

<b>Branche :</b>	<b>Révision</b>
<b>Durée de l'examen :</b>	<b>120 minutes</b>
<b>Points max. :</b>	<b>60 points</b>

**Exercices :**

- |              |   |           |
|--------------|---|-----------|
| ➤ Exercice 1 | Acceptation de mandat, indépendance                       | 14 points |
| ➤ Exercice 2 | Exécution de l'audit et système de contrôle interne (SCI) | 16 points |
| ➤ Exercice 3 | Rapport   | 13 points |
| ➤ Exercice 4 | Questions diverses (choix multiple)                       | 7 points  |
| ➤ Exercice 5 | Contrôle d'opérations particulières                       | 10 points |

- Veuillez vérifier que vous avez bien reçu tous les exercices!

Page de garde

Page AB1

Exercices et annexes

Pages AB2 – AB21

Feuilles vierges

Pages AB22 – AB24

- Écrivez vos solutions sur les lignes prévues à cet effet. Les lignes vierges mises à disposition ne correspondent pas forcément à la longueur de la solution! Si vous avez besoin de davantage de place, vous trouverez d'autres feuilles vierges à la fin des exercices, où vous pourrez inscrire vos réponses. Veuillez reprendre la numérotation des exercices partiels pour référencer correctement vos réponses. Les réponses qui ne peuvent pas être rattachées à un exercice ne seront pas évaluées.
- Comme l'anonymat des candidats est préservé, veuillez coller **sur chaque feuille de solution et sur le dossier** votre étiquette personnelle avec votre **numéro de candidat**.
- À défaut d'instruction contraire, il faut répondre aux questions en tenant compte de la législation et de la jurisprudence en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019.
- Les dispositions légales doivent être indiquées de manière précise, en citant la loi correspondante, c'est-à-dire avec mention de l'article, éventuellement de l'alinéa et de la lettre.
- Glissez toutes les feuilles d'exercices dans le dossier.
- Lisez attentivement les exercices avant de répondre aux questions.

**Nous vous souhaitons bonne chance!**

---

## Révision

---

### Exercice 1 : Acceptation de mandat, indépendance (14 points)

#### Exercice partiel 1.1) (3 points)

---

La société commerciale First Time SA n'a pas inscrit d'organe de révision au registre du commerce (opting-out). En tant que fiduciaire externe, vous aidez la société à établir les décomptes de salaire mensuels. Après avoir consulté la comptabilité des salaires, vous attirez l'attention du client sur le fait qu'il ne peut plus faire usage de la possibilité d'opting-out, car le plafond de dix emplois à plein temps en moyenne annuelle a été dépassé au cours de l'exercice 2018 et qu'il est soumis à une obligation de révision restreinte (contrôle restreint) pour la première fois au 31.12.2018. Vous lui proposez que votre bureau, Overall Treuhand SA, se charge de la révision en plus des services fiduciaires, car vous remplissez les conditions préalables de la séparation personnelle et organisationnelle. Overall Treuhand SA a été agréée comme réviseur par l'Autorité de surveillance en matière de révision et applique les directives de Fiduciaire Suisse pour les entreprises de révision de PME en guise de norme d'assurance qualité.

Veillez répondre en détail aux questions ci-dessous.

- a. Comment définissez-vous la « séparation organisationnelle » et comment pouvez-vous la garantir ?

**Quoi :** les personnes qui participent à la tenue de la comptabilité, fournissent d'autres prestations de services pertinentes ou dirigent le département correspondant ne doivent **pas** être **habilitées à donner des instructions** concernant le mandat aux personnes qui participent au contrôle ou qui dirigent le service de révision, et inversement. **(1 point)**

**Comment :** l'exclusion de la capacité à donner des instructions est généralement formalisée dans un règlement (exigence de forme écrite). **(1 point)**

- b. Comment définissez-vous la « séparation quant aux mandats »?

Certaines personnes peuvent exercer pour deux départements, mais pas simultanément dans le cadre de mandats de la même entreprise contrôlée. (1 point)

**Exercice partiel 1.2)**

**(3 points)**

Vous êtes chargés de réaliser un contrôle restreint de la société commerciale First Time SA (de l'exercice partiel 1.1). La directrice financière de la société commerciale First Time SA étant enceinte, il vous est également demandé de la remplacer pour quatre mois pendant son congé maternité. Ce serait une solution idéale, puisque vous vous occupez déjà des décomptes de salaire. Pour la tenue de la comptabilité, vous tablez sur un taux d'occupation d'environ 20%.

- a. Quelles réflexions devez-vous mener de manière générale concernant la suppléance s'il s'agit d'un client de révision? Expliquez vos réponses en détail.

Pour chaque situation, il convient de déterminer avec soin s'il y aura des risques associés au contrôle des propres travaux et si des mesures de protection appropriées devront être prises. (1 point)

- b. Évaluez la situation en détail du point de vue de l'indépendance et indiquez si vous allez accepter ou refuser la suppléance.

