



UNION ECONOMIQUE ET MONETAIRE OUEST-AFRICAINE

EXAMEN DU DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE ET FINANCIERE

DECOFI

SESSION DECEMBRE 2018

AUDIT CONTRATUEL ET CONTROLE LEGAL DES COMPTES

Durée : 6 heures

Le sujet comporte **16** pages (y compris celle-ci et les annexes).

Le sujet comporte quatre (04) dossiers indépendants

BAREME INDICATIF

| | |
|------------------|------------------|
| DOSSIER 1 | 6 points |
| DOSSIER 2 | 4 points |
| DOSSIER 3 | 7 points |
| DOSSIER 4 | 3 points |
| TOTAL | 20 points |

DOSSIER 1 : DEONTOLOGIE (6 points)

A la suite de l'obtention de votre diplôme d'expertise comptable, vous vous inscrivez à l'Ordre des experts comptables après avoir rejoint le cabinet de votre beau-père Monsieur Halidou. Votre beau-père qui est le doyen des experts comptables du pays et par ailleurs Président de l'Ordre des experts comptables envisage de prendre sa retraite et de vous confier la direction du cabinet « Office audit », société d'expertise comptable inscrite à l'Ordre des experts comptables. Vos connaissances théoriques vont rapidement trouver une application pratique puisque votre beau-père souhaite avoir votre avis sur les questions ci-dessous.

Question 1. Le Gérant de la « SARL KOBUS », ami de longue date de Monsieur Halidou, a confié au cabinet « Office audit » depuis plusieurs années, la tenue de la comptabilité de sa société. Le Gérant qui a pris la décision de transformer la « SARL KOBUS » en société anonyme, décide de nommer comme commissaire à la transformation, le cabinet « Office audit » et envisage également de nommer ce cabinet en qualité de commissaire aux comptes de la société anonyme après transformation.

Question 2. Le cabinet « Office audit » est commissaire aux comptes de la société nationale de télécommunication qui est l'opérateur historique. L'Autorité de Régulation des Télécoms a fait modifier le Code des Télécommunications. Le dispositif mis en place prévoit notamment pour les opérateurs de Télécom de faire contrôler et certifier le processus de calcul des coûts de revient des sociétés de télécommunication par un « organisme indépendant », le « certificateur ». Le Code des télécommunications ne prévoit pas de statut particulier pour le certificateur mais dispose en revanche que ce dernier peut être choisi parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'ordre. La société nationale de télécommunication souhaite confier la mission au cabinet « Office audit ».

Question 3. Le Directeur de la société nationale de télécommunication souhaite, qu'à l'issue de la mission de certification du processus de calcul des coûts de revient de la société, si l'opinion n'était pas favorable, confier au cabinet « Office audit », la mise en place d'un nouveau système d'information pour le calcul des coûts de communication.

Question 4. Monsieur Halidou a été saisi en sa qualité de Président de l'Ordre des Experts Comptables d'une situation de démission d'un confrère de son mandat de commissaire aux comptes d'une société. Dans sa lettre de démission, le confrère commissaire aux comptes mentionne qu'il a accepté de « devenir l'expert-comptable » de l'entité dont il certifie les

comptes. Il invoque les dispositions du Code d'Ethique des Professionnels de la Comptabilité et de l'Audit de l'espace OHADA pour justifier sa démission, estimant que « cet événement est de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession et notamment à porter atteinte à son indépendance ou à son objectivité ».

Question 5. Le cabinet « Office audit » est, depuis plusieurs années, commissaire aux comptes d'une société de fabrication de produits pharmaceutiques. Le cabinet est sollicité par la société dont il certifie les comptes pour délivrer une attestation portant sur la concordance d'un état des stocks avec le montant figurant en comptabilité, en vue de sa production en justice dans le cadre d'un litige salarial. Cette situation soulève une question de principe quant à la possibilité pour un commissaire aux comptes de délivrer une attestation la sachant susceptible d'être produite en justice.

