

Durée indicative 120 minutes  
Nombre de points max. 60 points

---

## Révision

---

### **Exercice 1: indépendance (6 points)**

Vous êtes réviseur agréé au sein de la société fiduciaire Hartmann & Partner SA. Votre tante est cheffe des finances et membre de la direction d'Armar SA. Lors d'une réunion de famille, elle vous demande si la société Hartmann & Partner SA pourrait se charger de la révision de la société Armarm SA. L'ancien réviseur ne peut plus effectuer le travail car il part à la retraite. S'agissant des honoraires, votre tante croit par ailleurs se rappeler que votre prédécesseur facturait toujours des honoraires de résultat compris entre CHF 5 000 et CHF 10 000 et que la révision durait à chaque fois 1,5 jour sur site.

#### **Exercice partiel 1.1) (1 point)**

Citez les 2 principales sources des exigences en matière d'indépendance concernant la révision.

- Code des obligations, art. 728 (contrôle ordinaire) et art. 729 (contrôle restreint)
- Les directives complètes sur l'indépendance de la Chambre fiduciaire complètent les dispositions légales.
- L'article 11 de la loi sur la surveillance de la révision contient des dispositions complémentaires relatives à l'indépendance des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État.
- Directives internationales sur l'indépendance, Independence rule of IFAC (Code of Ethics for Professional Accountants)
- NCR Norme relative au contrôle restreint
- NAS Normes d'audit suisses
- MSA Manuel suisse d'audit

0,5 point par élément cité, max. 1 point

#### **Exercice partiel 1.2) (2 points)**

Quelles sont les principales différences entre les prescriptions relatives à l'indépendance pour le contrôle restreint et les prescriptions correspondantes pour le contrôle ordinaire? Citez 2 différences et expliquez-les en détail.

- En principe, les critères applicables au contrôle restreint (art. 729 CO) sont les mêmes que pour le contrôle ordinaire (art. 728 CO → 7 actes incompatibles)
- Etant précisé que, dans le cadre du contrôle restreint, la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle sont autorisées (art. 729 al. 2 CO). Si le risque existe de devoir contrôler son propre travail, un contrôle sûr doit être garanti par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel.

0,5 point → Collaboration à la tenue de la comptabilité

0,5 point → Fourniture d'autres prestations

0,5 point → En principe, les mêmes prescriptions s'appliquent / → Mention des 7 critères incompatibles

0,5 point → Garantir la séparation au niveau personnel et organisationnel

**Exercice partiel 1.3)**

**(2,5 points)**

En l'espèce, comment évaluez-vous l'indépendance? Accepteriez-vous la mission? Veuillez justifier votre réponse en détail en vous prononçant notamment sur les liens de parenté et les honoraires basés sur le résultat.

- Conformément aux directives sur l'indépendance de la Chambre fiduciaire, la tante n'est pas un membre de la famille proche, donc pas un parent proche, mais il existe tout de même un lien de parenté en l'espèce. En outre, de par son poste, la tante exerce des fonctions dirigeantes et peut avoir une certaine influence sur la tenue de la comptabilité en qualité de cheffe des finances. Compte tenu des liens de parenté, il convient de déterminer s'il existe un risque pour l'indépendance. L'élément décisif aux fins de l'évaluation de relations est l'appréciation des circonstances telles qu'elles sont perçues par un tiers. Sur la question de l'indépendance, le simple fait que vous soyez de la même famille et que votre tante exerce des fonctions dirigeantes pourrait permettre à un tiers externe de considérer que l'indépendance n'est pas véritablement garantie.
- Selon les directives sur l'indépendance et les explications de la norme sur le contrôle restreint, les honoraires de résultat pour des actes de contrôle ne sont pas compatibles avec le principe d'indépendance.
- Vous pourriez accepter le mandat à condition de facturer aux frais réels et de ne pas faire partie de l'équipe de révision chargée du contrôle d'Armar SA, compte tenu de vos liens de parenté (séparation au niveau personnel et organisationnel).

Mention de la problématique: fonctions dirigeantes de la tante, liens de parenté avec la tante, honoraires de résultat, 0,25 point chacun; 0,25 point supplémentaire si justification/argumentation logique.

Conclusion: acceptation avec citation des conditions, 1 point. Refus avec justification/argumentation logique 0,5 point.

**Exercice partiel 1.4)**

**(0,5 point)**

Du point de vue de l'organe de révision, quelles seraient les conséquences d'une perte de l'indépendance?

- L'organe de révision ne peut pas exprimer une opinion d'audit objective et non influencée.
- Si l'indépendance ne peut pas être garantie, vous ne pouvez pas accepter ou maintenir un mandat de révision.

Absence d'une opinion d'audit objective et non influencée, 0,5 point/Acceptation ou continuation désormais impossible, 0,5 point; max. 0,5 point.

**Exercice 2: évaluation des risques et planification du contrôle** **(14 points)**

Pour la première fois au cours de l'exercice 2011, vous êtes l'organe de révision légal de Cashew SA. Vous disposez des informations suivantes sur Cashew SA:

**Informations d'ordre général:**

- Il s'agit d'une start-up qui a été fondée par les frères Hans et Robert Meissner en 2009.
- Selon le budget, un premier bénéfice est attendu à partir de l'exercice 2012.
- D'après les prévisions budgétaires, le chiffre d'affaires devrait augmenter fortement au cours des prochaines années et dépasser les CHF 20 millions.
- La société est principalement financée par le biais d'augmentations de capital par les actionnaires et de prêts de tiers.
- Les comptes annuels n'ont pas encore fait l'objet d'un contrôle (opting-out) au cours de l'exercice précédent.
- L'objet de la société est l'importation et l'exportation de noisettes et autres produits agricoles depuis des pays en développement et des pays émergents, ainsi que leur transformation, leur greffage, leur conditionnement et leur commercialisation en Suisse et à l'étranger. Les produits privilégiés sont ceux issus de l'agriculture biologique et du commerce équitable.

**Prestations de services:**

La société dispose de trois branches d'activité, à savoir Produits Cashew, Commerce Cashew et Services Cashew. Elle couvre l'ensemble de la chaîne de création de valeur d'un produit: du négoce de matières premières et produits semi-finis aux ventes privées en passant par ses propres marques innovantes. Grâce à cette expérience, Cashew SA est devenue un partenaire et prestataire de services compétent pour tout ce qui touche aux spécialités biologiques issues du commerce équitable provenant des régions tropicales. Ces produits sont majoritairement des noix de cajou et autres noisettes, fruits secs, condiments et cacao.

