

**EPREUVE N°8 - DESCOGEF
SUJETS ET CORRIGES 2003 à 2011**

**TECHNIQUES COMPTABLES & FINANCIERES
ET PROBLEME JURIDIQUE**

DESCOGEF

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 100 points et sera ramenée à 20..*
- ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
- ▶ *Une calculatrice de poche à fonctionnement autonome sans imprimante ni moyen de connexion avec ou sans cordon est autorisée.*
- ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
- ▶ *Le sujet comprend 9 annexes.*
- ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
- ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
- ▶ *Le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 35 %.*
- ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F CFA*

LE SUJET

DOSSIER 1

CONSOLIDATION ET TRAITEMENT DE L'ECART D'ACQUISITION

A partir des données présentées aux annexes 1 et 2, il vous est demandé de présenter :

- 1) le calcul et le traitement comptable de l'écart d'évaluation et de l'écart d'acquisition amortissable sur 5 ans,

- 2) les retraitements nécessaires à la consolidation y compris la fiscalité différée au taux de l'impôt sur les sociétés de 35% et leur comptabilisation pour les écritures au bilan,
- 3) la situation nette du groupe au 31 décembre 2002.

DOSSIER 2

EVALUATION D'ENTREPRISE AVEC FISCALITE LATENTE OU DIFFEREE EN VUE DE FUSION

A partir des éléments qui vous sont donnés aux annexes 3, 4, 5 et 6, il vous est demandé de procéder :

- 1) au calcul de la valeur du fonds de commerce
- 2) à l'évaluation de l'action de la société ABEE
- 3) à la détermination de la parité d'échange, du montant de l'augmentation et de celui de la prime de fusion sachant que la société ABTE détient 60 % de la société ABEE.

DOSSIER 3

AUDIT – APPROCHE PAR LES RISQUES

A partir de la présentation sommaire faite aux annexes 7 et 8 de la norme ISA 400 et de la norme CNCC 2-301 sur l'évaluation du risque et contrôle interne, il vous est demandé de :

- 1) donner les éléments clés définissant les termes suivants : le risque inhérent, le risque de contrôle, le risque de non détection, les contrôles substantifs.
- 2) citer et définir les 7 assertions d'audit.
- 3) pour un niveau de risque acceptable de 5 %, indiquer quel est le niveau de risque de non détection à accepter et le niveau des contrôles substantifs à mettre en œuvre dans les trois cas suivants :
 - a. risque inhérent élevé et risque de contrôle maximum soit un risque combiné (IR x CR) élevé de 100 %.

- b. risque inhérent faible et risque de contrôle maximum soit un risque combiné (IR x CR) moyen de 50 %.
- c. risque inhérent faible et risque de contrôle faible soit un risque combiné (IR x CR) faible de 10%.

DOSSIER 4

RESTRUCTURATION D'ENTREPRISE ET NORME IAS/IFRS 37 SUR LES PASSIFS

A partir des coûts relatifs à la restructuration de la société DESCO présentés à l'annexe 9, il vous est demandé de :

- 1) identifier les éléments pouvant être retenus pour la comptabilisation de la provision pour restructuration inscrite en provisions pour risques et charges. Il convient de préciser les raisons de la prise en compte ou non de chacune des catégories de coûts,
- 2) comptabiliser cette provision en SYSCOA au 31 - 12 - N, sachant que 30 % du montant est payable en n+1 et le reste en n+2 et après,
- 3) pour les besoins du retraitement du résultat consolidé, comptabiliser l'impôt différé au taux de 35 % de cette provision non déductible au cours de l'année de sa comptabilisation.

LES ANNEXES

Annexe – 1

BILAN DE LA SOCIETE TTE ET UNE

La Société TTE a acquis en juillet 2001 les 1.400 titres d'une valeur nominale de 10 KF (représentant 70 % du capital) de la Société UNE au prix de 21.000 KF alors que les capitaux propres représentaient 25.111 KF à cette date.

Au 31 décembre 2001, les immobilisations de UNE comprennent du matériel de chantiers amortissable sur 10 ans d'une valeur nette comptable de 17.750 KF et dont la valeur vénale

s'établit à 21.750 KF et un terrain inscrit au bilan pour 15.000 KF avec une valeur vénale de 20.000 KF.

La Société UNE détient des stocks acquis auprès de TTE pour 2.500 KF et dont le prix de revient est de 2.000 KF.

Les dividendes distribuées en 2002 par UNE représente 10 % du capital.

Les créances de TTE comprennent une prestation de service de 300 KF réalisée au profit de UNE.

La provision pour risques et charges de UNE est formée par une provision pour retraite non déductible dont 800 KF ont été constitués en 2002.

Les capitaux propres ressortant des comptes du groupe TTE au 31 décembre 2002 avant retraitement (simple sommation des comptes) se présentent comme suit en KF :

Capital	77.850
Primes et réserves	10.285
Résultat de l'exercice	6.465
	<hr/>
	94.600

Annexe – 2

BILAN DE LA SOCIETE UNE AU 31 DECEMBRE 2002

(En KF)

Actif		Passif	
Immobilisations incorporelles	-	Capital	20 000
Immobilisations corporelles	37 984	Primes et réserves	8 611
Immobilisations financières	1 461	Résultat de l'exercice	3 385
Stocks	12 949	Provisions pour risques et charges	3 000
Créances et emplois assimilés	39 628	Dettes circulantes	67 798
Trésorerie - Actif	10 772	Trésorerie – Passif	-
TOTAL ACTIF	102 794	TOTAL PASSIF	102 794

(En KF)

Actif		Passif	
Immobilisations incorporelles	91 116	Capital	200 000
Immobilisations corporelles	1 244 245	Primes et réserves	459 997
Immobilisations financières	34 146	Résultat de l'exercice	-246 890
Stocks	694 904	Dettes financières	-
Créances	1 915 991	Provisions pour risques et charges	65 738
Trésorerie - Actif	119 467	Passif circulant	3 186 154
		Trésorerie - Passif	434 870
TOTAL ACTIF	4 099 869	TOTAL PASSIF	4 099 869

Le fonds de commerce est évalué à partir des cash flow futurs actualisés des 10 années estimés à 64.752,33 KF avec un taux d'actualisation de 5 %. Il comprend toutes les immobilisations incorporelles.

La plus value sur les terrains représente 61.015 KF.

Le capital est formé par 20.000 actions de 10 KF.

Des provisions pour risques et charges complémentaires et non déductibles fiscalement sont à constituer sur un litige pour 276.958 KF.

L'activité de la société est déficitaire depuis 3 ans et des provisions pour pertes du début de l'exercice à la date de l'évaluation sont évaluées à 226.775,25 KF.

La dépréciation complémentaire des créances clients est estimée à hauteur de 107.982 KF.

Les déficits fiscaux sont formés par des amortissements réputés différés pour 225.800.

Annexe – 5**QUELQUES FORMULES EN MATHEMATIQUES FINANCIERES**

Intérêts composés : $V_n = V_0 (1+i)^n$

Valeur actuelle : $V_0 = V_n (1+i)^{-n}$

Valeur acquise pour une suite d'annuités :

- en fin de période : $V_n = a \frac{[(1+i)^n - 1]}{i}$

- en début de période : $V_n = a(1+i) \frac{[(1+i)^n - 1]}{i}$

Valeur actuelle pour une suite d'annuités :

- en fin de période : $V_0 = a \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$

- en début de période : $V_0 = a(1+i) \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$

Annexe – 6

L'extrait du traité de fusion fait ressortir une valeur de l'action de la société absorbante ABTE à 50 KF pour un capital de 20.000 actions d'une valeur nominale de 10 KF chacune.

Annexe – 7

La norme internationale d'audit ISA 400 de l'IFAC et la nouvelle norme 2 - 301 de la Compagnie Nationale Française des Commissaires aux Comptes (CNCC) prévoient que : « l'auditeur ou le commissaire aux comptes prend connaissance des systèmes comptable et de contrôle interne pour planifier sa mission et concevoir une approche d'audit efficace. Il exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'audit et définir des procédures d'audit visant à le réduire à un niveau acceptable faible ».

« Le commissaire aux comptes ou l'auditeur ne s'intéresse qu'aux politiques et procédures concernant les systèmes comptable et de contrôle interne ayant une incidence sur les (7) assertions sous tendant l'établissement des états financiers. La compréhension des aspects pertinents de ces systèmes comptable et de contrôle interne et l'évaluation du risque inhérent (IR) ainsi que du risque lié au contrôle (CR) permettent au commissaire aux comptes ou à l'auditeur :

- a. d'identifier les types d'anomalies significatives potentielles qui peuvent avoir une incidence sur les comptes,
- b. de prendre en considération les facteurs qui peuvent engendrer des risques d'anomalies significatives et,
- c. de définir des procédures d'audit appropriées.

En définissant l'approche d'audit, l'auditeur ou le commissaire aux comptes tient compte de l'évaluation préliminaire du risque lié au contrôle (en association étroite avec le risque inhérent) pour déterminer le risque de non détection (DR) acceptable ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs à mettre en œuvre.

Le risque d'audit (AR) est donc le produit des 3 risques suivants : le risque inhérent (IR), le risque de contrôle (CR) et le risque de non détection (DR) ou $AR = IR \times CR \times DR$.

Annexe – 8

L'annexe de la norme ISA 400 et de la nouvelle norme CNCC 2 - 301 se présente comme suit :

Illustration de la relation entre les composants du risque d'audit

Le tableau ci-après indique comment le risque de non détection (DR) peut varier en fonction de l'évaluation du risque inhérent (IR) et du risque lié au contrôle (CR).

