



Patrick Schacher

Contrôleur de gestion diplômé,
expert fiscal diplômé,
Partenaire ARGOS,
Treuhand & Consulting AG,
www.argostreuhand.ch

Révision restreinte: Particularités en matière de rapport de révision

Avec l'introduction en date du 1^{er} janvier 2008 des nouvelles dispositions légales relatives à la révision, l'économie suisse est confrontée à deux types de révision: la «révision ordinaire» et la «révision restreinte». Le présent article se concentre sur le rapport de révision restreinte. Il s'agit d'une part d'expliquer la structure du nouveau rapport de révision et d'autre part d'en éclairer de manière ciblée les particularités.

1. Introduction

Le rapport de révision est le résultat principal du travail effectué par le réviseur. Il s'agit d'une véritable carte de visite et souvent de la seule chose que la société reçoit physiquement de l'organe de révision.¹

Les réviseurs, les conseillers mais aussi les chefs d'entreprise, les bailleurs de fonds et autres «stakeholders» sont habitués au rapport de révision sous sa forme actuelle. Mais ce dernier a subi des changements. Or, des modifications ont toujours besoin d'un peu de temps pour s'imposer. Il est dès lors judicieux de s'intéresser dès à présent de manière approfondie à la nouvelle forme que doit prendre le rapport de révision.

Dans le cadre de la concrétisation de la «révision restreinte», l'Union Suisse des Fiduciaires STVIUSF et la Chambre Fiduciaire ont défini une nouvelle norme relative à la révision restreinte. Cette norme est obligatoire pour les membres des deux associations professionnelles. Elle régit, entre autres, l'établissement d'un rapport de révision restreinte et contient toute une série d'exemples de rapports pour les applications pratiques.

L'objectif du présent article est de procéder à une analyse approfondie de la nouvelle forme de rapport de révision pour la révision restreinte. Il s'intéressera plus spécialement à la structure du rapport et au nouveau contenu de l'opinion de contrôle.

2. La structure du rapport de révision

Dans le cadre de la révision limitée, le rapport de révision à l'intention de l'assemblée générale est une exigence légale (art. 729b CO). On notera que c'est déjà le cas actuellement. La remise d'un rapport de révision supplémentaire au conseil d'administration n'est pas prévue par la loi. Suite à la modification des bases légales relatives à la révision ainsi qu'à la concrétisation et à l'interprétation subséquentes des nouvelles lois par les associations professionnelles, le rapport de révision a pris une autre forme et son contenu a été mis à jour (cf. figure 2). La figure 1 en présente les principales modifications.

Figure 1: les principales modifications en comparaison avec le rapport actuel

Nouvelle teneur

La teneur du rapport de révision s'est considérablement modifiée par rapport au rapport selon les normes d'audit suisses (NAS) 700 ou les principes de révision (GZA) no. 17.

Plus d'appréciation de contrôle mais une opinion de contrôle

A première vue, cette modification semble marginale. Mais en y regardant de plus près, cette modification reflète le fait qu'en raison de la sécurité de contrôle réduite liée à la révision restreinte (environ 60%) par rapport à la révision ordinaire (90–95%), il n'est plus possible d'émettre une **appréciation** de contrôle mais uniquement une **opinion de contrôle** négative quant au résultat du contrôle effectué.

Pas de recommandation à l'assemblée générale

En raison de la sécurité de contrôle réduite liée à la révision restreinte, le réviseur n'est pas en mesure d'émettre de recommandations.

Plus de remarques

Cf. à ce sujet les remarques au paragraphe 4.2.

La figure 2 présente le nouveau rapport de révision restreinte dans toute sa longueur (teneur normale, cf. explications au paragraphe 3.1).

Titre du rapport de révision et paragraphe 1

Le titre du rapport demeure inchangé. Contrairement aux GZA 17 et aux NAS 700, la comptabilité n'est plus mentionnée, seuls les comptes annuels le sont. Pour le reste, ce paragraphe est identique.

Paragraphe 2

Le paragraphe 2 règle clairement la question de la responsabilité: le conseil d'administration reste responsable de l'établissement des comptes annuels. Ici, rien n'a changé. Rien non plus n'a changé quant au fait que l'organe de révision contrôle les comptes annuels. C'est là tout de même sa tâche légale.

En outre, l'organe de révision confirme qu'il remplit les exigences légales en matière de compétences.

En ce qui concerne l'indépendance, il faut tenir compte des nouvelles dispositions légales de l'art. 729 CO (révision restreinte) et de l'art. 728 CO (révision ordinaire) ainsi que de l'annexe B de la norme relative à la révision restreinte.

Figure 2: teneur normale pour la révision restreinte

(Hypothèse: les comptes annuels répondent aux exigences légales et statutaires)

Titre: rapport de l'organe de révision relatif à la révision restreinte destiné à l'assemblée générale de la société X SA, Berne.

Paragraphe 1: En notre qualité d'organe de révision, nous avons contrôlé les comptes annuels (bilan, compte de pertes et profits et annexe au bilan de la société X SA pour l'exercice se terminant au 31.12.2008.)

Paragraphe 2: Le conseil d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels alors que notre tâche est de contrôler ces mêmes comptes annuels. Nous confirmons que nous répondons aux exigences légales relatives à l'agrément et à l'indépendance.

