

Révision

Exposé de la situation pour les exercices 1 à 3

En tant que réviseur responsable de la société de révision Truth SA, vous avez été sollicité par le président du conseil d'administration et actionnaire unique de la start-up Konsens SA, qui vous demande de procéder au contrôle restreint de la société. L'assemblée générale a pris une décision concernant le choix de l'organe de révision, l'agrément existe et les exigences en matière d'indépendance sont satisfaites.

La société a été constituée en janvier 2016 et elle est spécialisée dans la programmation et le développement de solutions logicielles dans le secteur des PME. Il s'agit de la première révision de Konsens SA, car l'option-out avait préalablement été exercé et il n'existait donc pas d'obligation de contrôle.

Konsens SA vous remet tout d'abord le premier projet de comptes annuels 2019 avec chiffres comparatifs.

- Annexe 1 : Comptes annuels de Konsens SA 31.12.2019 et 31.12.2018

Le président du conseil d'administration vous remet aussi les informations complémentaires suivantes :

- La société veut étendre son activité et recherche des bailleurs de fonds étrangers ou du capital-risque pour financer l'expansion. Pour accroître ses chances sur le marché des capitaux, la société a décidé de se soumettre au contrôle restreint.
- La comptabilité (y compris comptabilité des salaires et présentation des comptes) est externalisée et tenue par un fiduciaire (Treuhand SA). Vous connaissez la société Treuhand SA par le biais d'autres clients et les expériences ont toujours été bonnes. C'est la raison pour laquelle vous estimez que le fiduciaire est de bonne qualité.
- En 2019, quatre développeurs ont été engagés pour développer une application. Les salariés travaillent le plus souvent dans les espaces de bureau de la société en Suisse et ils ont tous un permis de travail local. Les charges de personnel ont donc considérablement augmenté en 2019. Les logiciels sont développés en **Open Source*** sur une plateforme publique, étant précisé que de nombreux autres développeurs, indépendants de la société, y participent. La société ne détient **pas de droits** en lien avec les logiciels.
- Le modèle commercial de la société prévoit l'implémentation et le support de solutions logicielles. En cas de nouveau projet Open Source, des adaptations visant à répondre aux souhaits des clients et des services de support doivent, en particulier, générer des revenus. Les adaptations interviennent directement sur la plateforme publique, à laquelle tout le monde a accès.
- La société calcule la taxe sur la valeur ajoutée selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (taux de l'impôt : 6,5%).

* Un logiciel est dit Open Source (de l'anglais « open source », littéralement « source ouverte ») lorsque son texte source peut être consulté, modifié et utilisé par le public, y compris par des tiers. La plupart des logiciels Open Source peuvent être utilisés gratuitement.

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

Exercice 1.1)

(2 points)

Expliquez en détail le terme « approche orientée risque ».

Mots-clés : évaluation par le réviseur des risques d'anomalies significatives, caractère essentiel, évaluation des risques, évolutivité, complexité des transactions et structure de propriété, influence sur la stratégie/le plan de contrôle, efficacité, risque inhérent x risque de contrôle x risque de non-détection, risque de présentation erronée significative au niveau des déclarations et de la clôture.

Exercice 1.2)

(1 point)

Citez deux incidences, liées au fait que la clôture de l'exercice précédent n'a pas été audité, sur l'exécution de votre audit.

Mots-clés : attention particulière aux valeurs du bilan d'ouverture / indications de l'exercice précédent. Création de dossiers permanents avec les contrats, statuts, vérification si l'option a été exercée à bon droit, le rapport dit-il que les indications de l'exercice précédent n'ont pas été auditées.

Exercice 1.3)

(1,5 point)

Identifiez trois risques commerciaux et d'entreprise de Konsens SA sur la base des informations dont vous disposez.

Réponses possibles :

- Mauvaise acceptation des produits sur le marché.
- Départ / manque de savoir-faire.
- Le projet Open Source peut être utilisé à l'envi par des concurrents et faire concurrence à la société dans la région.

Exercice 1.4)

(1 point)

Expliquez le concept du caractère essentiel (matérialité) dans ses grandes lignes.

Mots-clés : déclarations dans la clôture, critères qualitatifs et quantitatifs, détermination pas calcul, destinataires du rapport, jugement professionnel.

Exercice 1.5)

(1,5 point)

Déterminez le seuil de matérialité global, le seuil d'erreur tolérable et le seuil de non détection pour le contrôle restreint 2019 de Konsens SA et sur la base de l'annexe 1. Décrivez vos réflexions en détail. Ce faisant, choisissez une valeur de référence et expliquez votre calcul ; arrondissez lorsque cela est nécessaire.

Réponse possible :

| | Description | CHF |
|--------------------------|--|-----------|
| Valeur de référence | Chiffre d'affaires moyen sur deux ans | 1 484 201 |
| Critères qualitatifs | Volatilité des gains de start-ups, activité non traditionnelle, stratégie d'entreprise inhabituelle (Open Source), destinataires principaux : potentiels bailleurs de fonds étranger / bailleurs de capital risque. Capacité de la start-up à générer des chiffres d'affaires est plus importante que le résultat. | |
| Seuil de matérialité | 3% (arrondi) | 45 000 |
| Seuil d'erreur tolérable | 75% | 33 750 |
| Seuil de non détection | 5% | 2250 |

Exercice 1.6)

(5 points)

Déterminez les risques inhérents des postes suivants du bilan et du compte de résultat et déterminez l'objectif de contrôle qui vous paraît le plus important (**un seul**). Un objectif de contrôle ne peut être cité qu'**une seule fois**. Dans vos explications, faites référence au seuil de matérialité que vous avez déterminé et au projet de comptes annuels aux annexes 1 et 2.

