

Le comportement de l'organe de révision lors de la constatation de distributions dissimulées de bénéfices

Le MSA sensibilise la profession*

Le Manuel suisse d'audit (MSA) qui vient d'être publié contient un certain nombre de modifications essentielles. C'est ainsi que le comportement de l'organe de révision lors de la constatation de distributions dissimulées de bénéfices est précisé, alors que l'ancien Manuel suisse de révision (MSR) de 1992 n'entrait en matière que de manière rudimentaire sur ce sujet. Les distributions dissimulées de bénéfices ne peuvent pas seulement influencer la régularité de la présentation des comptes annuels, mais également les droits des actionnaires minoritaires et des créanciers; elles peuvent par ailleurs avoir une influence considérable sur la responsabilité de l'organe de révision. Le présent article a pour but de présenter les nouveautés et de sensibiliser la profession à leur égard.

vées, acquisitions d'actifs à un prix excessif, prix de transfert et management fees exagérés, etc., [4]. Sont réputés prélèvements anticipés de bénéfices des prestations que la société consent à des associés ou à des personnes qui leur sont proches sans contre-prestation ou alors moyennant une contre-prestation inférieure à ce qu'elle exigerait ou pourrait obtenir de tiers indépendants dans les mêmes circonstances (produit trop bas de la société) [5]. Exemples: intérêts trop bas, mise à disposition gratuite de biens à des fins privées, vente d'actifs à des prix trop bas, produits provenant de livraisons et de prestations non comptabilisés ou comptabilisés partiellement, etc.

Ce qui est étonnant c'est que, dans le droit commercial, on ne trouve aucune définition pour qualifier de tels états de faits. Dans l'article 678 al. 2 CO, le droit commercial parle d'obligation de restitution pour certaines prestations qui couvrent en règle générale des prestations appréciables en argent au sens fiscal du terme. Le texte de loi n'utilise que le terme de «prestations». Par conséquent, dans la pratique, on a recours pour de tels états de faits à la définition fiscale, et dans le présent article on utilisera le terme de «distribution dissimulée de bénéfices» [6].

Il y a lieu d'attirer l'attention sur le fait que la définition de prestations appréciables en argent et de distributions dissimulées de bénéfices en droit fiscal et en droit commercial ne se recoupe pas d'une manière absolue. L'aspect fis-

1. Enoncé du problème

1.1 Définition du terme

Le terme de «distribution dissimulée de bénéfices» provient du droit fiscal. Il s'agit de prestations directes ou indirectes de sociétés de capitaux, en règle générale de sociétés anonymes [1] versées à leurs actionnaires à des conditions non conformes au marché. Dans le droit fiscal, le terme de «prestation appréciable en argent» [2] est utilisé

depuis peu de temps comme terme générique. En règle générale, on fait la distinction entre deux sous-groupes de prestations appréciables en argent: distributions dissimulées de bénéfices et prélèvements anticipés de bénéfices. Les distributions dissimulées de bénéfices sont des prestations de la société aux actionnaires et à des personnes qui leur sont proches, qui, en comparaison avec la contre-prestation, sont manifestement trop élevées (charges exagérées de la société [3]. Exemples: salaires, frais, honoraires, intérêts excessifs, prise en charge de dépenses pri-

*Traduction de l'article paru dans l'EC 6-7/99.

cal se base principalement sur la délimitation de charges justifiées ou non par l'usage commercial. En revanche, le droit commercial exige que l'on examine du point de vue de la société si le résultat présenté et l'emploi du bénéfice ont été effectués de manière conforme à la loi et aux statuts [7]. Les deux aspects ont pour dénominateur commun que les distributions dissimulées de bénéfices conduisent à une diminution du bénéfice de la société. On constate par exemple des différences par le fait que le droit commercial, contrairement au droit fiscal, soumet expressément également les prestations versées à des administrateurs à l'obligation de restitution (art. 678 CO) et inclut également la protection des intérêts des actionnaires minoritaires et des créanciers [8]. Par ailleurs, le droit commercial n'exige pas seulement une disproportion évidente avec la contre-prestation, mais également avec la situation économique de la société (art. 678 al. 2 CO). Celle-ci est insignifiante dans le droit fiscal. Dans le droit commercial, on exige une disproportion évidente, tandis que pour une reprise fiscale, le pur fait d'être manifeste suffit [9]. Ainsi, le droit fiscal estime à un stade antérieur au droit commercial qu'il y a distribution dissimulée de bénéfices.