En l'espèce, il existe un **risque d'autorévision**, car le collaborateur mis à disposition peut influencer sur la comptabilité dans le cadre des fonctions de « directrice financière ». À cet égard, le **taux d'occupation est dénué de pertinence**. (1 point)

Selon l'art. 38 des directives sur l'indépendance 2007, **la suppléance susmentionnée n'est pas recevable** mais, en pratique, la mise à disposition temporaire de personnel peut être proposée à titre exceptionnel (ancienne expression «**situation d'urgence**») à condition que le personnel de l'entreprise de révision ne participe pas à la prise des décisions de la direction effective, n'approuve ou ne signe pas d'accords et de documents similaires et n'exerce pas de pouvoir discrétionnaire d'appréciation ayant pour effet d'engager le client. (1 point)

**Exercice partiel 1.3)**

**(2 points)**

Vous êtes l'organe de révision d'Eberhard Gartenbau SA, qui est soumise à une obligation de contrôle ordinaire. En plus du contrôle ordinaire, le client souhaite que vous établissiez la déclaration d'impôt, car son expert fiscal actuel va partir à la retraite. Votre assistant de révision pense que les doubles mandats ne sont pas autorisés dans le cadre du contrôle ordinaire et qu'il n'est donc pas possible d'accepter l'établissement de la déclaration d'impôt pour des raisons d'indépendance.

Que répondez-vous à votre assistant de révision? Expliquez votre réponse en détail.

Selon l'art. 32, al. 2 (ancienne version alinéa 3) des directives sur l'indépendance, l'établissement d'une déclaration d'impôt ne présente pas de risque de menace de l'indépendance. Par conséquent, aucune mesure de protection (personnelle ou organisationnelle) ne doit être prise et aucune publication n'est nécessaire dans le rapport de révision.

Selon l'annexe B) de la NCR, il s'agit de la fourniture d'un service autre que l'audit, qui ne présente pas de risque d'autorévision avec les mêmes conséquences que ci-dessus : aucune mesure personnelle et organisationnelle nécessaire et aucune publication dans le rapport.

Pas de risque d'une autorévision (**1 point**), pas de mesures de protection nécessaires (personnelles et organisationnelles) et donc pas de publication (**1 point**).

**Exercice partiel 1.4)**

**(3 points)**

Avant de pouvoir établir une déclaration d'acceptation de l'élection, vous devez documenter l'acceptation du mandat. Quels principes majeurs doivent être respectés et documentés à cette occasion? Décrivez-les en détail.

« Est-ce que je peux » ? : capacité requise, y c. temps et ressources

« Est-ce que j'ai le droit » ? : respecter l'indépendance

« Est-ce que je veux le faire » ? : pesée des risques

**0,5 point par principe cité et 0,5 point supplémentaire pour la description**

**Exercice partiel 1.5)**

**(3 points)**

La société First Time SA devant faire l'objet d'un contrôle restreint pour la première fois, elle souhaite savoir où et comment l'obligation de maintien du secret d'un organe de révision est réglée dans le code suisse des obligations (CO).

a. Quel est l'article correspondant du CO, avec le chiffre?

a) Art. 730b, ch. 2 CO : l'organe de révision garde le secret sur ses constatations, à moins que la loi ne l'oblige à les révéler. Il garantit le secret des affaires de la société lorsqu'il établit son rapport, lorsqu'il procède aux avis obligatoires et lorsqu'il fournit des renseignements lors de l'assemblée générale. **(1 point pour la citation de l'art. 730b, ch. 2 CO)**

b. Dans quel document, envoyé par l'organe de révision à First Time SA pour signature, une levée du secret peut-elle être prévue?

b) MSA Contrôle ord. et restreint, II.2.1, p. 119 ss : le conseil d'administration doit remettre à l'organe de révision une autorisation écrite expresse dans la lettre de mission afin de pouvoir l'exonérer de l'obligation légale de maintien du secret dans des cas particuliers. **(1 point)**

c. Citez un autre exemple pratique concret dans lequel une déclaration de levée du secret est également nécessaire (pas de liste, seul le premier exemple sera évalué, il doit être différent de la réponse à la lettre b).

c) Exemples pratiques d'exonération : 1) contrôles de Due Diligence dans le cadre de reprises d'entreprises vis-à-vis des conseillers externes impliqués ; 2) lors de nouvelles évaluations par des organismes de notation (p. ex. Standard & Poor's, Moody's et Fitch) ; 3) exécution de la vérification interne (surveillance interne, contrôle subséquent interne, etc. **(1 point)**