Paragraphe 3: Notre révision a été effectuée selon la norme suisse relative à la révision restreinte. Selon cette dernière, la révision doit être planifiée et exécutée de telle façon qu'il soit possible d'identifier dans la comptabilité d'importantes indications erronées. Une révision restreinte est constituée principalement d'interrogations et d'actes de contrôle analytiques ainsi que des contrôles de détail adéquats de documents disponibles auprès de la société contrôlée. Par contre, les contrôles des procédures d'exploitation et du système de contrôle interne ainsi que les interrogations et d'autres actes de contrôle destinés à l'identification d'actes délictueux ou d'autres violations de dispositions légales ne font pas partie de cette révision.

Paragraphe 4: Dans le cadre de nos travaux de révision, nous n'avons pas rencontré d'éléments qui auraient dû nous pousser à la conclusion que les comptes annuels ainsi que la recommandation relative à l'affectation du bénéfice résultant du bilan ne correspondraient pas aux dispositions légales et statutaires.

Paragraphe 5: date / réviseur / domicile / signature(s) → annexe aux comptes annuels

Pour la révision restreinte, contrairement à la révision ordinaire, la **collaboration** pour la tenue de la comptabilité et pour d'autres prestations de services (cf. figure 3) reste possible. Dans le cas d'une telle collaboration, le réviseur

est tenu de l'indiquer dans son rapport de révision.² Cette possibilité constitue une facilité pour les PME explicitement désirée par le législateur.

Cette facilité est aussi risquée qu'elle semble attrayante. Le professeur Böckli parle déjà d'un champ de mines en matière de responsabilité.³ D'une part, il existe le danger d'une auto-révision et d'autre part, le terme de «collaboration» nécessite une certaine interprétation. Dans le cas d'une collaboration, cette dernière n'est compatible avec l'indépendance que s'il existe une séparation à la fois personnelle et organisationnelle.

Il faut également souligner que dans le cas des candidats à la collaboration, il s'agit souvent de mandats pour lesquels un opting-out⁴ serait possible. Dans une considération orientée aux risques encourus par une fiduciaire et une société de révision, il faudrait recommander dans de tels cas à la société de renoncer à une révision.

Il est intéressant de constater que l'art. 729 al. 2 CO se réfère non seulement à la possibilité de collaborer à la tenue de la comptabilité mais également à la fourniture **d'autres prestations**.

La norme relative à la révision restreinte donne ainsi effectivement deux exemples de telles fournitures de prestations: **conseils fiscaux** et **établissement du décompte TVA**.⁵ On peut maintenant se demander premièrement si, dans le cadre de la révision restreinte, il faut désormais mentionner toutes les formes de prestations de services qui sont fournies en plus de la révision. Et deuxièmement si cela n'est plus possible avec la révision ordinaire. Selon Böckli, il est clair que cette formulation dans la loi est maladroite.⁶ Elle fait accroire que la fourniture d'autres prestations de services pour la société à réviser n'est possible que grâce à cette base légale. Il souligne très clairement qu'il n'en est rien. La fourniture de prestations de conseils parallèles est admissible tant pour la révision restreinte que pour la révision ordinaire, pour autant que l'indépendance ne soit pas remise en cause et qu'il n'y ait pas de danger d'auto-révision.

L'auteur se rallie à cette opinion. Les exemples cités (conseils fiscaux, établissement du décompte TVA) sont malheureusement choisis de manière aussi maladroite que la disposition légale en tant que telle. Puisque l'établissement d'un décompte TVA est une tâche relevant de la tenue de la comptabilité, il se peut qu'il mérite d'être mentionné en tant qu'exemple de fourniture d'autres prestations. Par contre, il n'est pas opportun de mentionner les conseils fiscaux dans le cadre de la révision restreinte. Ce terme n'est pas clairement défini. Faut-il comprendre par-là le soutien fourni pour remplir la déclaration d'impôt? En règle généra-

le, cette fourniture de prestations parallèle n'est nuisible pour l'indépendance ni dans le cas de la révision ordinaire, ni dans celui de la révision restreinte. Les directives d'indépendance de la Chambre fiduciaire, qui valent également pour la révision ordinaire, désignent des prestations dans le domaine du droit fiscal, du droit des contributions et des assurances sociales en principe comme des activités admissibles.⁷ Il n'y a aucun sens à mentionner cette activité dans le rapport lorsque l'on se trouve dans le cadre de la révision restreinte et de ne pas le faire dans le cadre de la révision ordinaire. La disposition légale de l'art. 729 al. 2 CO a été introduite dans la loi en tant qu'allègement pour les PME dans le cadre de la révision restreinte par rapport à la révision ordinaire. Par conséquent, l'auteur recommande de s'orienter dans de tels cas aux exemples des directives d'indépendance de la Chambre fiduciaire: s'il s'agit d'une prestation qui est considérée comme admissible dans le cadre de la révision ordinaire, il n'est pas nécessaire de la mentionner dans le rapport de révision. S'il s'agit d'une prestation qui est considérée comme non admissible dans le cadre de la révision ordinaire, il est nécessaire de la mentionner dans le rapport de révision dans le cadre des dispositions de l'art. 729 al. 2 CO.

