

Ce document a été adopté par la
Commission technique audit le
12 juillet 2022

Dispositions transitoires relatives aux nouvelles Normes suisses d'audit des états financiers (NA-CH)

Les Normes suisses d'audit des états financiers (NA-CH) s'appliquent à l'audit des états financiers pour les périodes **clôturées** au 15 décembre 2022 ou ultérieurement, c.-à-d. qu'elles sont applicables à l'audit des états financiers au 31 décembre 2022. La nouvelle NAS-CH 290 «Menace d'insolvabilité, perte de capital ou surendettement» se base entièrement sur les articles 725 et 725a à 725c CO révisés, qui entreront en vigueur au 1^{er} janvier 2023.

Les NA-CH contiennent déjà des renvois aux dispositions du code des obligations qui n'entreront en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2023. Concernant les audits des états financiers dont la date des états financiers est antérieure au 1^{er} janvier 2023, il convient de clarifier quelles dispositions légales sont applicables, par exemple en ce qui concerne la présentation des comptes et l'emploi du bénéfice.

Les passages correspondants sont résumés dans le tableau ci-dessous:

Norme	Paragraphe/Annexe avec référence aux nouvelles dispositions du CO	Droit en vigueur
ISA-CH 200	Paragraphe A1-2. A1-2. Lors du contrôle ordinaire au sens de l' art. 728a, al. 1, CO , l'organe de révision vérifie <ul style="list-style-type: none"> • si les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes annuels consolidés sont conformes aux dispositions légales, aux statuts et au cadre de référence choisi; • si la proposition du conseil d'administration à l'assemblée générale concernant l'emploi du bénéfice est conforme aux dispositions légales et aux statuts; • s'il existe un système de contrôle interne; • lorsque les actions de la société sont cotées en Bourse, si le rapport de rémunération est conforme aux dispositions légales et aux statuts. 	L'organe de révision vérifie si le rapport de rémunération est conforme à la loi et aux art. 14 à 16 de l'ordonnance sur les rémunérations (ORAb).
ISA-CH 200	Annexe 1-1 Obligations de l'organe de révision <ul style="list-style-type: none"> • Vérification de bilans intermédiaires aux valeurs d'exploitation et de liquidation en cas de raison sérieuse d'admettre un surendettement (art. 725b, al. 2, CO) 	Renvoi à l'art. 725, al. 2, CO jusqu'au 31 décembre 2022.
ISA-CH 200	Annexe 2-1 Responsables de la direction et de la surveillance selon la loi SA Conseil d'administration (art. 716a CO) Le conseil d'administration peut, sauf disposition contraire dans les statuts, déléguer la gestion conformément au règlement d'organisation (art. 716b, al. 1, CO).	Sur autorisation du conseil d'administration définie dans les statuts et conformément au règlement d'organisation, la direction peut être déléguée (art. 716b, al. 1, CO).
ISA-CH 210	Annexe 1-1 Exemple de lettre de mission d'une SA (contrôle ordinaire) L'exemple se réfère à l'art. 728a, al. 1, CO lors de la vérification du rapport de rémunération.	Convenir dans la lettre de mission que la vérification du rapport de rémunération est effectuée conformément à la loi et aux art. 14 à 16 ORAb.
ISA-CH 260	Paragraphe 12-1. 12-1. Dans une société anonyme, l'organe de révision communique les éléments importants à l'ensemble du conseil d'administration (par écrit dans le rapport détaillé selon l' art. 728b, al. 1, CO). Le cas échéant, d'autres directives peuvent être contenues dans un règlement d'organisation (art. 716b, al. 3, CO) ou ailleurs.	Les dispositions correspondantes figurent notamment à l'art. 716b, al. 2, CO.