| Poste | 2019 | 2018 | Risque inhérent | Objectif de contrôle |
|--|---|---|--|-------------------------------|
| Créances résultant de livraisons et de prestations (Ducroire) Net | 426 320 (42 632) 383 688 | 254 300 (25 430) 228 870 | <ul style="list-style-type: none"> ○ Élevé ○ Moyen ○ Bas ○ Ne pas contrôler Élevé ou moyen Justification : Poste essentiel, uniquement correction de valeur forfaitaire (0,5 point) | Évaluation (0,5 point) |
| Véhicules (Amortissements cumulés) Net | 80 500 (0) 80 500 | 0 (0) 0 | <ul style="list-style-type: none"> ○ Élevé ○ Moyen ○ Bas ○ Ne pas contrôler Bas Justification : Certes significatif sur le plan quantitatif, mais négligeable sur le plan qualitatif. (0,5 point) | Existence (0,5 point) |

| Poste | 2019 | 2018 | Risque inhérent | Objectif de contrôle |
|--|---------------------------------------|----------------------|---|------------------------------------|
| Logiciels (Amortissements cumulés) Net | 500 000 (40 000) 460 000 | 0 (0) 0 | <ul style="list-style-type: none"> ○ Élevé ○ Moyen ○ Bas ○ Ne pas contrôler Élevé Justification : Montant arrondi, poste à première vue sans aucun sens par rapport à la stratégie commerciale. (1 point) | Droits et obligations (1 point) |
| Charges de personnel | 1 085 200 | 245 420 | <ul style="list-style-type: none"> ○ Élevé ○ Moyen ○ Bas ○ Ne pas contrôler Bas ou moyen Justification : Rapport de travail classique. Tous domiciliés en Suisse ou avec permis de travail. La comptabilité des salaires est tenue par une société qui est connue personnellement du réviseur et qui a une bonne réputation. (0,5 point) | Intégralité (0,5 point) |

2. Étude de cas : Réalisation 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 d'audit suivantes :

- Contrôle du poste du bilan « Créances résultant de livraisons et de prestations »
- Contrôle du poste du bilan « Logiciels »
- Contrôle du poste du bilan « Provisions »
- Contrôle du domaine « Taxe sur la valeur ajoutée »

Vous avez demandé des informations complémentaires au client et reçu des renseignements correspondants :

- Annexe 2 : Vue d'ensemble des erreurs constatées
- Annexe 3 : Créances résultant de livraisons et de prestations Liste des PO aux 31.12.2019 et 31.12.2018

Exercice 2.1)

(3 points)

Formulez un programme d'audit pour le poste du bilan « Créances résultant de livraisons et de prestations ». Citez à la fois deux objectifs de contrôle et deux opérations d'audit judicieuses. Il y a lieu de supposer que les conditions de paiement sont les conditions ordinaires.

Réponses possibles :

Objectifs de contrôle : Existence et évaluation. (0,5 point)

Existence :

- Contrôle par échantillonnage des factures et de la réception consécutive du paiement. (0,5 point)
- Contrôle de la période comparable. (0,5 point)

Évaluation :

- Analyse de l'échéance des créances impayées à la date de référence et interrogations sur le motif de l'existence de créances Garten SA provenant de 2017. (0,5 point)
- Référence au ducroire (correction de valeur forfaitaire) et correction de valeur individuelle. (0,5 point)
- Référence à la période comparable. (0,5 point)

Exercice 2.2)

(1 point)

Expliquez ce que vous avez découvert lors des opérations de contrôle choisies ci-dessus pour le poste « Créances résultant de livraisons et de prestations » et tirez-en une conclusion. Reportez les éventuelles propositions de correction à l'annexe 2.

Réponses possibles :

- Postes débiteurs fondamentalement sains. Avec deux exceptions. Créances déjà très en retard pendant la période comparable. Correction de valeur individuelle au plus tard au 31 décembre 2018. (0,5 point)
- Correction à l'annexe 2. (0,5 point)

Exercice 2.3)

(2 points)

Vous avez analysé le poste du bilan « Logiciels » et identifié, par vos questions, que la valeur comptable découlant des coûts portés à l'actif était liée au développement de l'application Open Source sur la plateforme publique. Le président du conseil d'administration vous a annoncé qu'il avait étudié la question et, sur la base de la littérature pertinente, était parvenu à la conclusion que le logiciel développé par la société pouvait être porté à l'actif. Il a précisé que l'application était terminée, de sorte qu'elle pouvait être utilisée par les clients.

En réponse à cette annonce, prenez position en détail et renvoyez aux dispositions des **Swiss GAAP RPC**. Justifiez votre conclusion !

Cadre conceptuel 15 RPC : des actifs résultent d'opérations ou d'événements passés. Il s'agit de biens corporels ou incorporels dans le pouvoir de disposition de l'organisation, qui rapporteront vraisemblablement des avantages économiques pour celle-ci au-delà de la période de rapport. La valeur de l'actif doit pouvoir être déterminée de manière fiable. Si une estimation suffisamment exacte n'est pas possible, il s'agit d'une créance éventuelle.

RPC 10.4 : Les valeurs incorporelles créées par l'entité elle-même ne peuvent être activées que si elles remplissent toutes les conditions suivantes à la date du bilan :

- La valeur incorporelle créée peut être identifiée ; elle est dans le pouvoir de disposition de l'entité.
- La valeur incorporelle créée génère des avantages économiques quantifiables pour l'entité, mesurables sur plusieurs années.
- Les charges afférentes à la création de ces valeurs incorporelles peuvent être mesurées séparément.
- Il est vraisemblable que les ressources nécessaires à l'achèvement et à la commercialisation ou à l'usage propre de ces valeurs incorporelles existent ou sont mises à disposition.

Conclusion : la valeur incorporelle créée ne relève pas du pouvoir de disposition de l'organisation et ne remplit donc pas les critères pour être activée.

Exercice 2.4)**(1 point)**

Indépendamment de votre conclusion à l'exercice 2.3, partez du principe que le logiciel développé ne peut pas être porté à l'actif. Avec le président du conseil d'administration, vous avez convenu que l'inscription à l'actif devait être annulée.

Reportez les corrections nécessaires à l'annexe 2.

Exercice 2.5)**(5 points)**

Dans l'examen analytique des comptes annuels 2019 que vous avez réalisé auparavant, vous avez remarqué le nouveau poste « Provision » au passif. En réponse à votre demande, le président du conseil d'administration vous explique qu'il s'agit d'un cas dans lequel un client envisage de porter plainte contre la société. Le client a été victime d'une cyber-attaque à l'été 2019. À cette occasion, ses bases de données avaient été cryptées (sauvegardes comprises) et un chantage avait été fait au moyen d'une créance en bitcoins. Le client affirme que le technicien de support, par sa négligence, a fait pénétrer le « ransomware » dans le système. Le client était certes assuré pour ce genre de situations, mais il n'a pas été indemnisé totalement par l'assurance. Heureusement, il a été possible, comme par miracle, de restaurer l'une des sauvegardes, ce qui a permis de reprendre l'activité opérationnelle assez rapidement. Le président du conseil d'administration vous remet une expertise de l'avocat qui représente la société dans cette affaire. L'expertise (datée du 16 décembre 2019) énonce les points clés suivants :

« [...] il existe un lien de causalité clair entre les actions du collaborateur H.B. et l'attaque du pirate informatique [...], [...] le montant du dommage qui n'était pas assuré s'élève à CHF 500 000. [...] Selon nous, la voie judiciaire n'est pas recommandée et il est très peu probable que l'issue de la procédure soit positive. [...] Il convient toutefois de rechercher un arrangement à l'amiable, étant précisé que nous serions prêts à verser une réparation de CHF 150 000. [...] En l'état actuel des choses, le requérant semble aussi privilégier un arrangement à l'amiable et paraît prêt à accepter la proposition de la société. Cependant, aucun accord n'a encore été signé et il ne faut pas s'attendre à ce que cela soit le cas en 2020. »

Évaluez en détail la saisie (critères de comptabilisation) ainsi que le montant de la provision selon les dispositions du CO et expliquez vos calculs. Reportez les éventuelles corrections à l'annexe 2.