Figure 3: Directive légale relative à la collaboration

Art. 729 al. 2 CO: «La collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle sont autorisées. Si le risque existe de devoir contrôler son propre travail, un contrôle sûr doit être garanti par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel.»

Paragraphe 3

Le réviseur met ici bien en évidence le fait qu'il a effectué sa révision selon la norme relative à la révision restreinte. Cette norme sera la base d'une évaluation ultérieure du travail du réviseur. Ni plus, ni moins! A première vue, on peut avoir l'impression que cette norme relativement maigre est facile à respecter sans effort particulier. En y regardant de plus près, on constate rapidement que c'est surtout dans les domaines de l'évaluation des risques et de la planification de la révision qu'il faut beaucoup de travail pour satisfaire à ces dispositions. La deuxième phrase souligne une fois de plus de quels actes de révision concrets le législateur a muni la révision restreinte: interrogations, actes

de révision analytiques et contrôles de détail adéquats. Un peu cachée mais néanmoins tout aussi importante, la mention que le réviseur a contrôlé les «documents disponibles auprès de la société contrôlée». Là aussi, le but est de limiter le cercle autour de la révision restreinte.

La troisième phrase contient une limitation négative des activités de révision: qu'est-ce que le réviseur n'a pas fait! Dans le sens d'une mise au point ne laissant pas le moindre doute, on signifie au destinataire du rapport que le réviseur exécutant son travail de révision de manière restreinte ne contrôle pas les procédures internes à l'entreprise ni le système de contrôle interne. Il ne procède pas non plus à des actes de contrôle destinés à identifier des actes délictueux ou d'autres violations de dispositions légales. Cette dernière indication vise l'obligation d'aviser qui demeure l'apanage de la révision ordinaire (cf. paragraphe 4.2).

Paragraphe 4

Le paragraphe 4 est le cœur de tout rapport de révision: l'opinion de contrôle. L'intérêt de tous les destinataires se concentrera sur ce seul paragraphe. Tout le reste – actuellement – n'est que fioriture.

Paragraphe 5

Dans sa dernière partie, le rapport mentionne la date, le réviseur principal ainsi que son agrément.⁸ Le rapport est daté du jour auquel la révision a pris fin. Le réviseur peut dater le rapport de révision au plus tôt du jour auquel il existe des comptes annuels valablement signés et une déclaration d'intégralité valablement signée.⁹ Si le réviseur ne reçoit pas de déclaration d'intégralité de la part de la direction, ceci constitue une limitation de l'étendue du contrôle et entraîne une réserve.

3. L'opinion de contrôle

L'opinion de contrôle du paragraphe 4 est le cœur de tout rapport de révision. C'est ici que le réviseur prend concrètement position quant au résultat de ses activités. Au lieu de parler d'appréciation de contrôle comme on l'a fait jusqu'à présent, la révision restreinte parle de opinion de contrôle. On n'utilise donc plus le terme «d'appréciation» mais de «prise de position». Par ailleurs, la technique d'établissement du rapport annuel est similaire à celle de la révision ordinaire selon NAS PS 700, édition 2004.¹⁰

3.1 Teneur normale

Un rapport de révision est dit de «teneur normale» s'il est possible d'employer la teneur

standard conformément à la figure 2. C'est le cas lorsque le contrôleur n'a pas rencontré d'éléments lui permettant de conclure que la comptabilité et la proposition quant à l'affectation du bénéfice découlant du bilan ne répondent pas aux dispositions légales et statutaires.

Contrairement à la révision ordinaire, la révision restreinte n'assure qu'une sécurité d'appréciation limitée (limited assurance).¹¹ C'est pourquoi l'opinion de contrôle est formulée en tant qu'opinion négative. Par comparaison, il est possible d'émettre une opinion positive dans le cadre de la révision ordinaire étant donné que la sécurité de contrôle se situe, dans ce cas, entre 90 et 95%. Dans le cadre d'une révision ordinaire, le réviseur est donc également en mesure d'émettre une recommandation. Dans le cadre de la révision restreinte dont la sécurité de contrôle se situe à 60%, cela n'est pas possible, conformément à la norme.

Lors de notre contrôle, nous n'avons pas rencontré d'éléments nous permettant de conclure que les comptes annuels ainsi que la proposition concernant l'affectation du bénéfice ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.

Figure 4: Paragraphe 4 Teneur normale jusqu'ici contre révision restreinte

Révision telle que pratiquée jusqu'ici selon NAS 17:

«Selon notre appréciation, la comptabilité et les comptes annuels ainsi que la proposition relative à l'affectation du bénéfice résultant du bilan répondent aux exigences légales suisses et aux statuts.» → opinion positive.

Révision restreinte: «Lors de notre contrôle, nous n'avons pas rencontré d'éléments nous permettant de conclure que les comptes annuels ainsi que la proposition concernant l'emploi du bénéfice ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.» → opinion négative.