Question 6 Monsieur Halidou a été saisi en sa qualité de Président de l'Ordre des Experts comptables par l'associé responsable du cabinet de commissariat aux comptes (Réseau Audit) qui est pressenti pour être nommé commissaire aux comptes d'une société minière (société M) filiale du groupe leader mondial de l'exploitation du Zircon située en Australie. Le cabinet (Réseau Audit) pourrait ainsi être appelé à certifier les comptes des exercices 2019 à 2024. Le cabinet (Réseau Audit) a analysé la nature des missions que lui-même ou les membres de son réseau auraient pu réaliser antérieurement pour la (société M), les entités la contrôlant ou contrôlées par elle aux fins d'apprécier s'il pouvait accepter le mandat, conformément aux dispositions du code de déontologie. Selon cette analyse, les membres de son réseau auraient réalisé pour le compte de la (société M), les prestations qui suivent :

6.1 Prestations relatives au passage aux normes IFRS : Le cabinet (Réseau Audit) indique qu'un membre de son réseau a effectué, entre octobre 2013 et janvier 2014, un « diagnostic préliminaire » en vue de la conversion volontaire des comptes de la (société M) aux normes IFRS. Les travaux auraient consisté à identifier les principaux retraitements à opérer sur les comptes de la (société M), sans procéder à leur valorisation. Le cabinet (Réseau Audit) indique, qu'entre octobre 2015 et mai 2016, le membre de son réseau a procédé à la mise à jour du diagnostic IFRS et réalisé une prestation d'« assistance méthodologique » à la conversion en IFRS des comptes au 31 décembre 2016, comprenant des comparatifs avec les exercices 2014 et 2015. Au titre de l'« assistance méthodologique », il aurait été communiqué à la (société M) une maquette d'états financiers établis selon le référentiel IFRS, correspondant à un modèle standard à adapter. La prestation aurait également consisté à contrôler la conformité des

informations financières contenues dans les comptes consolidés aux dispositions du référentiel IFRS et à participer à l'établissement de notes techniques à usage interne.

6.2 Prestations relatives aux engagements de retraite : Le cabinet (Réseau Audit) indique qu'un membre de son réseau a procédé, au titre des exercices 2013 à 2017, à une « revue des engagements de retraite » qui a consisté à valider les calculs des engagements de retraite, établis par la (société M), à partir d'hypothèses déterminées par la société.

6.3 Prestations relatives aux risques opérationnels : Le cabinet (Réseau Audit) indique qu'en 2013 et entre novembre 2015 et mai 2016, un membre de son réseau a mis en œuvre une prestation dite d'« analyse des risques » spécifiques liés à l'activité et aux autres risques opérationnels de la (société M). A ce titre, le membre du réseau aurait revu les risques à partir d'entretiens avec des membres de la (société M) et effectué des travaux consistant à « comparer le résultat d'une évaluation quantitative de risques avec les montants enregistrés au bilan de la (société M) afin d'identifier un manque ou un excédent de couverture de certains risques ». Il aurait également revu la cohérence des modèles statistiques de mesure des risques de la (société M) avec les règles en vigueur. Le cabinet (Réseau Audit) précise que les risques sont évalués chaque année par la (société M) et que les couvertures sont ajustées annuellement en fonction des conclusions de cette évaluation. Il mentionne en outre que le membre de son réseau a accompli, entre novembre 2014 et mai 2015, une autre prestation qualifiée d'« assistance méthodologique à la mise en place d'une cartographie des risques ». La prestation aurait consisté à assister la (société M) pour définir une méthodologie à retenir pour la réalisation d'une telle cartographie. Le membre du réseau aurait également participé à la conduite d'entretiens avec différents acteurs de la (société M) et à l'animation d'un atelier destiné à hiérarchiser les risques.