Art. 959, al. 5, CO : événement dans le passé, flux de capitaux probable, montant pouvant être estimé de manière fiable.

- Explication de la raison pour laquelle les critères sont satisfaits.
- Conclusion critères satisfaits.
- Déduction montant de la provision nécessaire (p. ex. worst, base, best case).
- Fourchette acceptable provision : KCHF 200 – KCHF 500.
- Si > KCHF 250, fournir des explications sur le principe de prudence (réserves latentes), sinon -0,5 point.
- Réflexion sur la classification à long et court terme, précision de ce que seul long terme sera accepté.
- Inscription ajustement ou pas d'ajustement, si montant jugé correct.

3. Étude de cas : Rapport (9 points)

Exercice 3.1)

(2 points)

Évaluez la situation des capitaux propres de Konsens SA au sens de l'art. 725 CO sur la base du **bilan de clôture corrigé**. Présentez vos calculs et expliquez votre démarche en détail (calcul).

| | | |
|-------------------------------------|-----|-----------|
| Capital-actions | CHF | 1 000 000 |
| Réserves légales issues du capital | CHF | 100 000 |
| Réserves légales issues du bénéfice | CHF | 9 026 |
| Total | CHF | 1 109 026 |
| 50% | CHF | 554 513 |
| Total Capitaux propres | CHF | 391 421 |

➔ Art. 725, al. 1 : perte de la moitié du capital, forme qualifiée de bilan déficitaire.

Exercice 3.2)

(0,5 point)

Décrivez les éventuelles obligations du conseil d'administration du fait du bilan de clôture corrigé.

Convocation AG, proposition de mesures d'assainissement.

Exercice 3.3)

(0,5 point)

Décrivez brièvement les conséquences sur le rapport. Partez du principe que le conseil d'administration n'a enfreint **aucune** obligation (aucune formulation exigée).

Complément, pas de remarque.

Exercice 3.4)**(6 points)**

Pendant l'entretien final, le président du conseil d'administration change d'avis concernant la correction du logiciel porté à l'actif. La discussion est animée et vous ne parvenez pas à convaincre le conseil d'administration. Peu de temps après, vous recevez un e-mail du président du conseil d'administration avec les comptes annuels (annexe comprise) et la valeur au bilan initiale du logiciel (toutes les autres erreurs constatées ont été corrigées). Il vous demande de rédiger le rapport d'audit sur la base de la version des comptes annuels qui vous a été remise.

Décrivez les conséquences sur le rapport et formulez une éventuelle modification, avec opinion d'audit.

Opinion d'audit défavorable en raison d'un état de fait constaté.

Complément sur le fondement de l'art. 725, al. 1, CO.

Remarque concernant une violation de la loi du fait du manquement à l'obligation art. 725, al. 1, CO.

« L'évaluation et la comptabilisation appellent les commentaires suivants : notre contrôle fait apparaître que la valeur du poste 'Logiciel' au bilan était de CHF 500 000. Il s'agit d'un logiciel Open Source qui est librement accessible au public. La société ne détient pas de droits protégés en lien avec ce logiciel. Par conséquent, le logiciel ne remplit pas les critères de comptabilisation du droit des obligations. Si ce poste n'avait pas été comptabilisé, la perte annuelle aurait été bien plus élevée et la moitié du capital-actions et des réserves légales de Konsens SA n'aurait plus été couverte. Dans ce sens, les comptes annuels de Konsens SA présentent la situation patrimoniale de Konsens SA de manière fondamentalement erronée.

En raison de l'incidence de la réserve présentée au paragraphe précédent, les comptes annuels ainsi que la proposition concernant l'emploi du bénéfice au bilan ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.

Nous attirons l'attention sur le fait que la moitié du capital-actions et des réserves légales n'est plus couverte (art. 725, al. 1, CO).

Nous précisons que le conseil d'administration a omis d'informer immédiatement l'assemblée générale de la perte de plus de la moitié du capital-actions et des réserves légales et de proposer des mesures d'assainissement. »

4. Étude de cas : Opérations particulières (7 points)

Vous avez remis par e-mail votre projet de rapport concernant Konsens SA. Peu après, le client vous téléphone et vous dit qu'il veut maintenant retirer le poste « Logiciel » du bilan. Il vous demande quelles sont ses options pour que le bilan puisse « être mieux présenté » aux fins de la présentation. Vous citez la possibilité de corriger le bilan déficitaire par une diminution déclarative de capital.

Exercice 4.1)

(1 point)

Citez au moins quatre conditions préalables à une diminution déclarative de capital.

Le bilan déficitaire doit être présenté clairement dans le bilan.

Le bilan doit être déficitaire en raison de pertes effectives et il ne doit pas reposer sur des amortissements excessifs ou des provisions trop élevées.

Les créances des créanciers doivent aussi être totalement couvertes une fois la diminution réalisée.

La diminution prévue ne doit pas être supérieure au bilan déficitaire.

Exercice 4.2)

(1 point)

Sous quelle forme une diminution déclarative de capital peut-elle être réalisée ? Citez trois formes.

Diminution de la valeur nominative des actions.

Diminution du nombre d'actions.

Association diminution de la valeur nominative et diminution du nombre.

Exercice 4.3)

(1 point)

Quelles simplifications existent dans le cadre d'une diminution déclarative de capital par rapport à une diminution constitutive de capital ?

Abandon de l'appel aux créanciers, ainsi que satisfaction ou garantie des créanciers et deuxième acte authentique.