3.2 Ecart de la teneur normale

On parle «d'écart de la teneur normale» lorsque le réviseur a rencontré certains éléments qui influencent l'opinion de contrôle. En principe, c'est toujours le cas lorsque le réviseur rencontre des éléments qui le poussent à la conclusion que les comptes annuels et la proposition relative à l'affectation du bénéfice résultant du bilan **ne satisfont pas** aux exigences légales et statutaires. Bien entendu, le réviseur cherchera tout d'abord, dans une telle situation, à discuter avec les responsables afin de les informer des besoins de modification

des comptes annuels. En règle générale, le réviseur tente de convaincre la direction de la société de corriger les comptes annuels.¹² Cela est sans autre compatible avec l'indépendance (cf. figure 5).

Figure 5: aide professionnelle dans le cadre de la révision

Le processus de révision comporte des entretiens approfondis entre l'organe de révision et la direction du client à réviser. Durant ce processus, la direction demande et obtient des indications et des propositions relatives aux principes d'établissement de bilan, aux obligations de transparence dans les comptes annuels, à l'adéquation des contrôles et des méthodes utilisés afin de déterminer la valeur des actifs et des dettes. **Une aide professionnelle de ce type et les conseils relatifs à l'application des principes d'établissement du bilan et des normes comptables constituent des mesures adéquates pour favoriser une représentation correcte des comptes annuels dans le cadre de la clôture des comptes.**

Source: extrait des directives relatives à l'indépendance de la Chambre fiduciaire

Si la direction ne se départit pas de son point de vue, le réviseur doit apprécier s'il doit ou non formuler une réserve dans son rapport de révision (cf. paragraphe 4.1). Cette réserve est presque toujours recommandée si l'élément en question revêt une certaine importance.¹³

Une réserve mène à l'une des trois prises de position suivantes:¹⁴

- **Opinion de contrôle avec réserve**

Le réviseur formule sa réserve. Il pense que malgré les éléments constatés ou supposés, il n'a pas rencontré d'autres éléments qui devraient le mener à la conclusion que les comptes annuels et la proposition quant à l'affectation du bénéfice résultant du bilan ne répondent pas aux exigences légales et statutaires.

- **Opinion de contrôle négative**

Le réviseur formule sa réserve. En raison de l'élément constaté ou supposé, il pense que les comptes annuels et la proposition quant à l'affectation du bénéfice résultant du bilan ne répondent pas aux exigences légales et statutaires.

- **Pas d'opinion de contrôle du tout (impossibilité de faire une déclaration)**

Le réviseur formule sa réserve. En raison des incidences possibles de la réserve, le

réviseur n'est pas en mesure de prendre position quant au contrôle.

L'aperçu de la figure 6 montre schématiquement les différentes formes que peuvent revêtir des rapports de révision. Une différenciation similaire se retrouve par ailleurs également dans les NAS 700.

L'élément supposé

Contrairement aux NAS 700, la révision restreinte distingue entre éléments constatés et éléments supposés. Alors que la révision ordinaire ne prévoit que les éléments constatés, la révision restreinte connaît également les éléments supposés. Cela s'explique pour des raisons techniques. Dans la norme relative à la révision restreinte qui se base finalement sur la loi, on distingue pratiquement trois types d'actes de révision:¹⁵

- a) Les actes de révision recommandés: ceux-ci devraient être exécutés conformément à la norme si ce poste concerne les comptes annuels.
- b) Les actes de révision élargis: ceux-ci devraient toujours être exécutés lorsqu'il faut supposer qu'il existe d'importantes indications erronées ou s'il existe un risque inhérent accru d'une indication erronée dans les comptes annuels.
- c) Les actes de révision qui ne font pas partie intégrante de la révision restreinte: il s'agit des actes de révision qui dépassent le cadre de la révision restreinte (par exemple la demande de tout type de confirmations de solde, la participation à la prise d'inventaire, la confirmation par le biais d'un avocat, les expertises d'évaluation).

On reconnaît au point c) l'une des grandes différences par rapport à la révision ordinaire: il existe des actes de révision qui ne doivent pas être exécutés dans le cadre de la révision restreinte. On peut dès lors imaginer que certains éléments ne puissent pas être clarifiés de manière définitive parce que l'acte de révision correspondant dépasserait le cadre de la révision restreinte. Dans un tel cas, le réviseur doit formuler une hypothèse.

Modification de l'image globale

La question de la modification de l'image globale est sans doute l'une des plus ardues et doit être appréciée en fonction de chaque cas concret. Il faut ici faire preuve de jugement professionnel.

Comme c'était déjà le cas avec les NAS 700, il convient d'évaluer, dans le cadre de la révision restreinte, si l'image globale est modifiée ou non de manière déterminante en raison de

l'élément constaté ou supposé. Si l'image en est modifiée de manière déterminante, cela mènera en général à une opinion de contrôle négative, voire à aucune opinion de contrôle du tout. Si l'image n'en est pas modifiée de manière déterminante, cela mènera à une opinion de contrôle avec réserve.

On parle en général d'une modification déterminante de l'image globale lorsque les comptes annuels sont incomplets ou trompeurs. Il n'y a pas de modification déterminante si le destinataire du rapport bénéficie néanmoins d'une bonne représentation des situations financière et bénéficiaire sur la base de la réserve formulée et s'il n'y a ni conséquences de l'art. 725 CO à prendre en compte, ni aucun danger pour la continuation des affaires ou encore l'affectation proposée du bénéfice.