1.2 Problèmes relevant du droit commercial

Les distributions dissimulées de bénéfices peuvent violer la loi de différentes manières [10]. On pense par exemple aux violations des prescriptions en matière de régularité de l'établissement des comptes annuels selon l'article 662a CO, aux prescriptions en matière d'évaluation contenues dans les articles 664ss CO, aux dispositions relatives à l'affectation aux réserves légales selon l'article 671 CO, aux prescriptions de l'article 675 al. 2 CO, qui stipulent que les dividendes ne peuvent être prélevés que sur le bénéfice résultant du bilan et sur les réserves constituées à cet effet, à l'obligation de restitution de certaines prestations selon l'article 678 CO, à l'interdiction de restitution des apports selon l'article 680 al. 2 CO en liaison avec l'article 732 CO, ainsi qu'aux prescriptions relatives aux devoirs de diligence et de fidélité du conseil d'administration et à l'égalité de traitement

des actionnaires (art. 717 al. 1 et 2 CO). En outre, les distributions dissimulées de bénéfices peuvent également violer d'autres lois, ainsi par exemple les prescriptions du droit fiscal, du droit en matière de taxes et de redevances ou d'assurances sociales.

1.3 Actualité

Il peut y avoir distribution dissimulée de bénéfices dans n'importe quel genre de sociétés: petites sociétés anonymes liées à des personnes déterminées ou groupes sous le mot-clé «problèmes des prix de transfert». Souvent, la motivation à la base de telles attributions privilégiées est de nature fiscale. On cherche ainsi par exemple à éviter une double imposition économique [11] ou encore à tirer profit des écarts fiscaux sur le plan intercantonal ou international [12]. Le thème des «distributions dissimulées de bénéfices dans le droit des sociétés anonymes et dans le droit fiscal» avait déjà été traité [13] lors du Congrès de la Chambre de Davos en 1995 et fait par la suite l'objet d'une publication séparée [14].

Depuis peu, les distributions dissimulées de bénéfices jouent un rôle important également du point de vue du droit commercial. La raison est d'une part due à une jurisprudence plus stricte, d'autre part à de vives discussions dans la doctrine. Dans ce que l'on appelle le «cas Appenzell», une société anonyme domiciliée dans le canton d'Appenzell Rhodes Extérieures, qui avait effectué pendant des années des remboursements de frais excessifs et pris en charge des dépenses privées pour le compte de l'actionnaire principal et de ses deux fils, a été condamnée par le Tribunal fédéral pour tentative de fraude fiscale [15]. Etant donné que l'actionnaire principal ne déclarait pas entièrement les prestations ainsi perçues, il fut lui aussi condamné pour tentative de fraude fiscale [16]. Le réviseur de la société anonyme, qui était en même temps le représentant de l'actionnaire principal et des deux fils pour les questions fiscales, fut condamné pour complicité de tentative de fraude fiscale de la société, de l'actionnaire principal et de ses fils [17]. Par ailleurs, aussi bien le réviseur que l'actionnaire principal furent condamnés en pre-

mière instance à une peine d'emprisonnement avec sursis pour escroquerie fiscale répétée et faux dans les titres répétés. Le jugement fut toutefois suspendu en deuxième instance et le réviseur et l'actionnaire principal furent en fin de compte condamnés par le Tribunal fédéral pour faux dans les titres [18].

Dans la doctrine, Böckli défend l'opinion selon laquelle les distributions dissimulées de bénéfices constitueraient pour deux motifs un objet de la révision: premièrement, les prélèvements dissimulés de bénéfices importants effectués intentionnellement sont dans tous les cas soumis à l'obligation d'annonce au sens de l'article 678 al. 2 CO. Deuxièmement, de telles prestations conduisent forcément à de fausses indications dans le bilan, parfois aussi dans le compte de profits et pertes et constituent ainsi, selon l'article 728 al. 1 CO [19], un objet de la révision.

Le renforcement de la jurisprudence et les débats dans la doctrine ont amené la Chambre fiduciaire à se prononcer sur le sujet du comportement de l'organe de révision en cas de distribution dissimulée de bénéfices à l'occasion de la réédition du Manuel suisse de révision, devenu maintenant Manuel suisse d'audit «MSA» [20].

2. Objet de la révision

Conformément à l'article 728 al. 1 CO, l'organe de révision doit vérifier si la comptabilité, les comptes annuels et la proposition concernant l'emploi du bénéfice résultant du bilan sont conformes à la loi et aux statuts. Par ailleurs, l'organe de révision présente à l'assemblée générale un rapport écrit sur le résultat de sa vérification et recommande l'approbation des comptes annuels avec ou sans réserves [21] ou leur renvoi (art. 729 al. 1 CO). Les violations de la loi et des statuts constatées lors de l'exécution de l'audit doivent dans tous les cas être annoncées au conseil d'administration, dans les cas graves également à l'assemblée générale (art. 729b al. 1 CO).