Exercice 4.4)**(2 points)**

Le président du conseil d'administration s'est penché sur la question et veut désormais réaliser un « accordéon ». Il vous explique qu'il a acheté des bitcoins il y a longtemps et qu'il a créé un poste important, après conversion en francs suisses, avec la hausse des prix au cours des dernières années. Il veut à présent financer l'accordéon par l'intégration d'une partie de ses bitcoins. Pour ce faire, il envoie 80 bitcoins à l'adresse

« 3AqUTUsBkAkDBRM8zoAUbBhPw8x541cZk »

Sur www.kraken.com, une bourse de bitcoins, vous constatez que le cours spot de 1 bitcoin se monte à CHF 10 000.

Vous vous renseignez et découvrez que vous pouvez contrôler des transactions en bitcoins sur www.blockstream.info et vous vérifiez donc si l'adresse susmentionnée affiche effectivement les 80 bitcoins.

Par le passé, le prix des bitcoins a connu d'importantes variations (volatilité), mais les marchés sont relativement liquides, en dépit du jeune âge de la monnaie.

Le client explique qu'il souhaite détenir les bitcoins pour une longue période.

Expliquez-lui la différence entre une évaluation subséquente au prix du marché selon l'art. 960b CO et aux coûts d'acquisition historiques. Mentionnez aussi les conséquences fiscales.

En cas de baisse temporaire des prix à la date de référence, un effet comparable se produit dans les deux modèles d'évaluation subséquente. Si les prix augmentent de nouveau après la date du bilan, des réserves obligatoires (réserves forcées) apparaissent selon le principe des coûts d'acquisition, qui doivent cependant être intégrées dans les éventuelles questions liées aux capitaux.

En cas de hausse temporaire des prix à la date de référence, l'évaluation du marché conduit à des bénéfices de change non réalisés qui, selon le principe de l'importance déterminante, déclenchent des effets fiscaux qui ne seraient pas survenus dans le cadre de l'application du modèle des coûts d'acquisition historiques.

Exercice 4.5)**(2 points)**

Vous poursuivez la lecture et apprenez que celui qui contrôle un bitcoin est celui qui connaît/contrôle la clé cryptographique privée. Une adresse bitcoin est toujours contrôlée par une clé privée et la personne qui contrôle la clé privée peut donc aussi contrôler les bitcoins à une adresse publique (telle que l'adresse susmentionnée).

Comment faites-vous pour vérifier si le président du conseil a les droits afférents aux bitcoins susmentionnés ?

EXPERTsuisse Q&A ; 12 septembre 2019

Le mandant contrôle-t-il les clés privées ? Démonstration du contrôle par :

- Signature d'un message avec la clé privée.
- Création et exécution d'une transaction avec certaines caractéristiques (p. ex. transfert d'une adresse à une autre d'un nombre déterminé de bitcoins pour un certain montant).

5. Questions diverses (20 points)

Pour l'exercice 5.3, veuillez utiliser l'annexe 4.

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>Lors de l'évaluation subséquente, les actifs cotés en bourse ou ayant un autre prix courant observable sur un marché peuvent être évalués, au choix, au cours du jour ou au prix courant. Tous les postes du même poste du bilan qui ont un prix courant observable ne doivent pas obligatoirement être évalués au prix courant.</p> <p>Faux, tous les actifs qui ont des prix courants observables doivent être évalués aux valeurs courantes selon l'art. 960b CO.</p> | | X |
| b) | <p>Comme pour le contrôle ordinaire, le rapport relatif à un examen succinct contient une assurance positive.</p> <p>Faux, assurance négative, MSA tome Contrôle restreint I.1.1. P. 3</p> | | X |
| c) | <p>La loi stipule que lors du contrôle ordinaire, la personne qui dirige la révision peut exercer son mandat pendant une durée maximale de sept ans. Ce n'est qu'à l'issue d'un délai d'abstention de trois ans que la personne qui dirige la révision peut reprendre le mandat. L'objectif de cette loi est d'éviter que la familiarité excessive de la personne qui dirige la révision avec le représentant de l'entreprise auditée ne nuise à son objectivité, ainsi que d'éviter que le rapport du réviseur ne repose plus, au moins partiellement, sur une évaluation objective de l'objet de l'audit.</p> <p>Vrai</p> | X | |

| | Affirmations | Pertinente / correcte | Non pertinente / erronée |
|----|---|--------------------------|-----------------------------|
| d) | Quelques anomalies constatées qui ne dépassent pas le seuil de non-détection d'un cycle peuvent être ignorées dans la suite de l'audit. Vrai MSA tome Contrôle restreint p. 154 | X | |
| e) | Les objectifs de l'audit sont également appelés « assertions » (anglais : « assertions »). L'assertion « Saisie et délimitation temporelle » peut, par exemple, être pertinente pour le cycle combiné « Créances résultant de livraisons et de prestations et chiffre d'affaires provenant de ventes de marchandises » dans le cadre d'opérations de contrôle basées sur les assertions. Vrai | X | |
| f) | Selon les normes d'audit suisses, font partie intégrante du SCI <ul style="list-style-type: none"> - l'environnement de contrôle ; - le processus d'évaluation des risques de l'entreprise ; - les systèmes d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, et la communication; - les mesures de contrôle ; et - le suivi des contrôles. Vrai, NAS 315 / 890 | X | |
| g) | Si le réviseur l'exige, la direction de l'entreprise doit signer une déclaration écrite d'intégralité. Dans le cas contraire, le réviseur doit restreindre son assurance négative, si tant est qu'une affirmation puisse être faite. Vrai, NCR annexe E6 | X | |
| h) | Une augmentation de capital par libération en espèces, avec garantie totale des droits de souscription, n'est pas soumise à l'obligation de contrôle. Vrai, MSA tome 3 p. 41 | X | |
| i) | Un manquement à une obligation et l'existence d'un préjudice sont les conditions préalables de la responsabilité de l'organe de révision selon le droit de la société anonyme. Faux, causalité adéquate | | X |

| | Affirmations | Pertinente / correcte | Non pertinente / erronée |
|----|---|--------------------------|-----------------------------|
| j) | Si une société anonyme effectue une distribution dissimulée de bénéfices sous forme de créance, alors qu'il n'existe pas de fonds librement disponibles et distribuables et on estime à la date d'octroi que cette créance ne peut pas être réclamée, cela constitue un manquement à l'interdiction de la restitution de versement au sens de l'art. 680 CO. Vrai, MSA contrôle restreint p. 177 | X | |

Exercice 5.2)

(4 points)

La société anonyme Dachdecker SA présente les capitaux propres et le résultat annuel (révisé) suivants :

| | | |
|----------------------------------|-----|--------------|
| Capital-actions | CHF | 500 000.00 |
| Réserve légale issue du bénéfice | CHF | 150 000.00 |
| Perte résultant du bilan | CHF | - 252 253.50 |
| Résultat annuel | CHF | 753 201.30 |

Le conseil d'administration veut procéder à une distribution de dividendes de CHF 350 000.