*Produits Cashew – une marque de qualité*

Sous la marque Cashew, la société vend d'excellents snacks biologiques et issus du commerce équitable à des clients privés ou à des intermédiaires (gastronomie, petits commerces et commerces de gros). Ses créations sont les meilleurs messagers.

*Commerce Cashew – le secteur grossiste et la grande distribution*

Commerce Cashew est spécialiste de l'importation et de la revente de marchandises biologiques et/ou issues du commerce équitable en provenance de différents pays du Sud. L'assortiment de Cashew pour les grossistes et les commerces intermédiaires comprend des noix, des fruits tropicaux secs, des condiments et du cacao. Les produits sont proposés sous forme de matières premières et de produits transformés, produits semi-finis et même produits complets en étroite coopération avec des partenaires professionnels.

*Services Cashew – développement de projets durables*

La branche Services Cashew permet de mettre sur pied des partenariats avec des entreprises et coopératives dans des pays du Sud et de les consolider à long terme. Le but est de développer une activité de commerce durable au sein de laquelle la responsabilité et les marges sont réparties de manière équitable. Grâce aux partenariats déjà existants avec nos fournisseurs, Cashew travaille activement à optimiser l'offre de produits pour les marchés d'exportation tout en renforçant la pérennité du marché par une coopération ciblée avec de nouveaux fournisseurs. Quand cela est possible et judicieux, Cashew investit des ressources

supplémentaires dans des projets concrets et fonds de tiers ou développe de nouveaux projets en collaboration avec ses partenaires.

**Personnel:**

La société emploie 13 collaborateurs/collaboratrices à plein temps en 2011. Vous apprenez ensuite que la comptabilité des salaires est tenue par une fiduciaire externe et que les salaires sont intégrés mensuellement dans la comptabilité financière.

**Management:**

Les deux fondateurs sont actionnaires, membres du conseil d'administration et membres de la direction. La société dispose d'une structure hiérarchique légère.

**Comptabilité financière:**

Le bilan et le compte de résultat 2011 de Cashew SA sont joints aux exercices partiels.

Vous devez désormais répondre à chaque question et expliquer vos réponses en détail. Toutes les questions sont des questions fermées qui peuvent être traitées indépendamment les unes des autres.

**Exercice partiel 2.1)**

**(2 points)**

Quel type de contrôle réalisez-vous compte tenu des comptes annuels existants (contrôle restreint ou contrôle ordinaire)? Justifiez votre réponse en détail.

- Selon l'art. 727 CO, le contrôle restreint s'applique aux sociétés qui, au cours de deux exercices successifs, ne dépassent pas deux des valeurs suivantes:  
Total du bilan: 10 millions de francs,  
Chiffre d'affaires: 20 millions de francs,  
Effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle
- Les valeurs seuils ne sont manifestement pas atteintes dans les présents comptes annuels. Il est donc légal de procéder à un contrôle restreint.
- Mais dans la mesure où il s'agit en l'espèce d'une nouvelle société, il convient aussi d'examiner le budget. Si l'on peut s'attendre à ce que les valeurs seuils soient dépassées, il convient d'opter dès le début pour un contrôle ordinaire conformément aux explications de la norme relative au contrôle restreint.
- Les indications mentionnent uniquement le chiffre d'affaires, qui doit être supérieur à 20 millions de francs. En l'espèce, pour ce qui est des valeurs seuils plus élevées (20/40/250) qui sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et qui s'appliquent pour la première fois aux exercices fiscaux ayant commencé à la date de l'entrée en vigueur de la loi ou après cette date, on ne peut pas s'attendre à ce que ces valeurs soient dépassées. Par conséquent, il convient donc de procéder à un contrôle restreint.

Explication des valeurs seuils, 0,5 point

Conclusion correcte concernant le contrôle restreint, 1 point

Problématique de la nouvelle société, 0,5 point

**Exercice partiel 2.2)**

**(4 points)**

Outre les documents déjà disponibles, citez 8 autres documents ou pièces que vous réclamerez au client pour contrôler les comptes annuels.

- Statuts, actes publics
- Extrait du registre du commerce
- Règlement d'organisation

- Organigramme
- Bref portrait de la société
- Registre des actions/conventions d'actionnaires
- Registre des signatures, règlement concernant les visas
- Conventions de crédit/contrats de prêt/baux
- Postpositions
- Autres contrats importants
- Plan comptable, directives concernant la mise en compte
- Documents relatifs à la situation fiscale
- Taxation actuelle et définitive
- Règlement sur les frais
- Certificats/documents d'assurance
- Evaluation du risque
- Procès-verbaux des AG et du CA
- Budgets
- Comptes annuels prêts à être audités (bilan, compte de résultat et annexe)
- Extraits des comptes
- Rapport de l'organe de révision de l'année précédente, le cas échéant.
- Autorisation du client concernant la consultation des notes de révision auprès de l'ancien organe de révision
- Etc.

0,5 point pour chaque document cité, max. 4 points.

---

**Exercice partiel 2.3)**

**(4 points)**

Définissez la notion de caractère significatif et indiquez, sur la base des comptes annuels existants, quels caractères significatifs vous définiriez et comment vous les calculeriez. Motivez votre réponse.

- Les informations sont considérées comme indispensables si leur absence ou des erreurs dans la présentation devaient fausser les décisions économiques des personnes concernées prises sur la base des comptes.  
Le caractère significatif dépend de la taille des postes ou de l'erreur résultant des circonstances particulières de l'absence d'informations ou des erreurs dans leur présentation. Par conséquent, le caractère significatif d'une information est un seuil ou une valeur plafond plutôt qu'un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile (MSA 2, chapitre 2.10)
- Constatation du caractère significatif d'une information:  
1<sup>ère</sup> étape: constater le caractère significatif global par rapport aux comptes annuels.  
Par ex. à l'aide de critères quantitatifs:  
5%-10% du résultat (y compris modification des réserves latentes, le cas échéant)  
3%-5% des capitaux propres (y compris réserves latentes, le cas échéant)  
1%-3% du chiffre d'affaires, somme du bilan  
Des critères qualitatifs peuvent également être pris en compte dans la constatation du caractère significatif.  
  