Il est manifeste que les articles 728 al. 1 CO et 729b al. 1 CO n'entendent pas, lorsqu'ils parlent de «loi», les mêmes dispositions [22]. L'article 728 al. 1 CO ne mentionne que les pres-

criptions qui réglementent la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels [23]. L'objet de l'obligation d'annonce selon l'article 729b al. 1 CO est a contrario constitué par toutes les dispositions légales qui ne représentent pas des prescriptions en matière de tenue de la comptabilité et d'établissement des comptes annuels [24]. Il s'agit là d'une façon très large de considérer les choses qui doit, à notre avis, ainsi que conformément à la norme ISA n° 250 [25], être limitée à des lois que le réviseur a identifiées comme étant importantes pour la branche et la société et qui, selon son appréciation, peuvent avoir une incidence sur les principaux postes et indications des comptes annuels [26].

Dans son rapport, le réviseur confirme le respect des normes de la profession [27] et, partant, l'observation des normes de révision [28]. Il doit orienter son audit sur les risques, planifier et réaliser la vérification de manière telle que des anomalies significatives dans les comptes annuels puissent être constatées avec une assurance raisonnable [29]. En font à notre avis notamment partie les anomalies essentielles consécutives à une distribution dissimulée de bénéfices [30]. Sur la base des informations internes et externes importantes recueillies dans le cadre de la préparation de l'audit et concernant l'entreprise, le réviseur identifie dans une première phase les risques d'affaires majeurs. Il s'agit de risques de nature générale qui découlent des activités déployées par l'entreprise et de l'environnement économique ainsi que de la manière de traiter les affaires [31]. Les risques d'affaires doivent être affinés en tenant compte du caractère essentiel jusqu'à l'échelon des différents secteurs d'audit et les risques inhérents qui en résultent doivent être analysés par secteur d'audit [32]. Par la suite, il y a lieu d'évaluer le risque de contrôle de chaque secteur d'audit, c'est-à-dire le risque découlant de faiblesses ou de défaillances des mesures de contrôle interne [33]. Sur la base de ces évaluations, le réviseur déterminera le type et l'étendue de ses opérations d'audit. Il influence par là même le risque de détection, c'est-à-dire le risque que des opérations comportant des risques ne soient pas détectées par le réviseur [34].

Le risque d'audit par secteur d'audit découle du risque de détection. Le risque de contrôle pour l'ensemble du mandat résulte de la somme des risques d'audit de tous les secteurs [35].

Ainsi que cela a été précisé plus haut, les distributions dissimulées de bénéfices peuvent violer des dispositions de la loi et des statuts qui ne représentent aucune prescription en matière de comptabilité et d'établissement des comptes annuels. Elles ne constituent donc pas dans tous les cas un objet de la révision [36]. Seule une évaluation conforme des risques permettra d'identifier si le risque d'une distribution dissimulée de bénéfices existe. Dans le cadre de la planification de l'audit, on identifiera les facteurs de risques qui laissent supposer une distribution dissimulée de bénéfices et peuvent avoir une influence considérable sur les comptes annuels. Ces facteurs devront être analysés au moyen d'opérations d'audit appropriées. Le réviseur devra tenir compte du fait que des risques peuvent également découler d'attentes excessives du public ou de groupes d'intéressés particuliers [37]. Il doit mettre en parallèle les différents intérêts. Il peut s'avérer le cas échéant utile d'approfondir spontanément le travail d'audit.

3. Comportement selon le MSA

Lorsque le réviseur constate des distributions dissimulées de bénéfices, il peut procéder selon le schéma de décision publié dans le MSA [38].

1. Les distributions dissimulées de bénéfices manifestes et importantes doivent être annoncées par écrit au conseil d'administration.

Le caractère manifeste se réfère à la teneur de l'article 678 al. 2 CO, le caractère essentiel découle de l'article 662a al. 2 ch. 2 CO et la norme de révision n° 1 ch. 3.5. Les deux conditions doivent être considérées de manière cumulative: lorsqu'une distribution dissimulée de bénéfices n'est pas manifeste, elle n'est pas assujettie à l'obligation de restitution selon l'article 678 al. 2 CO. Lorsqu'elle n'est pas essentielle, elle n'est pas importante pour le lecteur du bilan. Dans la pratique, une large marge

d'appréciation existe s'agissant de la question de savoir s'il y a disproportion entre la prestation et la contre-prestation et par rapport à la situation économique. Il appartient en priorité à la société, en particulier au conseil d'administration, d'évaluer s'il y a une disproportion manifeste.

Les distributions dissimulées de bénéfices doivent être communiquées au conseil d'administration. Selon l'article 716a al. 1 ch. 1 et 3 CO, celui-ci a les attributions intransmissibles et inaliénables d'exercer la haute direction de la société et de fixer les principes de la comptabilité, du contrôle financier et de la planification financière. Il doit notamment s'assurer que les personnes chargées de la direction observent la loi, les statuts et les règlements et les instructions données [40]. Par ailleurs, conformément à l'article 717 al. 1 CO, il doit veiller aux intérêts de la société avec toute la diligence nécessaire. Ainsi, le conseil d'administration a également pour mission de créer les structures susceptibles d'empêcher des distributions dissimulées de bénéfices avec incidence considérable sur les comptes annuels, à savoir de faire en sorte d'avoir connaissance du versement de telles prestations. L'avis au conseil d'administration doit se faire par écrit. Il a lieu dans le cadre de l'avis obligatoire selon l'article 729b al. 1 CO. Il ne s'agit ici pas du rapport sur l'objet de l'audit. Lorsque les distributions dissimulées de bénéfices ont été communiquées au conseil d'administration, il lui appartient de sauvegarder les intérêts de la société et de faire valoir le cas échéant le droit à restitution.