	Evaluation du CAC ¹ ou de l'auditeur du risque lié au contrôle		
	Elevé	Moyen	Faible
Elevé	Minimum	Faible	Moyen
Moyen	Faible	Moyen	Elevé
Faible	Moyen	Elevé	Maximum

Evaluation par le CAC¹ ou l'auditeur du risque inhérent

¹¹ CAC : Commissaire aux comptes.

Les zones grisées dans ce tableau correspondent au risque de non détection (DR). Plus le niveau de ce risque est faible, plus les contrôles à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes sont importants².

Il existe une relation inverse entre d'une part, le risque de non détection et, d'autre part, le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Par exemple, lorsque le risque inhérent et celui lié au contrôle sont élevés, il convient de fixer un niveau de risque de non détection faible, afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable faible. Inversement, lorsque le risque inhérent et celui lié au contrôle sont faibles, on peut accepter un niveau de risque de non détection plus élevé tout en réduisant le risque d'audit acceptable faible.

Annexe – 9

Les coûts relatifs à la restructuration de la société DESCO et qui se rapporte à l'arrêt d'une branche d'activité sont les suivants, en KF :

– dépréciation complémentaire des bâtiments abritant l'usine	16 500
– coûts des licenciements	132 400
– déménagements de matériels à vendre	18 400
– démontage de matériels non utilisés	12 700
– formation du personnel maintenu	26 500
– réinsertion du personnel licencié	32 600
– garanties des articles vendus encore sous garanties et dont la fabrication est abandonnée	48 000
– pertes opérationnelles futures sur les activités maintenues	164 000
	<hr/>
	451 100

² A titre illustratif DR + Contrôles substantifs = 1

DESCOGEF

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES

ELEMENTS CORRIGES

DOSSIER 1 (36 points)

1) Calcul de l'écart d'évaluation et de l'écart d'acquisition et leur traitement comptable en 2002. (20 points)

a)	Calcul de l'écart d'acquisition	24.095 KF – 21.000 KF	= 4.095 KF
b)	Calcul de l'écart d'évaluation	4.095 KF : 70 %	= 5.875 KF
c)	Nature de l'écart d'évaluation au 31 décembre 2001 en KF		
	Plus value sur matériel :	26.750 – 17.750	= 4.000
	Plus value sur terrain :	20.000 – 15.000	= 5.000
			9.000
	Plus value nette après impôt	9.000 x 0,65	= 5.850 KF
d)	Traitement comptable en 2002		

Terrain	5.000		
Matériels	4.000		
	Impôts différés	9.000 x 35 %	3.150
	Réserves	9.000 x 65 %	5.850
	(Ecart d'évaluation)		
Ecart d'acquisition	4.095		
	Titres		4.095
	(Ecart d'acquisition)		

Résultat	$4.000 \times 1/10 \times 12/12 \times 0,65$	260	
Réserves	$4.000 \times 1/10 \times 6/12 \times 0,65$	130	
Impôts différés		210	
	Amortissement sur matériel		600
	(Amortissement du matériel)		
Résultat	$4.095 \times 1/5$	819	
Réserves	$4.095 \times 1/5 \times 6/12$	409,5	
	Ecart d'acquisition		1.228,5
	(Amortissement de l'écart d'acquisition)		

2) Les retraitements nécessaires à la consolidation sont : (10 points)

- annulation des profits sur stocks de 500 KF
- annulation des dividendes pour 1.400 KF
- annulation de prestations groupe de 300 KF
- constatation de l'impôt différé actif de 1.050 KF dont 280 KF sur l'exercice 2002
- la prise en compte des écritures sur l'écart d'acquisition

Les écritures de retraitement autres que celles relatives à l'amortissement de l'écart d'acquisition sont :

Résultat		500	
	Stocks de marchandises		500
	(Annulation profit interne sur stock)		
Impôt différé	$500 \times 35 \%$	175	
	Résultat		175
	(Impôt payé d'avance sur profit interne sur stocks)		
Résultat		1.400	
	Réserves		1.400
	(annulation dividendes résultats)		

Fournisseurs	300	
Créances		300
(annulation créances intergroupe)		
<hr/>		
Impôts différés	1.050	
Résultat		280
Réserves		770
(Impôt payé d'avance sur provision non déductible)		
<hr/>		

- 3) La situation nette du groupe TTE au 31 décembre 2002 se présente comme suit, en KF (6 points) :

	Au 31 / 12 / 2002	Retraitements	Bilan consolidé 31 / 12 / 02
	–	–	–
Capital	77.850		77.850
Primes et réserves	10.285	+5850-130-409,5-500+175	16.950,5
		+1.400+280	
Résultat 2002	<u>6.465</u>	-260-819-1.400+770	<u>4.756</u>
	94.600		99.556,50

DOSSIER 2 (30 points)

- 1) **Calcul du fonds de commerce** (6 points)

La formule à retenir est la valeur actuelle d'une suite d'annuités en fin de période $V_0 = a \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$

Soit $V_0 = 64.752,33 \times \frac{1 - 0,61391}{0,05} = 64.752,33 \times 7,72173 = 500.000$ KF

- 2) **Evaluation de l'action de la société ABEE en KF** (17 points)

Actif net comptable		413.107
Corrections d'actif		
Plus value comptable	61.015	
Provision pour risques et charges	-276.958	

Fonds de commerce	500.000	
Immobilisations incorporelles	-91.116	
Provision pour pertes	-226.775,25	
Provisions clients complémentaires	-107.982	
	<u>141.816,25</u>	-141.816,25

Impôts différés :

– sur amortissements réputés différés	+ 79.030	
– sur correction actif net	+126.670,95	
[(61.015 +500.000 – 91.116 – 107.982) x 35 %]		
– sur provisions non déductibles au bilan	+23.008,30	
	<u>228.709,25</u>	+228.709,25
		<u>500.000</u>

=====

3) Parité d'échange et augmentation du capital (7 points)

La valeur de l'action ABEE est de 25 KF pour chacune des 20.000 actions ABEE

La valeur de l'action ABTE est de 50 KF pour chacune des 20.000 actions ABTE.

La parité d'échange est deux actions ABEE pour une action ABTE.

Il sera donc créé 10.000 actions ABTE pour rémunérer l'apport de la Société ABEE dont 6.000 actions reviendront à la Société ABTE qui procédera à leur annulation.

L'augmentation du capital portera sur 4.000 actions x 10 KF soit 40.000 KF et la prime de fusion s'établira à 4.000 x 50 KF – 40.000 KF = 160.000 KF.

DOSSIER 3 (20 points)

1) **Définition des termes :** (7 points)

Risque inhérent – Possibilité que, nonobstant les contrôles internes existants, le solde d'un compte ou une catégorie d'opérations comporte des anomalies significatives,

isolées ou cumulées avec des anomalies dans d'autres soldes ou catégories d'opérations.

Risques lié au contrôle – Risque qu'une anomalie dans un solde de compte ou dans une catégorie d'opérations, prise isolément ou cumulée avec des anomalies dans d'autres soldes de comptes ou d'autres catégories d'opérations, soit significative et ne soit ni prévenue, ni détectée, par les systèmes comptable et de contrôle interne et donc non corrigée en temps voulu.

Risque de non détection – Risque que les contrôles mis en œuvre par le CAC³ ou l'auditeur ne parviennent pas à détecter une anomalie dans un solde de compte ou dans une catégorie d'opérations et qui, isolée ou cumulée avec des anomalies dans d'autres soldes de comptes ou catégories d'opérations, serait significative.

Contrôles substantifs – Procédures visant à collecter des éléments probants permettant de détecter des anomalies significatives dans les comptes. Elles sont de deux types :

- (a) Contrôles portant sur le détail des opérations et des soldes ;
- (b) Procédures analytiques.

2) Définition des 7 assertions d'audit (7 points)

Assertions sous-tendant l'établissement des états financiers – Ensemble des critères, explicites ou non, retenus par la direction dans la préparation des comptes et qui peuvent être regroupés comme suit :

- (a) Existence : actif ou passif existant à une date donnée ;
- (b) Droit et obligations : actif ou passif se rapportant à l'entité à une date donnée ;
- (c) Rattachement : opération ou événement se rapportant à l'entité et qui s'est produit au cours de la période ;
- (d) Exhaustivité : ensemble des actifs, des passifs, des opérations ou des événements enregistrés de façon complète et tous faits importants correctement décrits ;
- (e) Evaluation : valorisation d'un actif ou d'un passif à sa valeur d'inventaire ;
- (f) Mesure : opération ou événement enregistré à sa valeur de transaction et produits ou charges rattachés à la bonne période ; et

³ CAC : Commissaires au comptes.

- (g) Présentation et informations données : information présentée, classée et décrite selon le référentiel comptable applicable.

3) Niveau du risque de non détection et niveau des contrôles substantifs (6 points)

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Risque d'audit} & = & \text{Risque inhérent} & \times & \text{Risque de contrôle} & \times & \text{Risque de non détection} \\ & & \underbrace{\hspace{10em}} & & & & \\ & & \text{Risque combiné} & & & & \\ \text{a)} & 5\% & = & & 100\% & \times & 5\% \end{array}$$

Le risque de non détection est limité à 5 %, il faut donc des contrôles substantifs à un niveau de 95 %

$$\text{b)} \quad 5\% = \quad \quad \quad 50\% \quad \quad \quad \times \quad 10\%$$

Le risque de non détection est limité à 10 %, il faut donc des contrôles substantifs à un niveau de 90 %.

$$\text{c)} \quad 5\% = \quad \quad \quad 10\% \quad \quad \quad \times \quad 50\%$$

Le risque de non détection est à 50 %, les contrôles substantifs sont donc à un niveau de 50 %.

