
Révision

Exposé de la situation pour les exercices 1 à 4

Dental S.à.r.l. est une entreprise de taille moyenne qui fabrique des couronnes, ponts et prothèses de technique dentaire pour le compte de dentistes. Depuis peu, l'entreprise vend également des médicaments et des dispositifs médicaux à des cabinets dentaires. Ces dernières années, Dental S.à.r.l. a connu une croissance continue grâce à la bonne marche des affaires. Elle était auparavant soumise à la norme du contrôle restreint, car les critères correspondants n'étaient pas dépassés. En raison de la pandémie de COVID-19, le chiffre d'affaires a reculé au premier semestre. Visant à atténuer les risques de la pandémie, la société a suspendu les activités opérationnelles pendant deux mois et demandé la mise en place du chômage partiel. Dental S.à.r.l. a également contracté un crédit COVID-19. Le chiffre d'affaires a pu se rétablir en cours d'année et Dental S.à.r.l. a réalisé un léger bénéfice.

Dental S.à.r.l. vous remet tout d'abord la première ébauche de comptes annuels 2020 avec des chiffres comparatifs.

- Annexe 1 : Comptes annuels de Dental S.à.r.l. au 31.12.2020 et 31.12.2019

Lors de la réunion de planification avec M. Huber, comptable de longue date de la société, vous obtenez les informations suivantes :

- La société est soumise à l'ordonnance sur les dispositifs médicaux (ODim). Après divers incidents et scandales, les mécanismes de contrôle des produits médicaux ont été renforcés dans toute l'Europe. En raison de la pandémie de COVID-19, l'applicabilité pleine et entière de la nouvelle réglementation des produits médicaux a été repoussée d'un an. Dental S.à.r.l. doit revoir ses processus en profondeur pour s'adapter aux nouvelles exigences, au risque de s'attendre à des amendes ou à des procédures pénales.
- L'un des principaux clients de Dental S.à.r.l. est SwissDentox SA, implantée dans toute la Suisse. À la date de la réunion de planification, des investigations pénales sont en cours contre le client, celui-ci ayant falsifié le chiffre d'affaires et contracté des crédits auprès de plusieurs banques.
- Une grande partie des appareils et instruments est achetée à l'étranger. Dental S.à.r.l. travaille avec les mêmes fournisseurs depuis sa création. Dans ce contexte, les mêmes articles sont achetés auprès d'un seul fournisseur, afin d'obtenir de meilleurs prix.
- Dans la mesure où les achats se font en majeure partie dans des pays voisins, la société fait état dans ses livres d'un prêt bancaire en euros. Par ailleurs, le prêt vis-à-vis de la banque est soumis à des conditions (financial covenants – leverage ratio – endettement net par rapport à l'EBITDA).
- L'une des difficultés auxquelles est confrontée Dental S.à.r.l. est que les médicaments et dispositifs médicaux n'ont qu'une durée de vie limitée à un an, de sorte que la société doit acheter les volumes nécessaires en temps utile.

Votre société, Audit SA, compte désormais Dental S.à.r.l. parmi ses clients pour la révision. En tant que responsable de mandat, il vous appartient de contrôler les comptes annuels 2020. Les années précédentes, Dental S.à.r.l. était contrôlée par un autre auditeur. Celui-ci a remis une opinion d'audit non modifiée.

1. Étude de cas : Préparation et planification de la révision (12 points)

Exercice 1.1

(1,5 point)

Quelles sont les conditions d'élection de l'auditeur lorsqu'il existe une obligation légale de révision ? Expliquez-les brièvement.

Conditions de forme : une ou plusieurs personnes physiques ou morales ou sociétés de personnes (art. 730, al. 2 CO). Au moins une des personnes désignées comme l'organe de révision doit avoir son domicile, son siège ou une succursale inscrite au registre du commerce en Suisse. (0,5 point)

Agrément : l'auditeur doit disposer d'un agrément de l'ASR. (Le type d'agrément requis dépend du type de révision) Agrément pour la personne physique (agrément personnel du réviseur responsable) (0,5 point) ;

Indépendance : indépendance interne et externe (ou indépendance d'esprit et indépendance en apparence) (0,5 point)

Citation de la condition et brève explication pour obtenir la totalité des points

Exercice 1.2

(1 point)

Que signifie « file review » chez le précédent auditeur ? Pourquoi a-t-on besoin d'une « hold harmless-letter » ?

Mots-clés file review : première révision, révision exercice précédent par le précédent auditeur, revue des notes de révision du précédent auditeur, attention particulière aux valeurs du bilan d'ouverture / indications de l'exercice précédent, revue du dernier rapport de révision (0,5 point)

Mots-clés hold harmless-letter : exonération de l'obligation de confidentialité (art. 730b, al. 2 CO) du précédent auditeur, signée par le nouvel auditeur et la direction de la société. En outre, le précédent auditeur doit être exonéré d'éventuelles demandes en dommages et intérêts de la société à contrôler et de tiers. (0,5 point)

Citation d'au moins deux mots-clés pertinents par question pour obtenir la totalité des points.

Exercice 1.3

(6 points)

Identifiez quatre facteurs d'influence selon l'exposé de la situation qui indiquent qu'il existe un risque inhérent pour Dental S.à.r.l. Pour chaque risque identifié, citez les rubriques concernées (des rubriques peuvent être citées plusieurs fois).

0,5 point par case / cellule correcte.