Formulez la proposition concernant l'emploi du bénéfice à l'attention de l'assemblée générale.

| Dachdecker SA | | 2019 | % |
|---|------------|-------------------|----------|
| Capital-actions | CHF | 500 000.00 | |
| Réserve légale issue du bénéfice | CHF | 150 000.00 | 30% |
| Perte résultant du bilan | CHF | (252 253.50) | |
| Résultat annuel | CHF | 753 201.30 | |
| À disposition de l'AG | CHF | 500 947.80 | |
| Première attribution de réserves | CHF | - | 5% |
| À disposition de l'AG après la première attribution | CHF | 500 947.80 | |
| Dividendes de base | CHF | (25 000) | 5% |
| Superdividendes | CHF | (325 000) | |
| Deuxième attribution de réserves | CHF | (32 500) | 10% |
| Report à nouveau | CHF | 118 447.80 | |

Exercice 5.3)**(6 points)**

Vous avez demandé à votre assistant de contrôler le cycle « Inventaire » du mandant « Aluminium Handel SA ». Quelques jours plus tard, vous recevez un e-mail de votre assistant qui vous demande de vérifier son travail. Son e-mail est accompagné de son document de travail, avec la documentation correspondante (annexe 4).

Aluminium Handel SA fait le commerce de gros volumes de produits bruts en aluminium (sous forme de lingots et de barres en t). La société est spécialisée dans l'affrètement de navires de mer et achète la production de diverses fonderies d'aluminium dans le monde. La société a toujours pour méthode de ne passer des contrats d'achat que si un contrat de vente a déjà été conclu. Elle limite ainsi ses risques. En cas de conclusion d'un contrat d'achat, un navire est envoyé vers le port de chargement convenu dans le contrat, où il est chargé, puis les marchandises sont envoyées au port de destination fixé selon les accords contractuels avec l'utilisateur final.

Les conditions de livraison des contrats de fourniture avec des producteurs sont toujours FOB (free on board), « port de chargement » (= port dans lequel le navire sera chargé). Les conditions de livraison des contrats de vente entre Aluminium Handel SA et ses clients sont FOB, CIF ou DAT (Incoterms, cf. annexe 4).

Aluminium Handel SA évalue ses inventaires aux coûts d'acquisition, étant précisé que l'abattement d'un tiers sur les marchandises est toujours comptabilisé (réserves latentes).

Comme c'est l'usage dans le commerce international de matières premières, la société tient ses comptes en dollars américains (USD).

Évaluez les constatations et conclusions de votre assistant.

Existence : constatation de ce que l'Incoterm du contrat de vente 2019087 est aussi FOB et, par conséquent, de ce que le risque a déjà été transféré à l'acheteur. Stocks bruts - USD 3 200 000. Comptabiliser débiteurs ou actifs trans. et chiffre d'affaires USD 3 400 000.

Évaluation : le prix de vente par tonne du contrat de vente S-2019086 est USD 425 en-dessous des coûts d'investissement originaux. Le stock brut est donc au total USD 3 731 250 (USD 3 200 000 S-2019087 et USD 531 250 S-2019086) trop élevé. Ajustement abattement tiers marchandises + USD 1 243 750).

Annexe 1

KONSENS SA

Bilan au 31 décembre 2019 et 2018 (non audité)

en CHF

| Bilan | Annexe | 2019 CHF | 2018 CHF |
|---|--------|------------------|------------------|
| Liquidités | 2.1 | 1'006'489 | 1'562'150 |
| Créances résultant de livraisons et de prestations | | 426'320 | 254'300 |
| <i>Ducroire</i> | | (42'632) | (25'430) |
| Autres créances à court terme | | 25'786 | 16'256 |
| Actifs transitoires | | 10'580 | 5'642 |
| Prestations de services non facturées | | 100'500 | 24'000 |
| Actif circulant | | 1'527'043 | 1'836'918 |
| Autres créances à long terme | 3.4 | 10'000 | 5'000 |
| Véhicules | | 80'500 | - |
| <i>(Amortissements cumulés véhicules)</i> | | - | - |
| Mobilier | | 15'850 | 15'850 |
| <i>(Amortissements cumulés mobilier)</i> | | (12'680) | (9'510) |
| Logiciels | 2.2 | 500'000 | - |
| <i>(Amortissements cumulés logiciels)</i> | | (40'000) | - |
| Informatique | | 25'000 | 25'000 |
| <i>(Amortissements cumulés informatique)</i> | | (12'500) | (7'500) |
| Immobilisations | | 566'170 | 28'840 |
| Total des actifs | | 2'093'213 | 1'865'758 |
| Engagements résultant de livraisons et de prestations | | 409'871 | 325'621 |
| Autres engagements à court terme | | 12'360 | 6'932 |
| TVA | | 86'610 | 25'943 |
| Passifs transitoires | | 268'150 | 152'360 |
| Dettes à court terme | | 776'991 | 510'856 |
| Prêt aux actionnaires | | 206'000 | 206'000 |
| Provisions | 2.3 | 250'000 | - |
| Dettes à long terme | | 456'000 | 206'000 |
| Capital-actions | | 1'000'000 | 1'000'000 |
| Réserves légales issues du capital | | 100'000 | 100'000 |
| Réserves légales issues du bénéfice | | 9'026 | - |
| Bénéfice au bilan | | 39'876 | (131'623) |
| Bénéfice annuel (perte) | | (288'680) | 180'525 |
| Capitaux propres | | 860'222 | 1'148'902 |
| Total des passifs | | 2'093'213 | 1'865'758 |