DOSSIER 4 (14 points)

1) Examen des coûts (8 points)

- Dépréciation complémentaire des bâtiments abritant l'usine : il s'agit d'une provision pour dépréciation d'immobilisation,
- Coûts des licenciements : oui, provision pour restructuration pour 132.400 KF,
- Déménagements de matériels à vendre : il est attendu une contrepartie (lors de la vente), il ne s'agit donc pas de provisions pour restructuration,
- Démontage de matériels non utilisés : oui, provision pour restructuration pour 12.700 KF,

- Formation du personnel maintenu : il est attendu une contrepartie du personnel maintenu donc pas de provisions pour risques (de restructuration),
- Réinsertion du personnel licencié : oui, provision pour restructuration pour 32.600 KF,
- Garanties des articles sous garanties : oui, provision pour restructuration ou provision pour risques et charges pour 48.000 KF,
- Pertes opérationnelles futures sur les activités maintenues : non, car ne se rapportent pas aux contrats à long terme déficitaires.

Le montant de la provision pour risque (pour restructuration) est donc en KF de :

$$132.400 + 12.700 + 32.600 + 48.000 = 225.700 \text{ KF}$$

2) Comptabilisation (4 points)

Dotations aux provisions (225.700 x 70%)	157.990	
Provision financières pour		
Risques et charges		157.990
(Quote part payable à plus d'un an)		

Charges provisionnées d'exploitation	67.710	
Risques provisionnées à moins d'un an		67.710
(Quote part payable à moins d'un an)		

3) Impôt différé pour le retraitement en vue de la consolidation (2 points)

Impôts différés (225.700 x 35 %)	78.995	
Résultat		78.995
(Impôt différé sur provision pour restructuration)		

DESCOGEF

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 100 points et sera ramenée à 20.*
- ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
- ▶ *Une calculatrice de poche à fonctionnement autonome sans imprimante ni moyen de connexion avec ou sans cordon est autorisée.*
- ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
- ▶ *Le sujet comprend 2 annexes.*
- ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
- ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
- ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 35 %.*
- ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F CFA*

LE SUJET

DOSSIER N° 1

CONTRATS DE CREDIT BAIL (42 points)

Vous disposez des informations fournies en annexes 1 et 2 sur la société CABA et le Groupe GCBA auquel elle appartient. Les immobilisations acquises au moyen de crédit bail représentent la quasi-totalité des immobilisations des sociétés CABA et de COXB.

Question 1. (35 points)

- 1) Déterminer le taux d'intérêt qui découlerait de la comparaison entre les décaissements à effectuer au titre des redevances et la valeur de l'ensemble immobilier ? (2 points)
- 2) Enregistrer dans les livres (pour les comptes individuels) de CABA les écritures pour N, N+1 et N+2 relatives à :
 - la souscription du contrat de crédit bail immobilier,
 - les redevances payées par la société CABA et les amortissements qui sont relatifs à ces biens,
 - la cession du contrat de crédit bail.

(14 points)

- 3) Enregistrer dans les livres (pour les comptes individuels) de COXB, société acheteuse du contrat, les écritures pour N+2, N+3 et N+4 relatives à :
 - le rachat du contrat de crédit bail avec une reconstitution des amortissements antérieurement pratiqués,
 - les redevances payées et les amortissements qui sont relatifs à ces immobilisations,
 - les travaux réalisés et leurs amortissements
 - la levée d'option anticipée et les écritures de régularisation au 30 juin N+4 y compris le rattrapage des amortissements.

(18 points)

Question 2. (7 points)

- 1) Rappeler les obligations en matière de consolidation et de combinaison applicables au Groupe GCABA en France et en zone OHADA en 2004 ? (4 points)
- 2) Enregistrer les écritures de retraitement nécessaires en matière de combinaison relatives au crédit bail en N et N+1 pour le sous-groupe GCABA situé en zone UEMOA ? Les candidats se limiteront aux différences temporaires pour les impôts différés en excluant le traitement lié aux autres différences temporelles. (3 points)

DOSSIER N° 2

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (24 points)

Sous dossier 1. Questions à choix unique (6 points soit 1 point par question)

Pour la réponse, reprendre le texte de la question et recopier le choix effectué pour la réponse.

La question 0 n'est qu'un exemple :

0. *Les sociétés cotées européennes devront publier les comptes en normes IFRS au titre des exercices ouverts à compter :*

- A. *1^{er} janvier 2004 pour toutes les sociétés cotées*
- B. *1^{er} janvier 2005 pour les sociétés dont les actions sont cotées*
- C. *1^{er} janvier 2006 pour celles dont seules les obligations sont inscrites à la cote*
- D. *1^{er} janvier 2007 pour la consolidation des sociétés non cotées*
- E. *1^{er} janvier 2008 pour toutes les sociétés même non cotées*

La réponse sera :

0. *Les sociétés cotées européennes devront publier les comptes en normes IFRS au titre des exercices ouverts à compter :*

- B. *1^{er} janvier 2005 pour les sociétés dont les actions sont cotées*

1. Selon le cadre conceptuel, l'information financière IFRS est destinée principalement :

- A. aux investisseurs
- B. à l'Etat du pays de l'entreprise concernée
- C. aux prêteurs
- D. aux salariés
- E. à la Direction

2. Un des principes comptables ne fait pas partie du cadre conceptuel IFRS :

- A. Prééminence de la réalité sur l'apparence
- B. Pertinence ou matérialité
- C. Fiabilité
- D. Intangibilité du bilan d'ouverture
- E. Comparabilité

3. Laquelle des méthodes obligatoires suivantes en IFRS si les conditions sont remplies, n'est pas admise en SYSCOA :

- A. Inscription du crédit bail au bilan
- B. Indemnités de retraite à constater au bilan
- C. Ecart de conversion inscrit en résultat financier
- D. Méthode à l'avancement des contrats à long terme
- E. Frais de développement inscrits au bilan.

4. Lequel des indices suivants n'est pas un indice de dépréciation cité par la norme IAS 36 :

- A. Evolution des taux d'intérêt et des taux de rendement
- B. Perspectives négatives au niveau de l'environnement technologique, économique, législatif
- C. Changement des règles comptables de présentation
- D. Obsolescence de certains actifs
- E. Cessions d'actifs, restructuration, arrêts de certaines activités

5. Lequel des éléments ci après ne rentre pas dans le coût d'acquisition ou de production d'une immobilisation corporelle en IAS16 :

- A. TVA non récupérable
- B. Coût de préparation du site ou les frais d'installation
- C. Honoraires du notaire et droits d'enregistrement
- D. Coût d'emprunt en cas d'option
- E. Frais administratifs et généraux.

6. L'un des éléments suivants n'est pas requis pour l'inscription des frais de développement à l'actif :

- A. Faisabilité technique de l'achèvement et capacité en vue de l'utilisation ou de la vente
- B. Aptitude à générer des avantages économiques futures
- C. Existence de ressources suffisantes pour mener à bien le projet
- D. Preuve que le personnel en tire une expérience
- E. Capacité à mesurer les coûts.

Sous dossier 2 – Mini cas (18 points)

Mini cas n° 1 (10 points) : Une entreprise AX a acquis pour 100 000 KF le 30 juin N-2 une machine de production formant une Unité de Gestion de Trésorerie avec une durée d'utilité de 10 ans et une valeur résiduelle de 20.000 KF. En fin décembre N, il a été estimé les flux de trésorerie pour cette machine de 13.121,04 KF pour chacun des 8 exercices suivants avec un taux d'actualisation de 10 % et le prix de vente net des coûts de sortie estimé à cette date est de 65.000 KF.

En fin décembre N+1 la valeur d'utilité est portée à 80.000 KF en raison d'une amélioration de la rentabilité et donc des cash flows.

Travail à faire :

1) Calculer ou indiquer :

- la valeur nette comptable au 31-12-N et 31-12-N+1,
- la valeur vénale ou de marché,
- la valeur d'utilité,
- la valeur recouvrable ou valeur actuelle,
- la provision en N
- les dotations aux amortissements en N, N+1 et N+2

2) Passer les écritures relatives aux provisions et aux amortissements en N, N+1 et N+2.

Mini cas n° 2 (8 points):

Au début de l'exercice N (2-01-N), la société BX a acquis une usine au prix de 600.000 KF. Cette usine constitue une Unité de Gestion de Trésorerie et est formée des éléments suivants :

Eléments incorporels identifiables	:	90.000
Terrains	:	50.000
Constructions	:	200.000
Matériels	:	180.000
Goodwill	:	80.000
		<hr/>
		600.000

Les éléments amortissables sont amortis au taux moyen de 10% par an avec une valeur résiduelle nulle.

Les tests de dépréciations réalisés à la fin de l'exercice N+1 sont effectués par comparaison entre la valeur nette comptable et la valeur d'utilité de l'UGT obtenue par actualisation des cash flows futurs au taux de 10 % arrondie à la dizaine de milliers de KF la plus proche. Les éléments incorporels et les immobilisations corporelles n'ont jamais eu de juste valeur supérieure à leur valeur nette comptable.

Les cash flows attendus sont de :

- 70.000 KF par exercice pour les 5 premières années
- 86.291 KF par exercice pour les 5 années suivantes.

Les tests de dépréciation réalisés à la fin de l'exercice N+3 révèlent une valeur d'utilité qui reste identique à celle obtenue en fin N+1.

Travail à faire :

- 1) Calculer la perte de valeur à constater en fin d'exercice N+1 ?
- 2) Procéder à la répartition de cette perte de valeur éventuelle au 31-12-N+1 ?
- 3) Calculer le montant de la reprise éventuelle sur provision au 31-12-N+3, indiquer son affectation et donner la nouvelle valeur amortissable des biens amortissables ?