6.4 Prestations relatives au système de management de la sécurité de l'information : Le cabinet (Réseau Audit) indique qu'entre septembre 2015 et février 2017, un membre de son réseau a effectué une prestation qualifiée de « diagnostic sur le système de management de la sécurité de l'information » et de « tests d'intrusion ». Au titre du diagnostic, il aurait procédé à des « audits de sécurité » et aurait également assisté la (société M) dans la formalisation de deux procédures qui « n'ont pas de lien avec l'information financière ».

Question 7 Monsieur Halidou souhaite avoir votre avis sur les questions ci-dessous qui lui sont souvent posées par les autres confrères en sa qualité de Président de l'Ordre des Experts Comptables :

71. Signature de la lettre de mission par le client : Monsieur Halidou demande votre avis sur l'absence de signature de la lettre de mission par le client pour marquer son accord ou sur l'absence de retour de la lettre de mission signée par le client pour accord.

72. Dénonciation de la lettre de mission avant échéance et ses conséquences : Monsieur Halidou souhaite savoir sous quelles conditions une lettre de mission peut-elle être dénoncée par le client avec son expert-comptable avant l'échéance ?

DOSSIER 2 : CONSOLIDATION : DE LA MISE EN EQUIVALENCE A INTEGRATION GLOBALE (4 POINTS)

La société « **Global Mine** » a acquis 20% de la société « **Alpha Mine** » le 01/01/2016 pour un montant de 2.250.000 Fcfa. A la date de cette acquisition, les capitaux propres de la société « **Alpha Mine** » s'élevaient à 6.000.000 Fcfa. Le groupe « **Global Mine** » amortit les écarts d'acquisition sur 5 ans.

Les informations concernant les deux (2) sociétés sont données en annexe n°1 et doivent vous servir de base pour résoudre les questions posées ci-après.

Travail à faire

1 - Présenter le bilan consolidé du groupe « **Global Mine** » au 31 décembre 2016 en :

- Déterminant l'écart d'acquisition ;
- Constatant l'amortissement de l'écart d'acquisition ;
- Déterminant la méthode de consolidation ;
- Définissant le traitement du résultat et des réserves.

2 – Présenter le bilan consolidé du groupe « **Global Mine** » au 31 décembre 2017 en faisant les traitements comptables nécessaires.

DOSSIER 3 – CONTROLE LEGAL COMPTES ET REVISION (7 POINTS)

La société anonyme « Regional Transports Company » (RTC) basée à Abidjan, a été constituée le 15 mars N-3 par sept associés dont la société Anonyme DALCO basée à Abidjan et dirigée par Monsieur Albéric GEGO Président du Conseil d'Administration et dont le Directeur Général est Monsieur Mohamed HAFIZ.

La RTC évolue dans le transport terrestre régional par bus climatisé, en desservant le BENIN, le BURKINA FASO, le GHANA, le MALI et le TOGO. Les départs sur les différentes destinations se font à partir de la Gare construite à Treichville Abidjan.

La composition du capital social de la RTC est la suivante : (valeur nominale FCFA 10 000)

| | | |
|--------------------------------|------|-------------|
| - SA DALCO | FCFA | 350 000 000 |
| - M. Ali YOUSOUF | FCFA | 150 000 000 |
| - M. Désiré KOUAME | FCFA | 100 000 000 |
| - M. Adama TRAORE | FCFA | 100 000 000 |
| - Mme Sylvie OKOYE | FCFA | 150 000 000 |
| - M. Alain GUEDE (votre oncle) | FCFA | 75 000 000 |
| - Mlle Mariam SILUE | FCFA | 75 000 000 |

Le Conseil d'Administration composé de 6 membres est présidé par Monsieur Mohamed HAFIZ, l'Administrateur désigné par la société DALCO.

Le capital a été entièrement libéré et la société RTC a emprunté FCFA 500 000 000 à la Banque de l'Ouest pour l'acquisition de la flotte de bus.