## Exercice 2 : Exécution de l'audit et système de contrôle interne (SCI) (16 points)

### Exercice partiel 2.1) (6 points)

La société Expensia SA vient d'achever la construction d'un nouvel immeuble de bureaux. Jusqu'à présent, tous les paiements effectués ont été portés à l'actif sur un compte «Immeuble en cours de construction». Ce compte constitue un poste majeur des comptes annuels et se compose des postes suivants, en plus des frais de construction:

1. Intérêts de capitaux étrangers pour le crédit de construction
2. Subventions d'investissement ponctuelles du canton
3. Droits de mutation pour le terrain acheté
4. Paiements à l'avocat externe en lien avec les permis de construire
5. Paiement du salaire de l'architecte interne, qui bénéficie d'un contrat de travail à durée limitée jusqu'à l'achèvement
6. Paiement du salaire du comptable interne, qui tient en plus la comptabilité de construction

Questions:

- a. Indépendamment de la question de l'inscription à l'actif, quelles sont les **trois** opérations de contrôle qui sont nécessaires, selon vous, pour contrôler le poste «Immeuble en cours de construction»? Décrivez vos opérations de contrôle en détail et en lien avec le cas en question et indiquez l'objectif correspondant du contrôle.

Objectif du contrôle	Opération de contrôle (détaillée)
Évaluation	<b>Interrogation</b> Interrogation sur les bases de l'évaluation de l'immeuble en cours de construction
Propriété	<b>Interrogation</b> Question de savoir si l'immeuble en cours de construction est soumis à des restrictions à la propriété, quelles qu'elles soient  <b>Contrôle détaillé</b> Consultation de l'extrait du registre foncier
Montant / évaluation	<b>Contrôles de détail</b> a) Détermination de la composition du compte «Immeuble en cours de construction» b) Justification des différents postes avec les factures correspondantes c) Réconciliation du décompte final/partiel, le cas échéant, ou du budget

Objectif du contrôle	Opération de contrôle (détaillée)
Saisie et délimitation temporelle	<b>Opérations de contrôle analytiques</b> Comparaison des soldes et des achats avec l'exercice précédent, le cas échéant.  1 point par réponse, max. 3 points

- b. Le directeur financier d'Expensia SA part du principe que le solde global du compte peut être transféré sur un nouveau compte « Immeuble de bureaux » ou porté à l'actif pour la première fois. Que pensez-vous de sa proposition? Déterminez si une inscription à l'actif est possible dans l'ordre des postes portés à l'actif 1 à 6 et justifiez votre réponse.

Les postes 1, 3 et 4 peuvent intégralement être portés à l'actif, car il s'agit de versements à des prestataires externes.

Le poste 2 peut être transféré, mais doit être déduit des coûts de construction portés à l'actif.

Le poste 5 peut aussi être intégralement porté à l'actif comme prestation propre, car il peut clairement être attribué à l'objet de construction.

Le poste 6 peut uniquement être porté à l'actif à titre de prestation propre proportionnellement aux travaux de comptabilité de construction effectivement exécutés.

(0,5 point par réponse, max. 3 points)

### Exercice partiel 2.2)

(3 points)

M. Biser, le directeur financier de l'association des maisons de retraite Sonnenhof, vous téléphone avec quelques questions relatives à la loi sur l'infrastructure des marchés financiers (LIMF). L'association n'est pas inscrite au registre du commerce. Vous devez en réaliser le contrôle restreint.

- a. Puisque l'association est régie dans le code civil (CC), M. Biser considère qu'elle n'est pas soumise aux prescriptions de la loi sur l'infrastructure des marchés financiers (LIMF). Que lui répondez-vous? Justifiez votre réponse.

En principe, la LIMF s'applique à toutes les personnes inscrites au RC. L'association n'étant pas inscrite au RC, elle n'est effectivement pas soumise à la LIMF. (1 point)

- b. M. Biser veut aussi savoir exactement ce que vous allez contrôler. Indiquez-lui deux opérations de contrôle que vous exécuterez.

**Classification** : de quelle catégorie relève l'entreprise ? (1 point)

**Exonération** : l'entreprise a-t-elle pris une décision d'exonération (contrepartie non financière) et l'a-t-elle documentée en conséquence (sous forme d'une décision de la direction) ? (1 point)

D'autres réponses judicieuses doivent être prises en considération, 1 point pour chaque opération de contrôle, max. 2 points

**Exercice partiel 2.3)**

**(2,5 points)**

Sur la base de la norme d'audit (NAS) 890, prenez position sur les déclarations suivantes concernant la vérification de l'existence d'un SCI et le rapport associé. Justifiez vos réponses en détail :