Facteur d'influence	Risque inhérent	Rubriques
Exigences légales et réglementaires	Des procédures pénales requièrent des provisions pour frais juridiques et compromettent la capacité de continuité d'exploitation (ODim)	Continuité d'exploitation (going concern), Provision
Grand client dominant	Caractère recouvrable (évaluation) de créances (Swiss-Dentox SA – investigations pénales, risque important)	Créances
Conventions de crédit bancaires (covenants)	Présentation erronée des comptes annuels pour respecter les ratios ; non-respect de covenants ; échéance crédit en raison du non-respect de covenants	Continuité d'exploitation (going concern), Prêt bancaire
Évolution du taux de change	Achats en monnaie étrangère, vente en CHF ; évolution défavorable du taux de change ; saisie erronée des effets du cours de change	Prêt bancaire Chiffre d'affaires / créances Charges de matériel / engagements

Facteur d'influence	Risque inhérent	Rubriques
Risque important au niveau des fournisseurs	Risque important, dépendance à peu de fournisseurs	Continuité d'exploitation (going concern)
Date d'expiration des médicaments et dispositifs médicaux	Stocks non courants La vente de médicaments et dispositifs médicaux périmés peut entraîner des procédures pénales (provision)	Stocks Provision

Exercice 1.4

(2,5 points)

Aux fins de la détermination de la matérialité globale (caractère essentiel global) de Dental S.à.r.l., évaluez deux valeurs de référence possibles en tenant compte des comptes annuels. Expliquez laquelle vous retenez. Seuls les aspects quantitatifs sont à prendre en compte. Justifiez brièvement votre réponse.

Réponses possibles :

EBITDA : en raison des financial covenants (1)

Endettement net : en raison des financial covenants (1)

Capital propre : entreprise à but lucratif, résultats annuels très variables (0,5), entreprise à but lucratif en situation de perte (sur une base apurée)

Produits nets : produits nets stables, valeurs de référence pertinentes pour les utilisateurs finaux pour l'évaluation du résultat de l'entreprise (0,5) ; entreprise à but lucratif avec des résultats annuels volatiles

Dépenses totales : non adéquates (0 point si mentionné)

Bénéfice avant impôts : (0 point si mentionné)

Décision 0,5 point : justification plausible

Exercice 1.5

(1 point)

Qu'entend-on par « agrégation et évaluation d'anomalies » en lien avec la matérialité / le caractère essentiel ?

Réponse possible :

Des présentations erronées peuvent ne pas être découvertes. Individuellement, des présentations erronées peuvent rester en-dessous du seuil de matérialité globale. Mais lorsqu'elles sont cumulées, elles peuvent être importantes. Pour tenir compte de ce risque d'agrégat, le réviseur définit une erreur tolérable qui doit se situer en-dessous de la matérialité globale (0,5 point). Si le total des présentations erronées se rapproche des valeurs définies, il peut exister un risque d'agrégat qui n'est plus défendable. Dans ce cas, l'auditeur procède à des opérations d'audit plus approfondies et demande la direction de l'entreprise de corriger les présentations erronées. (0,5 point)

2. Étude de cas : Exécution de l'audit**(12 points)**

Une fois la planification de l'audit achevée et la stratégie d'audit finalisée, vous avez **notamment** opté pour les priorités de l'audit suivants :

- Contrôle de la rubrique du bilan « Stocks »
- Contrôle de la rubrique du bilan « Leasing »
- Contrôle de la rubrique du bilan « Prêt bancaire »

Exercice 2.1**(3 points)**

Formulez un programme d'audit pour la rubrique du bilan « Stocks ». Le risque de la rubrique est considéré comme élevé. Citez à la fois deux objectifs de contrôle et deux opérations d'audit judicieuses qui permettent de traiter le risque. (Des opérations d'audit ne peuvent pas être citées plusieurs fois).

Au max. 1,5 point par objectif de contrôle correct et opération d'audit ou par ligne.

Objectif de contrôle	Opérations de contrôle
Existence (0,5 point)	<ul style="list-style-type: none"> - Comparaison du solde selon le grand livre avec le total des listes d'inventaire (0,5 point) - Consultation de la documentation de la prise d'inventaire physique (0,5 point) - Contrôle analytique des principaux changements / évolution inattendue (0,5 point) - Également contrôle de la période comparable (0,25 point) - Auditions / demandes d'informations (0,25 point)
Évaluation (0,5 point)	<ul style="list-style-type: none"> - Examen par échantillonnage de l'évaluation et des marchandises achetées à des prix coûtants / prix de vente (principe de la valeur la plus basse) (0,5 point) - Référence à la correction de valeur forfaitaire (abattement tiers marchandises) et correction de valeur individuelle (0,5 point) - Contrôle analytique des principaux changements / évolution inattendue (0,5 point) - Auditions / demandes d'informations (0,25 point) - Également contrôle de la période comparable (0,25 point)
Droits et obligations (0,25 point)	Auditions / demandes d'informations sur la consignation et la mise en gage (chacun 0,25 point)

Objectif de contrôle	Opérations de contrôle
Intégralité (0,25 point)	<ul style="list-style-type: none"> - Comparaison du solde selon le grand livre avec le total des listes d'inventaire et de la preuve des prestations non facturées (0,5 point) - Contrôle analytique des principaux changements / évolution inattendue (0,5 point) - Auditions / demandes d'informations (0,25 point)

Exercice 2.2**(2 points)**

Dental S.à.r.l. a conclu un contrat de leasing pour son imprimante 3D. M. Huber ne sait pas vraiment comment comptabiliser correctement des appareils en leasing. Il suppose que le Code des obligations lui oblige de distinguer le leasing financier et le leasing opérationnel (comme prévu dans les dispositions des Swiss GAAP RPC).