DOSSIER N° 3

DEMARCHE D'AUDIT OU DE COMMISSARIAT AUX COMPTES (28 points)

1. Classer dans l'ordre les différentes phases de la démarche d'audit selon les normes internationales avant 2004 (indiquer les lettres et les phases dans l'ordre demandé) (2 points) :

- A. Acceptation et maintien de la mission
- B. Mise en œuvre des procédures d'audit ou contrôles substantifs
- C. Evaluation des risques d'anomalies significatives
- D. Orientation et planification de la mission
- E. Connaissance de l'entité et de son environnement
- F. Synthèse et rapports
- G. Obtention et évaluation des éléments probants

2. Classer les documents ci-après, suivant leur ordre d'établissement dans la démarche d'audit et rappeler pour chacun la phase ou les phases indiquée (s) à la question 1 ci-dessus à laquelle ou auxquelles il se rapporte (6 points) :

Document :	Phase
Plan de mission
Note de synthèse
Programmes de travail
Synthèse de l'évaluation des risques
Lettre de mission
Rapports d'audit

3. Qui est ou qui sont responsable(s) de l'identification des risques d'entreprise et de leur couverture (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) (1 point) ?

- A. L'auditeur
- B. Les dirigeants
- C. Le banquier
- D. L'assureur

4. Le risque qu'une opinion exprimée par l'auditeur soit inappropriée s'appelle (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) (1 point) :

- A. Risque inhérent
- B. Risque de contrôle
- C. Risque combiné
- D. Risque d'audit
- E. Risque de non détection

5. Le risque d'audit est la conjonction des risques suivants (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) (1 point) :

- A. Risque inhérent et risque de contrôle
- B. Risque inhérent et risque de non détection
- C. Risques d'anomalies et risque de non détection
- D. Risque de contrôle et risque de non détection

6. Classer par degré d'importance les risques d'anomalies ci-après (recopier la question et indiquer les lettres et les phrases dans l'ordre demandé) (1 point) :

- A. Risques d'anomalies au niveau d'une assertion d'un groupe de comptes significatif
- B. Risques d'anomalies au niveau de plusieurs assertions d'un cycle
- C. Risque d'anomalies au niveau global des états financiers ou de l'entité
- D. Risque d'anomalies au niveau de plusieurs assertions d'un groupe de comptes non significatifs

7. Le risque de non détection ne peut être réduit à zéro. Il est toutefois couvert par divers éléments. Lequel des éléments ci-après ne contribue pas à cette couverture (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) (1 point) :

- A. Affectation d'un personnel approprié à la mission
- B. Délégation de l'exécution de la responsabilité de certains travaux à un expert compétent rattaché au groupe de sociétés contrôlé
- C. Application d'un scepticisme professionnel
- D. Supervision et revue des travaux d'audit

8. Des composants du contrôle interne ont été définis par le COSO⁴. L'auditeur se sert de ce modèle d'analyse pour la prise de connaissance et l'évaluation du contrôle interne. Lequel des éléments ci-après a le plus d'influence sur un maximum de comptes significatifs et d'assertion (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) ? (1 point) :

- A. Environnement ou culture de contrôle interne
- B. Processus d'analyse des risques
- C. Systèmes d'information et de communication
- D. Activités de contrôle
- E. Pratique de la supervision et processus du monitoring

9. Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par les dirigeants et le personnel d'une organisation destinée à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs indiqués ci-après. Indiquer ces trois objectifs ? (3 points)

10. Citer trois des six éléments que l'auditeur doit prendre en considération et s'assurer comment ils sont incorporés dans les processus de l'entité dans le cadre de l'évaluation de l'environnement ou de la culture de contrôle interne de l'entité. (3 points)

11. Rappeler les sept assertions qui sous tendent l'établissement des états financiers. (7 points)

12. Avec un taux d'erreur acceptable de 10 % pour l'évaluation du contrôle interne et un degré d'assurance de 90 % de votre sondage compte tenu de la taille de votre échantillon quel est le taux d'erreur maximum sur les comptes ? (1 point)

- A. 9%
- B. 1%
- C. 20%
- D. 8,1%

⁴ COSO : Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (Internal Control-Integrated Framework)

COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE (6 points soit 1 point par question)

1. En référence à la définition donnée dans le cadre des travaux du COSO⁵, le contrôle interne est mis en œuvre par :

- A. Les dirigeants de l'entité
- B. Les auditeurs externes de l'entité
- C. Les investisseurs

2. La base du système de contrôle interne est assurée par :

- A. Les activités de contrôle
- B. L'environnement ou la culture de contrôle
- C. Le processus d'analyse des risques

3. Les changements qui interviennent sur les marchés, la technologie, l'organisation générale de la structure et de nombreux autres facteurs impactent sur l'entité. Ces changements sont identifiés par la composante Monitoring (ou suivi) du contrôle interne et sont communiqués à une autre composante qui déterminera comment l'entité gèrera ces changements. Laquelle des composantes s'agit-il ?

- A. L'environnement ou la culture de contrôle
- B. Le processus d'analyse des risques
- C. Les activités de contrôle

4. En référence à l'étude COSO, l'aspect le plus important du système de contrôle interne est ou sont :

- A. Les mécanismes de contrôle mis en place
- B. Le personnel et les dirigeants de l'entité
- C. Le système d'information mis en place

⁵ COSO : Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (Internal Control-Integrated Framework)

5. Laquelle des activités ci-après est partie intégrante des activités de contrôle au niveau management ?

- A. Analyse du marché et de ses tendances
- B. Analyse détaillée des statistiques de vente
- C. Comparatif et analyse des écarts entre les budgets et les réalisations

6. Laquelle des affirmations ci-après est juste, en rapport avec la composante Monitoring ou suivi :

- A. La communication sur les exceptions et les autres résultats sur l'analyse des risques sont des éléments des activités de suivi ou du monitoring.
- B. La mission du monitoring est de s'assurer de la qualité continue du système de contrôle interne
- C. Le monitoring produit des informations et les communique à des tiers externes à l'entité.

Annexe I

1) Crédit bail immobilier

La société CABA dont le siège est à Ouagadougou (Burkina Faso) a acquis au 2 janvier N en crédit bail, un ensemble immobilier dont la juste valeur à cette date est estimée à 300.000 KF dont 60.000 KF pour le terrain. Le terrain fait partie intégrante du contrat de location financement et ne remplit donc pas les critères pour être traité comme un contrat distinct. Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 32% majoré d'un impôt additionnel de 3% en N puis est ramené à un taux unique de 33,33% en N+1.

Les constructions ont une durée de vie estimée à 20 ans.

Le contrat de crédit bail immobilier a les caractéristiques suivantes :

- 10 annuités de début de période de 40.000 KF chacune,
- Le versement d'un dépôt de garantie de 40.000 KF au 2 janvier N en même temps que la première annuité,
- La levée d'option est prévue à la fin du contrat pour 150.000 KF dont 50.000 KF pour le terrain.

Malgré l'importance du montant à verser à la levée d'option, il apparaît que la société CABA porte un intérêt à racheter cet ensemble immobilier en raison des spécificités demandées à la construction de l'immeuble.

2) Cession du contrat de crédit bail

En fin décembre N+2, la société CABA cède le contrat de crédit bail à la société COXB moyennant le versement d'un droit au bail amortissable sur 7 ans de 30.000 KF imputable éventuellement sur les constructions et la restitution à CABA du dépôt de garantie. La société COXB est filiale d'un groupe qui a racheté les installations du Groupe GCABA en Afrique en fin d'année N+2. Le restant dû en fin N+2 par la société COXB est du même montant que celui de l'échéancier initialement établi par la société CABA.

3) Travaux d'extension

En juin N+3, la société COXB a achevé des travaux d'extension pour 50.000 KF amortissables sur 20 ans.

4) Levée d'option avant l'échéance

Le 30 juin N+4, la société COXB procède à la levée d'option avant l'échéance avec le paiement d'un montant de 191 495 KF après déduction du dépôt et comprenant une indemnité de résiliation imputable sur les constructions de 20.000 KF.

Annexe 2

La société CABA est détenue à hauteur de 90% par la société GCABA dont le siège social est situé à Nogent sur Marne (France).

La société mère est cotée et doit adopter les normes IFRS pour se conformer au règlement européen de juillet 2002.

Au sein de la surface OHADA, le groupe dispose de 2 filiales dans chacune des deux zones UEMOA et CEMAC.

DESCOGEF

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES

ELEMENTS CORRIGES

DOSSIER N° 1 – CREDIT BAIL (42 points)

Question 1 (35 points)

I) Calcul du **taux d'intérêt** découlant de la comparaison entre les décaissements et la valeur de l'ensemble immobilier : (2 points)

$$\text{Taux d'intérêt : } 300.000 = R \times \underbrace{\frac{1-(1+i)^{-10}}{i}}_{6,131655} (1+i)^1 + 150.000 \underbrace{(1+i)^{-10}}_{0,294588}$$

Pour $i = 13\%$

$$300.000K = 40.000 K \times \frac{1-(1+i)^{-10}}{i} (1+i)^1 + 150.000 K(1+i)^{-10}$$

Pour une redevance de 40.000 KF :

$$13\% \quad 245.266 + 44.188 \quad = \quad 289.454$$

$$12\% \quad 253.130 + 48.296 \quad = \quad 301.426$$

$$\text{Différence pour 1 point d'écart sur } i : \quad \quad \quad \underline{\quad 11.972}$$

Différence entre 12% et le taux recherché :

$$300.000 - 301.426 \quad = \quad 1.426$$

$$\text{Complément par rapport à 12\% : } 1.426 \times 1/11.972 = 0,1191$$

Le taux recherché est donc de 12 + 0,1191 soit 12,1191%

Vérification :

$$\text{Pour le taux de 12,12\% : } 252.161 + 47.782 \quad = \quad 299.943$$

Soit un taux obtenu de 12,1191% arrondi à 12,12%.