Affirmation	correcte (pertinente)	erronée (non pertinente)	Justification détaillée expliquant pourquoi l'affirmation est correcte ou fautive
Les contrôles clés se situent uniquement au niveau de l'entreprise, et le conseil d'administration doit veiller à ce qu'ils soient respectés.		X	<b>NAS 890 ch. 3-5.</b>  Les contrôles clés se situent aussi au niveau des contrôles de processus ou des applications IT. <b>(1 point)</b>
Le réviseur ordinaire doit s'assurer que le SCI fonctionne de manière durable et correcte ou qu'il est efficace.		X	<b>NAS 890 ch. 10-11.</b>  Le réviseur doit s'assurer de l'existence d'un SCI ; le code des obligations ne prévoit pas de contrôles plus approfondis sur le fonctionnement correct et durable (efficacité) <b>(1 point)</b>

Affirmation	correcte (pertinente)	erronée (non pertinente)	Justification détaillée expliquant pourquoi l'affirmation est correcte ou fautive
Dans le rapport détaillé à l'attention de l'assemblée générale, le réviseur attire l'attention sur les faiblesses du SCI et propose des améliorations.		<b>X</b>	<b>NAS 890 ch. 53.</b> Le rapport détaillé doit être adressé au conseil d'administration, et non à l'assemblée générale. <b>(0,5 point)</b>

**Exercice partiel 2.4)**

**(4,5 points)**

Lors du contrôle du SCI d'une entreprise de taille moyenne, vous constatez que le directeur financier dispose de très vastes droits d'accès TIC. Il peut muter des données de base des fournisseurs, saisir des factures fournisseurs et déclencher des paiements à des fournisseurs. Citez trois exemples de mesures visant à réduire les risques inhérents au SCI (seules les trois premières réponses seront évaluées).

Réduire les droits d'accès TIC du directeur financier, peut uniquement déclencher des paiements aux fournisseurs.

Introduire des contrôles préventifs automatisés dans les processus de travail.

Introduire le principe du double contrôle en cas de contrôles manuels ultérieurs dans les processus de travail.

(0,5 point par réponse, max. 1,5 point)

Le directeur financier en question souhaite en savoir plus sur la vérification de l'existence du SCI. Expliquez-lui quels éléments du SCI seront contrôlés et précisez-lui la fréquence de la vérification.

**NAS 890 / ch. 33** : l'existence des contrôles au niveau de l'entreprise doit être vérifiée chaque année, y compris les contrôles informatiques généraux. **(2 points)**

**NAS 890 / ch. 34-35** : la rotation de la vérification de l'existence des contrôles clés au niveau des processus est possible, c.-à-d. que tous les contrôles clés ne doivent pas nécessairement intervenir chaque année dans tous les domaines. Il faut néanmoins garantir que tous les contrôles clés majeurs seront pris en compte dans la vérification au cours d'un cycle de planification à long terme (généralement trois ans). **(1 point)**

## Exercice 3 : Rapport

(13 points)

### Exercice partiel 3.1)

(7 points)

Chacun des états de fait ci-après doit être évalué indépendamment des autres faits dans le cadre du présent exercice.

#### Situation de départ

En mai 2019, votre entreprise de révision contrôle les comptes annuels d'«ABC SA» au 31.12.2017. La société est surendettée. La continuité de l'exploitation avait pu être assurée jusqu'à présent, parce que le principal actionnaire avait fourni suffisamment de liquidités à la société par l'octroi de prêts.

Les comptes annuels au 31.12.2018 n'ont pas encore été établis. À la date de la révision (mai 2019), le conseil d'administration s'attend à ce que la clôture au 31.12.2018 et le premier trimestre 2019 s'achèvent certes sur une perte, mais dans une bien moindre mesure qu'au cours de l'exercice 2017.

	CHF
<b>État des capitaux propres au 31.12.2017</b>	
Capital-actions	500 000
Réserves légales issues du bénéfice	250 000
Réserves de réévaluation	100 000
Report de pertes	-800 000
Perte annuelle	-590 000
<b>Total capitaux propres</b>	<b>-540 000</b>
<b>Prêts de l'actionnaire (passif)</b>	<b>600 000</b>

#### Questions

- a) Quel doit être le montant d'une postposition pour qu'il ne soit pas nécessaire d'informer le juge? Justifiez vos réflexions sur le montant de la postposition de manière détaillée et approfondie.

##### Montant

Si la continuité d'exploitation n'est pas remise en cause et qu'il existe de bonnes bases selon une évaluation en bonne et due forme conforme aux obligations indiquant que la société veut surmonter le surendettement, il suffit de se concentrer sur le montant du découvert (excédent de fonds étrangers) et les valeurs de continuité d'exploitation. La postposition doit donc couvrir au moins l'insuffisance d'actifs. (1 point).