L'évaluation du caractère manifeste et essentiel de distributions dissimulées de bénéfices est d'une grande importance tant il est vrai que c'est une fois qu'elle aura été effectuée que le réviseur décidera s'il doit entreprendre d'autres démarches ou s'il convient de ne donner aucune suite à la distribution dissimulée de bénéfices. Le réviseur doit documenter son évaluation.

2. Dans une deuxième phase, le réviseur examinera si les conditions de restitution selon l'article 678 CO sont réunies. Ce qui est déterminant, c'est la volonté du conseil d'administration

de demander le remboursement de la distribution dissimulée de bénéfices. On examinera en outre si le destinataire est en mesure de restituer la prestation ou sa contrevaletur. La société comptabilisera la créance si les deux conditions sont remplies.

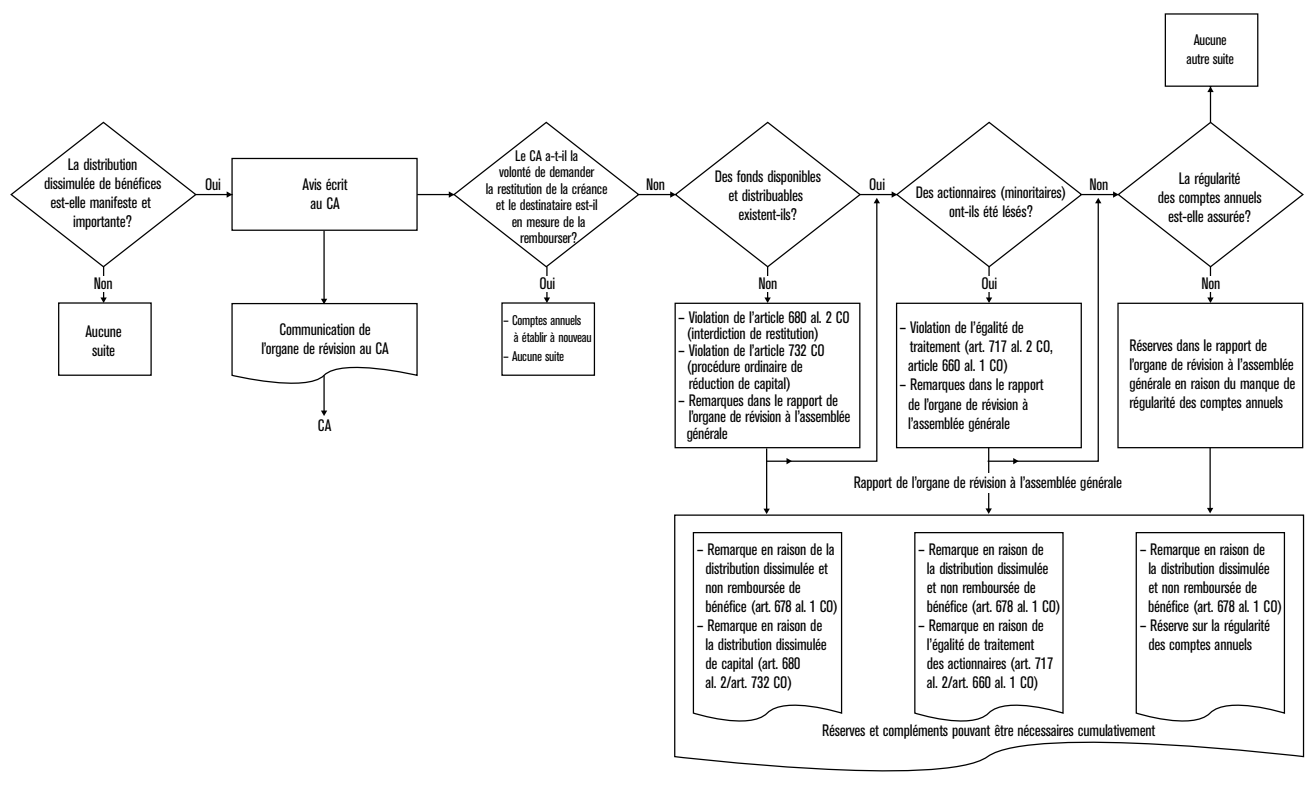
Les distributions dissimulées de bénéfices qui remplissent les conditions de l'article 678 CO engendrent auprès de la société lésée ex lege un droit à restitution. Jusqu'à ce jour, la question de la comptabilisation ne faisait pas l'unanimité dans la doctrine [41]. Avec ce schéma de procédure, la Chambre fiduciaire plaide en faveur d'une obligation de comptabilisation fondamentale, dans la mesure où existent les conditions pour une inscription à l'actif selon le droit commercial, à savoir la volonté de restitution et la capacité de restitution. Dans la pratique, il sera toutefois rare que les deux conditions soient réunies. Normalement, la volonté de restitution va faire défaut tant il est vrai qu'en règle générale, les distributions