2<sup>e</sup> étape: constatation du caractère significatif par rapport à certains soldes comptables, types de transactions commerciales et informations de clôture. Postes des comptes annuels (erreurs tolérables). Généralement la moitié du caractère significatif  
  
3<sup>e</sup> étape: définir des limites qui permettent de déterminer si des constatations peuvent encore être acceptées et tolérées. On parle d'erreurs tolérables. Là encore, il n'y a pas de règle fixe. Un rapport de 5% à 10% des seuils de caractère significatif calculés lors des première et deuxième étapes peut être jugé d'usage.

- Exemple de calcul:
  1. Etape: définition du caractère significatif global: 2% de la somme du bilan =  $3'135'156 * 2\% = 62\,703 \rightarrow$  arrondi à 63 milliers de CHF  
(Dans la mesure où le résultat annuel est négatif et où il s'agit d'une start-up, la référence «résultat» comme la référence «chiffre d'affaires» sont un peu moins adaptées)
  2. Etape: définition du caractère significatif par rapport aux postes de clôture. Valeur relative choisie 50%  $\rightarrow TCHF\ 63 * 50\% =$  arrondi à 32 milliers de CHF.
  3. Etape: montant pour la détermination des ajustements. Valeur relative choisie 10%  $\rightarrow TCHF\ 32 * 10\% =$  arrondi à 3,2 milliers de CHF.

Définition du caractère significatif: 1 point

Marche à suivre pour déterminer le caractère significatif: 1 point pour la citation de l'étape 1 (caractère significatif global) et 1 point pour la citation de l'étape 2 (erreur tolérable)

Calcul plausible: 1 point

---

**Exercice partiel 2.4)**

**(4 points)**

Quels sont les risques inhérents à la société? Citez 4 risques inhérents compte tenu des informations disponibles et justifiez votre réponse en détail.

- Start-up  $\rightarrow$  financement non garanti
- Liquidités insuffisantes (capacité de paiement)
- Remise en question de la capacité à poursuivre ses activités
- Cumul de risque concernant les créances des chiffres d'affaires réalisés avec les gros clients, de même que risque de perte générale des créances
- Remise en question de la valeur intrinsèque des acomptes, prêts à court terme, stocks, participations, immobilisations corporelles
- Dettes incomplètes
- Prêts des actionnaires (à court et long terme) incomplets, intérêts illicites au regard du droit fiscal
- Prêts de tiers incomplets
- Non-respect du principe de l'apport en capital concernant la preuve des agios
- Etc.

1 point par élément cité, max. 4 points.

Comptes annuels de Cashew SA:

**Bilan**

<b>Actifs</b>	<b>31.12.2011 CHF</b>	<b>Exercice précédent CHF</b>
<b>Actifs circulants</b>		
<b>Liquidités</b>		
Banque	898 438	548 219
	<b>898 438</b>	<b>548 219</b>
<b>Créances de livraisons et prestations</b>		
Tiers	270 006	106 758
Ducroire	-1 000	0
	<b>269 006</b>	<b>106 758</b>
<b>Autres créances</b>		
Acomptes	67 060	10 525
Prêts à court terme	1 358 049	1 044 521
	<b>1 425 109</b>	<b>1 055 046</b>
<b>Inventaires</b>		
Noisettes, fruits secs, condiments	137 160	107 224
Produits finis	60 411	62 260
	<b>197 571</b>	<b>169 484</b>
<b>Comptes de régularisation actif</b>		
	<b>47 088</b>	<b>18 951</b>
	<b>2 837 212</b>	<b>1 898 458</b>
<b>Immobilisations</b>		
<b>Immobilisations financières</b>		
Participations	232 000	232 000
	<b>232 000</b>	<b>232 000</b>
<b>Immobilisations corporelles</b>		
Mobilier, équipements, véhicules	60 312	10 800
	<b>60 312</b>	<b>10 800</b>
<b>Immobilisations incorporelles</b>		
Frais de constitution et d'organisation	5'632	5'527
	<b>5'632</b>	<b>5'527</b>
	<b>297 944</b>	<b>248 327</b>
<b>Total Actifs</b>	<b>3 135 156</b>	<b>2 146 785</b>

<b>Passifs</b>	<b>31.12.2011 CHF</b>	<b>Exercice précédent CHF</b>
<b>Capitaux étrangers</b>		
<b>Dettes issues des livraisons et prestations</b>		
Tiers	101 611	59 873
	<b>101 611</b>	<b>59 873</b>
<b>Autres obligations à court terme</b>		
Prêts consentis par des actionnaires	1 056 667	1 421 767
	<b>1 056 667</b>	<b>1 421 767</b>
<b>Comptes de régularisation passif</b>	<b>293 599</b>	<b>17 001</b>
<b>Obligations à long terme</b>		
Prêts consentis par des tiers	48 010	0
Prêts consentis par des actionnaires	400 000	0
	<b>448 010</b>	<b>0</b>
	<b>1 899 887</b>	<b>1 498 641</b>
<b>Capitaux propres</b>		
<b>Capital-actions</b>	<b>1 825 000</b>	<b>1 400 000</b>
<b>Réserve légale</b>		
Agio	425 000	0
	<b>425 000</b>	<b>0</b>
<b>Perte au bilan</b>		
Report au 1 <sup>er</sup> janvier	-751 856	-223 922
Pertes annuelles	-262 875	-527 934
	<b>-1 014 731</b>	<b>-751 856</b>
	<b>1 235 269</b>	<b>648 144</b>
<b>Total Passifs</b>	<b>3 135 156</b>	<b>2 146 785</b>



## Compte de résultat

	2011 CHF	Exercice précédent CHF
<b>Produit de marchandises</b>		
Produit Cashew Brand/divers labels	1 031 673	671 264
Produit articles commerciaux	1 884 919	940 393
	<b>2 916 592</b>	<b>1 611 657</b>
<b>Charges de marchandises</b>		
Charges de marchandises Cashew Brand/divers labels	862 001	555 592
Charges de marchandises des articles commerciaux	1 636 797	778 146
	<b>2 498 798</b>	<b>1 333 738</b>
<b>Bénéfice brut</b>	<b>417 794</b>	<b>277 919</b>
<b>Charges de personnel</b>		
Salaires et traitements	457 752	569 737
Prestations sociales	56 307	68 368
Autres charges de personnel	26 044	40 153
	<b>540 103</b>	<b>678 258</b>
<b>Autres charges d'exploitation</b>		
Loyer	24 903	34 259
Charges administratives	74 213	59 213
Frais publicitaires	62 625	69 566
Autres charges d'exploitation	5 321	24 302
	<b>167 062</b>	<b>187 340</b>
<b>Amortissements</b>		
Mobilier, équipements, véhicules, frais de constitution	18 223	9 896
	<b>18 223</b>	<b>9 896</b>
<b>Charges d'exploitation</b>	<b>725 388</b>	<b>875 494</b>
<b>Résultat d'exploitation avant intérêts et impôts</b>	<b>-307 594</b>	<b>-597 575</b>
<b>Résultat financier</b>		
Produits financiers	281 860	145 801
Charges financières	-236 807	-74 094
	<b>45 053</b>	<b>71 707</b>
<b>Pertes annuelles avant impôts</b>	<b>-262 541</b>	<b>-525 868</b>
<b>Impôt sur les bénéfices et sur le capital</b>	<b>334</b>	<b>2 066</b>
<b>Pertes annuelles</b>	<b>-262 875</b>	<b>-527 934</b>