##### Autres pertes

Si de nouvelles pertes sont prévisibles, une postposition dans la mesure du découvert à la valeur de continuation ne suffit pas. Il faut inclure une marge de sécurité adéquate pour couvrir les pertes attendues jusqu'au rétablissement financier. Doivent alors au moins être couvertes les pertes des douze prochains mois à compter de la signature de la postposition ou jusqu'à la prochaine révision => les pertes au cours de l'exercice 2018 et du premier trimestre 2019 doivent être prises en compte à hauteur de la postposition. (1 point)

**Recommandation selon le MSA**

Le montant de la postposition doit être fixé de manière à couvrir la moitié du capital-actions (marge de sécurité). Le montant de la marge de sécurité dépend en premier lieu de la marche des affaires attendue et doit être apprécié au cas par cas.

**(1 point)**

- b) En l'espèce, une convention de postposition à hauteur de CHF 600 000 serait-elle suffisante? Proposez une évaluation claire, avec calcul et indication du montant recommandé pour la postposition.

La postposition jusqu'à la couverture dans la mesure du découvert (540 milliers de CHF) n'est pas suffisante, car il faut certes compter sur la continuité d'exploitation, mais des pertes supplémentaires sont prévisibles. **(1 point)**

Marge de sécurité nécessaire **(0,5 point)**

Recommandation selon le MSA : le montant de la postposition doit être fixé de manière à couvrir la moitié du capital-actions. Moitié du capital-actions 250 milliers de CHF (marge de sécurité) plus découvert de 540 milliers de CHF = 790 milliers de CHF, montant recommandé de la postposition **(0,5 point)**. Le montant de la marge de sécurité dépend en premier lieu de la marche des affaires attendue et doit être apprécié au cas par cas.

**Tenir compte des erreurs consécutives.**

Répondez aux questions suivantes en partant de l'hypothèse, que le client vous présente une postposition suffisamment élevée (c'est-à-dire votre montant recommandé à la question b))

- c) Quelle opinion d'audit formulez-vous dans le cas présent et quelles remarques ou compléments mentionnez-vous? Veuillez noter que la formulation du rapport n'est pas demandée dans le cadre de cette question. Argumentez votre réponse en détail.

**Opinion d'audit non-modifiée (0,5 point)**

**Complément suite au surendettement en cas de convention de postposition (0,5 point)**

Remarque suite au non-respect du délai légal de recours (art. 699, al. 2 CO). Note : la citation ou la question de savoir si la remarque est nécessaire doivent être prises en considération. Les deux approches sont justifiables et doivent donc être évaluées de la même façon **(0,5 point)**.

**(max. 1,5 point)**

- d) Établissez le rapport de révision (contrôle restreint) en tenant compte de votre réponse à la question b). Seuls les écarts (modification) par rapport à la formulation standard doivent être présentés. Si vous considérez qu'aucune modification de la formulation standard n'est nécessaire, veuillez l'indiquer.

**Formulation complétement en raison du surendettement en cas de convention de postposition (le conseil d'administration a respecté les obligations selon l'art. 725, al. 2).**

Nous attirons l'attention sur le fait qu'ABC SA est surendettée au sens de l'art. 725, al. 2 CO. Dans la mesure où le principal actionnaire de la société ABC SA a annoncé une postposition de CHF 790 000, le conseil d'administration a renoncé à informer le juge. **(1 point)**

**Remarque concernant le non-respect du délai légal de recours (art. 699 CO). Note : cette remarque doit être prise en compte en lien avec les manquements aux obligations selon l'art. 725.**

Nous attirons l'attention sur le fait que, contrairement à ce que prévoit l'art. 699, al. 2 CO, l'assemblée générale n'a pas été convoquée sous six mois. **(0,5 point si concluant selon réponse au point b).**

**Tenir compte des erreurs consécutives dans cet exercice.**

**Exercice partiel 3.2)**

**(3 points)**

Chacun des états de fait ci-après doit être évalué indépendamment des autres faits dans le cadre du présent exercice.

Après quelques premières années difficiles, la société Kinderparadies SA a posé les bases et présente désormais un bénéfice. Depuis la constitution de Kinderparadies SA en 2012, vous êtes inscrits au registre du commerce comme l'organe de révision et procédez au contrôle restreint comme réviseur responsable.

À la fin de l'année, Kinderparadies SA présente les valeurs de continuité d'exploitation suivantes dans le bilan (condensé) :

**Bilan (valeurs en milliers de CHF)**

<b>Actifs</b>	<b>31.12.2018</b>	<b>Passifs</b>	<b>31.12.2018</b>
Trésorerie	250	Dettes résultant de l'achat de biens et de prestations de services	650
Créances résultant de la vente de biens et de prestations de services	250	Prêts personnes proches *)	400
Stocks de marchandises	30	Passifs de régularisation	90
Immobilier	1800	Hypothèque	1100
Autres immobilisations	50	Capital-actions	100
		Report de pertes	-170
		Bénéfice année actuelle	210
<b>Total du bilan</b>	<b>2380</b>	<b>Total du bilan</b>	<b>2380</b>

\*) Prêts personnes proches avec postposition

Il y a quelques jours, avec votre assistant de révision, vous avez achevé la révision avec succès et vous établissez à présent le rapport de révision. Dans ce contexte, votre assistant vous pose les questions suivantes :

- a) La postposition actuelle doit-elle être mentionnée dans le rapport? Quelle opinion d'audit formulez-vous dans le cas présent? Veuillez noter que la formulation du rapport n'est pas demandée dans le cadre de cette question. Justifiez votre réponse.