L'élément suivant peut servir d'instrument supplémentaire pour évaluer si l'on est en présence d'une modification déterminante de l'image globale: dans les NAS 700, une modification déterminante de l'image globale mène toujours à une recommandation de renvoi. Si l'image globale n'a pas été modifiée de manière déterminante, il en découle une recommandation d'approbation malgré la réserve.

4. Différence entre réserve, mention et complément

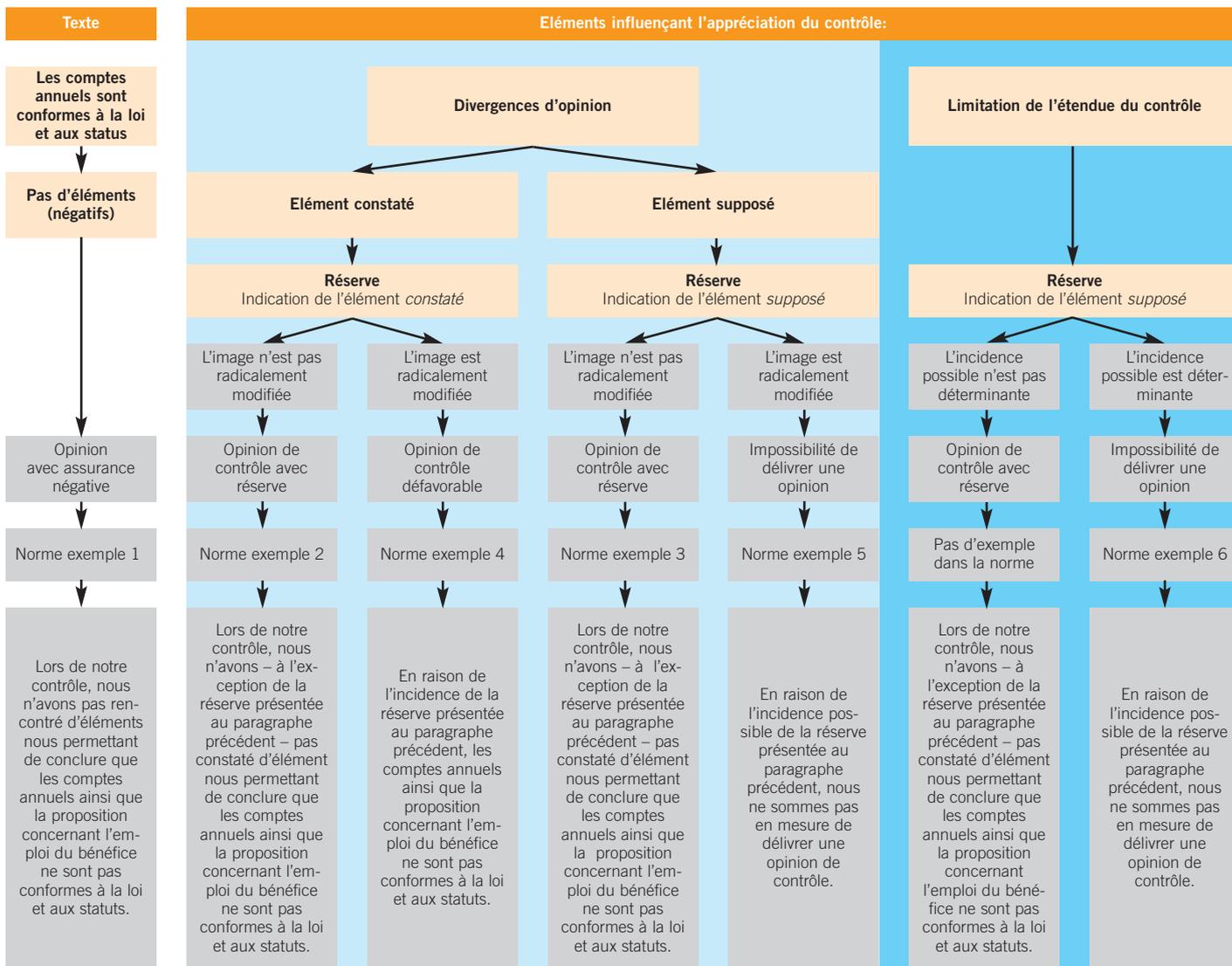
Lors de l'établissement d'un rapport de révision, il est capital de bien faire la différence entre réserve, mention et complément. Chacun de ces termes a sa propre signification. Ce n'est qu'en connaissant bien ces différences que l'utilisation du terme correcte est garantie. C'est la raison pour laquelle ces termes sont brièvement expliqués ci-dessous.

4.1 La réserve

La réserve est en lien direct avec la tâche de l'organe de révision. Selon l'art. 729a al. 2 CO, l'organe de révision contrôle s'il existe des éléments qui devraient permettre de conclure que 1) les comptes annuels et 2) la proposition du conseil d'administration à l'intention de l'assemblée générale relative à l'affectation du bénéfice résultant du bilan ne répondent pas aux prescriptions légales et statutaires.