**Exercice 3: questions diverses**

**(12 points)**

Vous êtes chargé de la révision de Schokoladenfabrik SA qui, conformément aux critères de taille, doit subir un contrôle ordinaire pour la première fois au cours de l'exercice sous revue (contrôle restreint réalisé au cours de l'exercice précédent).

Répondez à chaque exercice partiel en justifiant chacune de vos réponses. Vous devez répondre à chaque question individuellement et toutes les questions sont indépendantes les unes des autres.

**Exercice partiel 3.1)**

**(1 point)**

Indépendamment des critères de taille, quand une société doit-elle impérativement se soumettre à un contrôle ordinaire? Détaillez 2 de ces conditions.

- Selon art. 727 CO
  - sociétés ouvertes au public , soit les sociétés:
    - a. qui ont des titres de participation cotés en bourse,
    - b. qui sont débitrices d'un emprunt par obligations,
    - c. dont les actifs ou le chiffre d'affaires représentent 20 % au moins des actifs ou du chiffre d'affaires des comptes de groupe d'une société au sens des let. a et b;
  - sociétés de groupe selon l'art. 663e CO (10B/20CA/200emplois en plein temps)
  - si 10% du capital-actions l'exige ou
  - si les statuts ou l'AG le décident

0,5 point par élément cité, max. 1 point.

**Exercice partiel 3.2)**

**(1,5 point)**

Quelles sont les 3 catégories d'opérations d'audit prévues dans le cadre d'un contrôle restreint?

L'art. 729a CO cite les trois catégories suivantes:

- auditions
- opérations de contrôle analytiques
- vérifications détaillées appropriées

0,5 point par élément cité, max. 1,5 point.

**Exercice partiel 3.3)**

**(1,5 point)**

Par opposition au contrôle ordinaire, quelles sont les opérations d'audit qui ne sont pas explicitement exigés ou réalisés dans le cadre d'un contrôle restreint? Citez 3 opérations d'audit.

En l'occurrence

- pas de contrôle du système de contrôle interne,
- pas d'observation de l'inventaire et
- confirmation de tiers (le contrôle se limite en principe aux informations disponibles en interne dans la société concernée)
- pas de contrôle pour couvrir les actes délictuels et autres infractions à la loi (à l'exception des dispositions relatives à l'établissement des comptes).

0,5 point par élément cité, max. 1,5 point.

**Exercice partiel 3.4)****(2 points)**

Lors du contrôle final, vous constatez qu'il existe de sérieux doutes quant à la capacité de Schokoladenfabrik SA à poursuivre ses activités.

Citez 4 opérations d'audit supplémentaires requis que vous devriez réaliser en rapport avec la menace pesant sur la capacité de la société à poursuivre ses activités. Veuillez justifier vos explications.

Selon la NAS 570, chiffre 28

- l'analyse et la discussion avec la direction des besoins de trésorerie (cashflow), des résultats prévisionnels et d'autres prévisions;
- l'analyse et la discussion avec la direction des derniers états financiers intermédiaires;
- l'examen des conditions et obligations des contrats de prêt afin d'identifier tout non-respect de leurs dispositions;
- la lecture des procès-verbaux des organes de l'entreprise (porteurs de parts, p. ex. assemblées générales; organes de gestion et de contrôle, p. ex. conseil d'administration; comités spécialisés), afin de relever la mention de difficultés financières;
- des demandes d'informations auprès des conseillers juridiques de l'entreprise concernant les procès et les contentieux, l'adéquation de l'appréciation par la direction de leur issue probable et de leurs conséquences financières;
- la confirmation de l'existence, de la validité et des conditions d'application des accords conclus avec les parties liées ou avec des tiers visant à assurer ou à maintenir un soutien financier et l'évaluation de la capacité financière de ces parties à accorder un financement supplémentaire;
- l'examen des mesures envisagées pour faire face aux commandes clients non honorées;
- l'examen des événements postérieurs à la clôture pour déterminer les éléments pouvant affecter la continuité de l'exploitation.

0,5 point par élément cité, max. 2 points.

**Exercice partiel 3.5)****(3 points)**

Vérifiez si la moitié du capital-actions n'est plus couverte au sens de l'art. 725 al. 1 CO dans les exemples suivants. Détaillez vos calculs.

Cas 1

Capital-actions	150	milliers de CHF (dont 50 milliers de CHF non libérés)
Agio	60	milliers de CHF
Perte au bilan	-110	milliers de CHF
<b>Total Capitaux propres</b>	<b>100</b>	<b>milliers de CHF</b>

Capital-actions et réserves légales =  $210 / 2 = 105 > \text{capitaux propres } 100$   
→ Moitié du capital-actions plus couverte, avec conséquences légales

Calcul exact, 1 point

Conclusion exacte, 0,5 point

Cas 2

Capital-actions	100	milliers de CHF
Réserves légales	20	milliers de CHF
Réserves statutaires	40	milliers de CHF
Perte au bilan	-90	milliers de CHF
<b>Total Capitaux propres</b>	<b>70</b>	<b>milliers de CHF</b>

Capital-actions et réserves légales =  $120 / 2 = 60 < \text{capitaux propres } 70$   
→ Moitié du capital-actions toujours couverte, avec conséquences légales

Calcul exact, 1 point

Conclusion exacte, 0,5 point

**Exercice partiel 3.6)**

**(1 point)**

Dans le cadre de votre contrôle, vous constatez que la société que vous auditez est surendettée. Le conseil d'administration vous apprend qu'il existe une postposition correspondante. Votre assistant vous pose les questions suivantes. Répondez-y en détail.

Qu'est-ce qu'une postposition et quelle est sa fonction dans le cadre d'un surendettement selon l'art. 725 al. 2 CO?