La société n'est plus surendettée (0,5 point), de sorte qu'aucun complément (0,5 point) ne doit être formulé dans le rapport de révision concernant la postposition. Il s'agit d'une opinion d'audit non-modifiée (0,5 point).

- b) La convention de postposition doit-elle être annulée? Quelles sont les conditions et comment doit-on procéder en l'espèce?

La condition préalable à l'annulation de la convention de postposition est un **rapport de révision sans renvoi à l'article 725, al. 2 CO. (0,5 point)**

Pour les sociétés soumises à un contrôle ordinaire, le rapport écrit de l'organe de révision sans renvoi à l'art. 725, al. 2 CO (établi à l'intention de l'assemblée générale) est suffisante.

Pour les entreprises soumises à l'obligation de contrôle restreint, un **rapport de révision distinct** doit être établi pour l'**annulation de la convention de postposition. (1 point) → est donné en l'espèce.**

**Exercice partiel 3.3)**

**(3 points)**

Formulez les écarts (modifications) par rapport au texte standard (contrôle restreint) pour les faits suivants :

- a) Vous formulez une opinion de contrôle avec réserve sur la base des faits constatés qui ne modifiera pas fondamentalement la vue d'ensemble des comptes annuels. Cela tient au fait que l'avoir vis-à-vis des actionnaires de KCHF 300 ne sera pas présenté séparément mais sera inclus dans les créances résultant de la vente de biens et de prestations de services.

La **présentation** appelle les commentaires suivants:

Notre contrôle fait apparaître que, au cours de l'exercice sous revue, l'avoir vis-à-vis des actionnaires d'environ 300 milliers de CHF n'a **pas été présenté séparément (0,5 point)** mais est inclus dans les créances résultant de la vente de bien et de prestations de services. Il s'agit là d'un **manquement grave aux principes de régularité (0,5 point)** et aux prescriptions légales en matière de présentation.

Lors de notre contrôle – à l'exception de la réserve présentée au paragraphe précédent – nous n'avons pas rencontré d'élément nous permettant de conclure que les comptes annuels ainsi que la proposition concernant l'emploi du bénéfice au bilan ne sont pas conformes à la loi et aux statuts. **(0,5 point)**

**Max. 1,5 point**

- b) Vous formulez une opinion d'audit défavorable en raison d'un fait constaté quant à l'évaluation et la publication. Cela tient au fait que le client de la révision, EAC SA, va devoir faire face à un procès important suite à une violation de brevet. Aucune provision n'a été constituée, car on ne peut prévoir, à l'heure actuelle, dans quelle mesure la société devra régler d'éventuels dommages et intérêts. L'annexe aux comptes annuels ne donne aucune indication à ce sujet.

**L'évaluation et la publication appelle les commentaires suivants : notre contrôle fait apparaître qu'une procédure en violation de brevet avait été introduite contre EAC SA, pour laquelle aucune provision (0,5 point) n'a été constituée. À l'heure actuelle, on ne peut prévoir si et dans quelle mesure la société devra régler d'éventuels dommages et intérêts. Dans ce sens, il existe une incertitude majeure quant au calcul des provisions. L'annexe aux comptes annuels ne donne aucune indication à ce sujet. (0,5 point)**

**En raison de l'incidence de la réserve présentée au paragraphe précédent, les comptes annuels ne sont pas conformes ni à la loi et aux statuts. (0,5 point)**

**Max. 1,5 point**

**Exercice 4 : Questions diverses (choix multiple)**

**(7 points)**

**Exercice partiel 4.1)**

**(4 points)**

Indiquez si les affirmations suivantes sont correctes ou erronées en cochant la case correspondante.

Affirmation	correcte (pertinente)	erronée (non pertinente)
a. Lors d'une surveillance interne, les réglementations et mesures portant sur l'assurance-qualité au niveau de l'entreprise et au niveau du mandat font l'objet d'un contrôle.	X	
b. Le manuel sur l'assurance-qualité doit être mis à jour tous les trois ans.		X
c. Dans le cadre de la surveillance interne, il faut contrôler périodiquement au moins une mission achevée pour chaque associé responsable de mission au sein d'une organisation.	X (NCQ 1, ch. 48a)	
d. Tous les deux ans, le cabinet doit obtenir de tout son personnel professionnel tenu d'être indépendant selon les règles d'éthique pertinentes, une confirmation écrite du respect de ses politiques et des procédures.		X (NCQ 1, ch. 24)
e. Quiconque choisit comme norme de qualité la directive de Fiduciaire Suisse pour les entreprises de révision des PME peut, en plus des contrôles restreints, procéder aussi aux audits légaux d'opérations particulières.		X
f. L'assurance-qualité externe d'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État intervient par l'intermédiaire de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR).	X	
g. Une entreprise de révision est agréée comme réviseur ou expert-réviseur lorsque la moitié de ses organes supérieurs de direction ou d'administration et son organe de direction sont composés de personnes disposant de l'agrément correspondant.		X
h. Toutes les entreprises de révision agréées doivent procéder à une surveillance interne.	X	