Si le réviseur a rencontré des éléments déterminants¹⁶ qui devaient le pousser à la conclusion qu'il existe des violations affectant l'objet de la révision (comptes annuels et proposition relative à l'affectation du bénéfice), il convient de les mentionner dans le rapport de révision. Cette indication dans le rapport est appelée «réserve».¹⁷

Cet élément constaté ou supposé et la réserve qui y est liée influencent dans tous les cas l'opinion de contrôle:¹⁸ le réviseur indique soit qu'il



Source: Chambre fiduciaire USFISTV Union suisse des fiduciaires, Norme relative au contrôle restreint, p. 77

n'est pas du tout d'accord avec les comptes annuels et la proposition relative à l'affectation du bénéfice résultant du bilan ou qu'il ne l'est pas pour tous les points. Le réviseur doit ensuite formuler en conséquence son opinion de contrôle (cf. paragraphe 3.2).

Divergences d'opinion ou réserve quant à l'étendue du contrôle

En ce qui concerne le type de réserve, on peut distinguer les «différences d'opinion» et la «limitation de l'étendue du contrôle». La notion de «divergences d'opinion» concerne tous les cas où l'organe de révision et la direction ne sont pas du même avis en ce qui concerne les comptes annuels et la proposition quant à l'affectation du bénéfice. En règle générale, il s'agit de divergences d'opinion portant sur les prescriptions de comptabilité et de présentation des comptes ou encore d'écarts de la norme de tenue des comptes appliquée. La notion de «limitation de l'étendue du contrôle» concerne tous les cas où l'organe de révision

ne reçoit pas les documents souhaités ou n'est pas autorisé à exécuter les actes de contrôle nécessaires. On désigne cela comme impossibilité subjective d'exécuter le contrôle.

Caractère déterminant en relation avec la réserve

Dans le cadre de la révision restreinte également, l'organe de révision annoncera à l'assemblée générale les éléments déterminants. En règle générale, un élément non déterminant n'est pas mentionné dans le rapport de l'organe de révision. Pour apprécier si un élément est déterminant ou non, l'organe de révision doit se référer aux principes du chapitre 5 «Caractère déterminant»¹⁹. **Remarque:** la somme d'éléments non déterminants peut éventuellement mener à un élément déterminant.

Formulation de la réserve

Lorsqu'il formule sa réserve, le réviseur doit présenter l'élément concerné de manière concise mais néanmoins telle qu'elle ne laisse

aucun doute.²⁰ Si l'élément en question entraîne des conséquences financières ou si ces dernières sont possibles, il convient de les quantifier.²¹ S'il n'est pas possible de procéder à une telle quantification, il convient d'indiquer une fourchette ou de procéder à une description verbale.²² Pour la formulation, le réviseur peut se référer à plusieurs exemples.²³

4.2 Mention

La mention permet d'annoncer à l'assemblée générale des violations de prescriptions légales ou statutaires qui ne sont pas en lien direct avec le mandat de révision légal. Il s'agit là de la différence centrale entre la mention et la réserve.²⁴ L'art. 729b al. 1 CO, valable jusqu'au 31.12.2007, selon lequel l'organe de révision était tenu d'annoncer à l'assemblée générale, lors de cas importants, les violations de dispositions légales ou statutaires (obligation d'aviser) rencontrées dans le cadre de son travail de contrôle, constitue la base de l'obligation d'aviser.

Pour la révision restreinte, cet article de loi a été modifié. Désormais, l'organe de révision **ne doit plus procéder à cette annonce** dans le cadre de la révision restreinte.²⁵ Par contre, l'obligation d'aviser le tribunal demeure en substitution en cas de sur endettement manifeste de la société, ceci au cas où le conseil d'administration demeurerait inactif (art. 729c CO).

Complément relatif aux exceptions déjà exigées

La pratique demande déjà des exceptions à l'exemption générale de l'obligation d'aviser. On parle ainsi «d'obligation d'aviser limitée».²⁶

L'élément de la société surendettée

Lorsqu'une société est surendettée, le conseil d'administration doit respecter les directives de l'art. 725 al. 2 CO. Si le conseil d'administration reste inactif, l'organe de révision doit intervenir et informer le tribunal (art. 729c CO). Dans ce cas, l'obligation d'aviser de l'organe de révision demeure entière, même dans le cadre de la révision restreinte. C'est ce qui ressort de l'art. 729c CO. S'il faut déposer un rapport de révision dans une telle situation, il faut absolument faire mention de la violation de la disposition légale prévoyant l'information du juge compétent. Il ne s'agit toutefois pas là d'une obligation d'aviser limitée mais bien d'une obligation découlant tout simplement de l'art. 729c CO.

Dans les cas de l'art. 725 al. 2 CO, la postposition d'un créancier est un moyen fréquemment utilisé pour éviter de devoir se présenter devant le juge. Si tel devait être le cas, il convient d'ajouter le complément suivant, conformément à la norme relative à la révision restreinte: «Nous attirons votre attention sur le fait que la société X SA est surendettée au sens de l'art. 725 al. 2 CO. Etant donné que des créanciers de la société X SA ont déclaré leur accord pour voir régresser d'un rang leur créance et ceci pour un montant de CHF Y, le conseil d'administration a choisi de ne pas en informer le juge.»²⁷

L'élément du bilan passif

Si, au jour de l'établissement du bilan final, la société présente une perte qualifiée au sens de l'art. 725 al. 1 CO, le conseil d'administration convoque une assemblée générale et lui propose des mesures d'assainissement. Dans «l'ancienne» révision (jusqu'au 31.12.2007), il était clair qu'il n'existait pour l'organe de révision une obligation d'aviser que s'il y avait effectivement une violation de cette disposition légale. Dans de nombreux cas, il n'y avait aucune violation de la loi parce que la date de l'assemblée générale était déjà connue et par-

ce que le conseil d'administration avait déjà proposé des mesures d'assainissement. Dans ce cas, l'organe de révision formulait un complément dans le rapport de révision.²⁸ De l'avis de l'auteur, un tel complément reste possible dans le cadre de la révision restreinte.