Annexe 1

KONSENS SA

Compte de résultat des périodes du 1^{er} janvier au 31 décembre 2019 et 2018 (non audité)
en CHF

| Compte de résultat | Annexe | 2019 CHF | 2018 CHF |
|--|--------|------------------|----------------|
| Chiffres d'affaires issus de prestations de services | 2.4 | 2'284'200 | 806'754 |
| Charge de taxe sur la valeur ajoutée | | (148'473) | (44'473) |
| Correction de valeur créances | | (17'202) | (10'523) |
| Prestations de tiers | | (492'940) | (52'015) |
| Charges directes | | (150'432) | (69'520) |
| Bénéfice brut | | 1'475'153 | 630'223 |
| Charges de personnel | 2.5 | (1'085'200) | (245'420) |
| Résultat d'exploitation | | 389'953 | 384'803 |
| Charges des locaux | | (192'000) | (54'000) |
| Entretien, réparation, remplacement | | (5'143) | (2'365) |
| Charges d'alimentation et d'élimination | | (10'243) | (5'356) |
| Assurances, droits, taxes | | (16'859) | (4'256) |
| Frais de bureau | | (23'563) | (12'163) |
| Dépenses véhicules | | (12'052) | - |
| Charges marketing | | (15'400) | (5'000) |
| Frais de comptabilité et frais juridiques | | (302'547) | (35'205) |
| Autres charges d'exploitation | | (45'856) | (15'682) |
| EBITDA | | (233'710) | 250'776 |
| Amortissements | | (48'170) | (5'670) |
| EBIT | | (281'880) | 245'106 |
| Charges d'intérêts | | (6'000) | (6'000) |
| EBT | | (287'880) | 239'106 |
| Charges fiscales | | (800) | (58'581) |
| | | -0.3% | 24.5% |
| Bénéfice net (perte) | | (288'680) | 180'525 |

Annexe 1

KONSENS SA

Annexe aux comptes annuels au 31 décembre 2019 et 2018 (non 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).

2. Informations et explications sur les postes du bilan et du compte de résultat

| 2.1 Liquidités | 2019 | 2018 |
|-----------------|------------------|------------------|
| Caisse | 352 | 254 |
| Avoir en banque | 1'006'137 | 1'561'896 |
| Total | 1'006'489 | 1'562'150 |

2.2 Logiciels

Le poste au bilan Logiciels de CHF 500 000 (2018 : 0) correspond aux frais qui ont été engagés pour développer une application pour des PME. Le logiciel est déjà utilisé par plusieurs clients.

2.3 Provisions

La société est actuellement en litige avec un client. Le conseil d'administration s'attend à ce qu'un accord à l'amiable soit trouvé. La provision de CHF 250 000 repose sur une estimation du conseil d'administration. Il s'agit du montant probablement à verser lors d'un accord à l'amiable.

| 2.4 Chiffres d'affaires | 2019 | 2018 |
|---|------------------|----------------|
| Chiffres d'affaires issus de mandats d'adaptation | 1'523'456 | 54'368 |
| Chiffres d'affaires issus de services de support | 760'744 | 752'386 |
| Total | 2'284'200 | 806'754 |

| 2.5 Charges de personnel | 2019 | 2018 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Charges salariales | 895'795 | 187'802 |
| Charges d'assurances sociales | 147'040 | 31'082 |
| Autres charges de personnel | 42'365 | 26'536 |
| Total | 1'085'200 | 245'420 |

3. Autres indications prescrites par la loi

| 3.1 Dissolution nette réserves latentes | 2019 | 2018 |
|---|----------|----------|
| Dissolution nette essentielle des réserves latentes | - | - |
| Total | - | - |

KONSENS SA

Annexe aux comptes annuels au 31 décembre 2019 et 2018 (non audité)

en CHF

3.2 Nombre de collaborateurs **2019** **2018***Fourchette des emplois à plein temps en moyenne annuelle*

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

3.3 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

| Structure d'échéance : | 2019 | 2018 |
|-------------------------------|----------------|----------------|
| jusqu'à 1 an | 192'000 | 54'000 |
| 1 à 5 ans | 576'000 | 768'000 |
| plus de 5 ans | - | - |
| Total | 768'000 | 822'000 |

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

| | 2019 | 2018 |
|---|---------------|--------------|
| Dépôt de loyer (autres créances à long terme) | 10'000 | 5'000 |
| Total | 10'000 | 5'000 |

3.5 Événements postérieurs à la date d'établissement du bilan

Il n'existe pas d'événements importants 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.

KONSENS SA

Proposition concernant l'emploi du bénéfice (non auditée)
en CHF

**Proposition du conseil d'administration concernant l'emploi du bénéfice au bilan au
31 décembre 2019**

| | 2019 |
|--|------------------|
| Report de l'exercice précédent | 39'876 |
| Perte de l'exercice comptable | (288'680) |
| À disposition de l'assemblée générale | (248'804) |
| Report sur le nouvel exercice | (248'804) |

Annexe 2

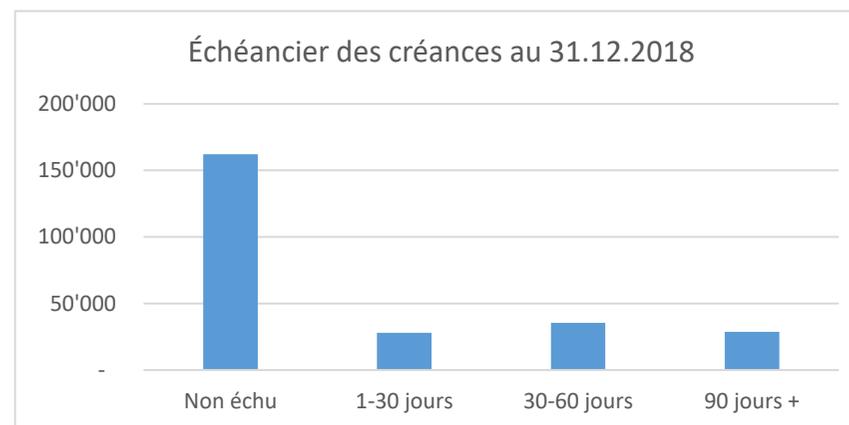
Vue d'ensemble des erreurs constatées - Solution