Tableau d'emprunt correspondant : (2 points)

	Reste à payer	Annuité	Intérêts	Capital Remboursé	Restant dû
2-1-N	300.000	40.000	0	40.000	260.000
2-1-N+1	260.000	40.000	31.512	8.488	251.512
2-1-N+2	251.512	40.000	30.483	9.517	241.995
2-1-N+3	241.995	40.000	29.330	10.670	231.325
2-1-N+4	231.325	40.000	28.037	11.963	219.362

2) ECRITURES

Ecritures de souscription du contrat (1 point)

_____	_____	
Débit : Dépôt cautionnements	40 000	
Crédit : Banque		40 000
_____	_____	
Débit : Terrain	60 000	
Débit : Constructions	240 000	
Crédit : Emprunt (17)		300 000
_____	_____	

Ecritures relatives aux redevances versées et aux amortissements:

La partie amortissable de l'ensemble immobilier se rapporte aux constructions :

Dotations : 240.000 x 5% = 12.000 KF

Année N (2 points)

_____	_____	
Débit : Redevance (6x)	40 000	
Crédit : Banque (52)		40 000
_____	_____	
Débit : Emprunt (17x)	40 000	
Crédit : Redevance (6x)		40 000
_____	_____	

Débit : 68 Dotations	12 000	
Crédit : 28 Amortissements		12 000

Débit : 67 Int.	31 512	
Crédit : 176 Int. courus		31 512

Année N+1 (2 points)

Débit : Redevance (6X)	40 000	
Crédit : Banque		40 000

Débit : 176 Int. Courus	31 512	
Débit : 17 Emprunt	8 488	
Crédit : Redevance 6X		40 000

Débit : 68 Dotation aux amorts	12 000	
Crédit : 28 Amortissements		12 000

Débit : 67 Int.	30 483	
Crédit : 176 Int. Courus		30 483

Année N+2 (2 points)

Débit : Redevance (6X)	40 000	
Crédit : Banque		40 000

Débit : 176 Int. Courus	30 483	
Débit : 17 Emprunt	9 517	
Crédit : Redevance 6X		40 000

Débit : 68 Dotation aux amorts	12 000	
Crédit : 28 Amortissements		12 000

Débit : 67 Int.	29 330	
Crédit : 176 Int. Courus		29 330

Ecritures relatives à la cession du contrat de crédit bail

Chez CABA (5 points)

Année N+2

_____	_____	
Débit : 52 Créance sur cession d'immob.	30 000	
Crédit : 75 Produits de cession d'immob. Incorpor.		30 000
_____	_____	

Débit : Amortissements (28X)	36 000	
Débit : 81 VNC	264 000	
Crédit : Terrains		60 000
Crédit : Constructions		240 000
_____	_____	

La plus value s'établit à = 30 000 + 241 995 - 264 000 = 7 995

_____	_____	
Débit : Dépôt & Caution.	40 000	
Crédit : Emprunt (17)		40 000
_____	_____	

Débit : Emprunt	241 995	
Crédit : 82 Prod de cession immob incorp		241 995
_____	_____	

Débit : Intérêts Courus 176	29 330	
Crédit : Intérêts (6X)		29 330
_____	_____	

Annulation des intérêts courus au 31 déc

_____	_____	
Débit : Banque	40 000	
Crédit : Dépôt et Cautionnement		40 000
_____	_____	

Ecritures relatives au rachat du contrat de crédit bail et reconstitution des amortissements

Chez COXB (4 points)

Année N+2

_____	_____	
Débit : 2x Immob incorporelle	30 000	
Crédit : 52 Banque		30 000
_____	_____	

Débit : Dépôt & Caution.	40 000	
Crédit : Banque		40 000

Droit au bail à amortir sur 7 ans : $241\,995 + 30\,000 - (300\,000 - 36\,000) = 7\,995$ ou
 $30\,000 - 22\,005 = 7\,995$

Débit : Terrain	60 000	
Débit : Constructions	240 000	
Crédit : Droit au bail		22 005
Crédit : Amortissements		36 000
Crédit : Emprunt		241 995

Echéancier sera poursuivi avec 241 995 KF

L'échéancier mis à jour chez COXB sera le suivant : (1 point)

	Reste à Payer	Annuité	Intérêts	Capital Remboursé	Restant dû
2-1-N+3	241 995	40 000		40 000	201 995
2-1-N+4	201 995	40 000	24 482	15 518	186 477
2-1-N+5	186 477	40 000	22 601	17 399	169 078

Année N+3

Redevance N+3 (1 point)

Débit : Redevance. (6X)	40 000	
Crédit : Banque		40 000
Débit : Emprunt (17)	40 000	
Crédit : Redevance		40 000

Dotation aux amortissements (1 point)

Débit : 68 Dot (240 000 x 5%)	12 000	
Crédit : 28 Amortissements		12 000

Débit : 68 Dot (7 995 / 7)	1 142	
Crédit : 28 Amortissements immob incorp		1 142

Travaux en N+3 et amortissements (1 point)

Débit : Constructions sur sol d'autrui	50 000	
Crédit : Banque		50 000

Débit : Dotations amortiss (50 000x5%x6/12)	1 250	
Crédit : Amortissements		1 250

Débit : Intérêts (6X)	24 482	
Crédit : Int. Coursus (166)		24 482

Année N+4 : 2/1 (1 point)

Débit : Redevance	40 000	
Crédit : Banque		40 000

Débit : Emprunt (17x)	15 518	
Débit : Int coursus (176)	24 482	
Crédit : Redevance		40 000

Année N+4 : 30/6 (2 points)

Débit : Int. (6X) (x6/12)	11 300	
Crédit : Int. Coursus (166)		11 300

Débit : 68 Dotations amort	6 000	
Crédit : 28 Amortissements constructions		6 000

_____	_____	
Débit : 68 Dotation	1 250	
Crédit : 28 Amortissements		1 250
_____	_____	
Débit : Dotations (7 995/7x6/12)	571	
Crédit : 28 Amortissements		571
_____	_____	

Année N+4 : 30/6

Levée d'option anticipée (6 points)

_____	_____	
Débit : Terrain	60 000	
Débit : Constructions	240 000	
Crédit : Terrain (en crédit bail)		60 000
Crédit : Constructions (en crédit bail)		240 000
Transfert de propriété		

_____	_____	
Débit : Construction	50 000	
Crédit : Construction sur sol d'autrui		50 000

_____	_____	
Débit : Amort. Constructions	54 000	
Crédit : Amort. Constructions		54 000
Amortissement : 36 000+12 000+6 000 = 54 000		

_____	_____	
Débit : Amort construct sur sol d'autrui	2 500	
Crédit : Amort constructions		2 500
Amortissement : 1 250 + 1 250 = 2 500		

_____	_____	
Débit : Amort droit au bail	1 713	
Débit : Constructions	6 282	
Crédit : Droit au bail		7 995
Amortissement : 1 142 + 571 = 1 713		

_____	_____	
Débit : Constructions	20 000	
Crédit : Banque		20 000
Indemnité résiliation		
_____	_____	

Débit : Emprunt	186 477	
Débit : Constructions	45 018	
Crédit : Banque		191 495
Crédit : Dépôt et cautionnement		40 000
<hr/>		
Débit : Int. Courus (166)	11 300	
Crédit : Constructions (2x)		11 300
<hr/>		

La valeur comptable de l'ensemble immobilier et des emprunts s'établit comme suit :

Terrains : 60 000 KF

Coût des constructions : $240\,000 + 50\,000 + 6\,282 + 20\,000 + 45\,018 - 11\,300 = 350\,000$ KF

Amortissements constatés : $(12\,000 \times 4,5) + (1\,250 \times 2) = 56\,500$ KF

Emprunt : $241\,995 - 40\,000 - 15\,518 - 186\,477 = 0$

Rattrapage des amortissements au 30 juin N+4 : (1 point)

Amortissements au 30 juin N+4 : $350\,000 \times 5\% \times 4,5 = 78\,750$

Amortissements comptabilisés = 56 500
22 250

Débit : Dotation complémentaire	22 250	
Crédit : Amortissements		22 250
<hr/>		

Question 2 (7 points)

1) Obligations en matière de consolidation et de combinaison (4 points)

En France : (2 points)

Le Groupe GCABA doit établir les comptes au 31 décembre 2005 en IFRS avec rappel pour 2004 y compris le tableau des flux de trésorerie en IFRS. La présentation du cash flow statement ou tableau des flux de trésorerie pour 2004 en IFRS suppose un solde d'ouverture au 1-1-2004 en IFRS. La filiale CABA au Burkina Faso devra fournir en 2004, les éléments nécessaires pour le retraitement du bilan au 1-1-2004 soit celui établi au 31-12-2003.

Au niveau OHADA : (1 point)

Dans l'espace OHADA, le Groupe doit présenter les comptes combinés des quatre sociétés qu'il contrôle. C'est le commissaire aux comptes de la société désignée pour les comptes combinés OHADA qui est chargé de certifier les comptes combinés. Les trois autres filiales indiqueront chacune dans leur état annexé la filiale qui est désignée pour établir les comptes combinés du groupe pour l'espace OHADA.

Au niveau de l'UEMOA ou de la CEMAC : (1 point)

Une sous combinaison devra être réalisée dans chacune des deux zones monétaires UEMOA et CEMAC. Ainsi dans chaque zone, le Groupe désignera l'une de ses deux filiales pour procéder à l'établissement des comptes de la sous combinaison des deux filiales. C'est le commissaire aux comptes de chacune des sociétés désignée pour établir la sous combinaison qui certifiera les comptes de chaque sous combinaison. La société désignée accomplira les formalités de publicité auprès du Greffe du Tribunal de son siège. La 2^{ème} filiale indiquera dans son état annexé la filiale qui est désignée pour établir les comptes de la sous combinaison du sous groupe auquel elle appartient.