dissimulées de bénéfices sont caractérisées par le fait que la société privilégie (intentionnellement) un actionnaire, un membre du conseil d'administration ou une personne qui lui est proche. Il peut toutefois arriver que tous les membres du conseil d'administration ne soient pas au courant du versement de la prestation et que l'avis de l'organe de révision ait pour effet que l'ensemble du conseil d'administration décide une restitution de la prestation. Un changement au niveau de l'actionnariat, par exemple par la vente ou une succession peut avoir pour effet que la société ait la volonté de demander la restitution de la prestation. Aux termes de l'article 678 al. 4 CO, l'obligation de restitution se prescrit par cinq ans à compter de la réception de la prestation.

3. Si le conseil d'administration n'a pas la volonté de demander la restitution de la créance, une remarque se rapportant à l'article 678 alinéa 1 CO sera apportée dans le rapport de l'organe de révision.

Si le conseil d'administration n'a pas la volonté de demander la restitution de la prestation, aucune créance ne pourra être comptabilisée en vertu des principes du droit commercial. Une comptabilisation aurait pour effet que la présentation des comptes annuels n'est pas sincère, à savoir qu'ils contiennent un actif fictif. Pour informer les actionnaires minoritaires et les créanciers éventuellement désavantagés, l'organe de révision doit apporter dans son rapport de révision une remarque sur la violation de l'article 678 CO [42]. Au moyen de remarques, des violations de dispositions légales autres que celles ayant trait à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des comptes annuels sont soulevées. Il s'agit en l'occurrence de l'avis obligatoire à l'assemblée générale, portant sur des faits importants, formulé dans l'article 729b al. 1 CO [43]. Les remarques n'ont aucune incidence sur la recommandation de l'organe de révision en ce qui concerne l'approbation des comptes annuels selon l'article 729 al. 1 CO [44].

Tableau 1
Comportement de l'organe de révision en cas de distributions dissimulées de bénéfices [39]



Elles permettent au lecteur du bilan, en particulier aux actionnaires (minoritaires), de faire usage de leur droit de renseignement et de consultation selon l'article 697 CO et d'exiger de la part du conseil d'administration des informations détaillées concernant les transactions en question.

4. Si la volonté existe de demander la restitution de la prestation mais que le destinataire n'est pas en mesure de la rembourser, la créance sera comptabilisée et fera l'objet d'une correction de valeur.

La créance doit être comptabilisée sur la base du principe de l'intégralité (art. 662a al. 2 ch. 1 CO), mais doit faire simultanément l'objet d'une correction de valeur sur la base du principe de la prudence et de l'imparité. La question de savoir si la créance de valeur doit être présentée au montant brut ou net relève de l'appréciation de la société. L'incapacité de restitution du bénéficiaire en tant que tel exige une remarque lorsque d'autres dispositions légales sont violées [45].

5. Le réviseur devra apprécier s'il existe suffisamment de fonds disponibles et distribuables.

Il existe suffisamment de fonds disponibles et distribuables lorsque le montant de la distribution dissimulée de bénéfices est inférieure ou du moins identique au montant du bénéfice du bilan plus les réserves disponibles pouvant être distribuées. D'éventuelles provisions au titre de dettes fiscales doivent être prises en compte. Lorsqu'il n'y a pas suffisamment de fonds disponibles et distribuables, on se trouve en présence d'un remboursement du capital dissimulé. Etant donné que les dispositions des articles 732ss CO sont violées, il y a lieu d'attirer l'attention sur ces violations de la loi dans le rapport de l'organe de révision. Les distributions dissimulées de bénéfices peuvent également violer l'interdiction de restitution selon l'article 680 al. 2 CO. Ce fait devra également faire l'objet d'une remarque dans le rapport.

6. Le réviseur doit apprécier si, du fait de la distribution dissimulée de bénéfices, des actionnaires, en règle générale

minoritaires, sont lésés de manière importante.

Les distributions dissimulées de bénéfices reviennent à certains actionnaires ou à des personnes qui leur sont proches.