Vous obtenez les informations suivantes dans l'un des contrats :

- Durée : trois ans (durée d'utilisation économique six ans)
- Option pour l'achat du bien en leasing à CHF 2500 à l'expiration de la durée du leasing
- Redevances annuelles : CHF 3000
- Durée d'utilisation probable : cinq ans
- Valeur nette du marché de l'installation au début du leasing : CHF 9640
- Valeur résiduelle estimée après 4 ans CHF 2500
- Internal Rate of Return (IRR) retenu : 6%
- La valeur actuelle des trois redevances de CHF 3000, option d'achat comprise, s'élève à CHF 10 118.

Selon les dispositions des **Swiss GAAP RPC**, déterminez si le contrat ci-dessus constitue un leasing financier ou un leasing opérationnel. Citez la norme et justifiez votre conclusion !

- Swiss GAAP RPC 13.3 (0,5 point) ;
- Conclusion leasing financier (1 point)
- Justification (une seule suffit par conclusion correcte)
 - Le preneur de leasing a la possibilité d'acquérir le bien à des conditions avantageuses pour lui (0,5 point)
 - La valeur actuelle des redevances de leasing et de l'option d'achat correspond au moins pour l'essentiel à la valeur nette du marché du bien en question au début du rapport de leasing (0,5 point)
 - Précision selon laquelle la propriété du bien en leasing sera probablement transférée au preneur de leasing à la fin de la durée contractuelle (0 point), car pas clair dans l'énoncé de l'exercice
 - Indication selon laquelle la durée du rapport de leasing comprend la majeure partie de la durée d'utilisation économique du bien (0 point)

Exercice 2.3

(1,5 point)

Supposons que le contrat susmentionné soit un leasing financier et que l'option d'achat ait toutes les chances d'être exercée ; comment le bien en leasing est-il saisi selon les Swiss GAAP RPC au début du contrat de leasing et pendant la durée du point de vue du preneur de leasing (sans chiffres) ?

- Saisie de l'engagement de leasing et du bien en leasing à la valeur actuelle de la redevance et option au début du rapport de leasing (RPC 13.10) (0,5 point)
- Les redevances sont réparties en intérêts (compte de résultats) et en remboursement (réduction de l'engagement de leasing) (0,5 point)
- Amortissement du bien en leasing sur toute la durée d'utilisation (0,5 point)

Exercice 2.4

(1 point)

Expliquez les deux traitements possibles du contrat de leasing pour Dental S.à.r.l. du point de vue du Code des obligations. Quel impact ont-ils sur l'annexe aux comptes annuels ?

Droit d'option entre leasing financier selon les RPC et leasing opérationnel (0,5 point)

Annexe (0,5 point) :

- Leasing opérationnel : engagements de leasing non comptabilisés au bilan si durée résiduelle supérieure à douze mois
- Leasing financier : publication du bien en leasing dans les actifs avec réserve de propriété

Exercice 2.5**(2 points)**

Dans le cadre de l'examen du prêt bancaire, votre assistant vérifie également les bénéfices ou pertes de change non réalisé(e)s du prêt bancaire. Fin 2019 et fin 2020, le prêt affiche une valeur nominale de EUR 250 000.

Les cours de change suivants sont appliqués par le client. Ils ont déjà été comparés à des sources externes lors d'une autre étape de l'audit :

Cours à la date de référence CHF/EUR 31.12.2019 : 1.08

Cours à la date de référence CHF/EUR 31.12.2020 : 1.15

Cours moyen CHF/EUR 2020 : 1.11

Dans le cadre de son dernier mandat, l'assistant a entendu parler que le principe d'imparité s'applique aux bénéfices ou pertes de change. Mais il n'est plus certain de ce que cela signifie.

a) Expliquez-lui comment les bénéfices/pertes de change non réalisés doivent être saisis selon le principe d'imparité du Code des obligations.

- Les éventuelles pertes de change non encore réalisées doivent être saisies comme des charges (0,5 point)
- Les bénéfices de change non réalisés ne peuvent pas être enregistrés dans le compte de résultats pour les prêts à long terme (pour les prêts à court terme, ils sont comptabilisés dans le compte de résultats) (0,5 point)

b) Calculez le bénéfice ou la perte de change non réalisé(e) et présentez l'écriture. (Comptes possibles : Perte de change non réalisée, Bénéfice de change non réalisé, Prêt bancaire)

31.12.2019 : $250\ 000 * 1.08 = 270\ 000$

31.12.2020 : $250\ 000 * 1.15 = 287\ 500$

Perte de change non réalisée : CHF 17 500 (0,5 point)

Écriture : Perte de change non réalisée / Prêt bancaire CHF 17 500 (0,5 point)

Exercice 2.6

(2,5 points)

M. Huber vous informe que, pour les banques, l'auditeur doit remettre en plus une confirmation du respect des conditions de crédits (convenants) sur la base de ses calculs. Expliquez quelle norme d'audit est déterminante à cet égard. Quels documents constituent la base et quelles opérations d'audit réalisez-vous ? Nommez-en deux.

La norme déterminante est la norme 920 ou 950 (0,5 point).