| Konsens SA, bilan au 31.12. (ungeprüft) | 2019 CHF | Description de correction | Korr. | 2019 Final CHF |
|--|------------------|---|------------|-------------------|
| Liquidités | 1'006'489 | | | 1'006'489 |
| Créances résultant de livraisons et de prestations | 426'320 | | | 426'320 |
| <i>Ducroire</i> | (42'632) | Ajustement ducroire | (25'751) | (68'383) |
| Autres créances à court terme | 25'786 | | | 25'786 |
| Actifs transitoires | 10'580 | | | 10'580 |
| Prestations de services non facturées | 100'500 | | | 100'500 |
| Actif circulant | 1'527'043 | | | 1'501'292 |
| Autres créances à long terme | 10'000 | | | 10'000 |
| Véhicules | 80'500 | | | 80'500 |
| <i>(Amortissements cumulés véhicules)</i> | - | Amort. véhicules sur 10 ans | (8'050) | (8'050) |
| Mobilier | 15'850 | | | 15'850 |
| <i>(Amortissements cumulés mobilier)</i> | (12'680) | | | (12'680) |
| Logiciels | 500'000 | Décomptabilisation logiciels | (500'000) | - |
| <i>(Amortissements cumulés logiciels)</i> | (40'000) | Décomptabilisation amort. cumulés logiciels | 40'000 | - |
| Informatique | 25'000 | | | 25'000 |
| <i>(Amortissements cumulés informatique)</i> | (12'500) | | | (12'500) |
| Immobilisations | 566'170 | | | 98'120 |
| Total des actifs | 2'093'213 | | | 1'599'412 |
| Eng. résultant de livraisons et de prestations | 409'871 | | | 409'871 |
| Autres engagements à court terme | 12'360 | | | 12'360 |
| TVA | 86'610 | | | 86'610 |
| Passifs transitoires | 268'150 | | | 268'150 |
| Dettes à court terme | 776'991 | | | 776'991 |
| Prêt aux actionnaires | 206'000 | | | 206'000 |
| Provisions | 250'000 | Ajustement provision | (25'000.0) | 225'000 |
| Dettes à long terme | 456'000 | | | 431'000 |
| Capital-actions | 1'000'000 | | | 1'000'000 |
| Réserves légales issues du capital | 100'000 | | | 100'000 |
| Réserves légales issues du bénéfice | 9'026 | | | 9'026 |
| Bénéfice au bilan | 39'876 | | | 39'876 |
| Bénéfice annuel (perte) | (288'680) | Amort. véhicules sur 10 ans | (8'050) | |
| | | Ajustement ducroire | (25'751) | |
| | | Décomptabilisation logiciels | (500'000) | |
| | | Décomptabilisation amort. cumulés logiciels | 40'000 | |
| | | Ajustement provision | 25'000 | |
| Bénéfice annuel (perte) - ajusté | | | (468'801) | (757'481) |
| Capitaux propres | 860'222 | | | 391'421 |
| Total des passifs | 2'093'213 | | | 1'599'412 |

Annexe 3

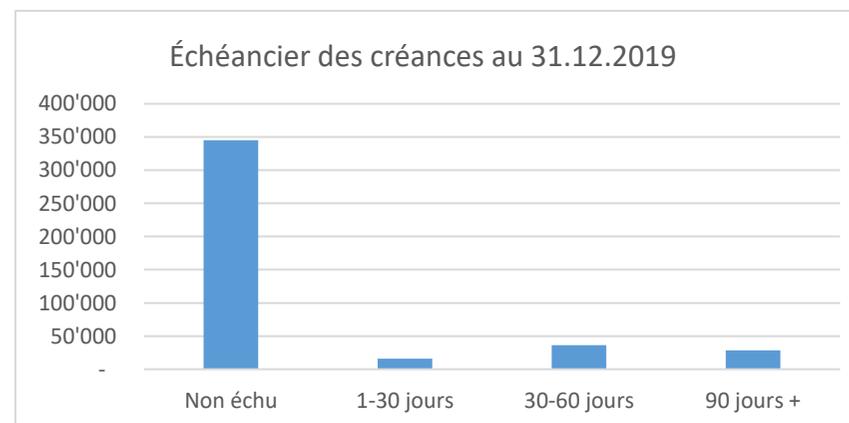
Créances à encaisser résultant de livraisons et de prestations au 31.12.2018

| Contrepartie | Numéro de facture | Date de valeur | CHF |
|----------------------|-------------------|----------------|----------------|
| Garten SA | 96547 | 25.09.2017 | 16 256 |
| Garten SA | 96568 | 21.10.2017 | 12 356 |
| Schreinerei S.à.r.l. | 99858 | 20.05.2018 | 35 460 |
| Dach SA | 99876 | 28.11.2018 | 25 462 |
| Grafik S.à.r.l. | 99874 | 28.11.2018 | 2 563 |
| Treuhand S.à.r.l. | 99921 | 1.12.2018 | 2 364 |
| Software SA | 99973 | 15.12.2018 | 5 634 |
| Garage SA | 100014 | 17.12.2018 | 56 359 |
| Licht S.à.r.l. | 100095 | 20.12.2018 | 54 623 |
| Garage SA | 100148 | 21.12.2018 | 43 223 |
| Total | | | 254 300 |



Créances à encaisser résultant de livraisons et de prestations au 31.12.2019

| Contrepartie | Numéro de facture | Date de valeur | CHF |
|-------------------|-------------------|----------------|----------------|
| Garten SA | 100325 | 25.09.2017 | 16 256 |
| Garten SA | 100423 | 21.10.2017 | 12 356 |
| Bäckerei SA | 101653 | 19.11.2019 | 17 497 |
| Software SA | 101741 | 19.11.2019 | 19 018 |
| Software SA | 101782 | 26.11.2019 | 2 350 |
| Software SA | 101831 | 27.11.2019 | 13 708 |
| Bäckerei SA | 101888 | 5.12.2019 | 15 193 |
| Garage SA | 101907 | 6.12.2019 | 14 211 |
| Bank SA | 101977 | 16.12.2019 | 18 830 |
| Licht S.à.r.l. | 102056 | 16.12.2019 | 103 893 |
| Dach SA | 102174 | 17.12.2019 | 13 313 |
| Garage SA | 102109 | 17.12.2019 | 10 804 |
| Treuhand S.à.r.l. | 102273 | 17.12.2019 | 54 025 |
| Treuhand S.à.r.l. | 102298 | 17.12.2019 | 11 181 |
| Auto SA | 102338 | 18.12.2019 | 63 256 |
| École | 102369 | 18.12.2019 | 19 547 |
| Bau SA | 102467 | 19.12.2019 | 6 896 |
| Grafik S.à.r.l. | 102565 | 19.12.2019 | 13 986 |
| Total | | | 426 320 |



Client : Aluminium Handel SA
 Période de révision : 2019
 Champ d'audit : Inventaire en transit

Réviseur : Peter Prüfer
 Date : 30 mars 2020

| en USD | | 2019 | 2019 | |
|-------------------------------|-------------|-------------------------|-------|---|
| Coûts d'acquisition | 7 818 750 | Volume (en tonnes) | 5 000 | |
| Abattement tiers marchandises | (2 606 250) | Prix moyen / tonne | 1 564 | |
| Valeur au bilan | 5 212 500 | Prix LME / tonne en USD | 1 685 | Valeur boursière pour une tonne d'aluminium |

