure de la rembourser, cette créance sera comptabilisée et fera l'objet d'une correction de valeur.

- Si le conseil d'administration souhaite le recouvrement, cela semble également être une démarche judicieuse dans notre cas.

Si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne sont pas disposées à demander la restitution de la créance, le rapport de l'organe de révision comporte un paragraphe relatif à d'autres points avec un renvoi à l'art. 678 CO.

- Le MSA n'exige donc, dans ce cas, ni la comptabilisation de la créance ni une réserve pour actifs incomplets, car la référence à l'art. 678 CO constitue une remarque
- On peut partir du principe que, dans notre cas, il convient de procéder de manière analogue

WS III / Cas 1 / 2026

Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types d'audit et les contrôles spéciaux

Procédure à suivre en cas d'entrave active à l'exercice de ses fonctions par l'organe de révision lors de la communication d'informations par le conseil d'administration, avec révocation anticipée de l'organe de révision, impossibilité de joindre le conseil d'administration ou l'assemblée générale, blocage des informations, suspension du paiement des honoraires, etc.

Principes régissant la procédure en cas d'entrave active à l'exercice des fonctions de l'organe de révision

Objectif pédagogique : discuter et comprendre comment l'organe de révision doit réagir face à une entrave de la part du conseil d'administration dans la communication d'informations / aborder les questions relatives au comportement conforme à la loi dans l'exercice de la fonction d'organe de révision

Cas pratique

Aperçu de l'importance de l'obligation d'information

- L'obligation d'information de l'organe de révision est un élément étranger qui détonne
- Elle n'a rien à voir avec l'audit et ne correspond ni au savoir-faire ni à la formation d'un auditeur
- Il s'agit uniquement de connaissances juridiques spécialisées
- L'organe de révision est pourtant pleinement responsable en cas d'erreurs
- Bien sûr, il existe des signalements « simples » ou « de routine » où l'on ne peut pas vraiment se tromper (par exemple, grâce à l'expérience, aux usages de la branche, etc.)
- Mais dès que le cas sort de la norme, l'auditeur est dépassé
- La qualification peut s'avérer difficile, surtout en cas d'infractions rares
- Les remarques constituent des gifles publiques infligées au conseil d'administration, car l'organe de révision affirme que celui-ci a enfreint la loi
- En cas de réserves, la « perte de prestige » pour le conseil d'administration est généralement moindre ; par exemple, en cas de divergences d'évaluation, celui-ci se contente de dire que l'organe de révision fait preuve d'une prudence excessive (ce qui, en tendance, est vrai)

Aperçu de l'importance de l'obligation d'information

- Pour le conseil d'administration, la gravité de la situation peut aller de « sans importance » à « absolument inacceptable »
- Plus la remarque est inacceptable pour le conseil d'administration, plus celui-ci prendra des mesures pour dissuader l'organe de révision de la formuler
- Cela vaut en particulier lorsqu'il souhaite dissimuler un élément qui risquerait alors d'être révélé au grand jour
- Cela s'applique également, dans une moindre mesure, lorsqu'il est convaincu d'avoir respecté la loi

Dans ces cas, les étapes d'escalade suivantes peuvent se produire

1. Tentative de convaincre l'organe de révision de la validité de ses arguments
2. Menaces de faire appel à un avocat, de suspendre le paiement des honoraires, de porter plainte auprès de l'Autorité de surveillance en matière de révision (ASR) ou de révoquer le mandat
3. Courrier d'un avocat exposant des arguments juridiques et menaçant de réclamer des dommages-intérêts
4. Révocation de l'organe de révision afin d'anticiper la mise en demeure

Préparatifs de l'organe de révision

- Examinez minutieusement l'infraction à la loi afin de disposer d'une base argumentaire solide avant d'en faire part au conseil d'administration
- Si vous constatez que vous avez besoin de documents supplémentaires pour étayer vos soupçons, procurez-vous-les avant de faire part de vos soupçons, en expliquant pourquoi vous en avez besoin, car les informations sont souvent bloquées par la suite
- Informez le conseil d'administration suffisamment tôt afin qu'il puisse préparer et présenter soigneusement tous ses contre-arguments
- N'évitez pas la confrontation en imposant des délais courts ou en exigeant la remise immédiate d'un rapport
- Il se pourrait en effet que vous ayez par exemple négligé un élément ou que le conseil d'administration avance effectivement de bons arguments qui doivent être évalués
- Mais si vous ne pouvez pas déroger à votre position, faites part de votre remarque du mieux possible, même en cas de résistance
- C'est la meilleure assurance contre les risques dont vous puissiez disposer

Quelles sont les meilleures stratégies à adopter à chaque niveau d'escalade ?

Niveau d'escalade 1 – Argumentation

- Au cours de la phase 1, un échange objectif et bien fondé (éventuellement accompagné d'une rencontre en personne) est essentiel
- Il se peut que vous deviez expliquer au conseil d'administration pourquoi vous vous voyez contraint de signaler ces faits
- Présentez-lui les différentes options possibles, par exemple si le conseil d'administration est disposé à remédier à l'infraction et que le signalement n'a alors pas besoin d'être porté à l'attention de l'assemblée générale, etc.
- Expliquez-lui cela suffisamment tôt, avant que la situation ne dégénère, car la phase 2, accompagnée de menaces, peut démarrer soudainement
- Les membres du conseil d'administration n'ont généralement guère de connaissances en matière d'audit

Gravité de l'infraction

Essentiel / Important

Moins grave / moins important

Non significatif / sans importance

Mesure

Information au conseil d'administration + assemblée générale

Notification écrite au conseil d'administration

Pas d'obligation d'information

Niveaux d'escalade 2 et 3 – Menaces et avocats

- Aux phases 2 et 3, il faut encore garder la tête froide ; la plupart du temps, on peut encore venir à bout de la situation sans passer en mode combat de niveau 4