- Une postposition est un acte juridique bilatéral qui permet au conseil d'administration, malgré un surendettement, de renoncer à aviser le juge dès lors que les créanciers de la société acceptent que leur créance soit placée à un rang inférieur à celui de toutes les autres créances de la société dans la mesure de cette insuffisance de l'actif (sursis à la perception).
- Les nouvelles règles de la postposition prévoient que les créanciers de la société renoncent à la créance grevée d'une postposition en cas d'insolvabilité du débiteur (mais pas en cas de liquidation volontaire).

Citation de l'acte juridique bilatéral ou du sursis à la perception, 0,5 point

Citation de la renonciation à aviser le juge, 0,5 point

**Exercice partiel 3.7)**

**(2 points)**

Quelles sont les exigences liées à une postposition et quelles sont les opérations d'audit à réaliser dans ce contexte?

Exigences: La postposition...

- est un acte juridique bilatéral et doit être consignée par écrit pour des raisons tenant à la preuve. (Bien qu'il n'existe aucune prescription légale quant à la forme, la postposition doit être consignée par écrit pour des raisons tenant à la preuve. L'organe de révision peut uniquement contrôler une postposition écrite).
- doit être conçue de façon irrévocable
- ne peut pas être dénoncée,
- est illimitée dans le temps et
- doit être assortie de la condition suivante: elle ne peut être levée que s'il résulte d'un bilan contrôlé par l'organe de révision que, même compte tenu des dettes liées à la postposition, il n'existe plus de surendettement et que les conditions légales d'un rapport de l'organe de révision sans mention de l'art. 725 al. 2 CO sont réunies. Si la société subit un contrôle ordinaire, il suffit qu'il existe un rapport récapitulatif de l'organe de révision sans mention de l'art. 725 al. 2 CO. Un rapport de révision distinct est requis pour les sociétés qui ne sont pas soumises au contrôle ordinaire ou lorsque le contrôle repose sur un bilan (intermédiaire) aux valeurs d'exploitation.

0,5 point par élément cité, max. 1 point

Procédures d'audit

- Vérifier si la postposition est suffisante sur les plans qualitatif (exigences susvisées) et quantitatif (couverture min. proportionnelle à l'insuffisance; si d'autres pertes sont prévisibles, alors une marge de sécurité appropriée pour la couverture des pertes encore attendues jusqu'à la reprise financière doit être prévue).
- Evaluation de la solvabilité du créancier qui conclut la postposition (viabilité financière) afin d'éviter que la convention de postposition ne soit contestée dans le cadre d'une action paulienne en cas de faillite du créancier.

0,5 point par procédure d'audit citée, max. 1 point

**Exercice 4: système de contrôle interne (9 points)**

Une description verbale du processus de vente de la société Frost SA ainsi que des sous-processus y afférents (processus partiels relevant de la vente) vous est fournie ci-après. Les sous-processus sont les suivants: traitement des ordres, octroi de crédits, débiteurs et paiements. La société commercialise des denrées alimentaires surgelées, des spécialités glacées ainsi que d'autres produits surgelés. Par ailleurs, elle assure la fourniture et l'exécution de prestations de services de tout type en rapport avec cette activité.

**Description du processus: vente**

Sous-processus: traitement des ordres

---

Traitement des ordres de la clientèle

Dès leur réception, les ordres de la clientèle sont saisis dans SAP par le département des ventes. Un numéro d'entrée leur est attribué. Dès que l'ordre est saisi dans le système, sa confirmation, adjointe à la commande, est visée puis classée. La gestion des données de base et la saisie des nouveaux clients sont elles aussi assurées par le département des ventes.

Sous-processus: octroi de crédits

---

Octroi de crédits

Lorsque des clients passent de nouvelles commandes alors même qu'ils n'ont pas encore payé d'anciennes factures arrivées à échéance, le système le détecte et émet une mise en garde lors de la saisie de la nouvelle commande. Cette mise en garde invite le collaborateur effectuant la saisie à examiner les créances exigibles encore impayées. La commande peut néanmoins être saisie.

Sous-processus: débiteurs

---

Livraison de marchandises

Toutes les livraisons sont enregistrées par l'intermédiaire d'un bordereau de livraison. Cela signifie que toute sortie de marchandise par le magasinier ne peut s'effectuer qu'en présence de ce bordereau. Le magasinier saisit la sortie dans SAP.

La livraison est effectuée par un chauffeur. En apposant sa signature sur le bordereau de livraison, le client confirme avoir reçu la bonne marchandise/quantité. Le bordereau signé est transmis au département des ventes; il est alors classé avec la commande puis transmis à la comptabilité.

Comptabilisation des factures clients

A la comptabilité, la facturation s'effectue deux fois par semaine. La passation en compte des factures est contrôlée par une deuxième personne.

Créances/rappels

Un rapprochement des livres auxiliaires et du grand livre est effectué mensuellement. Les rappels sont envoyés tous les 3 mois.

Sous-processus: paiements

---

Entrées de paiements

Les entrées de paiements sont rapprochées des créances impayées, qui sont alors soldées.

Avoirs et réductions de prix

Les réductions de prix et les avoirs peuvent être accordés par la comptabilité directement dans SAP.

Corrections de valeur

Il est procédé à des corrections de valeur sur les créances dans la mesure où celles-ci sont exigibles depuis plus de 120 jours.

Au cours d'une conversation avec le comptable responsable, vous êtes informé du fait que le comportement de paiement des clients est médiocre. Un problème récurrent est observé en particulier chez les nouveaux clients. En général, ces derniers paient en effet leurs créances avec beaucoup de retard – pour autant qu'ils les paient. Le comptable mentionne par ailleurs qu'une limite de crédit est bien définie pour chaque client dans SAP, mais qu'elle n'a aucune incidence sur la saisie des nouveaux ordres.

**Exercice partiel 4.1)**

**(2 points)**

Quelle est la différence entre la vérification de l'existence du SCI et le contrôle de l'efficacité du SCI? Expliquez la différence essentielle en détail.