Documents : comptes annuels contrôlés, (contrat de crédit), calcul covenants (0,5 point par réponse correcte)

Opérations d'audit : détermination des ratios pertinents (EBITDA, liquidités, CE à long terme) avec indications dans les comptes annuels contrôlés, contrôle de l'exactitude comptable, revue des contrats bancaires (0,5 point par réponse correcte)

3. Étude de cas : Etablissement du rapport (8 points)

Exercice 3.1 (2 points)

Puisqu'un résultat positif a pu être obtenu malgré la pandémie de COVID-19, la direction propose la distribution de dividendes de CHF 20 000 à partir du bénéfice résultant du bilan (cf. emploi du bénéfice en **annexe 1**).

Évaluez la proposition d'emploi du bénéfice de Dental S.à.r.l.

Pas d'affectation nécessaire aux réserves légales issues du bénéfice (0,5 point)

Distribution de dividendes : (1,5 point)

- La proposition d'emploi du bénéfice n'est pas conforme à la loi (0,5 point)
- Du fait de la souscription du crédit COVID-19, la société est soumise à la loi sur les cautionnements solidaires (0,5 point)
- Pendant la durée du cautionnement solidaire, une distribution de dividendes est exclue (0,5 point)

Exercice 3.2 (2 points)

Expliquez les conséquences sur l'établissement du rapport et formulez une éventuelle modification avec opinion d'audit, si le conseil d'administration maintient sa proposition. Supposez qu'aucune erreur importante non corrigée n'a été constatée dans le cadre de votre révision.

Opinion d'audit non modifiée concernant les comptes annuels. Opinion d'audit défavorable en lien avec l'audit de la proposition d'emploi du bénéfice résultant du bilan. (1 point)

« Lors de notre contrôle, nous n'avons pas rencontré d'élément nous permettant de conclure que les comptes annuels ne sont pas conformes à la loi et aux statuts. La proposition relative à l'emploi du bénéfice résultant du bilan prévoit des dividendes de CHF 20 000. Dans la mesure où Dental S.à.r.l. a demandé et obtenu un crédit COVID-19, cette proposition est contraire aux dispositions de l'art. 2, al. 2, let. a de la loi sur les cautionnements solidaires (LCaS). » Selon l'art. 23, al. 1 de la loi sur les cautionnements solidaires, nous ferons une déclaration à l'organisme de cautionnement compétent si l'assemblée générale opte pour le versement de dividendes. (1 point)

Exercice 3.3**(4 points)**

Pour le contrôle du prêt bancaire, vous recevez le contrat de prêt conclu avec la banque et vous en tirez la définition et la limite des financial covenants ci-après.

Niveau d'endettement net (leverage ratio) : le ratio du niveau d'endettement net désigne le rapport entre l'endettement net (capitaux étrangers à long terme moins liquidités) et le résultat avant impôts, intérêts, dépréciation et amortissement (EBITDA). Vous déduisez du contrat que ce rapport doit correspondre tout au plus à une valeur de 1,7.

En cas de non-respect de la limite, Dental S.à.r.l. devra rembourser le crédit bancaire dans un délai de trois mois. Le leverage ratio est tout juste respecté au 31.12.2020.

Peu avant la clôture de la révision, vous apprenez que SwissDentox SA a dû fermer tous ses cabinets en raison de la procédure pénale. Selon les avocats de Dental S.à.r.l., seuls CHF 13 000 pourront être récupérés sur les quelques CHF 50 000 de créances ouvertes. Dental S.à.r.l. est en discussions avec la banque quant à la possibilité de négocier un nouveau contrat. En cas de remboursement du crédit, une autre source de financement devra être trouvée pour pouvoir poursuivre les activités opérationnelles.

Évaluez les conséquences sur les comptes annuels et votre rapport pour les trois scénarios différents suivants :

- a) Dental S.à.r.l. peut négocier un nouveau contrat de prêt avec des covenants modifiés et avantageux ;
- b) à la date du rapport Dental S.à.r.l. est toujours en négociation avec la banque, qui se montre coopérative; et
- c) la banque ne démord pas des clauses du crédit et donc du remboursement du prêt en temps utile selon le contrat. Aucun nouveau prêteur n'a été trouvé et la direction et le conseil d'administration veulent mettre fin à l'activité de l'entreprise.

Supposez que les comptes annuels sont adaptés en conséquence aux nouveaux scénarios. Aucune formulation des termes du rapport n'est nécessaire.

a) La continuité de l'exploitation (Going concern) n'est pas compromise (0,5 point)

- Aucune conséquence sur le rapport et les comptes annuels, c'est-à-dire inscription au bilan des valeurs de continuité d'exploitation et pas de publication à l'annexe : opinion d'audit non modifiée (0,5 point)

b) L'hypothèse de la continuité d'exploitation est défendable, mais il existe des incertitudes majeures à cet égard (0,5 point)

- Inscription au bilan des valeurs de continuité d'exploitation et incertitude présentée en conséquence à l'annexe : opinion d'audit non modifiée, complément concernant l'incertitude majeure dans le rapport de révision et renvoi à l'annexe (1 point)

c) Hypothèse de la poursuite de l'activité de l'entreprise ne peut plus être maintenue (0,5 point)

- Comptes annuels établis sur la base des valeurs de liquidation et publication de la modification de la base des valeurs de continuité d'exploitation en valeurs de liquidation (art. 958a, al. 3). Opinion d'audit non modifiée. Complément et renvoi à l'annexe. Évaluation conséquences sur le résultat suite à la transformation de la base de valeur en lien avec l'art. 725, al. 2 CO (norme d'audit 290) (1 point)

Cf. MSA tome Contrôle restreint p. 181 ou NCR partie 9 et annexes G et H

4. Étude de cas : Autres vérifications

(8 points)

En raison d'une potentielle vente de l'entreprise, Dental S.à.r.l. souhaite transformer la société en SA au 30 avril 2021, avec effet rétroactif au 31 décembre 2020.