Menace de faire appel à un avocat :

- Si vous préférez accueillir favorablement cette escalade plutôt que de la rejeter, faites savoir que vous allez vous aussi faire appel à un avocat
- Il se peut qu'ils l'aient déjà fait en coulisses, car leur service d'assurance qualité exige, dans de tels cas, le recours à un consultant, qui sera en l'occurrence un avocat
- Il arrive que l'avocat du client-test puisse considérer les explications de l'organe de révision comme conformes à la loi et convainque alors le conseil d'administration que l'organe de révision doit agir ainsi ou que la proposition de compromis de l'organe de révision est judicieuse

Niveaux d'escalade 2 et 3 – Menaces et avocats

Menace de suspension des honoraires :

- Affirmez que vous remplissez votre mission et que vous avez sans aucun doute droit à vos honoraires

Menace de recours devant l'ASR :

- Le mieux est de l'ignorer ou de faire savoir que vous restez serein face à cette situation

Menace de révocation :

- Expliquez que cela aurait un effet boomerang, car non seulement une révocation serait invalide, mais vous devriez en outre interrompre l'audit (éventuellement avec un rapport négatif)
- De plus, vous formulerez quand même les remarques qui font encore l'objet de discussions, et ce selon votre version

Niveau d'escalade 4 – Révocation de l'organe de révision

- Il n'est plus possible de parvenir à une solution à l'amiable

La variante « éclair » 4-1 consiste à ce que le conseil d'administration révoque directement l'organe de révision. Vous en êtes informé par courrier ou par e-mail

Var 4-2 : vous recevez le procès-verbal de l'assemblée générale faisant état de votre révocation, éventuellement combinée avec l'élection d'un nouvel organe de révision

Var 4-3 « Disparition » ou révocation à froid : vous ne recevez plus rien, aucune réponse, les appels ne sont pas pris, les courriers recommandés vous sont renvoyés non ouverts

- Faites-vous radier du registre du commerce dès que possible, afin que le client soit contraint de rechercher rapidement un nouvel organe de révision

Niveau d'escalade 4 – Révocation de l'organe de révision

- La phase 4 représente un défi de taille pour l'organe de révision
- Quels problèmes l'organe de révision doit-il résoudre dans les variantes 4-1 à 4-3 ?

Problèmes en cas de révocation soudaine de l'organe de révision

- Vous devez signaler des infractions à la loi et le conseil d'administration souhaite vous en empêcher en vous révoquant
- Le problème est le suivant : comment pouvez-vous encore joindre les destinataires de vos remarques si vous n'êtes plus organe de révision ?
- Souvent, l'organe de révision s'en réjouit et pense pouvoir désormais tirer sa révérence, estimant qu'il n'y est pour rien s'il est écarté
- La tentation est grande, car les honoraires ne seront de toute façon plus versés, les avocats tirent à boulets rouges sur vous et le conseil d'administration vous dénigre et s'en prend à vous
- Mais l'organe de révision devrait, afin de se protéger au mieux, mettre en œuvre ici une « stratégie d'information finale » très ciblée, car cette opposition montre également qu'il a détecté des problèmes importants
- Et ceux-ci pourraient le rattraper plus tard (éventuellement des années plus tard !) et les actionnaires minoritaires ou les créanciers pourraient le tenir pour responsable des remarques non suivies d'effet

Problèmes liés à la révocation soudaine de l'organe de révision

- Souvent, une révocation soudaine n'est tout simplement pas possible sur le plan juridique et il existe une réelle possibilité que vous soyez encore juridiquement organe de révision
- Dans cette situation, il est recommandé d'agir comme si l'on était toujours l'organe de révision ; cela permet de disposer d'une plus grande marge de manœuvre juridique
- Au cours de cette « phase de combat » très intense, il s'agit de préserver sa marge de manœuvre et de présenter ses propres affirmations comme des vérités
- Mais même si l'on doit partir du principe que l'on n'est plus l'organe de révision, il convient d'essayer de faire part de ses observations, même si la marge de manœuvre est plus restreinte dans la mesure où l'on ne peut plus convoquer d'assemblée générale, ce qui constituerait un moyen de pression important
- Il s'agit donc avant tout de pouvoir encore formuler cette remarque. Comment s'y prendre ?

Problème de la révocation soudaine – destinataires

- Cela dépend de la gravité de la violation, dans la mesure où les personnes concernées sont différentes

Gravité de la violation

Grave / Important

Moins essentiel / important

Mesure

Information au conseil d'administration et à l'assemblée générale

Notification écrite au conseil d'administration

- Les informations moins importantes sont transmises uniquement au conseil d'administration, qui est plus facilement joignable que l'assemblée générale
- Seules les informations importantes doivent également être transmises à l'AG
- Lorsque seules des informations de moindre importance doivent être communiquées, cela ne conduit généralement pas au niveau d'escalade « révocation » et elles peuvent être transmises normalement

Problème de révocation soudaine - Plongée

- Si toutefois le conseil d'administration a disparu et que votre lettre recommandée vous est renvoyée non ouverte, conservez-la telle quelle (à titre de preuve)
- Si vous constatez par la suite dans le registre du commerce qu'un nouvel organe de révision a été désigné, envoyez-lui une lettre pour lui signaler que vous n'avez pas été autorisé à transmettre au conseil d'administration des informations pertinentes pour l'audit et que le nouvel organe de révision doit demander au conseil d'administration de se procurer ces documents auprès de vous
- Ne mentionnez aucun détail en raison du secret de révision
- Si la société fait bientôt faillite, envoyez ces informations à l'office des faillites (cela ne constitue pas une violation du secret professionnel, car c'est désormais l'office des faillites qui gère le dossier d'audit à la place du conseil d'administration)