2) Retraitements de consolidation ou de combinaison (3 points)

Chez CABA en N et N+1 : Il s'agit essentiellement de l'impôt différé actif lié au décalage dans le temps entre la redevance déductible fiscalement et les charges d'intérêts et d'amortissements.

		<u>Redevance</u>	<u>Intérêts</u>	<u>Dotations</u>		
		<u>Déductible</u>				
N	(taux 35%)	40 000	32 538	12 000	≠	4 538
N+ 1	(taux 33.1/3 %)	40 000	31 434	12 000		3 434
		<hr/>	<hr/>	<hr/>		<hr/>
		80 000	87 972			7 972

Les charges comptables étant supérieures aux charges déductibles fiscalement, il s'agit d'un impôt différé actif.

Année N : impôt différé actif : $4\,538 \times 35\% = 1\,588$

<hr/>	<hr/>	
Débit : Impôt différé	1 588	
Crédit : Résultat		1 588
<hr/>	<hr/>	
Débit : Résultat	1 588	

Crédit : Impôt /bénéfice	1 588
--------------------------	-------

Année N+1 : Impôt différé actif : $7\,972 \times 33,33\% = 2\,657$

Débit : Impôt différé	2 657	
Crédit : Réserves		1 588
Crédit : Résultat		1 069
<hr/>		
Débit : Résultat	1 069	
Crédit : Impôt s/bénéfice		1 069

Les candidats pourraient penser traiter les impôts différés relatifs au poste Constructions – Immobilisations corporelles parce que les amortissements qui en découlent ne sont pas déductibles fiscalement. Il s’agira alors d’impôts différés passif pour le montant de la VNC des constructions x le taux d’imposition. Cette partie a été volontairement exclue du sujet parce que le SYSCOA n’a prévu que le traitement des différences temporaires en impôt différé à l’exclusion des autres différences temporelles (article 92 de l’Acte Uniforme portant sur le droit comptable de l’OHADA).

DOSSIER N°2 – NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (24 points)

Sous dossier 1. Question à choix unique (6 points soit 1 point par question)

1. Selon le cadre conceptuel, l’information financière IFRS est destinée principalement :

F. aux investisseurs

G. à l’Etat du pays de l’entreprise concernée

H. aux prêteurs

I. aux salariés

J. à la Direction

2. Un des principes comptables ne fait pas partie du cadre conceptuel IFRS :

F. Prééminence de la réalité sur l’apparence

G. Pertinence ou matérialité

H. Fiabilité

I. Intangibilité du bilan d'ouverture

J. Comparabilité

3. Laquelle des méthodes obligatoires suivantes en IFRS si les conditions sont remplies, n'est pas admise en SYSCOA :

F. Inscription du crédit bail au bilan

G. Indemnités de retraite à constater au bilan

H. Ecart de conversion inscrit en résultat financier

I. Méthode à l'avancement des contrats à long terme

J. Frais de développement inscrits au bilan.

4. Lequel des indices suivants n'est pas un indice de dépréciation cité par la norme IAS 36 :

F. Evolution des taux d'intérêt et des taux de rendement

G. Perspectives négatives au niveau de l'environnement technologique, économique, législatif

H. Changement des règles comptables de présentation

I. Obsolescence de certains actifs

J. Cessions d'actifs, restructuration, arrêts de certaines activités

5. Lequel des éléments ci après ne rentre pas dans le coût d'acquisition ou de production d'une immobilisation corporelle en IAS 16 :

F. TVA non récupérable

G. Coût de préparation du site ou les frais d'installation

H. Honoraires du notaire et droits d'enregistrement

I. Coût d'emprunt en cas d'option

J. Frais administratifs et généraux.

6. L'un des éléments suivants n'est pas requis pour l'inscription des frais de développement à l'actif :

F. Faisabilité technique de l'achèvement et capacité en vue de l'utilisation ou de la vente

- G. Aptitude à générer des avantages économiques futures
- H. Existence de ressources suffisantes pour mener à bien le projet
- I. Preuve que le personnel en tire une expérience**
- J. Capacité à mesurer les coûts.

Mini cas n° 1 : (10 points)

Le tableau d'amortissement se présente comme suit :

N-2	$(100.000 \text{ KF} - 20.000 \text{ KF}) \times 10\% \times \frac{1}{2}$	=	4.000
N-1	$(100.000 \text{ KF} - 20.000 \text{ KF}) \times 10\%$	=	8.000
N	$(100.000 \text{ KF} - 20.000 \text{ KF}) \times 10\%$	=	8.000
VNC (en N) :	$100.000 - 20.000$	=	80.000

N Flux de trésorerie futurs actualisés sur les 8 exercices suivants :

$$13.121,08 \text{ KF} [(1-1,10^{-8})/0.10 = 70.000 \text{ KF}]$$

Prix de vente estimé	:	65.000 KF
Valeur nette comptable en fin N est	:	80.000 KF
Valeur vénale ou valeur de marché	:	65.000 KF
Valeur d'utilité ou valeur d'usage	:	70.000KF
Valeur recouvrable ou de référence ou valeur actuelle:		70.000 KF
Provision : $80.000 - 70.000$	=	10.000 KF

N+1 Amortissement annuel à partir de N+1 : $(70.000 - 20.000)/7,5 = 6.667 \text{ KF}$

En N+1, la valeur d'utilité est portée à 80.000 KF en raison d'une amélioration des cash flows futurs

VNC sans provision :	$80.000 - 8.000$	=	72.000 KF
VNC avec provision :	$70.000 - 6.667$	=	63.333 KF
Reprise de la provision :	$72.000 - 63.333$	=	8.667 KF
Amortissement N+2 :	$(70.000 - 6.667 + 8.667 - 20.000)/6,5$	=	8.000 KF

Ecritures :

En N :

Débit : Dotations aux amortissements	8 000	
Crédit : Matériel ou Amorts de matériel		8 000

Débit : Dotations aux provisions	10 000	
Crédit : Matériel ou Prov pour dépréc de matériel		10 000

En N+1 :

Débit : Dotations aux amortissements	6 667	
Crédit : Matériel ou Amorts de matériel		6 667
Débit : Matériel ou Prov pour dépréc de matériel	8 667	
Crédit : Reprises de provisions		8 667

En N+2 :

Débit : Dotations aux amortissements	8 000	
Crédit : Matériel ou Amorts de matériel		8 000

Mini cas n° 2 (8 points)

1) Calcul de la perte de valeur (3 points)

Les cash flow estimés hors impôt s'établissent à :

$$\text{Années 1 à 5 : } 70.000 (1-1,10^{-5})/0.10 = 70\,000 \times 3,7907868 = 265\,355$$

$$\text{Années 6 à 10 : } 86.991 (1-1,10^{-5})/0.10 [1,10^{-6}] = 86\,991 \times 2,1398 = 186\,143$$

La valeur d'utilité de l'usine est de : 265 355+186 143 = 451 498 arrondie à 450.000 KF

La dépréciation est de : 600.000 (valeur d'origine) - 47 000 (1 année d'amortissement) - 450.000 (valeur d'utilité) = 103.000 KF

2) Affectation de la perte de valeur (3 points)

Pour affecter la provision aux immobilisations concernées, nous commençons par la dépréciation du goodwill = 80.000

La répartition du reliquat s'effectue comme suit :

Construction	: 23.000 x 200.000 / 520.000	=	8 846
Terrain	: 23.000 x 50.000 / 520.000	=	2 212
Matériels	: 23.000 x 180.000 / 520.000	=	7 961

$$\begin{array}{rcl} \text{Eléments incorporels : } 23.000 \times 90.000 / 520.000 & = & 3\,981 \\ & & \hline & & 23\,000 \end{array}$$

3) (2 points) À la fin de l'exercice N+ 3, la VNC calculée sur la base des amortissements réguliers :

$$600\,000 - 80\,000 - (47\,000 \times 4) = 332\,000 \text{ KF}$$

Avec une valeur d'utilité qui reste à 450.000 KF la reprise est de 23.000 KF. Il n'y a pas de reprise sur le goodwill soit une nouvelle valeur des biens amortissables ramenée à son montant de départ : $600.000 - 80\,000 - 50.000 = 470.000 \text{ KF}$

DOSSIER N° 3

DEMARCHE D'AUDIT OU DE COMMISSARIAT AUX COMPTES (28 points)

1. Classer dans l'ordre les différents phases de la démarche d'audit selon les normes internationales avant 2004 : (2 points)

- H. Acceptation et maintien de la mission
- I. Mise en œuvre des procédures d'audit ou contrôles substantifs
- J. Evaluation des risques d'anomalies significatives
- K. Orientation et planification de la mission
- L. Connaissance de l'entité et de son environnement
- M. Synthèse et rapports
- N. Obtention et évaluation des éléments probants

Réponse : A - D - E - C - B - G - F -

2. Classer les documents ci-après, suivant leur ordre d'établissement dans la démarche d'audit et rappeler pour chacun la phase ou les phases indiquée (s) à la question 1 ci-dessus à laquelle ou auxquelles il se rapporte : (6 points)

Document :

Phase :

Lettre de mission

A. Acceptation et maintien de la mission

Plan de mission

D. Orientation et planification de la mission

Synthèse de l'évaluation des risques : E. Connaissance de l'entité et de son environnement et C. Evaluation des risques d'anomalies significatives

Programmes de travail : B. Mise en œuvre des procédures d'audit ou contrôles substantifs