Exercice 4.1

(1,5 point)

Pour permettre la transformation, une augmentation de capital est préalablement réalisée. Quelles sont les possibilités en matière d'augmentation de capital ? Expliquez à chaque fois sur quoi porte l'audit.

0,5 point par réponse correcte :

- Augmentation ordinaire de capital : rapport d'augmentation de capital en cas d'augmentation de capital qualifiée, pas de contrôle en cas de libération en espèces (hormis le fait que les droits de souscription seront restreints)
- Augmentation autorisée de capital : rapport d'augmentation de capital en cas d'augmentation de capital qualifiée, pas de contrôle en cas de libération en espèces (hormis le fait que les droits de souscription seront restreints)
- Augmentation conditionnelle de capital : vérification par un expert-réviseur agréé de la conformité de l'émission des nouvelles actions à la loi, aux statuts ou au prospectus d'émission.

Exercice 4.2**(3 points)**

Dental S.à.r.l. a décidé de procéder à une augmentation ordinaire de capital par apports en nature. Les apports sont effectués par les associés et sont à la disposition de la société à la date de l'inscription au registre du commerce. Comment évaluez-vous les apports en nature suivants ? Argumentez vos réponses.

- Véhicules (appartenant au gérant)
 - Kia C'eed Sport, année 2019, évaluation Eurotax CHF 25 000
 - Ford Focus RS, année 2020, évaluation Eurotax : CHF 18 000
- Trois ordinateurs portables (valeur par ordinateur portable estimée à CHF 200)
- Propres logiciels développés (développés exclusivement en vue de l'utilisation par Dental S.à.r.l.)

Évaluation des apports à l'aide de la possibilité de comptabilisation au bilan / d'inscription à l'actif, de la disponibilité et du caractère réalisable du bien. 1 point par conclusion correcte et justification.

Véhicules aptes à faire l'objet d'un apport.

- Possibilité de comptabilisation au bilan, car la valeur économique peut être déterminée
- Disponibilité établie
- Caractère réalisable, car véhicule cessible

Ordinateurs portables pas aptes à faire l'objet d'un apport

- Possibilité de comptabilisation au bilan, car la valeur économique peut être déterminée
- Disponibilité établie
- Caractère réalisable du bien : ne peut pas faire l'objet d'un apport, car valeur faible

Propres logiciels développés pas aptes à faire l'objet d'un apport

- Possibilité de comptabilisation au bilan critique, car la valeur économique est difficile à déterminer
- Disponibilité établie
- Caractère réalisable non établi, car logiciels uniquement pour Dental SA

Exercice 4.3**(2 points)**

Après l'augmentation de capital, M. Huber vous demande s'il est possible de renoncer au contrôle de la transformation, car il a entendu parler d'une simplification pour les PME. Citez les conditions générales et les critères d'une renonciation.

Les PME peuvent renoncer au contrôle si

- tous les associés y consentent (0,5 point)
- La société n'est pas débitrice d'un emprunt par obligations (0,5 point)
- Ses parts sociales ne sont pas cotées en bourse (0,5 point)
- Deux des valeurs suivantes n'ont pas été dépassées au cours des deux derniers exercices (0,5 point) :
 - Total du bilan de CHF 20 millions
 - Chiffre d'affaires de CHF 40 millions
 - 250 emplois à plein temps en moyenne annuelle

Exercice 4.4**(1,5 point)**

Vous parvenez à la conclusion qu'il est possible de renoncer au contrôle de la transformation. Il convient toutefois de tenir compte du fait que, selon la pratique courante, l'office du registre du commerce exigera un rapport de révision. De quel rapport s'agit-il dans ce cas et quelles conditions la confirmation de révision correspondante doit-elle respecter pour que la société puisse être transformée en société anonyme ?

Rapport de fondation (0,5 point)

Révision du rapport de fondation par au moins un réviseur agréé (0,5 point)

Confirmation de révision sans réserve avec assurance positive selon RA 10 (0,5 point)

5. Questions diverses

(20 points)

Exercice 5.1

(10 points)

Indiquez si les affirmations suivantes sont pertinentes / correctes ou non pertinentes / erronées en cochant la case correspondante (1 point par réponse).

	Affirmations	Pertinente / correcte	Non pertinente / erronée
a)	<p>Une utilisation de la réserve générale n'est permise que si cette réserve est supérieure à la moitié du capital-actions.</p> <p>Faux, la réserve générale peut être utilisée pour couvrir des pertes ou pour prendre des mesures permettant à l'entreprise de surmonter des périodes difficiles ou d'éviter le chômage selon l'art. 671, al. 3 CO.</p>		X
b)	<p>Des réserves de réévaluation sont constituées quand, lors d'une réévaluation de participations et d'immeubles, le montant de la réévaluation est supérieur à la valeur d'acquisition ou au coût de revient. La réserve de réévaluation ne peut être dissoute que par transformation en capital-actions, par amortissement ou par aliénation des actifs réévalués.</p> <p>Vrai, art. 671b CO / MSA tome Tenue de la comptabilité Présentation des comptes p. 236</p>	X	
c)	<p>Un organe de révision qui est choisi comme auditeur de groupe peut procéder au contrôle restreint des comptes annuels d'une filiale non essentielle et donc non assujettie à la consolidation, tout en participant à la tenue de la comptabilité de cette filiale, à condition que la séparation au niveau organisationnel et personnel soit avérée.</p> <p>Faux, Directives sur l'indépendance et FAQ ASR</p>		X