Problème de la révocation soudaine – remarques importantes

Le principal problème concerne les informations importantes qui doivent être communiquées à l'assemblée générale

Convocation de l'assemblée générale par l'organe de révision ? Art. 699 al. 1 CO

- C'est très difficile et fastidieux, notamment parce que le conseil d'administration se montre récalcitrant
- L'organe de révision ne dispose généralement pas du registre des actionnaires (ou des adresses e-mail)
- Qui préside cette AG ?
- Qui définit l'ordre du jour ?
- Que se passe-t-il si le conseil d'administration se présente également et exige la présidence ?
- Que se passe-t-il si personne ne se présente ? Authentification notariale ?

Une lettre adressée à tous les actionnaires comme alternative ?

- Même problème avec les adresses
- L'information de tous les actionnaires équivaut-elle à l'information relative à l'assemblée générale ?

L'AG comme destinataire de la notification – s'assurer de sa réception

Cette remarque est urgente. Comment l'OR s'assure-t-il qu'elle parvienne rapidement à l'assemblée générale ?

- Convocation de l'assemblée générale par l'organe de révision ? Art. 699 al. 1 CO
- Une lettre adressée à tous les actionnaires comme alternative ? (Problématique en cours de discussion)
- Lettre adressée à la société ou au président du conseil d'administration, mais à l'attention de l'assemblée générale ? Peut-on déléguer cette tâche au conseil d'administration ?
- D'un point de vue juridique, cela n'est sans doute pas possible, mais c'est parfois le dernier recours ou, du moins, cela a été fait

WS III / Cas 2 / 2026

**Obligation d'information de l'organe de révision pour les deux types d'audit
et les contrôles spéciaux**

**Révocation soudaine de l'organe de révision critique afin
d'éviter les semarques et ses réserves / convocation de
l'assemblée générale par l'organe de révision**

Les organes de révision critiques peuvent devenir trop gênants pour la direction /
Le conseil d'administration peut-il empêcher l'organe de révision de remplir ses
obligations de signalement en le révoquant ? / Comment peut-il néanmoins
formuler ses remarques et réserves ? / Comment adresser des remarques à
l'assemblée générale dans les cas importants ?

Objectif pédagogique : discuter et comprendre comment l'organe de révision doit réagir face à une
entrave de la part du conseil d'administration dans la formulation de ses remarques, et évaluer
l'obligation de convoquer une assemblée générale à titre de remplacement / Aborder les questions
relatives au comportement conforme à la loi dans l'exercice de la fonction d'organe de révision

Cas pratique

Exposé des faits – révision annuelle 2021 de la société X SA

- Début de l'audit annuel ordinaire 2021 fin avril 2022

Structure de l'actionnariat de X SA

- AX est président du conseil d'administration et PDG ; il détient 50 % des actions
 - Quelques actionnaires minoritaires détiennent entre 5 et 10 % des actions
 - Des dizaines de petits actionnaires détiennent au total environ 10 % du capital
- La société X SA est une start-up et ne réalise pas encore de chiffre d'affaires
 - Comptes annuels 2021 : perte annuelle de 4 millions, avec une perte de capital
 - X SA impose un calendrier serré à l'organe de révision R :
 - l'assemblée générale ordinaire doit se tenir le 23 juin 2022
 - les rapports d'audit doivent être remis le 30 mai
 - Un programme serré pour l'organe de révision, qui ne dispose que d'un mois
 - Cela peut fonctionner si tout se passe bien

Faits – État d'avancement de la révision à la mi-mai 2022

- La révision est achevée à environ deux tiers à la mi-mai
- Divers problèmes fastidieux et désagréables sont apparus
- Il n'est pas certain que la révision puisse être achevée dans les deux semaines

R informe immédiatement le conseil d'administration par courrier daté du 15 mai 2022 que la révision ne pourra être achevée d'ici fin mai que si X fournit rapidement les documents et réponses suivants :

- divers états financiers des filiales font toujours défaut
- divers justificatifs et pièces justificatives sont insuffisants ou font encore défaut
- Les retards et les documents manquants ont entraîné une charge de travail supplémentaire importante, de sorte que les coûts sont supérieurs de plus de 30 % à ce qui avait été convenu
- L'acompte initial du 30 avril 2022 n'a toujours pas été versé

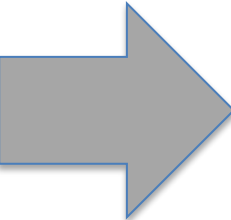
Faits – État d'avancement de la révision à la mi-mai 2022

Le conseil d'administration est en outre invité à fournir sans délai des documents supplémentaires concernant la valeur de deux postes de l'actif, faute de quoi les postes suivants feront l'objet de provisions :

- Besoin de dépréciation supplémentaire sur les immobilisations incorporelles de 5 millions
- Besoin supplémentaire de dépréciation de deux participations à hauteur de 1,5 million

Le conseil d'administration est en outre invité à fournir sans délai des documents justifiant le bien-fondé commercial des rémunérations perçues par AX

- AX occupe un poste à 70 % chez X SA avec un salaire de 200 000 CHF
- Y SA a perçu 0,41 million de CHF au titre de prestations de conseil sans justificatif
- Y SA est une société liée, car AX en est l'actionnaire unique