**(0,5 point par réponse, max. 4 points)**

**Exercice partiel 4.2)**

**(2 points)**

En tant qu'organe de révision, il vous est demandé de vous exprimer sur la présentation correcte et sur l'évaluation de bitcoins (unités monétaires numériques) selon les dispositions comptables du CO.

Indiquez si les affirmations suivantes sont correctes ou erronées en cochant la case correspondante.

Affirmation	correcte (pertinente)	erronée (non pertinente)
a. Les bitcoins peuvent être présentés dans les liquidités parce qu'ils sont reconnus comme un moyen de paiement légal ou une monnaie étrangère.		X
b. Les bitcoins peuvent être présentés dans les actifs détenus à court terme avec valeur boursière s'il existe une intention de les détenir à court terme ; s'il existe une intention de les détenir à long terme, ils doivent être présentés dans les immobilisations à long terme.	X	
c. Les bitcoins peuvent aussi être présentés comme des créances.		X
d. La présentation des bitcoins dans les immobilisations incorporelles est appropriée, car c'est dans ce poste que sont présentés les actifs non monétaires identifiables sans substance physique ; les International Financial Reporting Standards (IFRS) privilégient cette présentation.	X	

**(0,5 point par réponse, max. 4 points)**

**Exercice partiel 4.3)**

**(1 point)**

La directive 03/2016 de la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle (CHS PP) concernant l'assurance-qualité dans la révision selon la LPP impose les exigences minimales suivantes à l'organe de révision :

Indiquez si les affirmations suivantes sont correctes ou erronées en cochant la case correspondante.

Affirmation	correcte (pertinente)	erronée (non pertinente)
a. Un réviseur responsable doit accomplir, en l'espace d'une année civile, au moins 50 heures de révision facturables pour des institutions de prévoyance professionnelle entrant dans le champ d'application de la directive.	X	
b. Le réviseur responsable doit suivre au moins huit heures de formations spécialisées de ce domaine par année civile.		X

**(0,5 point par réponse, max. 1 point)**

## Exercice 5 : Contrôle d'opérations particulières

(10 points)

### Exercice partiel 5.1)

(6 points)

#### Contrôle de fondation – cas Foundation SA

La société Foundation SA a été constituée en juin 2018. L'unique actionnaire libère l'intégralité du capital-actions par l'apport en nature de Previous SA (fondation qualifiée). Vous êtes chargés de contrôler le rapport de fondation. Ce dernier est formulé comme suit (extrait) :

*Le fondateur de Foundation SA établit par la présente le rapport de fondation suivant au sens de l'art. 635 CO :*

#### **1. Nature et état de l'apport en nature**

*L'apport en nature comprend les droits de participation dans le capital de la société désignée ci-dessous :*

*3000 actions nominatives d'une valeur nominale de CHF 10.00 et 3200 actions nominatives d'une valeur nominale de CHF 100.00 dans le capital de Previous SA, dont le siège est à Bülach.*

*Le contrat relatif à l'apport en nature du XX juin 2018 est joint au présent rapport, dont il fait partie intégrante. Previous SA est une société opérationnelle à valeur durable. La valeur nominale totale et entièrement libérée de Previous SA s'élève à CHF 350 000.00.*

*Après prise en compte de la valeur vénale avec confirmation par la société fiduciaire ZZZZ, la valeur globale de Previous SA s'élève à CHF 5 000 000.00. Les actions nominatives de Previous SA représentent donc une valeur vénale globale de CHF 5 000 000.00.*

#### **2. Bien-fondé de l'évaluation**

*Compte tenu des constatations ci-dessus, l'évaluation de l'apport en nature à une valeur nominale de CHF 100 000.00 sous forme de capital-actions et CHF 250 000.00 sous forme de réserve issue d'un apport de capital, ainsi que de CHF 4 650 000.00 en agios (autres réserves), soit une valeur vénale d'un montant total de CHF 5 000 000.00, est considérée comme appropriée.*

#### **3. Avantages accordés aux fondateurs**

*Il est constaté qu'il n'existe pas d'avantages accordés aux fondateurs au sens de l'art. 635 CO. Le fondateur déclare accepter expressément cette constatation.*