Vérification de l'existence du SCI

- Conformément à la loi, la vérification de l'existence du SCI est un objet de contrôle légal distinct.
- La connaissance du SCI acquise pour fixer la stratégie d'audit n'est pas suffisante pour que l'auditeur puisse se forger une opinion distincte sur l'existence du SCI.
- A la différence de l'audit des états financiers, l'auditeur doit, lors de la vérification de l'existence du SCI, acquérir une assurance raisonnable pour pouvoir émettre une appréciation sur l'existence du SCI dans sa globalité, par l'intermédiaire du rapport financier. Cela signifie que lors de la vérification de l'existence du SCI, tant au niveau de l'entreprise que de celui des processus et des applications IT, des parties du SCI qui font uniquement l'objet de contrôles approfondis dans le cadre de l'audit des états financiers doivent être également incluses dans le contrôle. En conséquence, l'étendue de l'audit lors de la vérification de l'existence du SCI est généralement plus large (c'est-à-dire qu'elle couvre davantage de domaines de contrôle), mais moins approfondie (procédures individuelles limitées aux tests de cheminement) que cela est le cas dans le cadre de l'audit des états financiers. Lorsque, dans le cadre de l'audit des états financiers, l'auditeur s'appuie, dans un certain domaine, sur des tests de procédure, il n'est généralement pas nécessaire de procéder à de plus amples opérations d'audit dans ledit domaine pour confirmer l'existence du SCI.
- Même si la vérification de l'existence ne constitue pas un audit complet (constitution de priorités en fonction des risques et du caractère significatif), elle n'en exige pas moins une observation globale du SCI par le biais du rapport financier, laquelle n'est pas exigée dans le cadre de l'audit des états financiers.
- Dans le cadre de l'audit des états financiers, le SCI ne fait pas l'objet du rapport à l'assemblée générale. Lors de la vérification de l'existence du SCI, l'auditeur doit en revanche former son appréciation sur les répercussions des résultats de son contrôle sur le rapport. A cet égard, le législateur prévoit que l'auditeur confirme l'existence du SCI à l'assemblée générale et communique au conseil d'administration ses constatations sur le SCI dans un rapport détaillé.

1 point par élément cité, max. 1 point

Vérification de l'efficacité du SCI

- L'intégration du SCI dans l'audit des états financiers sert d'instrument pour définir la stratégie d'audit adéquate, qui permettra d'atteindre l'objectif de l'audit – émettre une opinion sur la conformité légale et, le cas échéant, sur la conformité avec les principes d'établissement des comptes annuels – d'une manière aussi économique que possible. L'intégration du SCI dans l'audit des états financiers, selon ce concept, vise à estimer le risque d'anomalies significatives dans les comptes annuels, anomalies qui sont imputables à un SCI déficient ou non existant.
- L'intégration du SCI permet d'éclaircir la question de savoir si et dans quelle mesure il faut appliquer des tests de procédures et/ou des contrôles approfondis pour atteindre l'objectif de l'audit. En général, cette première évaluation du SCI ne fournit pas encore d'assurance sur l'existence du SCI à l'auditeur. Si l'auditeur veut s'appuyer sur des tests de procédures au lieu de contrôles approfondis, ou en complément de ceux-ci, il doit compléter par des opérations d'audit adéquates l'étendue de l'audit dans les domaines dans lesquels un test de procédure doit avoir lieu. Ces opérations devraient permettre de vérifier le fonctionnement permanent et correct et, partant, l'efficacité des contrôles dans ces domaines. Dans le cas contraire, il est possible, et relativement courant dans les situations simples, d'exécuter l'audit des comptes annuels principalement sur la base de contrôles approfondis.
- Les résultats des tests de procédures effectués dans le cadre de l'audit des états financiers doivent servir à vérifier l'existence du SCI. Lorsque l'auditeur s'appuie, dans certains domaines, sur des tests de procédures, il n'est généralement pas nécessaire de procéder à de plus amples opérations d'audit dans lesdits domaines pour confirmer l'existence du SCI.

1 point par élément cité, max. 1 point

**Exercice partiel 4.2)**

**(2 points)**

Quelles conditions doivent être satisfaites pour permettre la vérification de l'existence du SCI? Citez-en 4.

Les conditions générales requises pour pouvoir vérifier l'existence du SCI sont les suivantes:

- le SCI existe et il est vérifiable (c'est-à-dire documenté);
- le SCI est adapté aux risques et à l'activité commerciale de l'entreprise;
- le SCI est connu des collaborateurs responsables;
- le SCI défini est appliqué;
- il existe une sensibilité au contrôle dans l'entreprise.

0,5 point par élément cité, max. 2 points

**Exercice partiel 4.3)**

**(4 points)**

Évaluez le processus de vente décrit. Où se situent, à votre avis, les déficits ou même les faiblesses en matière de contrôle? Citez 4 défauts affectant le processus de vente de Frost SA.

- «La gestion des données de base et la saisie des nouveaux clients sont elles aussi assurées par le département des ventes.» → Pas de séparation des fonctions
- «La mise en garde invite le collaborateur effectuant la saisie à examiner les créances exigibles encore impayées. La commande peut néanmoins être saisie.» → Il ne devrait pas être possible de placer une nouvelle commande en présence de factures exigibles et encore impayées.



- «Les rappels sont envoyés tous les 3 mois.» → Etant donné la déclaration du comptable (comportement de paiement médiocre), effectuer les rappels tous les 3 mois est insuffisant. Les rappels devraient s'effectuer 1 fois par mois, voire même toutes les deux semaines.
- «Les réductions de prix et les avoirs peuvent être accordés par la comptabilité directement dans SAP.» → Ils devraient être contrôlés et autorisés par une deuxième personne.
- «Le comptable mentionne par ailleurs qu'une limite de crédit est bien définie dans SAP pour chaque client, mais qu'elle n'a aucune incidence sur la saisie des nouveaux ordres.» → Utilisation active de la limite de crédit. Dès qu'elle est dépassée, aucun nouvel ordre ne peut plus être saisi.

1 point par élément cité, max. 4 points.

**Exercice partiel 4.4)**

**(1 point)**

Comment et à qui communiquez-vous les déficits ou les faiblesses de contrôle que vous avez constatés?

- A l'occasion de l'entretien final, au directeur commercial et au directeur de la comptabilité
- Le rapport détaillé établi à l'intention du conseil d'administration contient ces déficits ou les faiblesses
- Dans le rapport d'audit, à l'assemblée générale, s'il n'existe pas de SCI

0,5 point par élément cité, max. 1 point

**Exercice 5: audits spéciaux**

**(6 points)**

Ci-après figurent 3 exercices partiels comportant différentes questions relatives aux audits spéciaux dans le cadre de la révision. Votre tâche consiste à indiquer si les déclarations suivantes sont pertinentes ou non. Veuillez cocher les réponses correctes sur la feuille de solution et non sur la feuille d'exercice.