	Affirmations	Pertinente / correcte	Non pertinente / erronée
d)	Le rapport d'un contrôle restreint contient une opinion d'audit sur l'objet de l'audit. Cette opinion d'audit est formulée par le réviseur sous forme d'assurance positive. Faux, assurance négative.		X
e)	Une société qui a valablement renoncé à un contrôle restreint peut procéder à une révision facultative (opting down). Puisqu'il ne s'agit pas ici d'une révision légale, l'organe de révision ou le réviseur ne doit pas être inscrit au registre du commerce. Vrai, MSA tome Bases du contrôle restreint, p. 26	X	
f)	Une postposition permet de renoncer à l'information du juge malgré la constatation d'un surendettement. Elle n'a pas pour effet de corriger le surendettement et ne constitue pas une mesure d'assainissement au sens de l'art. 725, al. 1 CO. Vrai, norme d'audit 290	X	
g)	Le rapport de révision d'un expert-réviseur agréé est toujours obligatoire pour procéder à une réduction de capital. Faux, aucun rapport n'est requis en cas d'accordéon si une augmentation de capital intervient jusqu'à concurrence de l'ancien montant. MSA tome Autres contrôles p. 63		X
h)	Selon les normes d'audit suisses, le système de contrôle qualité comprend les éléments suivants : <ul style="list-style-type: none"> - Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein du cabinet - Règles d'éthique pertinentes - Acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières - Ressources humaines - Réalisation de la mission - Surveillance - Vrai, NCQ1 	X	

	Affirmations	Pertinente / correcte	Non pertinente / erronée
i)	<p>Les opérations de contrôle analytiques sont utilisées dans le contrôle restreint comme opérations d'audit visant à évaluer les risques, lors de contrôles de substance et lors de l'achèvement du contrôle.</p> <p>Vrai, MSA tome Contrôle restreint p. 164</p>	X	
j)	<p>Le contrôle restreint est moins étendu que le contrôle ordinaire. La norme relative au contrôle restreint (NCR) ne prévoit donc pas de participation à la prise d'inventaire. Celle-ci peut toutefois être réalisée comme autre opération de contrôle si les stocks ont été définis comme un poste essentiel.</p> <p>Faux, RPC annexe D : la prise d'inventaire ne fait pas partie du contrôle restreint</p>		X

Exercice 5.2

(4 points)

Metallbau SA vous envoie les comptes annuels provisoires pour la révision à venir.

Le bilan donne globalement l'image suivante :

Actifs	CHF	2 800 000
Capitaux étrangers	CHF	1 600 000
Capital-actions	CHF	1 000 000
Capital de participation	CHF	800 000
Réserves libres	CHF	200 000
Réserves de réévaluation	CHF	250 000
Réserves statutaires	CHF	50 000
Réserves légales issues du bénéfice	CHF	500 000
Perte résultant du bilan	CHF	- 1 600 000
Fonds propres		1 200 000s
Passifs	CHF	2 800 000

Comment évaluez-vous le bilan au regard de l'art. 725 CO ? Présentez vos calculs et conclusions.

Calcul

Paramètre B :

Capital-actions	1'000'000	(0,5 point)
Capital de participation	800'000	(0,5 point)
Réserves de réévaluation	250'000	(0,5 point)
Réserves légales issues du bénéfice	500'000	(0,5 point)
Total	2'550'000	(0,5 point)

La moitié du paramètre B 1'275'000 (0,5 point)

Paramètre A 1'200'000 (= actifs – capitaux étrangers) (0,5 point)

Paramètre A < B Il s'agit d'une perte de capital (CO art. 725 al. 1) (0,5 point)

MSA tome I, p. 345 :

Les reports d'erreurs sont pris en compte

Exercice 5.3

(2 points)

Quelles sont les mesures d'assainissement possibles en cas de perte de capital selon l'art. 725, al. 1 CO ? Indiquez quatre possibilités.

0,5 point par réponse correcte

Mesures d'assainissement : MSA tome Contrôle ordinaire, p. 337

- Dissolution des réserves latentes
- Réévaluation d'immeubles et de participations
- Obtention d'abandons de créances ou de versements supplémentaires « à fonds perdus »
- Élimination de la perte cumulée par la dissolution de réserves apparentes
- Réduction déclarative de capital
- Réduction de capital avec recapitalisation simultanée au moins à hauteur de l'ancien montant (accordéon)
- Augmentation de capital en espèces, par apport en nature, ou par libération par compensation
- Fusion d'assainissement

Exercice 5.4

(4 points)

Votre assistant a rédigé un mémo et documenté les opérations de contrôle et les informations obtenues sur la distribution prévue à partir des fonds propres.

Évaluez les constatations et conclusions de votre assistant. Décrivez brièvement les conséquences sur le rapport (aucune formulation exigée).