Vous préparez le rapport d'audit sur la base du modèle proposé au ch. 2.1 de la recommandation d'audit 10. S'agissant de la responsabilité de l'auditeur, le rapport précise (extrait) :

*Notre mission consiste, sur la base de notre audit, à exprimer une opinion d'audit sur le rapport de fondation ci-joint. Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes d'audit suisses. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles d'éthique et que notre audit soit planifié et réalisé de telle façon qu'il nous permette de constater avec une assurance raisonnable que le rapport de fondation est complet et exact.*

*Un audit implique la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants concernant les informations fournies dans le rapport de fondation. Le choix des procédures d'audit relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation des risques que le rapport de fondation puisse contenir des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.*

*Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.*

**Question :**

- a. Évaluez le présent rapport de fondation en détail. Est-il complet?

Le rapport de fondation est complet, les principaux points (nature / état et évaluation) y figurent.

**(0,5 point pour la bonne conclusion concernant l'intégralité, 1,5 point pour l'évaluation selon laquelle les points principaux sont fournis).**

Total 2 points

- b. Quelles normes d'audit (NAS) devez-vous particulièrement observer lors du contrôle d'une fondation qualifiée? Veuillez en citer deux (numéro et titre ; seules les deux premières réponses seront évaluées).

NAS 220 Contrôle qualité d'un audit d'états financiers

NAS 240 Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers

NAS 320 Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

NAS 501 Éléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques

NAS 505 Confirmations externes

NAS 580 Déclarations écrites

**(Seules les deux premières réponses seront évaluées ; 1 point par réponse uniquement si l'une des NAS ci-dessus est mentionnée)**

- c. En plus du rapport de fondation et du rapport d'audit y relatif, d'autres documents de fondation doivent être rédigés, en partie authentifiés par notaire et présentés à l'office cantonal en charge de la tenue du registre du commerce. Citez quatre autres documents qui pourraient être nécessaires indépendamment du cas ci-dessus et selon la situation (seules les quatre premières réponses seront évaluées).

Statuts

Déclarations d'acceptation d'élection des membres du CA et de l'organe de révision

Déclaration concernant la renonciation à l'organe de révision

Procès-verbal du CA sur sa constitution et la désignation des personnes habilitées à signer

Attestation bancaire sur le dépôt des apports en espèces

Contrats d'apports en nature et de reprise de biens

Déclaration Stampa

Déclaration Lex Friedrich

**(Seules les quatre premières réponses seront évaluées ; 0,5 point par bonne réponse, max. 2 points)**

**Exercice partiel 5.2)**

**(4 points)**

**Vérification de l'augmentation de capital – cas Swallow SA**

Vous êtes l'organe de révision légal de la société Swallow SA. Celle-ci enregistre des pertes élevées et prévoit une augmentation de capital à titre de mesure d'assainissement. Une partie de l'augmentation de capital intervient par libération en espèces, l'autre par la conversion de prêts octroyés en capitaux propres. Vous avez procédé au contrôle restreint des comptes annuels au 31 décembre 2017 et remis le rapport de l'organe de révision, qui fait état du double mandat (collaboration à la tenue de la comptabilité). Le responsable financier de Swallow SA vous contacte à l'automne 2018 et vous demande si, en votre qualité d'organe légal de révision, vous pouvez contrôler l'augmentation de capital.

Quel est votre avis de réviseur? Justifiez en détail vos réponses aux questions suivantes.

- a. Pouvez-vous procéder au contrôle de l'augmentation de capital? Justifiez votre réponse.

Dans la mesure où il s'agit d'un contrôle d'opérations particulières, le contrôle intervient selon la NAS, et un double mandat est donc impossible. Un double mandat n'est possible qu'en cas de contrôle restreint selon le NCR.

L'augmentation de capital ne peut être contrôlée s'il existe simultanément un double mandat. **(1 point)**

- b. De quels rapports d'audit le directeur financier a-t-il besoin et quelle marche à suivre proposez-vous pour inscrire l'augmentation de capital au registre du commerce?

Puisque plus de six mois se sont écoulés depuis la dernière clôture annuelle, une clôture intermédiaire doit intervenir. Cette exigence (bilan audité < six mois) est imposée par les offices en charge du RC. L'organe de révision inscrit peut exécuter une clôture intermédiaire volontaire sur mandat. Dans la mesure où il existe un double mandat, le rapport sur l'augmentation de capital doit être contrôlé par une autre entreprise de révision disposant au moins d'un agrément de réviseur.

Un bilan intermédiaire (car plus de six mois, **1 point**) doit ou peut (contrôle facultatif selon NCR sur mandat, **1 point**) être établi.

Une autre société fournissant des services de révision contrôle l'augmentation de capital et donne une confirmation de contrôle sur le rapport de l'augmentation de capital. (**1 point**)