

**POUVOIR JUDICIAIRE****COMMISSION DE SURVEILLANCE
DES OFFICES DES POURSUITES ET DES FAILLITES****Directive d'application relative à la comptabilité des
Administrations spéciales (art. 24a OAOF)****DU 6 DECEMBRE 2007**

Vu les art. 16 à 24 OAOF ;

Vu l'art. 24a OAOF ;

**la Commission de surveillance des Offices des poursuites et des faillites,
siégeant en plénum,**

décète ce qui suit :

A. Système de contrôle interne (SCI) de la comptabilité

- A.1. La comptabilité est tenue selon le principe de la partie double. Les totaux du Doit et de l'Avoir doivent concorder.
- A.2. Les principes comptables généralement admis sont pleinement applicables. Il s'agit notamment des principes suivants : d'intégralité, d'exactitude, de clarté, de justification (documentation), de délimitation par nature, de délimitation dans le temps (délimitation périodique), de non-compensation entre actifs et passifs, ainsi qu'entre charges et produits. Selon les critères généraux de régularité (Manuel Suisse d'Audit dans sa version de 1998 (ci-après MSA) chiffre 2.113), une comptabilité peut être qualifiée de régulière lorsqu'elle est : complète, véridique, claire, à jour, organisée systématiquement et de manière rationnelle ainsi que vérifiable ultérieurement.
- A.3. Les réalisations, les paiements de dommages et intérêts, les produits et les charges sont enregistrés au brut et dès qu'ils sont échus et/ou connus et non pas au moment de leurs encaissements/décaissements.
- A.4. Conformément au principe de justification (documentation) (MSA 2.124), toutes les écritures comptables feront l'objet de pièces justificatives suffisamment détaillées et

explicites. Celles-ci seront individualisées au moyen d'un numéro unique et classées systématiquement de façon à être aisément accessibles.

Si l'explication ne ressort pas clairement et rapidement de la lecture des pièces, l'administration spéciale documentera ses calculs, avec mention des références aux pièces.

- A.5. Les pièces justificatives feront mention de l'imputation, soit le détail de l'enregistrement comptable qui présente les numéros des comptes concernés et les montants respectivement imputés.
- A.6. Les écritures et documents doivent être établis de manière à rendre impossible toute modification ultérieure (aucune inscription au crayon, environnement informatique protégé, etc. ; MSA 2.126 & 2.127). Toute correction doit faire l'objet d'extournes conformément à l'art. 20 OAOF.
- A.7. La comptabilité est tenue sur des logiciels comptables professionnels n'autorisant pas, notamment, d'écritures non équilibrées et permettant un passage en écritures définitives. Les logiciels non spécialisés de type "tableur" (par exemple : Excel) ne sont pas autorisés.
- A.8. Il n'y a qu'une seule comptabilité de la faillite, ce qui signifie, d'une part, que les comptabilités auxiliaires (débiteurs, immeubles, etc.) doivent faire l'objet de reports systématiques dans la comptabilité principale selon un plan comptable adapté et, d'autre part, qu'au cours de ces reports, aucune compensation n'est autorisée.
- A.9. La comptabilité doit être localisée et consultable dans un lieu unique et tenue à jour régulièrement. Aussi, les délégataires externes (régies pour les gérances légales, avocats pour le recouvrement de créances, etc.) doivent transmettre régulièrement toutes les informations utiles sur l'état d'avancement des tâches déléguées, de façon à ce que la comptabilité puisse être tenue à jour et être documentée.
- A.10. Les administrateurs spéciaux doivent établir un plan comptable adapté pour assurer, d'une part, une gestion diligente de la liquidation et, pour permettre, d'autre part, la production d'informations comptables pertinentes pour les ayants droit. Le bilan et le compte de profits et pertes doivent reprendre la numérotation des classes et groupes selon les annexes I et II.

B. Bouclage annuel

- B.1. L'administration spéciale procède au bouclage annuel de la comptabilité au 31 décembre.
- B.2. Les comptes annuels se composent du bilan, du compte de profits et pertes et de l'annexe.
- B.3. Les états financiers sont édités sous forme papier, signés et datés par les administrateurs spéciaux et joints au procès-verbal de la faillite, au plus tard à la fin du premier semestre civil suivant la date de bouclage de l'exercice comptable.