Note de synthèse : G. Obtention et évaluation des éléments probants

Rapports d'audit : F. Synthèse et rapports

3. Qui est où qui sont responsable(s) de l'identification des risques d'entreprise et de leur couverture (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) ? (1 point)

E. L'auditeur

F. Les dirigeants

G. Le banquier

H. L'assureur

4. Le risque qu'une opinion exprimée par l'auditeur soit inappropriée s'appelle (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) : (1 point)

A. Risque inhérent

B. Risque de contrôle

C. Risque combiné

D. Risque d'audit

E. Risque de non détection

5. Le risque d'audit est la conjonction des risques suivants (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) : (1 point)

E. Risque inhérent et risque de contrôle

F. Risque inhérent et risque de non détection

G. Risques d'anomalies et risque de non détection

H. Risque de contrôle et risque de non détection

6. Classer par degré d'importance les risques d'anomalies ci-après (recopier la question et indiquer les lettres et les phases dans l'ordre demandé) : (1 point)

E. Risques d'anomalies au niveau d'une assertion d'un groupe de comptes significatif

F. Risques d'anomalies au niveau de plusieurs assertions d'un cycle

G. Risque d'anomalies au niveau global des états financiers ou de l'entité

H. Risque d'anomalies au niveau de plusieurs assertions d'un groupe de comptes non significatifs

Réponse : C – B – A – D

7. Le risque de non détection ne peut être réduit à zéro. Il est toutefois couvert par divers éléments. Lequel des éléments ci-après ne contribue pas à cette couverture (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse): (1 point)

- E. Affectation d'un personnel approprié à la mission
- F. **Délégation de l'exécution de la responsabilité de certains travaux à un expert compétent rattaché au groupe de sociétés contrôlé**
- G. Application d'un scepticisme professionnel
- H. Supervision et revue des travaux d'audit

8. Des composants du contrôle interne ont été définis par le COSO⁶. L'auditeur se sert de ce modèle d'analyse pour la prise de connaissance et l'évaluation du contrôle interne. Lequel des éléments ci-après a le plus d'influence sur un maximum de comptes significatifs et d'assertion (recopier la question puis recopier la lettre et la phrase correspondant à la bonne réponse) ? : (1 point)

- F. **Environnement ou culture de contrôle interne**
- G. Processus d'analyse des risques
- H. Systèmes d'information et de communication
- I. Activités de contrôle
- J. Pratique de la supervision et processus du monitoring

9. Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par les dirigeants et le personnel d'une organisation destinée à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs indiqués ci-après. Indiquer ces trois objectifs ? (3 points)

Efficacité des opérations

Fiabilité des états financiers

Conformité aux lois et règlements

10. Citer trois des six éléments que l'auditeur doit prendre en considération et s'assurer comment ils sont incorporés dans les processus de l'entité dans le cadre de l'évaluation de l'environnement ou de la culture de contrôle interne de l'entité. (3 points)

⁶ COSO : Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (Internal Control-Integrated Framework)

Réponse : (Les candidats citeront 3 des éléments ci après)

- ***Intégrité et valeurs éthiques du Management***
- ***Reconnaissance des compétences***
- ***Importance du contrôle exercé par le Conseil d'Administration et le comité d'audit***
- ***Sensibilité au contrôle du management et style de direction***
- ***Structure organisationnelle et répartition des pouvoirs et des responsabilités***
- ***Procédures et pratiques en matière de ressources humaines***

11. Rappeler les sept assertions qui sous tendent l'établissement des états financiers et donner leurs définitions. (7 points)

Réponse :

- ***Existence :*** ***Un actif ou une dette existe à une date donnée***
- ***Exhaustivité :*** ***L'ensemble des actifs, des dettes, des transactions ou des événements ont été enregistrés et tous les faits importants ont été mentionnés***
- ***Evaluation :*** ***Enregistrement d'un actif ou d'une dette à sa valeur d'inventaire***
- ***Rattachement :*** ***Transaction ou événement se rapportant à l'entité et qui s'est produit au cours de la période***
- ***Mesure :*** ***Une opération ou un événement est enregistré à sa valeur de transaction***
- ***Présentation et informations données :*** ***Une information est présentée, classée et décrite selon le référentiel comptable applicable***
- ***Droits et obligations :*** ***Un actif ou une dette se rapporte à l'entité à une date donnée***

12. Avec un taux d'erreur acceptable de 10 % pour l'évaluation du contrôle interne et un degré d'assurance de 90 % de votre sondage compte tenu de la taille de votre échantillon quel est le taux d'erreur maximum sur les comptes ? (1 point)

- A. 9%
- B. 1%**
- C. 20%
- D. 8,1%

DOSSIER N° 4

COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE (6 points soit 1 point par question)

1. En référence à la définition donnée dans le cadre des travaux du COSO⁷, le contrôle interne est mis en œuvre par :

D. Les dirigeants de l'entité

E. Les auditeurs externes de l'entité

F. Les investisseurs

2. La base du système de contrôle interne est assurée par :

D. Les activités de contrôle

E. L'environnement ou la culture de contrôle

F. Le processus d'analyse des risques

3. Les changements qui interviennent sur les marchés, la technologie, l'organisation générale de la structure et de nombreux autres facteurs impactent sur l'entité. Ces changements sont identifiés par la composante Monitoring (ou suivi) du contrôle interne et sont communiqués à une autre composante qui déterminera comment l'entité gèrera ces changements. Laquelle des composantes s'agit-il ?

D. L'environnement ou la culture de contrôle

E. Le processus d'analyse des risques

F. Les activités de contrôle

4. En référence à l'étude COSO, l'aspect le plus important du système de contrôle interne est ou sont :

D. Les mécanismes de contrôle mis en place

E. Le personnel et les dirigeants de l'entité

F. Le système d'information mis en place

⁷ COSO : Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (Internal Control-Integrated Framework)

5. Laquelle des activités ci-après est partie intégrante des activités de contrôle au niveau management ?

A. Analyse du marché et de ses tendances

B. Analyse détaillée des statistiques de vente

C. Comparatif et analyse des écarts entre les budgets et les réalisations

6. Laquelle des affirmations ci-après est juste, en rapport avec la composante Monitoring ou suivi :

D. La communication sur les exceptions et les autres résultats sur l'analyse des risques sont des éléments des activités de suivi ou du monitoring.

E. La mission du monitoring est de s'assurer de la qualité continue du système de contrôle interne

F. Le monitoring produit des informations et les communique à des tiers externes à l'entité.

DESCOGEF SESSION 2005

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 40 points.*
- ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
- ▶ *Les calculatrices ne sont pas autorisées.*
- ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
- ▶ *Le sujet comprend 3 annexes.*
- ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
- ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
- ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 35 %.*
- ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F CFA*

LE SUJET

DOSSIER N° 1

COMMISSARIAT AUX COMPTES (10 points)

Monsieur TIERNO a été nommé Commissaire aux comptes de la société LARÊTÉ SA (avec Conseil d'Administration et avec le PDG) lors de sa constitution en 2001. Monsieur LEUK vient de le remplacer par décision de l'Assemblée Générale des actionnaires qui a statué sur

les comptes du deuxième exercice 2003 tenue le 28 juin 2004. L'exercice clos le 31 décembre 2002 a eu une durée de 17 mois.

Monsieur LEUK vient d'être informé par lettre en date du 25 mai 2005 que le Conseil d'Administration est convoqué dans 8 jours en réunion pour l'arrêté des comptes pour 2004 et l'examen du budget 2005 et que l'Assemblée Générale Ordinaire annuelle des actionnaires est prévue le même jour. Le PDG, par la même occasion, lui demande de préparer son rapport et lui adresse les comptes résumés en annexe 1 et annexe 2. Les documents prévisionnels pour 2005 font ressortir un résultat déficitaire de 100.000 KF.

Le Commissaire aux comptes et le PDG se sont rencontrés en novembre 2004 à l'occasion de la mission de prise de connaissance et d'intérim qui a duré une semaine et en avril 2005 lorsque Monsieur LEUK a demandé à rencontrer le PDG pour s'inquiéter de n'avoir pas reçu les comptes qui doivent être arrêtés pour le 30 avril 2005 au plus tard conformément aux dispositions de l'OHADA. Depuis cette dernière rencontre, le PDG évite les appels téléphoniques et les demandes de rendez-vous sont sans succès.

1. Indiquer l'affectation qui aurait dû être faite du résultat bénéficiaire de 2002 soit 30.000 KF alors que la société a distribué 50% de ce bénéfice net.

2.
 - a) Quelles sont les dates limites de tenue des réunions du Conseil d'administration qui arrête les comptes et de l'Assemblée Générale des actionnaires qui approuve les comptes ?

 - b) Quels sont les délais légaux prévus pour la production des rapports du Commissaire aux comptes au Conseil d'Administration et à l'Assemblée Générale ordinaire annuelle ?

3. Quels sont les rapports et attestations qui doivent légalement être émis par le Commissaire aux Comptes dans le cadre de sa mission annuelle sur les comptes personnels d'une SA avec conseil d'administration ?

4. Le Conseil d'Administration a-t-il besoin de communiquer avec le Commissaire aux Comptes pour arrêter les comptes ? Dans l'affirmative, par quels moyens et quels sont les principaux points de cette communication ?

5. Quelles sont les actions et positions qui doivent être prises par la société au regard de la situation nette ressortant au 31 décembre 2004 sachant qu'aucune observation du commissaire aux comptes précédent ne ressort des rapports pour 2002 et 2003 et aucune mention n'a été faite sur la situation nette lors de l'Assemblée générale des actionnaires du 28 juin 2004 ?
6. Quelles sont les dispositions à prendre par Monsieur LEUK au regard :
- du résultat déficitaire pour 2003, 2004 et 2005 sachant que le rapport sur le budget 2005 ne fait ressortir aucune action visant à améliorer les ventes ou les marges, ni de réduire les frais généraux ?
 - du délai qui lui est imparti par le PDG pour la production de ses rapports ?