La remise du rapport le 30 mai est encore possible, conformément au calendrier, si des justificatifs suffisants sont fournis immédiatement ou si une réserve et une référence à l'art. 678 CO sont acceptées

Exposé des faits – réponse de X SA, 19 mai 2022

Quatre jours plus tard, le conseil d'administration réagit de manière radicale :

- Aucun autre document ne sera fourni
- L'organe de révision est démis de ses fonctions avec effet immédiat

Les motifs de cette révocation, dont l'organisme est lui-même responsable, seraient les suivants :

- R avait annoncé à l'automne 21 qu'il effectuerait l'audit pour la dernière fois
- En décembre, le changement de réviseur en chef a été annoncé
- Celui-ci a dû se familiariser avec le dossier ; le surcroît de travail est imputable à R
- Le début de l'audit, prévu fin avril, a été retardé car R ne s'était pas manifesté ; l'audit aurait donc pu débuter dès le mois de mars
- Malgré nos demandes, aucun calendrier de l'audit n'a jamais été fourni
- La volonté de coopération de R était insuffisante
- R serait axé sur les problèmes plutôt que sur les solutions

Exposé des faits – Réponse de X SA, 19 mai 2022

- Le réviseur en chef ne dispose pas des connaissances nécessaires concernant l'activité de X. C'est pourquoi il ne comprend pas la prestation fournie par AX ! Il n'y a pas de violation de l'art. 678 CO
- Les frais supplémentaires sont imputables à R, la facture d'acompte ne sera pas payée, l'organe de révision ne percevra aucune rémunération
- Un nouvel organe de révision prend immédiatement ses fonctions (il avait déjà été sollicité à l'automne pour l'année suivante et avait donné son accord à l'époque)
- Les frais engagés par X en raison des retards et d'une éventuelle nouvelle convocation de l'assemblée générale seront facturés à l'organe de révision



Que faites-vous maintenant en tant qu'organe de révision ?
Quels sont les problèmes qui se posent ?

État de faits – suite à donner – liste des problèmes

- L'organe de révision R est-il toujours en fonction ? Le conseil d'administration peut-il le révoquer ?
- Que peut-il faire s'il est toujours en fonction, et que peut-il faire s'il ne l'est plus ?
- Peut-il remettre le rapport de révision ?
- Si ce n'est pas le cas, comment peut-il ou doit-il formuler des réserves et faire référence à l'article 678 CO ? À qui s'adresser ? Au conseil d'administration ? À l'assemblée générale ?
- Doit-il simplement accepter sa révocation, ne plus rien faire d'autre que se faire radier immédiatement et renoncer à ses honoraires ?
- Quelle est la situation en matière de risques de l'organe de révision vis-à-vis des actionnaires minoritaires ?
- Le nouveau droit des sociétés anonymes joue-t-il un rôle ?

Nouvel article 730a, alinéa 4, CO

L'assemblée générale ne peut révoquer l'organe de révision que pour de justes motifs

- Cette nouveauté vise à empêcher qu'on puisse se débarrasser facilement d'un organe de révision « gênant ». N'est-ce pas exactement notre cas ?!

Faits – l'organe de révision est-il toujours en fonction ?

- R est-il toujours en fonction ? Le conseil d'administration peut-il le révoquer ?
- N'est-ce pas à l'assemblée générale de le faire ?

Art. 726 CO

1 Le conseil d'administration peut révoquer en tout temps les comités, délégués, directeurs ainsi que tous fondés de procuration et mandataires nommés par lui.

2 De même, il peut en tout temps suspendre dans l'exercice de leurs fonctions les fondés de procuration et mandataires désignés par l'assemblée générale, il convoquera alors immédiatement cette dernière.

- Le conseil d'administration ne peut pas révoquer, mais seulement « les suspendre dans leurs fonctions »
- Pour cela, le conseil d'administration doit toutefois invoquer des motifs graves. En existe-t-il ?
- Les motifs semblent fallacieux ou relativement insignifiants
- La raison principale est sans doute la mention des honoraires de conseil élevés
- On peut donc supposer que R est toujours en fonction et apte à exercer ses fonctions !

Exposé des faits – que peut encore faire R dans le cadre de ses fonctions ?

- Que peut/doit faire l'organe de révision à présent ?
- Il est de fait impossible de poursuivre l'audit, X ne fournit plus de documents
- Rédaction d'un rapport négatif (avec réserves et remarques ?)
- Le rapport d'audit est-il adressé au conseil d'administration ? À l'assemblée générale ? Aux deux ?
- Le conseil d'administration va-t-il ignorer le rapport et ne rien transmettre à l'assemblée générale ?
- L'organe de révision doit-il convoquer lui-même l'assemblée générale ?
- Combiner cela avec sa propre démission ? (Motif : perte de confiance) ?
- Mais qu'en est-il de l'obligation de participer à l'AG (art. 731 CO) ? Tous les actionnaires ne renonceront pas à leur droit de participation ! Le CA refusera-t-il l'accès à R ? R peut-il alors démissionner sans risque ?
- Même si R est encore en fonction, sa marge de manœuvre est limitée et la situation est complexe
- Le plus important semble en tout cas être la transmission de l'information (que AX semble ne pas souhaiter) à l'assemblée générale, mais comment s'y prendre ?

Faits – que peut faire R s'il n'est plus en fonction ?