C. Structure minimale du bilan (cf. Annexe I)

• *Généralités*

- C.1. L'objectif premier du bilan d'une liquidation de faillite est de renseigner sur l'importance de l'inventaire, sur l'évolution de sa réalisation, sur la destination des fonds encaissés (soit en charges, soit en liquidités disponibles, etc.) et sur l'importance des pertes de valeur réalisées.
- C.2. Le bilan doit être structuré dans sa présentation pour fournir un aperçu rapide et analytique de la situation globale. Son établissement doit refléter l'annexe I, ci-jointe, qui fait partie intégrante de la présente directive.
- C.3. Une première spécificité d'un bilan de liquidation de faillite réside dans la présence des comptes techniques actifs et passifs (cf. point C5 et C8). Ceux-ci ont pour fonction de séparer du compte de profits et pertes les variations de valeurs indépendantes de l'activité de gestion mais induites par les exigences des règles applicables à la liquidation forcée et par le principe de la comptabilité en partie double. Ils permettent, de la sorte, d'assurer la neutralité du compte de profits et pertes et de renseigner précisément sur les divers éléments de variations des postes du bilan.
- C.4. Une seconde spécificité réside dans les reports des charges de liquidation à l'actif et des recettes (hors réalisations) au passif. Ces reports ont pour objectifs d'informer de façon analytique le lecteur sur les différentes destinations des fonds encaissés consécutivement à la réalisation de l'inventaire.

• *L'actif du bilan*

- C.5. L'actif du bilan est composé des catégories suivantes : (1) Liquidités et créances à court terme ; (2) Inventaire ; (3) Comptes techniques ; (4) Reports des soldes des rubriques du compte de profits et pertes (Reports des charges cumulées).
- C.6. Les comptes techniques actifs sont composés, notamment, des sous-catégories suivantes : (1) Différence initiale inventaire / état de collocation ; (2) Contrepartie des créanciers colloqués ultérieurement ; (3) Moins-values brutes sur réalisation d'actifs ; (4) Cessions de droits, art. 260 LP ; (5) Dividendes distribués.
- C.7. Les actifs portés à l'inventaire seront portés à l'actif du bilan d'entrée à la valeur d'inventaire. Pour référence, les libellés de ces comptes mentionneront les numéros d'inventaire y relatifs.
- C.8. La réalisation des actifs portés à l'inventaire sera valorisée à leur valeur de réalisation forcée. Cette sortie d'actif à sa valeur brute de réalisation sera comptabilisée au crédit du sous-compte concerné figurant dans la partie "Inventaire" et sa contrepartie au débit du compte "Coût technique" (profits et pertes, cf. D.5). La différence qui en résulte entre le débit et le crédit sera comptabilisée au compte technique "Plus-values brutes sur réalisation d'actif" ou "Moins-values brutes sur réalisation d'actif" (cf. C.3. et D.3.)
- C.9. Les encaissements effectués par des tiers au nom de la masse devront apparaître en tant que tels en comptabilité (débiteurs de la masse).

- ***Le passif du bilan***

- C.10. Le passif du bilan est composé des catégories suivantes : (1) Passifs à court terme ; (2) État de collocation ; (3) Comptes techniques ; (4) Reports des soldes des rubriques du compte de profits et pertes (Reports des produits cumulés).
- C.11. Les comptes techniques passifs sont composés, notamment, des sous-catégories suivantes : (1) Contrepartie loyers bruts sur gérance légale ; (2) Contrepartie actifs inventoriés ultérieurement ; (3) Plus-values brutes sur réalisations d'actifs ; (4) Contrepartie créanciers écartés ; (5) Contrepartie dividendes distribués.
- C.12. Les créanciers portés à l'état de collocation seront enregistrés au passif du bilan d'entrée. Pour référence, les libellés de ces comptes mentionneront les numéros figurant à l'état de collocation.
- C.13. L'admission de nouveaux créanciers à l'état de collocation entraînera la comptabilisation de ceux-ci au passif du bilan et de leur contrepartie à l'actif dans un compte technique intitulé "Créanciers colloqués ultérieurement". Quant aux créanciers écartés ultérieurement, la contrepartie de ces diminutions de passif sera comptabilisée dans le compte technique passif "Contrepartie créanciers écartés".