Pour étendre ses activités, la RTC a créé une filiale en juin N-3 à Dakar, la Sénégalaise de transport (ST), SARL avec un capital de FCFA 500 000 000 (valeur nominale FCFA 10 000). Elle est chargée de desservir à partir de Dakar la MAURITANIE, la GUINEE et le MALI.

L'emprunt d'une durée de cinq ans à compter du 1er juillet N-3, est accompagné d'un différé de six mois. Le taux d'intérêt est de 9% remboursable par amortissement constant. Il a permis la constitution du parc d'exploitation avec l'acquisition de cinquante bus dont 20 sur Dakar devant servir à la filiale sénégalaise.

Votre cabinet (basé à Abidjan et à Dakar) a été désigné dans les statuts en tant que commissaire aux comptes des deux entités et vous êtes chargé de conduire cette mission au sein du cabinet ; les suppléants étant Messieurs Chêfik MAMA et Sockna DIACK inscrits régulièrement. Les premiers exercices ont été clôturés le 31 décembre N-3 dans chaque société.

Le PV de l'assemblée générale de la RTC au 24 juin N-1 sur l'approbation des comptes de l'exercice clos le 31 décembre N-2 présente les résolutions approuvées suivantes :

- Quitus au Commissaire aux comptes ;
- Approbation des comptes annuels ;
- Affectation des résultats ;
- Pouvoir pour l'accomplissement des formalités.

En Octobre N-1, sur la base d'une bonne trésorerie au niveau de la RTC, la direction a proposé au cours d'une réunion de distribuer des dividendes de manière anticipée aux associés pour un montant global de FCFA 35 000 000 pour le compte de l'exercice clos le 31 décembre N-1.

Les comptes annuels de RTC pour l'exercice clos le 31 décembre N-1, ont été présentés au commissaire aux comptes sans l'annexe I-D2 « liste des filiales et participations ».

L'assemblée générale qui devrait statuer sur les comptes de l'exercice clos le 31 décembre N-1, initialement prévue le 24 juin N, n'a pas pu se tenir car le représentant de l'actionnaire principal n'était pas disponible. La RTC est obligée de prévoir le mois de juillet pour la tenue de cette assemblée.

Au cours de l'exercice N, avec le développement de l'affaire, la société RTC envisage d'absorber la société Sénégalaise de Transport (ST). Les situations des deux sociétés sont présentées en annexe 2. Les assemblées générales extraordinaires chargées d'approuver l'opération de fusion sont prévues pour le 10 septembre N chez ST et le 15 septembre N chez RTC sur la base des Etats au 30 juin N présentés en annexe 2.

Travail à faire

Vous travaillez dans le cabinet « Universal Audit » nommé en qualité de commissaire aux comptes des sociétés RTC et ST, où vous êtes désigné comme Directeur de Mission sur ces deux dossiers. Vous devez à ce titre répondre aux préoccupations ci-après :

1. Quels sont les cas d'incompatibilités de commissaire aux comptes ?
2. Quelle sera votre attitude face à la conduite de la mission qu'on vous a confiée ?
3. Le commissaire aux comptes suppléant est-il soumis aux mêmes règles d'incompatibilités que le titulaire ?
4. Quelles sont les règles à respecter pour établir une lettre de mission et quel est son contenu ?

5. En analysant le déroulement de la situation, quelle est la conséquence sur la mission du commissariat aux comptes du PV de l'assemblée générale au 24 juin N-1 de la RTC ?
6. Quelle est la conséquence juridique de la distribution anticipée de dividendes pour la RTC ?
7. Détectez-vous des irrégularités sur cette distribution des dividendes ?
8. Quelles sont les incidences sur la mission du commissariat aux comptes, de l'absence de l'annexe 1 dans les états financiers ?
9. Quelle est la conséquence juridique de la tenue d'une assemblée générale hors délai du 30 juin N ?
10. Le commissaire aux comptes de RTC peut-il valider l'évaluation des apports effectués par la ST dans le cadre de l'absorption ?
11. A l'aide des informations en annexe 2, déterminez la parité d'échange entre les deux entités et son interprétation.
12. Quelle est la méthode de comptabilisation à utiliser pour cette opération de fusion entre RTC et SN selon la normalisation dans la zone d'implantation des entités ? Pourquoi ?