Lorsqu'il y a encore d'autres actionnaires, en règle générale des actionnaires minoritaires, ceux-ci se trouveront lésés du fait de la distribution dissimulée de bénéfices. Les préjudices importants causés aux actionnaires peuvent violer l'obligation du conseil d'administration de traiter de la même manière les actionnaires qui se trouvent dans la même situation (art. 717 al. 2 CO). Selon l'article 660 al. 1 CO, tout actionnaire a droit à une part proportionnelle du bénéfice résultant du bilan. Etant donné que les distributions dissimulées de bénéfices sont assimilables au versement de dividendes, il en résulte un désavantage pour les autres actionnaires. Lorsque ces préjudices sont essentiels, c'est-à-dire lorsque l'avis à l'assemblée générale concernant les violations de la loi a pour effet que les actionnaires peuvent se faire un autre jugement au sujet de la gestion, une remarque devra être apportée dans le rapport de l'organe de révision.

7. Le réviseur appréciera si la régularité des comptes annuels est assurée.

La régularité des comptes annuels comprend les prescriptions de l'article 662a CO ainsi que des articles 957ss CO. Elle résulte en particulier du respect des principes d'intégralité, de clarté et de caractère essentiel des indications, de prudence ainsi que d'interdiction de compensation entre charges et produits (art. 662a al. 2 CO). Lorsque ces principes sont violés de manière essentielle, le réviseur devra apporter une réserve dans son rapport.

8. Une réserve dans le rapport de l'organe d'audit pourra aussi être nécessaire en relation avec l'emploi du bénéfice au bilan, par exemple en ce qui concerne la dotation des réserves.

Lorsque le montant de la réserve générale de 50 % du capital-actions libéré prescrit dans l'article 671 al. 1 CO n'est pas atteint, les distributions im-

portantes dissimulées de bénéfices peuvent avoir pour effet que les attributions aux réserves ne soient pas suffisantes. L'organe de révision appréciera si la proposition du conseil d'administration au sujet de l'emploi du bénéfice au bilan est quand même conforme aux prescriptions légales. Si tel n'est pas le cas, une réserve devra être apportée dans le rapport.

9. Enfin, le réviseur devra procéder à une appréciation globale.

Les indications et réserves ci-dessus doivent être apportées de manière cumulative. De ce fait, le réviseur devra apprécier lors de son audit effectué en vertu des prescriptions du CO si les comptes annuels donnent un aperçu aussi sûr que possible du patrimoine et des résultats. Si la société établit ses comptes annuels selon le principe de «true and fair view», le réviseur devra examiner si ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats. Cette appréciation globale lui permettra d'émettre une recommandation à l'assemblée générale quant à la question de savoir si les comptes annuels peuvent être approuvés sans ou en dépit d'une réserve ou s'ils doivent être renvoyés au conseil d'administration en raison de la réserve [46].

Lorsque la distribution dissimulée de bénéfices n'a aucune influence sur l'image des comptes annuels, le réviseur peut s'en tenir à l'avis au conseil d'administration, à moins que d'autres dispositions qui nécessitent une remarque ou une réserve soient violées. Un rapport sans remarque ou réserve est envisageable lorsque le conseil d'administration a été informé par écrit que les comptes annuels ont été établis de manière régulière et que ni des actionnaires minoritaires, ni des créanciers n'ont été lésés. La question de savoir si cela est le cas dans la pratique est pour le moins douteuse.

4. Appréciation et questions en suspens

Pour donner encore plus de clarté au schéma publié dans le MSA, il y aurait encore lieu d'ajouter que le réviseur doit analyser et évaluer tous les risques

existants en rapport avec les distributions dissimulées de bénéfices. En fait notamment partie le risque que de telles prestations peuvent avoir des conséquences fiscales ou dans le domaine des charges sociales. Si des rappels d'impôts peuvent être réclamés, la société devra estimer le montant de la provision nécessaire à la date du bilan. En dépit des dispositions légales sur la comptabilité commerciale, il arrive fréquemment que l'on omette de porter ces rappels d'impôts au passif du bilan. Souvent, on cherche à «(...) éviter d'anticiper sur le résultat d'un contrôle fiscal en cours ou à venir ou de préjuger d'une reprise fiscale éventuelle» [47]. Cela n'est toutefois admis que lorsque d'autres réserves non utilisées ou d'autres réserves latentes sont disponibles. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu de constituer des provisions ouvertes ou latentes. Le réviseur devra évaluer les éventuelles provisions en fonction du motif et du montant. Il y a lieu de recommander au réviseur d'examiner les cas complexes avec un conseiller juridique et/ou un conseiller fiscal. Celui-ci suit régulièrement l'évolution de la jurisprudence et peut ainsi contribuer à évaluer le risque de conséquences en matière de droit pénal fiscal.

Lorsque la distribution dissimulée de bénéfices découverte est manifeste et essentielle, il est extrêmement important que le réviseur suive pas à pas le cheminement du schéma de procédure. Même si le MSA ne sert que de guide de référence et d'instrument auxiliaire appelé à être utilisé quotidiennement dans la pratique [48], on peut néanmoins s'imaginer qu'on s'y référera dans le cadre d'une procédure judiciaire ayant pour but de juger les cas de versements de prestations appréciables en argent. Le réviseur sera bien inspiré de motiver tout comportement divergent. Il y a lieu de relever qu'en fin de compte, tant l'interprétation de certaines définitions juridiques abstraites telles que «caractère manifeste» que l'application de normes légales en rapport avec un cas particulier demeurent des questions juridiques auxquelles il appartient en finalité au juge de répondre [49].