D. Structure du compte de profits et pertes (cf. Annexe II)

- ***Généralités***

- D.1. L'objectif premier du compte de profits et pertes de liquidation de faillite est de renseigner sur les principales catégories de charges représentatives des opérations de liquidation ainsi que sur le total des recettes provenant d'objets portés à l'inventaire.
- D.2. Le compte de profits et pertes doit être structuré dans sa présentation pour fournir un aperçu rapide et analytique de l'évolution de la liquidation durant l'exercice. Son établissement doit refléter l'annexe II, ci-jointe, qui fait partie intégrante de la présente directive.
- D.3. Une spécificité du compte de profits et pertes de liquidation de faillite est qu'aucune marge sur réalisation d'actifs ne doit y apparaître. Les différences entre les prix de réalisation et les valeurs respectives des objets concernés portées à l'inventaire sont isolées au bilan dans le compte technique prévu à cet effet.
- D.4. Le compte de profits et pertes de liquidation de faillite est présenté, au minimum, en deux parties : supérieure et inférieure.

- ***Partie supérieure***

- D.5. La partie supérieure présente au crédit, le montant brut des réalisations et, au débit, le coût technique y afférent. Le débit et le crédit doivent présenter des montants identiques (cf. C.8.)

- ***Partie inférieure***

- D.6. La partie inférieure présente au crédit, les recettes ne découlant pas de la réalisation d'un objet porté à l'inventaire et, au débit, les principales catégories de charges

représentatives des opérations de liquidation (cf. point D.7.). Les rubriques de cette partie inférieure sont réparties au bilan et se cumulent d'année en année.

- D.7. Les charges de la liquidation sont regroupées, notamment, dans les rubriques suivantes : (1) Honoraires des administrateurs spéciaux ; (2) Honoraires des membres de la commission de surveillance des créanciers ; (3) Honoraires juridiques ; (4) Autres honoraires ; (5) Frais de stockage et de conservation ; (6) Frais directs de réalisation ; (7) Charges d'immeubles ; (8) Récapitulatif des travaux sur immeuble(s) ; (9) Autres frais et débours.
- D.8. Le solde du compte de profits et pertes sera reporté au bilan puis ventilé selon les catégories de charges et de recettes de la partie inférieure (cf. C.4. et annexe II chiffre 4).

E. Structure de l'annexe aux comptes

- E.1. L'annexe aux comptes complète et explique le bilan et le compte de profits et pertes. Elle doit contenir les informations et explications nécessaires à la compréhension des comptes ainsi que les informations supplémentaires qui n'ont pas encore été prises en considération dans les autres parties des comptes annuels (les affaires exceptionnelles en suspens et les risques, etc.). Elle doit aussi présenter le tableau des moins-values sur réalisation et le tableau des plus-values sur réalisation.
- E.2. Le tableau des moins-values sur réalisation d'actifs doit présenter le détail des actifs qui ont été réalisés pendant la période à un prix inférieur à leur valeur d'inventaire. A cet effet, le tableau doit mentionner pour chaque actif réalisé : le numéro d'inventaire, une description sommaire, le montant auquel il est porté à l'inventaire, le montant brut de réalisation, le montant de la moins-value.
- E.3. Le tableau des plus-values sur réalisation d'actifs est présenté séparément et de façon similaire à celui des moins-values.

F. Gestion des immeubles

- F.1. Pour chacun des immeubles portés à l'inventaire, le plan comptable comprendra au minimum les comptes figurant ci-dessous, dont les intitulés mentionneront le numéro d'inventaire de l'immeuble concerné :

A l'actif du bilan, sous la partie "inventaire" figureront deux comptes : un premier pour enregistrer la valeur de l'immeuble porté à l'inventaire, intitulé par exemple "Immeuble xxx" et un second pour enregistrer les loyers bruts, intitulé "Produits des immeubles pendant la faillite" (art. 33 OAOF). Au passif, la contrepartie des loyers bruts figurera dans un compte technique intitulé "Contrepartie loyers bruts sur gérance légale".