- S'il n'est plus l'organe de révision, de nombreuses questions ne se posent plus
- La poursuite de l'audit, la remise du rapport, la participation à l'assemblée générale et la démission sont exclues
- Mais là encore, la communication (des remarques indésirables) à l'assemblée générale est prioritaire du point de vue des risques, mais comment procéder ?
- L'ancien organe de révision a-t-il le droit/la possibilité de formuler des remarques ou des réserves s'il n'est plus en fonction ?
- Si oui, le problème reste le même : comment informer l'assemblée générale ? Il n'y a plus de rapport d'audit, n'est-ce pas ? Une lettre au conseil d'administration ? Le conseil d'administration cacherait probablement une prise de position écrite à l'attention de l'assemblée générale

Conclusion :

- ➡ En fonction ou non : la transmission des informations est la priorité absolue pour l'organe de révision
- ➡ En fonction, l'organe de révision dispose de plus de droits et de moyens de pression (convoquer l'assemblée générale, par exemple)

Une escalade avant même que R n'ait pu réagir

- Le 24 mai, l'OR reçoit un e-mail d'un petit actionnaire, PA
 - PA a reçu de X une invitation à une assemblée générale extraordinaire prévue le 14 juin 2022
 - déroulement par écrit en raison de la pandémie
 - seul point à l'ordre du jour : élection d'un nouvel organe de révision
 - motif : R a l'intention de démissionner de son mandat
 - c'est pourquoi le conseil d'administration souhaite procéder immédiatement à ce changement, avant l'assemblée générale extraordinaire du 23 juin
- PA demande à R de justifier cette démission à ce moment exceptionnel
- PA menace R de lui réclamer des dommages-intérêts s'il n'existe pas de motifs valables justifiant cette démission
- Que signifie cette démarche du conseil d'administration ?
- Que doit faire l'organe de révision ?
- Quelle réponse sera envoyée à l'actionnaire ?

Que fait R de ces nouvelles informations ?

- Le 24 mai, PA reçoit une réponse laconique avec remerciements et lui recommandant de poser ses questions directement lors de l'assemblée générale, car la communication d'informations individuelles aux actionnaires n'est pas autorisée
- Cette information fournie par PA intéresse R ! En effet, le conseil d'administration cache qu'il a lui-même révoqué l'OR et passe bien sûr sous silence les raisons, par exemple celles liées à une violation de la loi !
- R doit réagir rapidement, car cette nouvelle AG aura lieu dans 20 jours seulement et, à cette occasion, 1. un nouvel organe de révision sera élu et 2. le CA pourrait faire approuver la révocation de R (art. 726 CO)
- La marge de manœuvre se réduira si R n'est plus l'organe de révision



X sera confronté à cette lettre le jour même (elle est également adressée à l'assemblée générale !)

24 mai - lettre de R à X SA et assemblée générale de X SA

- L'art. 726 al. 2 CO ne constitue qu'un «pouvoir d'urgence» du conseil d'administration, qui n'est pas applicable en l'espèce faute de motifs valables
- L'assemblée générale étant imminente, les motifs devraient être d'autant plus valables
- R soupçonne un abus de droit, car AX cherche ainsi à dissimuler ses transactions avec des personnes proches
- R conserve toujours tous les droits et obligations de l'organe de révision
- Dans les faits, la révision ne peut plus être menée à terme, car aucune information n'est plus communiquée
- La relation de confiance est toutefois rompue suite à la « révocation » et à l'empêchement de clarifier la question des honoraires du conseiller
- R pourrait démissionner immédiatement pour motifs graves, mais continuera d'exercer ses fonctions afin de rendre compte de ses observations
- Les actionnaires ont informé R de la présence d'informations erronées dans la convocation à l'assemblée générale extraordinaire concernant la démission de R

24 mai - lettre de l'OR à X SA et assemblée générale de X SA

Le conseil d'administration doit immédiatement transmettre cette lettre à tous les actionnaires afin de les informer correctement (avec accusé de réception à adresser à R) et l'assemblée générale doit être informée (avec justificatif à adresser à R) que :

- les motifs de la révocation de R sont insuffisants
- il existe un besoin d'amortissement de 6,5 millions pour Actifs immat. et les participations
- une distribution occulte de bénéfices de 0,41 million a été effectuée en faveur de personnes proches (éventuelle violation de l'art. 678 CO et du principe d'égalité de traitement des actionnaires) et que, à cet égard,
- la provision pour l'impôt anticipé de 0,22 million fait défaut
- ces faits entraîneraient des réserves/remarques et un refus d'émettre une attestation d'audit
- Si ces exigences ne sont pas satisfaites, R convoquerait l'assemblée générale au sens de l'art. 699, al. 1, CO et informerait lui-même tous les actionnaires
- Si le conseil d'administration coopère, R lui enverra une brève note d'information en vue de l'assemblée générale

24 mai - lettre de l'OR - Stratégie

- Vous constatez que R exerce désormais une pression considérable sur le conseil d'administration
- AX sait que les actionnaires minoritaires pourraient être intéressés par les informations fournies par R
- AX doit alors s'expliquer !
- R souhaite obtenir la coopération du conseil d'administration, car la convocation d'une assemblée générale est compliquée et comporte de nombreuses incertitudes
- Une convocation publique via la FOSC va faire beaucoup de bruit
- R devrait sans doute respecter un délai de convocation de 20 jours
- Ce délai n'est plus suffisant avant le 14 juin (il ne reste que 21 jours)
- Il y a un risque que R ne soit plus en fonction le jour de l'AG !

Le conseil d'administration réagit toutefois rapidement et répond dès le lendemain

25 mai - lettre de la société X AG à la RST - commentaire

- Il est pris acte de la lettre du 24 mai 2022 adressée à X SA et à l'assemblée générale
- Proposition : réunion de clôture « à l'amiable » le 31 mai chez X SA
- Veuillez apporter la facture finale des honoraires afin qu'elle puisse être réglée immédiatement

Comment interpréter cette réponse ?