Ce document a été adopté par la
Commission technique audit le
12 juillet 2022

NAS-CH 290	L'ensemble de la norme se réfère aux dispositions du droit révisé de la société anonyme, qui entrera en vigueur au 1 ^{er} janvier 2023.	Voir aussi les explications ci-dessous.
ISA-CH 570	Paragraphe 6-1. 6-1. En se fondant sur les dispositions légales, l'auditeur doit évaluer si, compte tenu des circonstances particulières, des obligations doivent être remplies au regard de l'art.725b CO (voir NAS-CH 290 ⁽²⁾).	Les dispositions relatives au surendettement sont régies par l'art. 725, al. 2, CO.
ISA-CH 580	Annexe 2-1 Exemple de lettre d'affirmation (contrôle ordinaire) [13] Cf. ISA-CH 550 «Parties liées». Pour les sociétés dont les actions sont cotées en Bourse, il serait adéquat d'envisager le complément suivant: en particulier les indemnités, prestations, prêts et crédits, participations et droits de conversion et d'option en conformité avec les obligations de mention selon l'art.734(a)-(d) CO.	La note de bas de page 13 se réfère déjà aux nouvelles dispositions concernant le rapport de rémunération selon les art. 734a à d CO, en lieu et place des dispositions de l'ORAb.
ISA-CH 700	Paragraphe 9-1. 9-1. La notion de «loi suisse» désigne – dans le contexte du référentiel comptable applicable pour la présentation des comptes – les dispositions régissant la tenue de la comptabilité et sa présentation (art.957 ss CO) du code des obligations. Il englobe, le cas échéant, les dispositions de lois spéciales. Les dispositions légales regroupées sous la notion de «loi suisse» applicables aux comptes annuels selon l'art.959–960e CO (le cas échéant en tenant compte de l'art.961–961b CO), aux comptes intermédiaires selon l'art.960f CO ou aux comptes consolidés selon l'art.963b al.3 CO constituent les principes de conformité.	Aucune disposition sur les comptes intermédiaires, par conséquent pas de renvoi à l'art. 960f CO.
NAS-CH 700	Paragraphe 9-1. 9-1. L'expression «droit suisse» se réfère – dans le contexte des principes de présentation des comptes – aux dispositions du Code des obligations concernant la comptabilité commerciale et la présentation des comptes (art.957 ss CO). Le cas échéant, elle comprend également les dispositions de lois spéciales. Les dispositions légales applicables aux comptes annuels selon les art.959–960e CO (en tenant compte des art.961–961b CO, le cas échéant), aux comptes intermédiaires selon l'art.960f CO ou aux comptes consolidés selon l'art.963b, al.3, CO, qui sont résumées sous «droit suisse», constituent des principes reposant sur le concept de conformité.	Aucune disposition sur les comptes intermédiaires, par conséquent pas de renvoi à l'art. 960f CO.
ISA-CH 706	Paragraphe A16-1. A16-1. Font partie des autres points à consigner dans la section avec le sous-titre «Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires» (en cas de contrôle ordinaire «Rapport sur les autres obligations légales et réglementaires»): <ul style="list-style-type: none"> • l'existence d'une perte de capital, d'un surendettement ou d'une convention de postposition au sens de l'art.725a ou de l'art.725b CO; (cf. NAS-CH 290⁽¹⁴⁾) • de possibles conséquences juridiques selon l'art.725b CO. 	Les renvois se rapportent à l'art. 725, al. 1 et 2, CO.

Ce document a été adopté par la
Commission technique audit le
12 juillet 2022

Questions et réponses quant à l'application des NA-CH au cours de la période transitoire

Application anticipée des NA-CH, application des NA-CH aux «anciens» états financiers

Les Normes suisses d'audit des états financiers (NA-CH) s'appliquent à l'audit des états financiers pour les périodes clôturées au 15 décembre 2022 ou ultérieurement. Une application (anticipée) des NA-CH aux états financiers dont la date de clôture est antérieure au 15 décembre 2022 est possible. Il faut toutefois tenir compte des dispositions légales en vigueur, par exemple en ce qui concerne la présentation des comptes et l'emploi du bénéfice.

Si un auditeur confirme dans son rapport de révision l'observation des NA-CH, il doit alors s'assurer que les exigences pertinentes des NA-CH sont respectées. Si l'audit d'un état financier dont la date de clôture est antérieure au 15 décembre 2022 s'étend sur une période prolongée, mais au moins jusqu'au 1^{er} janvier 2023, l'auditeur doit alors décider s'il réalisera cet audit dans le respect des Normes d'audit suisses (NAS), en tenant compte de la NAS-CH 290, ou dans le respect des Normes suisses d'audit des états financiers (NA-CH). Ensuite, il doit documenter de manière appropriée sa décision dans ses papiers de travail. Si l'audit ne débute qu'après l'entrée en vigueur des NA-CH, il est recommandé d'appliquer les NA-CH.

Comme indiqué ci-après dans la [Question 1/Réponse 1](#) concernant la NAS-CH 290, les obligations du conseil d'administration et de l'organe de révision, conformément aux art. 725 et 725a à 725c CO révisés, s'appliquent dès l'entrée en vigueur du droit révisé de la société anonyme. Par conséquent, les nouvelles dispositions légales relatives à la perte de capital et au surendettement ainsi qu'à la NAS-CH 290 doivent également être respectées pour tous les contrôles ordinaires qui sont encore effectués selon les Normes d'audit suisses (NAS) et qui sont terminés après le 1^{er} janvier 2023. Concernant l'établissement des rapports, le paragraphe intitulé «Responsabilité de l'organe» de la NAS 701 «*Nous avons effectué notre audit conformément à la loi suisse et aux Normes d'audit suisses (NAS)*» inclut implicitement, dans ce cas précis, l'application de la NAS-CH 290.