DOSSIER 4 – NORMALISATION IFRS (3 POINTS)

Au cours de votre stage en 2017, vous êtes consulté par le Directeur Général Groupe d'un des clients du cabinet qui applique les normes internationales d'informations financières (IFRS).

En effet, le groupe BRIDGES basé à Ruston en Louisiane, vient d'acquérir en juin 2017, 65% des actions de la société International Technology Services (ITS) située à Hongkong pour un montant de 900 000 000 \$.

Au moment de l'acquisition, la juste valeur des intérêts minoritaires (non-controlling interest or minority interest) a été évaluée à 300 000 000 \$.

Les frais totaux engagés au cours de cette transaction par le groupe BRIDGES peuvent être estimés à 30 000\$ et sont essentiellement constitués des billets d'avion.

Sur la base des informations en annexe 3, répondez aux préoccupations ci-dessous.

Travail à faire

1. Quelle est la norme qui permet de déterminer le goodwill à l'issue d'une acquisition en IFRS ?
2. Quelles sont les deux méthodes de détermination du goodwill dans le cadre de cette norme ?
3. Déterminez le goodwill dans le cadre de cette acquisition suivant les deux méthodes.
4. Quel est l'impact sur les comptes de l'application d'une ou de l'autre méthode ?
5. Selon cette norme, les frais liés à l'acquisition de la société cible doivent-ils être enregistrés en coût d'acquisition ?
6. En faisant le choix d'une des deux méthodes (Hypothèse 1 ou bien hypothèse 2, pas les deux à la fois), enregistrez les opérations d'acquisition chez BRIDGES.

ANNEXE N°1 : BILANS GLOBAL MINE ET ALPHA MINE

GLOBAL MINE

BILAN AU 31 DECEMBRE 2016

(Montants exprimés en Francs CFA)

| | | | |
|-------------------|--------------------|--------------|-------------------|
| Immobilisations | 18 000 000 | Capital | 12 000 000 |
| Titres Alpha Mine | 2 250 000 | Réserves | 4 800 000 |
| Créances | 3 000 000 | Résultat | 2 400 000 |
| | | Dettes | 4 050 000 |
| Total | 23 250 0000 | Total | 23 250 000 |

ALPHA MINE

BILAN AU 31 DECEMBRE 2016

(Montants exprimés en Francs CFA)

| | | | |
|-----------------|--------------------|--------------|-------------------|
| Immobilisations | 6 000 000 | Capital | 4 200 000 |
| Stocks | 4 200 000 | Réserves | 1 800 000 |
| | | Résultat | 1 200 000 |
| | | Dettes | 3 000 000 |
| Total | 10 200 0000 | Total | 10 200 000 |

Le 01/10/2017, la société « Global Mine » augmente sa participation de 40% dans la société « Alpha Mine » pour 6.000.000 Fcfa. L'audit effectué lors de l'acquisition fait apparaître une plus-value de 1.800.000 Fcfa sur une construction. Cette construction a une durée de vie résiduelle de 10 ans.

GLOBAL MINE

BILAN AU 31 DECEMBRE 2017

(Montants exprimés en Francs CFA)

| | | | |
|-------------------|--------------------|--------------|-------------------|
| Immobilisations | 24 000 000 | Capital | 12 000 000 |
| Titres Alpha Mine | 2 250 000 | Réserves | 7 200 000 |
| Titres Alpha Mine | 6 000 000 | Résultat | 3 000 000 |
| Créances | 3 600 000 | Dettes | 13 650 000 |
| Total | 35 850 0000 | Total | 35 850 000 |