- Un paiement intégral et nous serons déjà tranquilles vis-à-vis de l'organe de révision ?
- Une conclusion « à l'amiable » serait également intéressante pour R ! Honoraires ! Encombrements !
- Mais quand aurons-nous une réponse aux demandes de R ?
- De nombreux actionnaires ont déjà exprimé leur vote par écrit
- Le réenvoi demandé pourra-t-il encore être effectué le 1er juin ?
- Tactique dilatoire ? Mauvaise évaluation de la position de l'OR ?

Que doit faire l'organe de révision ?

27 mai : e-mail de l'OR à X SA et réponse de X le 30 mai

E-mail de l'organe de révision à X SA :

- Une solution à l'amiable serait également dans l'intérêt de l'organe de révision
- Avant la réunion du 31 mai, l'organe de révision attend une réponse à la lettre du 24 mai 22
- Les organes de révision doivent respecter les dispositions impératives du CO
- Ce point sera volontiers expliqué lors de la réunion du 31 mai, si vous le souhaitez
- Un représentant juridique de l'organe de révision participera à la réunion du 31 mai
- Une proposition de texte concernant les informations minimales à fournir à l'assemblée générale est jointe en annexe afin de servir de base de discussion

L'e-mail de réponse de X SA ne parviendra que le 30 mai :

- Un avocat sera également consulté
- La réunion doit donc être reportée au 7 juin

AX se rend probablement compte que la « solution financière » ne fonctionne pas !

R reçoit encore plus d'e-mails d'actionnaires contenant des questions ! Que faire ?

Bilan intermédiaire du point de vue de R – 2 types de problèmes

1 La solution alternative suivante serait-elle encore envisageable ?

- Le nouvel OR prévu était connu de R et jouit d'une bonne réputation
- R pourrait-il signaler tous les défauts au nouvel OR plutôt qu'à une AG ?
- R peut compter sur lui pour aller au fond des choses
- Le consentement de X serait nécessaire, mais on l'obtiendrait sans doute

Quels seraient les avantages et les inconvénients de cette solution ?

2 Traitement identique des réserves et des remarques ?

- Violation de l'art. 678 CO = remarque / nécessité d'une dépréciation = réserve
- Les remarques doivent être signalées immédiatement en fonction de leur urgence
- Les réserves sont consignées dans le rapport d'audit. R ne rédigera plus de rapport d'audit, ne pouvons-nous pas les omettre ?
- Le nouvel OR en charge du prochain rapport d'audit devra de toute façon traiter des questions d'évaluation !

Constat intermédiaire du point de vue de l'OR – solution alternative

1 Solution alternative : avantages et inconvénients

- + tous les problèmes/coûts sont écartés / X serait sans doute d'accord
- + d'un point de vue pratique, solution relativement sûre en termes de réduction de la responsabilité

- OR s'en remet au nouvel OR si celui-ci n'agit pas ou peu
- S'il n'en fait pas assez, le nouvel OR est certes également responsable, mais l'ancien OR l'est aussi !
- L'optimisation de la responsabilité par ses propres moyens n'est plus possible, car les obligations propres ne peuvent pas être légalement transférées à d'autres OR
- Que se passe-t-il si, soudain, un autre OR est élu ?



R décide d'informer lui-même les actionnaires

Bilan intermédiaire du point de vue de R – réserves/remarques

2 Traitement des réserves et des remarques ?

- Il est impératif de signaler toute violation de la loi ; ces obligations existent indépendamment de la révision annuelle
- Les réserves pourraient plutôt être laissées à la charge du nouvel OR
- Mais la littérature spécialisée ne dit malheureusement rien à ce sujet
- Devrions-nous vraiment signaler aux actionnaires les réserves portées aux comptes annuels – qui n'ont d'ailleurs pas encore fait l'objet d'un audit complet et pour lesquels nous ne rédigeons plus de rapport d'audit – en les qualifiant de « violations de la loi » ?
- Cela nous semble hasardeux ! Cela pourrait-il éventuellement servir de monnaie d'échange ? Ce serait toutefois « moins risqué »
- X et l'avocat consulté ne connaissent certainement pas cette distinction
- Nous pourrions procéder ainsi, conformément à la communication actuelle



OR décide de tout signaler

Procédure : R n'attend pas le 7 juin, il faut aller de l'avant

1er juin Courriel du représentant légal de R à X SA

- X SA n'a pas répondu à la proposition de R du 24 mai
- R part du principe que X ne souhaite pas informer les actionnaires au sens où l'entend R
- X ne peut pas empêcher R de convoquer une assemblée générale
- R convoquera publiquement une AG extraordinaire le 3 juin par le biais de la FOSC
- X dispose d'un délai allant jusqu'au 3 juin à midi pour informer elle-même les actionnaires
- Autre solution : envoyer le registre des actionnaires (adresses e-mail) à R avant le 2 juin à midi
- R prévient qu'une telle mesure exceptionnelle provoquera un tollé parmi les actionnaires et dans la presse, et que la pression en faveur de la transparence s'intensifiera
- Le conseil d'administration est « encouragé » à communiquer lui-même l'information ; il a ainsi l'avantage d'agir de manière proactive et peut commenter le texte de R
- Proposition d'une réunion Zoom le 2 juin pour tout expliquer



R n'a plus la patience de supporter ces manœuvres dilatoires ! Escalade !