Dans ce contexte, on ne peut bien entendu se passer de se demander ce qu'il convient de faire si l'on est effectivement en présence d'une violation de la loi. Ce serait le cas si une assemblée générale n'était pas convoquée et/ou si aucune mesure d'assainissement n'était proposée ou si les mesures proposées étaient insuffisantes. A ce propos, Böckli expose que l'organe de révision devrait faire, dans de tels cas, une mention en vue de se protéger lui-même.²⁹ Il se réfère pour cela à l'obligation subsidiaire de convocation incombant à l'organe de révision conformément à l'art. 699 al. 1 CO. Dans le nouveau droit, cette obligation reste inchangée. Ce cas de l'obligation substitutive de convocation par l'organe de révision est défini par la NAS 290.³⁰ Une telle convocation ne doit intervenir que si le conseil d'administration, cumulativement, ne prend aucune mesure d'assainissement ou seulement des mesures d'assainissement manifestement insuffisantes, ne convoque aucune assemblée générale d'assainissement et n'informe pas les actionnaires et s'il faut partir de l'hypothèse qu'une information des actionnaires par l'organe de révision aurait des conséquences sur la volonté d'assainissement de ces mêmes actionnaires. Dans ce cas, l'auteur est également d'avis qu'une mention devrait être faite dans le cadre de la révision restreinte. C'est ce qui ressort du fait que l'organe de révision (même celui procédant à une révision restreinte) doit convoquer dans de tels cas une assemblée générale!

Révision restreinte en lieu et place d'une révision ordinaire

Si le conseil d'administration devait demander au réviseur qu'il procède à une révision restreinte bien qu'il sache qu'il faudrait procéder à une révision ordinaire, ceci pourrait, de l'avis de l'auteur, faire l'objet d'une mention. Dans ce cas, il convient obligatoirement de procéder à une révision ordinaire. Si la direction de l'entreprise le refuse, le réviseur en informe l'assemblée générale par écrit et donne sa démission en tant qu'organe de révision.³¹

La situation est similaire dans les cas où il faudrait établir des comptes annuels de groupe mais que le conseil d'administration y renonce. Jusqu'à présent, il suffisait – en fonction des circonstances – de faire figurer une mention de l'organe de révision dans le rapport de révision. Selon la nouvelle loi, cela ne suffit plus. En présence d'une obligation de consolidation

(art. 663e CO) il faut obligatoirement procéder à une révision ordinaire pour la maison-mère et établir des comptes annuels de groupe.³² L'auteur est d'avis que, dans ce cas, il faut procéder soit à une révision ordinaire ou alors que l'organe de révision doit informer l'assemblée générale par écrit et démissionner en tant qu'organe de révision. Une simple mention ne serait donc pas suffisante.

Annexe incorrecte au sens de l'art. 663b CO

L'annexe fait partie intégrante des comptes annuels (art. 662 al. 2 CO) et donc des éléments à contrôler par l'organe de révision. Si l'annexe devait être incorrecte et si cette violation devait être déterminante, cela peut déboucher sur une réserve.³³ Dans ce cas également, une mention ne suffit pas.

L'auteur est d'avis qu'une «obligation d'aviser limitée» n'est pas nécessaire dans le cadre de la révision restreinte. Les exemples cités montrent que ces éléments doivent être présentés soit en tant que «réserve», soit en tant que «complément» dans le rapport de révision mais non pas en tant que «mention».

4.3 Complément

L'organe de révision est autorisé à faire, dans le rapport de l'organe de révision, des indications relatives au contrôle et au résultat de contrôle.³⁴ Ces indications sont appelées compléments, s'ajoutent à la fin du rapport et doivent empêcher que les actionnaires se fassent une image erronée des situations financière et bénéficiaire de la société. Il est important que ces compléments soient déterminants et que l'on ne dévoile pas de secrets d'affaires.

La norme relative à la révision restreinte demande un complément très concrètement dans le cas où il n'est pas possible d'apprécier objectivement et de manière définitive la capacité de poursuite des activités ou les déclarations figurant dans les comptes annuels.³⁵ Cela présuppose bien entendu une présentation adéquate dans l'annexe. De l'avis de l'auteur, le complément constitue également un instrument judiciaire dans le cadre de la révision restreinte pour rendre de manière très générale le destinataire du rapport de révision attentif à certaines indications contenues dans les comptes annuels et de donner ainsi un certain poids à ces indications (Emphasis of Matter).