Contrats de vente

| Numéro de contrat | Fournisseur | Navire | Incoterm (Condition de livraison) | Date connaissance B/L | Quantité (tonnes métriques) | Prix d'achat / tonne en USD | Volumes contractuels |
|-------------------|-------------|-------------|--------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------|
| P-2019085 | Alcasa | MV Freedom | FOB, Caracas | 30.12.2019 | 1 750 | 1 550 | 2 712 500 |
| P-2019086 | Rusal | MV Babushka | FOB, Novosibirsk | 29.12.2019 | 1 250 | 1 525 | 1 906 250 |
| P-2019087 | Alcan | MV Thor | FOB, Reykjavik | 31.12.2019 | 2 000 | 1 600 | 3 200 000 |
| | | | | | <u>5 000</u> | | <u>7 818 750</u> |

Contrats de vente

| Numéro de contrat | Client | Navire | Incoterm (Condition de livraison) | Date arrivée à destination | Quantité (tonnes métriques) | Prix de vente / tonne en USD | Volumes contractuels |
|-------------------|----------------|-------------|--------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|-------------------------|
| S-2019085 | General Motors | MV Freedom | DAT, Baltimore | 15.01.2020 | 1 750 | 1 580 | 2 765 000 |
| S-2019086 | Glencore Japan | MV Babushka | DAT, Yokohoma | 12.01.2020 | 1 250 | 1 100 | 1 375 000 |
| S-2019087 | Volkswagen | MV Thor | FOB, Reykjavik | 13.01.2020 | 2 000 | 1 700 | 3 400 000 |
| | | | | | <u>5 000</u> | | <u>7 540 000</u> |

*Incoterms :

FOB

Date de transfert des profits et des risques lors du chargement du navire dans le port d'origine.

DAT

Date de transfert des profits et des risques lors du déchargement du navire au port de destination.

| Objectifs de contrôle : | Opérations d'audit : | Constatations : | Jugement : |
|-------------------------|--|---|------------|
| Existence | Nous avons consulté les contrats d'achat avec les fournisseurs et avons comparé les spécifications, en particulier les volumes et les conditions de livraison, avec les saisies comptables. | Les spécifications contractuelles sont conformes aux données comptables. | OK |
| | À l'aide du « bill of lading » (B/L, connaissance), nous avons vérifié si le risque et le contrôle de la marchandise avaient été transférés du fournisseur à Aluminium Handel SA avant la date du bilan. | Les connaissances ont tous été établis avant le 31 décembre 2019 et signés par le capitaine du navire. | OK |
| | Nous avons posé un œil critique sur les contrats de vente associés et vérifié si le risque et le contrôle de la marchandise étaient encore assumés par Aluminium Handel SA à la date du bilan. | Pas de constatations, en ordre | OK |
| Évaluation | Nous avons comparé les coûts d'acquisition avec le prix de vente sur la base du contrat de vente avec les clients. | Le prix de vente par tonne du contrat de vente S-2019086 est USD 625 en-dessous des coûts d'acquisition originaux. Dans la mesure où Aluminium Handel SA a comptabilisé l'abattement d'un tiers sur les marchandises, le stock des réserves latentes diminue de $USD\ 425 * 1250 = USD\ 531\ 250$. | OK |
| | Nous avons analysé les flux de paiement après la date du bilan à l'aide de justificatifs bancaires. | À la date de la révision, tous les contrats en cours avaient déjà été liquidés, étant précisé que les factures de fournisseurs et les factures aux clients avaient été réglées selon les accords contractuels. | OK |

Conclusion :

L'inventaire indiqué est disponible et l'évaluation est adaptée. Toutefois, les réserves latentes ont été rapportées à hauteur d'un montant trop élevé de USD 531 250. Pas d'erreur majeure constatée.

Solution type

| Objectifs de contrôle : | Opérations d'audit : | Constatations : | Jugement : |
|-------------------------|--|--|---------------|
| Existence | Nous avons consulté les contrats d'achat avec les fournisseurs et avons comparé les spécifications, en particulier les volumes et les conditions de livraison, avec les saisies comptables. | Les spécifications contractuelles sont conformes aux données comptables. | OK |
| | À l'aide du « bill of lading » (B/L, connaissance), nous avons vérifié si le risque et le contrôle de la marchandise avaient été transférés du fournisseur à Aluminium Handel SA avant la date du bilan. | Les connaissances ont tous été établis avant le 31 décembre 2019 et signés par le capitaine du navire. | OK |
| | Nous avons posé un œil critique sur les contrats de vente associés et vérifié si le risque et le contrôle de la marchandise étaient encore assumés par Aluminium Handel SA à la date du bilan. | Nous avons constaté que « FOB, Reykjavik » avait été convenu pour le contrat de vente S-2019087, comme pour le contrat d'achat. Par conséquent, cet inventaire ne correspond pas aux critères de comptabilisation, car Aluminium Handel SA n'a plus le contrôle sur les marchandises et aurait dû saisir le chiffre d'affaires, puisque le contrat de vente a déjà été exécuté. Le stock de marchandises diminue donc de USD 3 200 000 et une créance ou une régularisation transitoire de USD 3 400 000 (valeur de vente) doit être saisie. | Pas OK |
| Évaluation | Nous avons comparé les coûts d'acquisition avec le prix de vente sur la base du contrat de vente avec les clients. | Le prix de vente par tonne du contrat de vente S-2019086 est USD 425 en-dessous des coûts d'acquisition originaux. Le stock brut de l'inventaire de USD 3 731 250 a donc été fixé à un montant trop élevé (une créance de USD 3 400 000 aurait dû être comptabilisée). L'abattement d'un tiers sur les marchandises de USD 1 243 750 a aussi été comptabilisé à hauteur d'un montant trop élevé et, par conséquent, la valeur nette au bilan de l'inventaire est trop élevée de USD 2 487 500, si tant est que l'abattement d'un tiers sur les marchandises doive être appliqué. | Pas OK |
| | Nous avons analysé les flux de paiement après la date du bilan à l'aide de justificatifs bancaires. | À la date de la révision, tous les contrats en cours avaient déjà été liquidés, étant précisé que les factures de fournisseurs et les factures aux clients avaient été réglées selon les accords contractuels. | OK |

| | CRÉDIT | DÉBIT | |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Stocks bruts | 7'818'750 | 7'818'750 | |
| Transfert | | (3'200'000) | |
| Stocks bruts 2 | | 4'618'750 | |
| Ajustement de valeur | | (531'250) | |
| Stocks bruts 3 | 7'818'750 | 4'087'500 | 3'731'250 |
| Abattement tiers marchandises | (2'606'250) | (1'362'500) | (1'243'750) |
| Stocks nets | 5'212'500 | 2'725'000 | 2'487'500 |