Problèmes liés à la convocation de l'assemblée générale par l'OR

- Événement très rare, peu d'expérience en la matière, cela ne m'est arrivé que 2 ou 3 fois !
- Lieu de la réunion ? Au lieu habituel de l'association X ?
- Faut-il faire appel à un notaire ? Afin de prouver la tenue de la réunion, la régularité de la convocation, les interventions, les présences, etc. ?
- Un membre récalcitrant du conseil d'administration refuse de communiquer les adresses !
La FOSC comme solution de secours !
- Qui préside la réunion ? R ? Si le conseil d'administration est également présent ?
- Ordre du jour ? Si des actionnaires ou des membres du conseil d'administration demandent de nouveaux points à l'ordre du jour ?
- L'AG doit-elle avoir lieu avant ou après la nouvelle élection du 14 juin ? Avant, ce n'est plus possible en raison du délai de 20 jours qui ne peut plus être respecté !
- Après, l'inconvénient est que l'on ne sera probablement plus OR !



De nombreuses incertitudes et obstacles !

Réaction de X SA : e-mail du 2 juin à 7 h et appel téléphonique

- Le représentant légal de X souhaite passer un coup de fil dans la matinée
- Une réunion Zoom avec toutes les parties prenantes devrait avoir lieu dans l'après-midi
- R est d'accord ! Appel dans la matinée également avec l'auditeur en chef
- L'avocat de X donne son accord : le conseil d'administration procédera à l'envoi demandé le 8 juin 2022
- Le texte de R est joint (papier à en-tête de R) et commenté par le conseil d'administration (le commentaire n'est pas communiqué à R au préalable !)
- À titre de preuve, l'OR reçoit la liste complète des destinataires
- Après l'envoi, l'OR est autorisé à choisir deux noms de son choix parmi cette liste et à contacter ces actionnaires afin de confirmer la réception



R a réussi à s'imposer ! Compte tenu des circonstances, c'est la meilleure solution pour R et même la facture a finalement été payée

Conclusion : signaler les manœuvres dilatoires du conseil d'administration

- Comme vous pouvez le constater, l'obligation de signalement peut s'avérer très gênante et susciter une forte résistance
- Examinez minutieusement la violation de la loi afin de disposer d'une base argumentaire solide avant d'en faire part au conseil d'administration
- Informez-le suffisamment tôt pour que le conseil d'administration puisse présenter tous ses contre-arguments (vous auriez par exemple pu passer quelque chose à la trappe)
- Même en cas de résistance, faites part de cette information du mieux que vous pouvez
- C'est la meilleure assurance contre les risques dont vous puissiez disposer
- Notez également que, à strictement parler, ce n'est pas l'« AG » qui a été informée, mais seulement « tous les actionnaires »
- Mais cela ne devrait sans doute pas poser de problème sur le plan juridique ?!
- Un futur actionnaire pourrait par exemple faire valoir que cette mention n'est jamais apparue dans un procès-verbal d'AG et qu'il n'en a donc pas eu connaissance (par exemple en tant qu'acheteur) et que l'OR n'a pas rempli son obligation !

WS III / Cas 3 / 2026

**Obligation d'information de l'organe de révision
pour les deux types d'audit et les contrôles spéciaux**

**Démission immédiate de l'organe de révision sans remise de
rapport / abus de confiance de la part du conseil
d'administration / formulation de remarques**

Le conseil d'administration dissimule à l'organe de révision d'importantes informations / la révision des comptes annuels est bien avancée / comment l'organe de révision peut-il malgré tout formuler des remarques ?

Objectif pédagogique : discussion des principes fondamentaux relatifs aux obligations de signalement de l'organe de révision dans les cas complexes

Cas pratique

Exposé des faits – révision annuelle 2021 de la société X SA

- R est l'organe de révision de X SA depuis 2019
- La société X SA dispose d'une autorisation de la FINMA pour exercer ses activités
- Début de l'audit annuel ordinaire 2021 en janvier 2022
- En janvier 2022, R constate que des transactions portant sur des actions propres pourraient constituer une infraction des dispositions légales
- R en fait part à X et exige une prise de position
- Début février, R est informé par un tiers qu'une procédure d'exécution de la FINMA est en cours à l'encontre de X
- Le même jour, R en fait part à X et exige des informations à ce sujet
- Deux semaines plus tard, X envoie divers documents, mais rien concernant une procédure de la FINMA et n'en fait pas mention
- R relance X pour obtenir une réponse à la question concernant la procédure de la FINMA
- Début mars, X confirme l'existence d'une procédure de la FINMA et envoie des documents
- La procédure d'exécution de la FINMA est en fait en cours depuis l'été 2020

Exposé des faits – procédure de la FINMA concernant la société X SA

- La procédure a été dissimulée à R pendant plus de 18 mois
- En janvier 2021 (révision des comptes annuels 2020), R a demandé à l'avocat de X une attestation de toutes les procédures en cours, et la procédure de la FINMA n'y était pas mentionnée, bien que cet avocat soit également le représentant légal de X dans cette procédure
- En avril 2021, la déclaration d'intégralité a été signée par le conseil d'administration de X et la déclaration de toutes les procédures en cours a été confirmée, mais la procédure de la FINMA n'a pas été mentionnée
- En octobre 2021 (révision intermédiaire 2021), le conseil d'administration a de nouveau confirmé que seules les procédures déjà signalées existaient

R envoie immédiatement une lettre à tous les membres du conseil d'administration de X, leur demandant de justifier la non-divulgaration et les menaçant de démissionner immédiatement de son mandat si aucune clarification n'est fournie

Procédure de la FINMA – évaluation de R – réponse du conseil d'administration

- L'examen des documents de la FINMA montre que des allégations graves à l'encontre de X font l'objet d'une enquête, lesquelles pourraient entraîner le retrait de la licence et, par conséquent, la dissolution de X
- Une procédure susceptible de menacer l'existence de l'entreprise a été dissimulée à R (et X a fait faillite environ deux ans plus tard)
- La confiance de R envers le conseil d'administration n'est plus intacte, à moins que celui-ci ne puisse fournir une très bonne justification

Quelques jours plus tard, le conseil d'administration justifie cette non-divulgence

- La procédure de la FINMA serait sans importance, il s'agirait d'une simple procédure de demande de renseignements
- X aurait fait usage de tous les recours à son encontre
- Les reproches de la FINMA seraient tirés par les cheveux
- Une démission ne sera pas acceptée ; elle interviendrait d'ailleurs à un moment inopportun, car l'assemblée générale devrait être reportée
- En cas de démission, R devrait prendre en charge tous les frais

Options de l'organe de révision – que doit faire R ?