Tant la comptabilisation d'un droit de restitution (sous ce titre) que le ren-

voi à l'article 678 CO dans le rapport de l'organe de révision ont pour conséquence délicate que les autorités fiscales ont également connaissance de distributions dissimulées de bénéfices si elles demandent à prendre connaissance du rapport de l'organe de révision [50]. Cet état de fait est d'autant plus délicat que, comme mentionné ci-dessus, le contenu de la définition relevant du droit commercial et le contenu de la définition fiscale de la distribution dissimulée de bénéfices ne se recoupent pas; au contraire, une reprise fiscale est reconnue en tant que telle bien plus tôt qu'une prestation n'est assujettie à l'obligation de restitution selon le droit commercial. Cela pourrait avoir pour effet que de tels comptes annuels soient examinés en détail par les autorités fiscales ou qu'en cas de remarque dans le rapport, il en résulterait une reprise fiscale entraînant des éventuelles conséquences sur le plan du droit pénal fiscal. Il est indéniable que de tels faits peuvent entraîner l'organe de révision dans une situation délicate.

La principale nouveauté est constituée par une proposition détaillée de la Chambre fiduciaire sur le thème des «distributions dissimulées de bénéfices» et en particulier sous la forme d'un avis explicite portant sur l'obligation de porter le droit de restitution à l'actif. Une difficulté réside dans le fait que le réviseur devra dans tous les cas apprécier le caractère manifeste de la disproportion. Il s'agit d'une décision laissée à sa libre appréciation, que le réviseur fera bien de documenter de manière appropriée. En revanche, l'évaluation des violations des dispositions de la loi et des statuts en rapport avec les distributions dissimulées de bénéfices n'est pas nouvelle. Il est imaginable que dans le cas particulier, des discussions aient lieu avec les clients qui ne vont guère comprendre un «changement de pratique» – six ans après l'introduction du nouveau droit des sociétés anonymes. Il est donc conseillé d'entamer suffisamment tôt une discussion avec les clients et d'attirer leur attention sur les changements. Dans certains cas, il pourra même s'avérer utile de renoncer au mandat.

Le schéma de comportement reproduit dans le MSA constitue une solu-

tion réalisable pour limiter les risques pouvant résulter de la distribution dissimulée de bénéfices. Bien entendu, cela ne suffit pas pour répondre à toutes les questions. Le thème fait l'objet d'une dissertation en travail à l'Université de St-Gall (HSG), qui entre en matière à propos de questions en suspens [51]. Jusqu'à présent, aucun critère n'a encore pu être défini dans la pratique, qui pourrait répondre à la question de savoir quand il est possible de dire qu'il y a manifestement disproportion. Cela est en grande partie dû à l'absence d'une jurisprudence. Les choses sont différentes dans le droit fiscal, où il existe différents arrêtés qui traitent de la question de savoir à quel moment une distribution dissimulée de bénéfice représente une fraude fiscale ou une soustraction fiscale [52]. L'absence de critères pour la quantification du caractère manifeste de la disproportion constitue un manque de sécurité considérable.

De manière fondamentale et nonobstant le schéma publié dans le MSA, on peut se demander si un droit de restitution doit être comptabilisé selon l'article 678 CO. La teneur de l'article 678 CO précise seulement que la société peut faire valoir le droit à restitution et que le bénéficiaire est soumis à l'obligation de restitution. En principe, aucune conséquence juridique directe ne peut être tirée de l'article en question [53]. A notre connaissance, les tribunaux n'ont pas encore, jusqu'à présent, eu à répondre à cette question. Néanmoins, elle a une influence décisive sur la manière de procéder du réviseur.


Dans le domaine des distributions dissimulées de bénéfices, une grande partie du problème est dû au fait que la taxation fiscale repose sur les comptes annuels établis en fonction des principes relevant du droit commercial [54]. Les risques les plus importants pour le réviseur dans le domaine du droit fiscal relèvent de la complexité de fraude et de soustraction fiscales, ainsi que le cas appenzellois mentionné ci-dessus le montre. A ce niveau-là également se pose la question de savoir si une séparation des questions de comptabilisation et d'évaluation en fonction de critères relevant du droit commercial et du droit commercial est souhaitable [55].