La réalisation des comptes des produits des immeubles doit permettre d'identifier les encaissements directs (liquidités), des encaissements par les régies (débiteurs de la masse), ainsi que les montants des loyers en retard (actifs encore à réaliser).

Les comptes de charges différencieront les frais de gérance (prestations de services) et les travaux effectués sur l'immeuble (contrats d'entreprise).

F.2. A cet effet, les comptabilités auxiliaires tenues par les gérants légaux (régies) mandatés par l'administration spéciale doivent faire l'objet de reports systématiques des soldes de chacune des rubriques comptables. Aucune compensation n'est autorisée lors de ces reports.

G. Entrée en vigueur et régime transitoire

G.1. La présente directive entre en vigueur le 1^{er} janvier 2008 et est applicable, dans son intégralité, à toutes les administrations spéciales nommées après le 1^{er} janvier 2008.

G.2. Seules les parties A et B de la présente directive sont applicables avec effet au 1^{er} janvier 2008 à toutes les administrations spéciales nommées avant cette date. Elles boucleront leurs comptes dès le 31 décembre 2008.

Siégeant : Mme Ariane WEYENETH, présidente ; M. Grégory BOVEY, juge ; Mmes et MM. Didier BROSSET, Florence CASTELLA, Christian CHAVAZ, Philipp GANZONI, Etienne KISS-BORLASE, Denis MATHEY et Magali ORSINI, Olivier WEHRLI, juges assesseur-e-s ; M. Yves de COULON, juge assesseur suppléant.

Au nom de la Commission de surveillance :

Francine GUILLARD

Greffière juriste de juridiction :



Ariane WEYENETH

Présidente :



Ci-jointes : Annexes I et II

BILAN
DES ADMINISTRATIONS SPECIALES SELON LA DIRECTIVE CSO

ACTIFS	PASSIFS
PREMIERE PARTIE	
<p>1 LIQUIDITES ET CREANCES A COURT TERME</p> <ul style="list-style-type: none"> 1.1. Liquidités <ul style="list-style-type: none"> 1.1.1. Comptes bancaires 1.1.2. Consignations 1.2. Débiteurs de la masse <p>2 INVENTAIRE</p> <ul style="list-style-type: none"> 2.1. Numéraire 2.2. Créances et prétentions diverses 2.3. Papiers-valeurs 2.4. Objets mobiliers 2.5. Immeubles 2.6. Produits des immeubles pendant la faillite 	<p>1 PASSIF A COURT TERME</p> <ul style="list-style-type: none"> 1.1. Créanciers à court terme 1.2. Avance de frais des créanciers <p>2 ETAT DE COLLOCATION</p> <ul style="list-style-type: none"> 2.1. Collocations directes <ul style="list-style-type: none"> Créanciers gagistes Créanciers privilégiés Créanciers de première classe Créanciers de deuxième classe Créanciers de troisième classe 2.2. Créances colloquées cédées
DEUXIEME PARTIE	
<p>3 COMPTES TECHNIQUES</p> <ul style="list-style-type: none"> 3.1. Différence initiale inventaire / État de collocation 3.2. Contrepartie créanciers colloqués ultérieurement 3.3. Moins-values brutes sur réalisation d'actifs 3.4. Cessions de droits (art. 260 LP) 3.5. Dividendes distribués <p>4 REPORTS DES CHARGES CUMULEES</p> <ul style="list-style-type: none"> 4.1. Honoraires des administrateurs spéciaux 4.2. Honoraires des membres de la commission de surveillance des créanciers 4.3. Honoraires juridiques 4.4. Autres honoraires 4.5. Frais de stockage et de conservation 4.6. Frais directs de réalisation 4.7. Charges d'immeubles 4.8. Récapitulatif des travaux sur immeuble(s) 4.9. Autres frais et débours 	<p>3 COMPTES TECHNIQUES</p> <ul style="list-style-type: none"> 3.1. Contrepartie produits des immeubles pendant la faillite 3.2. Contrepartie actifs inventoriés ultérieurement 3.3. Plus-values brutes sur réalisation d'actifs 3.4. Contrepartie créanciers écartés 3.5. Contrepartie dividendes distribués <p>4 REPORTS DES PRODUITS CUMULES</p> <ul style="list-style-type: none"> 5.1. Intérêts sur placement des liquidités 5.2. Autres