- R juge cette réponse inacceptable et erronée et souhaite démissionner immédiatement, car il ne sait absolument pas ce qui pourrait encore être dissimulé
- Il serait possible de poursuivre l'audit ; X souhaite d'ailleurs que le rapport soit remis
- R souhaite en tout état de cause signaler l'infraction relative aux actions propres et à la dissimulation de la procédure de la FINMA

Quelles sont les options qui s'offrent à l'organe de révision ?

Option 1 : refuser de procéder à l'audit – rapport négatif – démission

- R peut-il refuser de mener l'audit à son terme (bien que cela soit possible), remettre immédiatement un rapport négatif (incluant la remarque) et démissionner en même temps (immédiatement ou à la date de l'AG) ?
- Le conseil d'administration va-t-il ignorer le rapport (car il ne lui sert à rien) et ne rien transmettre à l'assemblée générale ?
- Le conseil d'administration refusera probablement l'offre de participation de R à l'assemblée générale, mais dans ce cas, les remarques ne seront pas transmises à la bonne instance !

Options de l'organe de révision – que doit faire R ?

- L'organe de révision doit-il alors convoquer lui-même l'assemblée générale ? cela soulève à nouveau des problèmes complexes
- La perte de confiance ne porte en effet pas sur les chiffres des comptes annuels ; l'audit de ces chiffres serait donc « normalement » possible
- On ne sait pas clairement s'il est juridiquement possible de rendre un rapport négatif au motif que l'audit n'a pas été suffisamment mené à bien, alors qu'il serait possible de le mener à bien
- Il existerait un risque que cette démission intervienne à un moment inopportun
- Il existe un risque que les remarques ne soient pas transmises



L'option 1 est risquée

Options de l'organe de révision – que doit faire R ?

Option 2 : Clôturer l'audit – remise du rapport – démission

- R ferait-il mieux de terminer l'audit, de remettre un rapport non négatif (accompagné d'une remarque) puis de se retirer ?
- Le risque lié à une démission inopportune serait écarté et les remarques seraient correctement formulées
- X paierait probablement encore les honoraires d'audit (environ 70 000)
- L'obligation de participer à l'assemblée générale (art. 731 CO) subsiste, car tous les actionnaires n'y renonceront pas
- Comment R gère-t-il le soupçon selon lequel le conseil d'administration dissimule encore d'autres éléments ?



L'option 2 semble réalisable et permet de minimiser les risques

Options de l'organe de révision – que doit faire R ?

Option 3 : démission immédiate accompagnée d'une lettre adressée au conseil d'administration

- R privilégie cette variante, car la confiance est trop gravement ébranlée
- Le risque d'une démission inopportune et que les remarques n'arrivent pas à temps pour l'assemblée générale est accepté
- Les remarques sont intégrées dans la lettre de démission et se lisent comme suit :

Dans son bilan au 31 décembre 2021, la société X SA faisait état d'un portefeuille d'actions propres d'un montant de X CHF. Une société n'est autorisée à détenir ses propres actions que si elle dispose de fonds propres librement disponibles d'un montant suffisant, ce qui n'est pas le cas de la société X SA. Il pourrait donc y avoir violation de l'art. 659 al. 1 CO.

Nous signalons en outre que la FINMA a ouvert, le DATE, une procédure de retrait de licence à l'encontre de la société X SA et que le président du conseil d'administration n'a pas informé l'ensemble du conseil d'administration et l'organe de révision de cette procédure, qui est toujours en cours à ce jour. Cela pourrait constituer une violation du règlement d'organisation ainsi que de l'art. 717 al. 1 et de l'art. 730b al. 1 CO.

Suite de l'histoire et « fin heureuse » pour R

- Le conseil d'administration ne paie pas les honoraires de R
 - R réclame ses honoraires devant les tribunaux et obtient gain de cause dans leur intégralité
 - La demande reconventionnelle de X pour démission inopportune est rejetée
 - Le tribunal ne constate pas de « moment inopportun » pour la résiliation
 - Les frais de justice / de procédure, d'environ 15 000, devraient être pris en charge par X
 - X fait faillite peu après
 - L'ensemble des frais, d'un montant d'environ 100 000, reste à la charge de R
-
- Une fin heureuse, mais uniquement en ce qui concerne les risques liés au caractère inopportun et aux remarques
 - La procédure de faillite est bientôt suspendue faute d'actifs, sans que les questions de responsabilité ne soient soulevées



Heureusement, la sortie de R reste sans conséquences

Discussion finale

Questions

MERCI

Questions juridiques d'actualité de l'organe de révision PME 2027

même année calendaire même séminaire

Septembre-Octobre 2027

21.09.27	Neuchâtel
23.09.27	Lausanne
30.09.27	Fribourg
05.10.27	Genève

Décembre 2027

03.12.27 Martigny

Documentation uniquement pour votre usage personnel

La documentation liée à la présentation du séminaire „Questions juridiques d’actualité de l’organe de révision PME“ 2026 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.