5. Remarque finale

Les explications relatives à l'établissement du rapport de révision dans le cadre de la révision restreinte font ressortir que ce type de révision est tout sauf simple. L'auteur du présent article est d'avis que le réviseur en charge d'une révi-

sion restreinte doit disposer d'un excellent savoir-faire professionnel afin d'exécuter la révision de manière correcte et être finalement en mesure de fournir un rapport formellement correct. ■

→ **Norme relative à la révision restreinte**

www.stv-usf.ch

Pour les membres de l'USFISTV les standards ainsi que différents exemples de rapport sont disponible sous la rubriques «members only».

- ¹ Contrairement à la révision ordinaire, pour laquelle un rapport supplémentaire, nettement plus circonstancié, doit être rédigé pour le conseil d'administration (art. 728b al. 1 CO)
- ² Art. 729b al. 1 3^e point CO: le rapport contient 3.) des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision et, le cas échéant, de la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que de la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle: «Un collaborateur de notre société a travaillé au sein du service de comptabilité durant l'exercice. Il n'a pas participé à la révision restreinte.»
- ³ Böckli Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zürich, 2007, page 23
- ⁴ Le terme «opting-out» est régulièrement employé en relation avec le fait que l'on renonce à une révision restreinte (art. 727a al. 2 CO): «Moyennant le consentement de l'ensemble des actionnaires, la société peut renoncer au contrôle restreint lorsque son effectif ne dépasse pas dix emplois à plein temps en moyenne annuelle»

- ⁵ Norme relative à la révision restreinte, p. 79, point 12
- ⁶ Böckli Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zürich, 2007, page 209
- ⁷ Chambre fiduciaire, directives relatives à l'indépendance 2007, Zürich
- ⁸ Art. 729b al. 1 point 4 CO: le rapport contient des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles.
- ⁹ Norme relative à la révision restreinte, page 27
- ¹⁰ Les normes d'audit suisses (NAS) correspondent aux International Standards on Auditing (ISA). Les NAS ne sont toutefois plus à jour, ce qui signifie que l'on peut s'attendre à ce que certaines NAS soient modifiées, respectivement une reprise de la version allemande des ISA. Entre autres, ISA 700 ne correspond plus aux NAS 700 actuellement valables en Suisse.
- ¹¹ Norme relative à la révision restreinte, 1.2 Objectif et principes de la révision restreinte, page 9
- ¹² Norme relative à la révision restreinte, point 5.3, page 19
- ¹³ Norme relative à la révision restreinte, point 5.3, p. 20
- ¹⁴ Les termes employés (opinion de contrôle avec réserve, opinion de contrôle négative, pas d'opinion de contrôle du tout) se réfèrent aux NAS 700.
- ¹⁵ Norme relative à la révision restreinte, annexe D «Exemple d'actes de révision courants», page 42 ss.
- ¹⁶ Dans la norme relative à la révision restreinte, le chapitre 8 «rapport de révision» ne mentionne concrètement le caractère déterminant qu'en relation avec la limitation de l'étendue du contrôle (cf. page 27). Par contre, le chapitre 5 «Caractère déterminant» ne mentionne clairement, sous le point 5.3 Evaluation d'indications erronées constatées, que seules les indications erronées déterminantes mènent à une réserve (page 19/20).
- ¹⁷ Norme relative à la révision restreinte, page 26. Une réserve est toujours formulée au paragraphe 4 avant l'opinion de contrôle.
- ¹⁸ Dans le cadre d'une révision ordinaire, la réserve influence l'opinion de contrôle. Cf. normes d'audit suisses (NAS), page 464

- ¹⁹ Norme relative à la révision restreinte, page 19 ss.
- ²⁰ HWP, tome 2, page 379
- ²¹ Norme relative à la révision restreinte, page 26
- ²² Norme relative à la révision restreinte, page 79, point 13
- ²³ Des exemples de rapports se trouvent d'une part dans la norme relative à la révision restreinte (page 67 ss.) et d'autre part dans les normes d'audit suisses NAS 700 (page 505 ss.).
- ²⁴ La mention n'est par conséquent pas formulée avant l'opinion de contrôle mais seulement après l'opinion de contrôle.
- ²⁵ C'est également ce qui ressort de la norme relative à la révision restreinte, page 79, Etendue de la révision restreinte: le contrôle d'autres violations de dispositions légales ne fait pas partie des actes de contrôle du réviseur.
- ²⁶ Camponovo Rico A, von Graffenried-Albrecht Monique, Neues Revisionsrecht, in: Schweizer Treuhänder 4/2008
- ²⁷ Norme relative à la révision restreinte, exemples de rapports, exemple no. 7, page 76. Il s'agit d'un complément.
- ²⁸ Normes d'audit suisses, page 510: «Nous soulignons par ailleurs que la moitié du capital-action et des réserves légales n'est plus couverte (art. 725 al. 1 CO).»
- ²⁹ Böckli Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zurich, 2007, page 210
- ³⁰ Normes d'audit suisses, page 171
- ³¹ Norme relative à la révision restreinte, 1.4.1 Obligation de procéder à une révision ordinaire, page 10 ss.
- ³² Art. 727 al. 1 point 3 CO ainsi que le message pour la modification du droit des obligations du 23 juin 2004, page 4013
- ³³ Aussi HWP, tome 2, page 380: «Les violations contre l'obligation de mention dans l'annexe peuvent déboucher sur une réserve.»
- ³⁴ HWP, tome 2, page 386
- ³⁵ Norme relative à la révision restreinte, page 27