*L'exercice sera noté comme suit:*

*Chaque réponse correcte équivaut à 0,5 point; un retrait de 0,5 point sera effectué pour toute réponse incorrecte. En l'absence de réponse, aucun point ne sera attribué. Le nombre total de points par exercice partiel ne peut être inférieur à 0.*

**Exercice partiel 5.1)**

**(2 points)**

Vérification lors de la fondation:

Pertinent / correct	Non pertinent / incorrect	Affirmations
x		L'attestation de vérification est remise aux fondateurs.
x		La vérification lors d'une fondation fait partie des autres audits obligatoires dans le cadre desquels une assurance positive est donnée concernant les opérations d'audit réalisées.
x		Dans le cadre de la vérification lors d'une fondation, l'objet du contrôle est le rapport de fondation.
	x	Dans le cadre d'une fondation qualifiée, un expert-réviseur agréé doit obligatoirement contrôler le rapport de fondation et confirmer par écrit que ce rapport est complet et correct.

**Exercice partiel 5.2)**

**(2 points)**

Vérification lors d'une augmentation de capital:

Pertinent / correct	Non pertinent / incorrect	Affirmations
	x	Dans le cas d'une société anonyme, l'attestation de vérification est remise à l'assemblée générale.
x		Outre d'autres documents obligatoires, l'inscription au registre du commerce requiert une attestation de vérification sans réserve.
x		L'objectif de cette vérification est d'une part de protéger les créanciers, d'autre part d'éviter les fraudes en matière d'augmentation de capital.
x		L'appréciation de l'adéquation de l'évaluation s'effectue, comme pour la vérification lors d'une fondation, conformément aux normes comptables commerciales généralement en vigueur.

Vérification lors d'une réduction de capital:

Pertinent / correct	Non pertinent / incorrect	Affirmations
	x	La vérification lors d'une réduction de capital sert à la protection des actionnaires.
	x	La décision de réduction du capital par l'assemblée générale ne peut être prise qu'à condition qu'un réviseur agréé confirme que les engagements de la société sont intégralement couverts.
x		Il existe trois types de réduction de capital: a. avec déblocage de capitaux (réduction constitutive) b. passation à perte d'actions (réduction déclarative) c. pour suppression de la perte résultant du bilan
x		Le rapport de l'expert-réviseur agréé sur la réduction du capital est un rapport spécial au sens de la NAS 800.

**Exercice 6: rapports**

**(13 points)**

Vous occupez le poste de réviseur responsable auprès de Pino SA, laquelle est soumise à un contrôle restreint. Cette société produit et distribue des produits de nettoyage et d'entretien pour le secteur automobile. Dans le cadre de l'audit des états financiers (février 2012), vous vous entretenez à propos des créances clients et constatez la chose suivante:

Au 31.12.2011, il existe une créance importante, d'un montant de CHF 60 000, à l'encontre d'un client, Gerzner SA. Conformément aux informations du chef du département Finance, la faillite de cette société lui a été précisément communiquée la semaine précédente dans un e-mail. Sur la base des estimations actuelles, on ne peut escompter aucun dividende de la liquidation judiciaire. Jusqu'à présent, dans les comptes annuels, aucune correction de valeur spécifique n'a été effectuée pour cette créance. Du fait de vos opérations d'audit, vous savez par ailleurs qu'un chiffre d'affaires d'environ CHF 300 000 a été réalisé avec Gerzner SA dans l'exercice sous révision.

Ci-après le bilan et le compte de résultat 2011 de Pino SA.

**Bilan**

<b>Actifs</b>	<b>31.12.2011</b>
	<b>CHF</b>
<b>Actifs circulants</b>	
Banque	320 000
Créances résultant de livraisons et de prestations	1 260 000
Corrections de valeur spécifiques	-65 000
Autres créances	225 000
Comptes de régularisation actifs	80 000
Stocks de marchandises	2 400 000
<b>Total Actifs circulants</b>	<b>4 220 000</b>
<b>Immobilisations</b>	
Immobilisations corporelles	1 550 000
<b>Total Immobilisations</b>	<b>1 550 000</b>
<b>Total Actifs</b>	<b>5 770 000</b>

<b>Passifs</b>	<b>31.12.2011 CHF</b>
<b>Capitaux étrangers</b>	
Prêts bancaires à court terme	340 000
Engagements résultant de livraisons et de prestations	1 850 000
Prêts de tiers à court terme	1 000 000
Provisions	700 000
Comptes de régularisation passifs	290 000
<b>Total Capitaux étrangers à court terme</b>	<b>4 180 000</b>
Prêts bancaires à long terme	1 430 000
<b>Total Capitaux étrangers à long terme</b>	<b>1 430 000</b>
<b>Capitaux propres</b>	
Capital-actions	200 000
Réserve légale	40'000
Report	-20'000
Perte annuelle	-60'000
<b>Total Capitaux propres</b>	<b>160 000</b>
<b>Total Passifs</b>	<b>5 770 000</b>

**Compte de résultat**

	<b>2011 CHF</b>
Produits de marchandises	8 350 000
Charges de marchandises	-5 250 000
	<hr/>
<b>Bénéfice brut</b>	<b>3 100 000</b>
Charges de personnel	-1 950 000
Loyer	-250 000
Charges administratives	-95 000
Frais publicitaires	-120 000
Autres charges d'exploitation	-50 000
Amortissements	-350 000
	<hr/>
<b>Résultat d'exploitation avant intérêts et im- pôts</b>	<b>285 000</b>
Produits financiers	20 000
Charges financières	-360 000
	<hr/>
<b>Perte annuelle avant impôts</b>	<b>-55 000</b>
Impôt sur les bénéfices et sur le capital	-5 000
	<hr/>
<b>Perte annuelle</b>	<b>-60 000</b>
	<hr/> <hr/>

**Exercice partiel 6.1)**

**(2 points)**

Comment évaluez-vous les situations de fait – faillite et perte du chiffre d'affaires réalisé avec Gerzner SA – sous l'angle des comptes annuels présentés ci-dessus? A votre avis, ces faits rendent-ils ou non un ajustement nécessaire pour l'année sous révision? Veuillez prendre position séparément pour chacune des situations.

Faillite de Gerzner SA au cours de l'année civile 2012

- La faillite de Gerzner SA est un événement exigeant un ajustement vu que les difficultés financières de cette société étaient déjà existantes à la date de clôture du bilan. En conséquence, il convient de comptabiliser une correction de valeur spécifique de CHF 60 000.