ALPHA MINE

BILAN AU 31 DECEMBRE 2017

(Montants exprimés en Francs CFA)

| | | | |
|-----------------|--------------------|--------------|-------------------|
| Immobilisations | 7 200 000 | Capital | 4 200 000 |
| Stocks | 4 800 000 | Réserves | 3 000 000 |
| | | Résultat | 1 800 000 |
| | | Dettes | 3 000 000 |
| Total | 12 000 0000 | Total | 12 000 000 |

ANNEXE 2 : INFORMATIONS SUR L'ABSORPTION DE ST PAR RTC

Bilan RTC au 30.06.N en KF

| Libellé | Brut | Amort/Prov | Net | Libellé | Montant |
|------------------|------------------|----------------|------------------|-----------------------------|------------------|
| | | | | Capital | 1 000 000 |
| Terrain | 200 000 | | 200 000 | | |
| Bâtiments | 100 000 | 15 000 | 85 000 | Résultat | 50 000 |
| Matériels | 650 000 | 120 000 | 530 000 | Report à nouveau | 48 600 |
| Participation | 500 000 | | 500 000 | Réserves | 31 400 |
| | | | | | |
| Stocks | 130 000 | | 130 000 | Emprunt | 329 000 |
| Créances clients | 10 000 | | 10 000 | | |
| Autres créances | 230 000 | | 230 000 | Dettes commerciales | 234 500 |
| | | | | Dettes fiscales et sociales | 25 500 |
| Trésorerie | 34 000 | | 34 000 | | |
| | | | | | |
| TOTAL | 1 854 000 | 135 000 | 1 719 000 | TOTAL | 1 719 000 |

Notes sur l'évaluation de RTC :

- Dans l'évaluation réelle de la RTC, il est tenu compte d'une dépréciation des éléments à court terme de FCFA 5 780 000
- Il est tenu compte d'un impôt différé actif de FCA 19 800 000
- La valeur réelle du terrain est estimée à FCFA 366 980 000

Bilan ST au 30.06.N en KF

| Libellé | Brut | Amort/Prov | Net | Libellé | Montant |
|----------------|------------------|-------------------|------------------|-----------------------------|------------------|
| | | | | Capital | 500 000 |
| Terrain | 270 500 | | 270 500 | | |
| Bâtiments | 70 000 | 10 500 | 59 500 | Résultat | 15 000 |
| Matériels | 435 000 | 75 000 | 360 000 | Report à nouveau | 15 700 |
| | | | | Réserves | 72 200 |
| Stocks | 330 000 | | 330 000 | | |
| Clients | 19 800 | | 19 800 | Dettes commerciales | 241 342 |
| | | | | Dettes fiscales et sociales | 34 700 |
| | | | | Autres dettes | 236 000 |
| | | | | | |
| Trésorerie | 75 142 | | 75 142 | | |
| | | | | | |
| TOTAL | 1 200 442 | 85 500 | 1 114 942 | TOTAL | 1 114 942 |

Notes sur l'évaluation de ST :

- Une plus-value latente de FCFA 197 200 000 est déterminée sur le terrain ;
- Une dette fiscale non prévue en comptabilité est estimée à FCFA 1 800 140 ;
- La valeur réelle des bâtiments est estimée à FCFA 129 550 140.

**ANNEXE 3 : BILAN FIN JUIN 2017 DE ITS (EN MILLIER DE \$) ET JUSTE VALEUR DES
ELEMENTS ACTIFS ET PASSIF (VALEUR REELLE)**

| Elément Actif | Montant | Elément Passif | Montant |
|-------------------------|-----------------|-----------------------|----------------|
| Plants and other assets | 280,000 | Common stocks | 250,000 |
| Inventories | 90,000 | Retained earnings | 150,000 |
| Cash and receivable | 130,000 | Liabilities | 100,000 |
| | 500, 000 | | 500,000 |

Fair value at 30th june 2017

| | |
|-------------------------|-------------|
| Plants and other assets | 470,000,000 |
| Cash and receivable | 150,000,000 |
| Inventories | 80,000,000 |
| Liabilities | 100,000,000 |