Dominik Spiess, Hans Isler, Barbara Desax,
Le comportement de l'organe de révision lors de la constatation de distributions dissimulées de bénéfiques

5. Conclusion

Il y a d'une part lieu d'espérer que le réviseur ne se trouvera jamais dans la situation qui l'obligera à se servir du schéma de décision de la Chambre fiduciaire, parce qu'il a des clients qui ne fournissent pas de telles prestations. D'autre part, il y a lieu de mettre ins-

tamment les réviseurs en garde contre l'option qui consisterait à tolérer tacitement les distributions dissimulées de bénéfiques. Il s'agit d'un secteur qui se trouve en pleine évolution. Le réviseur doit être conscient du fait que la jurisprudence change et devient plus rigoureuse et qu'il peut en résulter de nombreuses conséquences du point de vue

du droit des sociétés anonymes, du droit civil, du droit pénal fiscal et du droit pénal. 

Note

Pour les annotations, se référer au texte original allemand.

KOLUMNE

Henrik Czurda

Zur Missbrauchsanfälligkeit der Informationsgesellschaft


Meldungen mit den Schlagzeilen wie, «Schweizer Hacker verurteilt» (Tages-Anzeiger, 10. Mai 99), «Tatort Internet» (FACTS, 27. Mai 99), «Drohung im Briefkasten» (Tagblatt der Stadt Zürich, 27. Mai 99), «Die Akte Mitnick» (Cash, 28. Mai 99) und «Hackerkrieg» (SonntagsZeitung, 6. Juni 99) häuften sich in den letzten Monaten in der Presse. Aufgrund ihrer Sensation und Faszination wird der Leser in ihren Bann gezogen was zugleich den Effekt hat, dass dieser für das wachsende Problem, Computerkriminalität, sensibilisiert wird. Diese Berichte stellen für ihn eine spannende, ja sogar unterhaltsame Abwechslung dar.

Computerkriminalität, so wie wir sie antreffen, ist jedoch keineswegs Unterhaltung. Sie behindert Unternehmen in ihrer Wertschöpfung, gefährdet Investitionen in strategische Betriebsgeheimnisse, verletzt das Kundenvertrauen, bringt betroffene Organisationen in die Negativ-Presse und verursacht zusätzliche Kosten, um den daraus hervorgehenden Schaden wieder zu beheben.

Was wir zur Bekämpfung dieser Form der digitalen Aggression brauchen, ist nicht unterhaltsame Literatur, sondern verlässliche Informationen als Entscheidungsgrundlage, damit wir unsere knappen Ressourcen im Bereich der Informationssicherheit optimal einsetzen und damit wir mit diesen neuartigen Risiken ökonomisch umgehen können. Gerichtsentscheide be-

treffend Computerkriminalität sollten von den zuständigen Behörden in einer leicht zugänglichen Form, beispielsweise im Internet, bereitgestellt werden. Bis anhin sind einzig die Bundesgerichtsentscheide leicht aufzufinden; zur Computerkriminalität sagen sie jedoch noch nichts aus. Es drängt sich die Frage auf, wie die anderen, öffentlich zugänglichen, bereits in elektronischer Form vorliegenden Gerichtsentscheide der ersten und zweiten Instanz systematisch zugänglich gemacht werden können. Diese Angaben würden uns helfen, die primär aus den Schlagzeilen bekannten und real existierenden digitalen Bedrohungen aus dem fast flächen-

deckenden Einsatz neuer Kommunikationstechnologien realistischer und verlässlicher einzuschätzen und geeignete Massnahmen dagegen entwickeln zu können.

Die bewusste Wahrnehmung dieser Risiken könnte auch die herkömmliche Meinung ändern, dass lediglich Bomben und Panzer eine ernstzunehmende Gefahr für eine entwickelte und vernetzte Volkswirtschaft darstellten. Das Bewusstsein wächst damit, dass Computerviren, logische Bomben, Hacking und das systematische Sammeln und Auswerten von Informationen im Rahmen des wirtschaftlichen Nachrichtendienstes oder die gezielte Störung unserer Informations- und Kommunikationsinfrastrukturen eine ernstzunehmende Gefahr darstellen. Entsprechend zu anderen Ländern, wie beispielsweise Amerika, sollten auch wir in einer konzentrierten und zwischen der Wirtschaft, den Behörden und dem Militär koordinierten Aktion, uns vor dieser Art der Bedrohung schützen. Entsprechend sollten die Vorschläge aus der strategischen Führungsübung (SFU97), im Sinne eines digitalen Frühwarnsystems, umgesetzt werden. Eine zusätzliche Inspirationsquelle ist die amerikanische SEC (Securities and Exchange Commission). Sie baut zur Zeit eine neue schlagkräftige Gruppe von Internet-Sicherheitsspezialisten auf, um den wachsenden Missbrauch elektronischer Handelssysteme im Internetbanking besser bekämpfen zu können. 



Henrik Czurda, lic. oec. publ., dipl. Wirtschaftsinformatiker, Vizedirektor bei Arthur Andersen im Bereich Computer Risk Management, Mitglied des Fachstabes für Informatik der Treuhand-Kammer, Zürich, henrik.czurda@ch.arthurandersen.com