Réponse correcte 1 point

Perte de chiffre d'affaires de CHF 300 000 au cours de l'exercice 2012

- La perte du chiffre d'affaires réalisé avec ce client n'exige pas d'ajustement des comptes annuels 2011.
- La question se pose de savoir si cette perte de chiffre d'affaires constitue un risque pour la continuité d'exploitation de l'entreprise. Des opérations d'audit devant clarifier cette question doivent être effectuées (gros client, cumul de risques, etc.).

0,5 point par élément cité, max. 1 point

**Exercice partiel 6.2)**

**(2,5 points)**

Supposez que les comptes annuels 2011 doivent être modifiés, mais que le conseil d'administration ne soit ni d'accord ni disposé à les ajuster. Quelles conséquences ceci entraîne-t-il pour votre rapport? (Dans la réponse, il n'est pas demandé au candidat de formuler le texte du rapport de l'organe de révision)

- Etant donné qu'on part du principe qu'aucun dividende de liquidation judiciaire ne sera versé, les comptes annuels ne sont pas présentés correctement puisque le montant figurant aux corrections de valeur sur créances clients est sous-évalué à hauteur de CHF 60 000. Le rapport de l'organe de révision doit donc faire mention d'une réserve.
- L'auditeur doit alors décider si l'image globale se trouve fondamentalement modifiée ou non.
- Dans ce cas, la comptabilisation de la correction de valeur supplémentaire entraîne une perte de capital et a donc des répercussions juridiques directes. En conséquence, le rapport devra délivrer une opinion d'audit défavorable / négative.

Réserve → 1 point

Evaluation de l'image globale → 0,5 point

Opinion d'audit défavorable / négative → 1 point

**Exercice partiel 6.3)**

**(4 points)**

Formulez le rapport de révision dans l'hypothèse où la situation de fait décrite sous 6.2 n'a pas été corrigée. (Uniquement les parties de texte divergeant du texte standard, opinion d'audit incluse).

- Concernant l'évaluation, il convient de faire la remarque suivante: Notre révision a mis en évidence que les créances résultant de livraisons et de prestations compor-

tent une créance à l'encontre d'une société en faillite, qui n'a pas fait l'objet d'une correction de valeur. Les créances résultant de livraisons et de prestations sont donc surévaluées à hauteur d'environ CHF 60 000; en conséquence, les comptes annuels affichent un résultat et des capitaux propres trop élevés.

- Du fait de l'incidence de la situation de fait présentée dans le paragraphe ci-dessus, les comptes annuels ne sont pas en conformité avec la loi et les statuts.

Réserve (surévaluation de CHF 60 000 / Le résultat et les capitaux propres affichés sont trop élevés, 1 point par réponse) max. 2 points

Opinion d'audit défavorable / négative (présentation de la situation de fait / Les comptes annuels ne sont pas en conformité avec la loi et les statuts, 1 point par réponse) max. 2 points

**Question**

**Exercice partiel 6.4)**

**(2,5 points)**

Les questions suivantes devront être traitées indépendamment des questions précédentes. Partez du principe que les comptes annuels provisoires représentent les chiffres définitifs et qu'il n'y aura pas d'ajustement des comptes annuels 2011.

Dans le cadre de votre audit, vous avez constaté que le contrat de prêt de tiers à court terme expire en avril 2012 et que la totalité de son montant doit être remboursée. La ligne de crédit bancaire est déjà entièrement utilisée. Le remboursement du prêt n'est donc pas encore assuré. Au cours d'un entretien avec le chef du département Finance, vous apprenez que le prêteur n'est pas disposé à proroger le prêt. La banque impliquée serait disposée à relever la ligne de crédit à condition toutefois que les objectifs budgétaires soient atteints au 1er trimestre 2012. Le contrat y afférent a déjà été signé et vous est présenté. Au vu des chiffres actuels, le conseil d'administration est optimiste et estime que les objectifs du 1er trimestre pourront même être dépassés de 10%, du fait notamment que l'entreprise a pu acquérir trois gros clients avec un chiffre d'affaires annuel de CHF 200 000 environ. Si, néanmoins, les objectifs budgétaires devaient ne pas pouvoir être atteints, la société se trouverait confrontée à des problèmes de liquidité. L'incertitude concernant le financement a été divulguée correctement en annexe.

Quelle incidence la présente situation de fait a-t-elle sur votre rapport? Veuillez justifier votre réponse de manière détaillée. (Dans la réponse, il n'est pas demandé au candidat de formuler le texte du rapport de l'organe de révision)

- La divulgation de l'incertitude concernant le financement n'est pas un élément qui influence l'opinion d'audit. En conséquence, un rapport formulé conformément au texte standard peut être délivré.
- Etant donné que l'évolution se situe dans le futur et ne peut être contrôlée, on est en présence d'une impossibilité objective de vérification.
- L'incertitude en matière de financement doit être signalée dans le rapport de révision sous la forme d'un complément.

Texte standard → 1 point

Impossibilité objective de vérification → 0,5 point

Complément → 1 point



**Exercice partiel 6.5)**

**(2 points)**

Formulez le rapport de révision concernant l'incertitude du financement qui est divulguée en annexe. (Uniquement les parties de texte divergeant du texte standard, opinion d'audit incluse).

- Sans apporter de réserve à notre opinion d'audit, nous attirons l'attention sur la remarque XY figurant en annexe des comptes annuels – laquelle mentionne l'existence d'une incertitude importante concernant le financement – qui soulève des doutes considérables quant à la capacité de la société à poursuivre son activité. Si la continuité d'exploitation s'avérait impossible, les comptes annuels devraient être établis sur la base de valeurs de réalisation.
- Remarque: le cas échéant, un deuxième complément s'avérera nécessaire en raison des répercussions juridiques possibles, conformément à l'art. 725 CO (complément pour mention d'un élément qui n'influence pas les états financiers). Cette phrase pourrait par exemple être rédigée comme suit: «Parallèlement, il en résulterait des raisons sérieuses d'admettre que la société est surendettée au sens de l'art. 725 al. 2 CO; les prescriptions afférentes devraient alors être appliquées»).

Formulation du complément (sans apporter de réserve à notre opinion d'audit / Référence à l'annexe / Continuité d'exploitation rendue impossible, comptes annuels établis sur la base de valeurs de réalisation, 0,5 point par élément) max. 1,5 point  
Mention des répercussions juridiques possibles dans un deuxième complément → 0,5 point