Vous trouverez le mémo dans la documentation du client audité :

- Annexe 2 : Mémo – Distribution à partir des fonds propres

2. Conclusion comparaison tiers correcte (0,5 point)

3. Prise en compte réserves latentes correcte (0,5 point)

4. Les réserves légales sont bloquées si elles ne sont pas supérieures à 50% (0,5 point)

Calcul capital propre libre :

Total capital propre	CHF	170 000	
- Capital-actions	CHF	100 000	
Prise en compte réserves latentes	CHF	26 400	
Capital propre libre (art. 680, al. 2 CO)	CHF	96 400	(0,5 point)

Calcul capital propre distribuable :

Total capital propre	CHF	170 000	
- Capital-actions	CHF	100 000	
- Réserves légales issues du capital	CHF	-50 000	
- Prêt aux actionnaires	CHF	-80 000	
Capital propre distribuable	CHF	-60 000	(0,5 point)

5. Vrai, pas de paragraphe relatif à d'autres points (restitution interdite de versements art. 680 CO), car uniquement infraction au critère qualitatif (comparaison tiers), mais pas au critère quantitatif (CP libre 96 400 > prêt aux actionnaires 80 000 (0,5 point))

6. Conclusion de l'assistant erronée. Aucune distribution de dividendes possible, car CP distribuable < 0 (0,5 point)

Répercussion rapport : opinion d'audit non modifiée concernant les comptes annuels, opinion d'audit défavorable en raison de la proposition illégale d'emploi du bénéfice résultant du bilan. (0,5 point)

Annexe 1

Dental S.à.r.l.

Bilan au 31 décembre 2020 et 2019 (pas encore audité)

en CHF

Bilan	Annexe	2020 CHF	2019 CHF
Liquidités	2.1	110'442	295'964
Créances résultant de livraisons et de prestations		200'430	229'758
<i>Ducroire</i>		<i>(24'900)</i>	<i>(29'000)</i>
Autres créances à court terme		26'867	28'977
Stocks		322'987	233'948
Actifs de régularisation		56'750	56'478
Actif circulant		692'576	816'125
Autres créances à long terme	3.4	4'502	4'500
Machines et appareils		480'350	210'350
<i>(Amortissements cumulés machines et appareils)</i>		<i>(242'624)</i>	<i>(84'140)</i>
Véhicules		56'300	26'300
<i>(Amortissements cumulés véhicules)</i>		<i>(30'818)</i>	<i>(13'830)</i>
Mobilier		68'300	79'000
<i>(Amortissements cumulés mobilier)</i>		<i>(45'092)</i>	<i>(29'620)</i>
Informatique		26'000	31'000
<i>(Amortissements cumulés informatique)</i>		<i>(16'700)</i>	<i>(10'500)</i>
Actif immobilisé		300'218	213'060
Total des actifs		992'794	1'029'185
Engagements résultant de livraisons et de prestations		321'299	334'139
Autres engagements à court terme		29'854	35'532
TVA		55'480	70'513
Passifs de régularisation		24'502	25'549
Dettes à court terme		431'135	465'733
Prêt	2.2	427'500	290'000
Dettes à long terme portant intérêts		427'500	290'000
Provisions		20'000	20'000
Dettes à long terme		447'500	310'000
Capital social		20'000	20'000
Réserves légales issues du bénéfice		20'000	20'000
Bénéfice reporté		73'452	108'238
Bénéfice de l'exercice		707	105'214
Fonds propres		114'159	253'452
Total des passifs		992'794	1'029'185

Annexe 1

Dental S.à.r.l.

Compte de résultat des périodes du 1^{er} janvier au 31 décembre 2020 et 2019 (pas encore audité)
en CHF

Compte de résultats	Annexe	2020 CHF	2019 CHF
Chiffres d'affaires issus de prestations de services		2'772'943	3'503'069
Correction de valeur créances		(4'100)	(5'523)
Prestations de tiers		(150'324)	(290'483)
Charges de marchandises		(327'932)	(658'409)
Bénéfice brut		2'290'587	2'548'654
Charges du personnel	2.5	(1'789'028)	(1'930'239)
Résultat d'exploitation		501'559	618'415
Charges des locaux		(160'432)	(160'823)
Entretien, réparation, remplacement		(43'324)	(55'102)
Charges énergétiques et d'élimination		(19'238)	(26'949)
Assurances, droits, taxes		(7'328)	(8'234)
Frais de bureau		(8'749)	(15'684)
Charges des véhicules		(7'232)	(12'342)
Charges marketing		(21'432)	(65'320)
Frais de comptabilité et frais juridiques		(22'334)	(23'432)
Autres charges d'exploitation		(10'020)	(20'597)
EBITDA		201'470	229'932
Amortissements		(197'144)	(72'654)
EBIT		4'326	157'278
Différences de change		10'064	(15'640)
Charges d'intérêts		(13'293)	(14'329)
EBT		1'097	127'309
Charges fiscales		(390)	(22'095)
Bénéfice net		707	105'214

Annexe 1

Dental S.à.r.l.

Annexe aux comptes annuels aux 31 décembre 2020 et 2019 (pas encore audité)

en CHF

1 Informations sur les principes appliqués dans les comptes annuels

Les présents comptes annuels ont été établis conformément aux prescriptions de la législation suisse, en particulier aux articles relatifs à la comptabilité commerciale et la présentation des comptes du Code des obligations (art. 957 à 962).

Les principes suivants ont été appliqués dans les comptes annuels:

1.1 Créances résultant de livraisons et de prestations

Les créances résultant de livraisons et de prestations et les autres créances à court terme sont présentées aux valeurs nominales, déduction faite des corrections de valeur individuelles nécessaires du point de vue économique. Des corrections de valeur forfaitaires ont été réalisées sur le solde.

1.2 Stocks de marchandises

Les stocks sont évalués à la valeur la plus basse résultant des coûts d'acquisition ou de revient et de la valeur vénale nette. Des corrections de valeur ont été réalisées pour les stocks non courants et ceux avec une fréquence d'approvisionnement moins élevée. En outre, des corrections de valeur forfaitaires, fiscalement admises, ont été réalisées sur l'état des stocks.