Questions et réponses en rapport avec la NAS 290 «Devoirs de l'organe de révision légal en cas de perte de capital et de surendettement» ou la NAS-CH 290 «Menace d'insolvabilité, perte de capital ou surendettement»

La nouvelle NAS-CH 290 «Menace d'insolvabilité, perte de capital ou surendettement» se base entièrement sur les articles 725 et 725a à 725c CO révisés, qui entreront en vigueur au 1^{er} janvier 2023. Étant donné que la nouvelle NAS-CH 290 s'appuie sur les nouveaux articles de la loi, elle entrera en vigueur en même temps, c'est-à-dire au 1^{er} janvier 2023.

Question 1: Est-ce que l'organe de révision doit déjà appliquer, après le 1^{er} janvier 2023, la nouvelle NAS-CH 290 pour les audits des états financiers clôturés au 31 décembre 2022 (ou à une date antérieure, par ex. au 30 septembre 2022)?

Réponse 1: Oui. Les obligations du conseil d'administration et de l'organe de révision selon les nouveaux articles 725 et 725a à 725c CO s'appliquent dès l'entrée en vigueur du droit révisé de la société anonyme. La nouvelle NAS-CH 290 sera donc également appliquée à partir du 1^{er} janvier 2023 pour l'audit des états financiers dont la date de clôture est antérieure au 1^{er} janvier 2023.

Ce document a été adopté par la
Commission technique audit le
12 juillet 2022

Question 2: Dans un rapport de révision sur des comptes annuels au 31 décembre 2022, l'organe de révision peut-il renoncer à un paragraphe relatif à d'autres points si, conformément au nouvel art. 725a CO, il n'y a pas de perte de capital?

Réponse 2: Oui. Les dispositions relatives à l'insolvabilité, à la perte de capital ou au surendettement servent à protéger les créanciers. L'organe de révision applique la NAS-CH 290 dès son entrée en vigueur. Si, en vertu de l'art. 725a CO, il n'y a pas une perte de la moitié du capital, il n'y a pas d'information importante à communiquer au lecteur du bilan dans le paragraphe «Autre point».

Question 3: La société n'a pas d'organe de révision (opting-out). Si le conseil d'administration constate en 2023 que les comptes annuels au 31 décembre 2022 font apparaître une perte de capital, doit-il faire vérifier les états financiers?

Réponse 3: Oui. Les dispositions relatives à l'insolvabilité, à la perte de capital ou au surendettement entreront en vigueur au 1^{er} janvier 2023 et visent à protéger les créanciers. Le conseil d'administration doit nommer un réviseur agréé chargé de procéder au contrôle restreint des comptes annuels au 31 décembre 2022 sur la base d'un mandat, avant que ceux-ci ne puissent être approuvés par l'assemblée générale (art. 725a, al. 2, CO).

Question 4: Le droit révisé de la société anonyme modifie-t-il les exigences relatives à une postposition valide en cas de surendettement?

Réponse 4: La loi exige qu'à partir du 1^{er} janvier 2023, outre le montant dû, les intérêts courus pendant la durée du surendettement soient également soumis à la postposition (art. 725b, al. 4, ch. 1, CO). Afin que le conseil d'administration ne soit pas contraint d'informer le tribunal, il doit donc s'assurer que la convention de postposition comprend également le report des intérêts et qu'aucun intérêt couru pendant la période de surendettement n'est payé. Lors de l'évaluation de la postposition, l'organe de révision doit notamment vérifier que cette exigence légale est respectée.

Il existe un risque que les conventions de postposition préexistantes, dans lesquelles un report des intérêts explicite fait défaut, soient considérées comme invalides en vertu de la nouvelle législation. Compte tenu de la faible marge de manœuvre autorisée par le texte de loi, le conseil d'administration devrait donc convenir avec le créancier d'un avenant correspondant à la postposition, au plus tard jusqu'au 31 décembre 2024, au regard de l'art. 6 de la disposition transitoire relative au droit révisé de la société anonyme. Dans les cas les plus délicats, l'organe de révision peut être amené, en raison des risques, à informer le tribunal avant cette date si la postposition n'est pas modifiée¹.

¹ Cf. Druey, Jean Nicolas / Druey Just, Eva / Glanzmann, Lukas: Gesellschafts- und Handelsrecht, 12. Auflage 2021, § 8 N 141