1.3 Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont saisies aux coûts d'acquisition ou de revient. Les amortissements interviennent selon la méthode dégressive.

1.4 Engagements

Tous les engagements sont évalués au montant nominal.

2 Informations et explications sur les postes du bilan et du compte de résultats

	2020	2019
2.1 Liquidités		
Caisse	310	342
Avoirs en banques	110'132	295'622
Total	110'442	295'964
2.2 Dettes à long terme portant intérêts		
Prêt bancaire	287'500	270'000
Crédit COVID-19	120'000	-
Prêts envers les associés	20'000	20'000
Total	427'500	290'000
2.3 Solde des dettes découlant d'activités de leasing assimilables à des contrats de vente et autres engagements de leasing ou de location, dès lors que ceux-ci n'expirent pas ou ne peuvent pas être résiliés dans les douze mois suivant la date d'établissement du bilan.		
Dettes découlant d'activités de leasing assimilables à des contrats de vente d'une durée résiduelle supérieure à douze mois à la date du bilan	24'610	26'710
Autres dettes découlant d'activités de leasing ou de location d'une durée résiduelle supérieure à douze mois à la date du bilan	130'284	139'410

Annexe 1

Dental S.à.r.l.

Annexe aux comptes annuels aux 31 décembre 2020 et 2019 (pas encore audité)

en CHF

2.4 Charges du personnel	2020	2019
Charges salariales	1'627'253	1'629'609
Indemnité pour le chômage partiel	(132'843)	-
Charges d'assurances sociales	252'253	274'094
Autres charges du personnel	42'365	26'536
Total	1'789'028	1'930'239

3 Autres indications prescrites par la loi

3.1 Dissolution nette réserves latentes	2020	2019
Dissolution nette significative de réserves latentes	15'460	8'460
Total	15'460	8'460

3.2 Nombre de collaborateurs	2020	2019
------------------------------	------	------

Fourchette des emplois à plein temps en moyenne annuelle

Jusqu'à dix emplois à plein temps			
Pas plus de 50 emplois à plein temps		x	x
Pas plus de 250 emplois à plein temps			
Plus de 250 emplois à plein temps			

3.4 Montant total des actifs utilisés pour garantir des engagements propres, ainsi que des actifs sous réserve de propriété

	2020	2019
Dépôt de loyer (autres créances à long terme)	4'502	4'500
Total	4'502	4'500

3.5 Événements essentiels postérieurs à la date d'établissement du bilan

Il n'existe pas d'événements essentiels postérieurs à la date d'établissement du bilan ayant une incidence sur les valeurs comptables des actifs ou passifs présentés ou devant être indiqués ici.

Annexe 1

Dental S.à.r.l.

Emploi du bénéfice (pas encore audité)

en CHF

Proposition concernant l'emploi du bénéfice résultant du bilan au 31 décembre 2020

	2020
Bénéfice reporté	73'452
Bénéfice de l'exercice	707
À la disposition de l'assemblée générale	74'159
Distribution de dividendes	(20'000)
Report sur le nouvel exercice	54'159

Mémo Distribution à partir des fonds propres

Objectif d'audit :

déterminer si la distribution à partir des fonds propres constitue une violation de la restitution de versements selon l'art. 680, al. 2 CO.

Opérations d'audit :

- 1 Présentation de la situation du capital propre
- 2 Vérification si un prêt aux actionnaires aurait été accordé par des tiers
- 3 Prise en compte des réserves latentes dans la situation du capital propre
- 4 Détermination des fonds propres distribuables
- 5 Vérification de l'existence d'une violation selon art. 680, al. 2 CO
- 6 Vérification de la conformité à la loi et aux statuts de la proposition concernant l'emploi du bénéfice au bilan

1 La situation des fonds propres au 31 décembre 2020 de Lambada SA est la suivante :

Capital-actions	CHF 100 000
Réserves légales issues du bénéfice	CHF 50 000
Réserves facultatives issues du bénéfice	CHF 20 000
Total des capitaux propres	CHF 170 000

2 Selon la discussion avec le CFO, il n'existe pas de contrat écrit pour le prêt aux actionnaires de CHF 80 000. En outre, il n'existe pas de garanties ou de paiements réguliers d'intérêts (sans intérêts) sur le prêt. Le prêt aux actionnaires n'aurait donc pas été accordé par à tiers.

3 Au 31 décembre 2020, les réserves latentes suivantes existent :

Créances (ducroire)	CHF 10 000
Stocks de marchandises (abattement du tiers)	CHF 3 000
Provisions (non nécessaires)	CHF 20 000
Impôts différés (20%)	CHF - 6 600
Total des réserves latentes	CHF 26 400

4 Détermination des fonds propres distribuables

Total des fonds propres	CHF 170 000
- Capital-actions	CHF 100 000
Fonds propres libres (art. 680, al. 2 CO)	CHF 70 000
- Prêt aux actionnaires	CHF 80 000
Fonds propres distribuables	CHF - 10 000
Prise en compte des réserves latentes	CHF 26 400
Différence (positive)	CHF 16 400

5 Il n'y a pas d'infraction à l'art. 680, al. 2 CO.

6 Le conseil d'administration envisage de distribuer des dividendes de CHF 5000. Une distribution est possible sur la base de nos opérations d'audit ci-dessus.

Conclusion :

Il n'y a pas d'infraction à l'interdiction du versement de restitution selon l'art. 680, al. 2 CO, et la distribution demandée est conforme à la loi et aux statuts.