DOSSIER N° 2

EVALUATION DES RISQUES (10 points)

L'entreprise MONVÉLO exerce une activité de montage de vélos sans garantie contractuelle formalisée et qu'elle vend à des grossistes. Les retours pour anomalie au-delà de 7 jours ne sont pas toujours suivis d'échanges de vélos. Vous êtes assistant et vous avez relevé lors de votre intervention en intérim en octobre 2005 que les changements suivants sont intervenus pour réduire les effectifs et retrouver un résultat positif car les 3 dernières années ont été déficitaires :

- *suppression du poste de contrôle de la qualité des pièces reçues des fournisseurs parce que les anomalies précédemment détectées ne représentaient que 5% sur 2003 et 8% sur 2004,*
- *le licenciement des 2 employés chargés de la tenue des fiches de stocks et leur remplacement par un cousin du PDG qui est un « homme de confiance » qui a accepté d'être payé moins que l'ancien responsable. Il est seul détenteur des clés du magasin, ce qui selon lui, permet de ne plus tenir les fiches de stocks, ni remplir des bons*

d'entrée au moment de la réception des articles ou des bons de sortie lors du transfert vers l'atelier ou au moment de la livraison aux grossistes,

- les 3 commerciaux qui étaient des salariés permanents ont accepté de ne plus être salariés et sont rémunérés à un montant forfaitaire par vélo vendu. Le service de recouvrement n'est pas concerné par ces modifications et les réclamations clients sont toujours formulées auprès des commerciaux.*

- 1. Ces changements comportent-ils des risques ? Si oui, quels sont les faits qui en découlent, quels sont les risques d'erreurs sur les états financiers et quels objectifs de contrôle interne sont concernés ?*
- 2. Quels sont les cycles ou les comptes significatifs concernés par la conversion des trois commerciaux salariés en commerciaux payés à la commission ?*
- 3. Sans revenir sur la décision prise par le PDG, quelles mesures pourraient être prises pour prévenir, détecter et corriger les risques identifiés dans la conversion des trois commerciaux ?*

DOSSIER N° 3

NORMES INTERNATIONALES (16 points)

Cas n°1 – Impôts différés (5 points)

Indiquer si les situations suivantes entraînent un impôt différé actif, un impôt différé passif ou aucun des deux impôts différés et pour quels montants lorsque le calcul est possible, sachant que le taux d'imposition est de 35% :

- *Amortissements fiscaux supérieurs aux amortissements économiques de 30.000 KF.*
- *Provisions non déductibles utilisables ultérieurement (exemple : provisions pour garanties clientèle : 120.000 KF).*
- *Ecart de réévaluation économique non autorisé fiscalement : 400.000 KF.*
- *Crédits d'impôts : 35.000 KF.*

- *Amortissements réputés différés d'une entreprise chroniquement déficitaire : 200.000 KF.*
- *Ecart d'évaluation affectés à des éléments identifiables corporels amortissables : 800.000 KF.*
- *Changement de taux d'imposition.*
- *Ecarts d'acquisition résultant d'une opération de regroupement d'entreprises exonérées Goodwill : 500.000.*
- *Plus values exonérées assorties d'un engagement de réinvestir : 300.000 KF*
- *Subventions d'investissement inscrites en capitaux propres et imposées immédiatement : 600.000 KF*

Cas n°2 – Crédit bail (7 points)

La société CRÉBO décide au 2 janvier 2005 de prendre en location 3 bus de 60 places d'une durée d'utilité estimée à 7 ans dont le prix unitaire à l'achat est de 150.000 KF dans les conditions d'une des options suivantes :

Option 1 (sans impact TVA)

- *Loyer Trimestriel de 8.000 KF payable en début de trimestre pendant 4 ans.*
- *Prix de l'option d'achat : 80.000 KF.*

Option 2 (sans impact TVA)

- *Loyer trimestriel de 8.000 KF payable en début de trimestre pendant 6 ans.*
- *Prix de l'option : 30.000 KF.*

- 1) *Définir si l'option est une location simple ou une location financement et calculer le taux implicite pour le ou le(s) contrat(s) location financement.*
- 2) *Passez les écritures comptables relatives à l'acquisition et au placement en location des 3 bus et celles relatives à l'échéance du 1er juillet 2005 chez le bailleur pour un bus en option 1 et deux bus en option 2. Les amortissements sont calculés en fin d'année.*

Cas n°3 – Immobilisations corporelles (4 points)

L'entreprise CRÉBO a construit et mis en service le 1er juillet 2004 des bureaux et un hangar pour ses bus sur un terrain acquis de 3.000 m² à 60.000 KF. Les coûts du hangar et des bureaux sont :

- Charpente métallique	=	45.000 KF
- Tôle	=	8.000 KF
- Honoraires de l'architecte pour le chantier climatiseurs exclus	=	19.000 KF
- Rails pour matériel de réparation	=	7.000 KF
- Bâtiments annexes servant de bureaux	=	35.000 KF
- Climatiseurs	=	3.000 KF

Les bureaux sont amortissables sur 50 ans, le hangar sur 20 ans, les climatiseurs sur 4 ans et les rails sur 20 ans.

Les valeurs résiduelles à la fin des périodes d'utilité sont estimées à :

Hangar	=	4.000 KF
Bâtiments bureaux	=	4.000 KF
Climatiseurs	=	800 KF

Calculer le total des amortissements pour 2004 et 2005 sachant que les valeurs de recouvrement au 31 décembre 2005 sont les suivantes :

Hangar	=	65.000 KF
Bâtiments bureaux	=	40.000 KF
Climatiseurs	=	2.800 KF

CONTROLES SUBSTANTIFS OU CONTROLES DE DETAILS (4 points)

La circularisation est un des procédés de collecte d'éléments probants en audit. Il vous est demandé de prendre connaissance de la procédure décrite et mise en œuvre par un collaborateur débutant au cours de l'exercice précédent pour les comptes clients de la société CIRCUL SA afin de préparer le programme de travail pour l'exercice en cours. Le programme de travail pour l'exercice précédent est le suivant :

- *Obtenir du client la balance auxiliaire clients (411) au 31 octobre 2004,*
- *Sélectionner 20 clients sur les 200 clients en tenant compte :*
 - . du numéro des comptes clients (tous les numéros de comptes multiples de 9)*
 - . de sa zone géographique (2 à 5 clients seront ensuite retenus pour chacune des 5 régions).*
- *Remettre la liste des 20 clients sélectionnés au comptable de CIRCUL SA pour préparer les lettres de circularisation sur l'entête de CIRCUL SA, les faire signer par le PDG et utiliser les enveloppes avec l'adresse de la société pour l'envoi.*
- *Demander au comptable de s'assurer que les enveloppes retour qui sont mises dans l'enveloppe CIRCUL SA portent bien l'adresse du Cabinet et nous téléphoner pour nous informer de la date d'envoi des lettres.*
- *Lors de l'intervention sur les comptes en janvier 2005, exploiter les réponses obtenues et tirer les conclusions sur la totalité du poste clients.*

Pour l'intervention pour 2005, après avoir réalisé les phases d'analyse et d'évaluation des risques d'erreurs résiduels ou combinés, il ressort que le risque est modéré et que la circularisation des clients devra être mise en œuvre pour ce compte significatif.

Il vous est demandé d'identifier les insuffisances du programme de travail de l'exercice précédent et d'indiquer en même temps les bonnes pratiques en matière de circularisation clients pour chacune de ces insuffisances qui permettent d'obtenir les éléments nécessaires à ramener notre risque d'audit à un niveau acceptable.

Annexe 1

Bilan au 31 décembre 2004 de la société LARÊTÉ SA en KF

	2004	2003
Charges immobilisées (Frais de constitution)	36 000	48 000
Immobilisations corporelles	112 500	125 000
Immobilisations financières	4 500	4 500
Actif circulant	47 000	122 500
	200 000	300 000

	2004	2003
Capital social	150 000	150 000
Réserves facultatives	15 000	15 000
Réserve légale	0	0
Report à nouveau	-117 000	
Résultat net	-63 000	-117 000
Passif circulant	215 000	252 000
	200 000	300 000

Annexe 2

Compte d'exploitation prévisionnel 2005 de la société LARÊTÉ SA en KF

	2005	Réalisations 2004
Chiffre d'affaires	350 000	455 000
Coût d'achats des produits vendus	-250 000	-280 000
Marge brute	100 000	175 000
Frais généraux	-131 500	-178 500
Frais financiers	-40 500	-30 450
Dotations aux amortissements	-24 500	-24 500
Impôt minimum de la société	-3 500	-4 550
Résultat net	-100 000	-63 000

Annexe 3

Table d'actualisation pour un taux trimestriel variant de 2 à 3,5% pour n = 16 et n = 24.

Taux	(1+i)-16	(1+i)-24
2	0,728446	0,621721
2,25	0,700466	0,586247
2,5	0,673625	0,552875
2,75	0,647874	0,521478
3	0,623167	0,491934
3,25	0,599458	0,464129
3,5	0,576706	0,437957

DESCOGEF SESSION 2005

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES

ELEMENTS CORRIGES

Dossier n° 1. Commissariat aux comptes (10 points)

1. La société a affecté le résultat 2002 de la façon suivante :

Réserves facultatives	15.000
Dividendes	15.000
	30.000

L'affectation aurait dû être la suivante :

Résultat net	30.000	
Réserve légale de 10%	3.000	
(1) Réserve facultative de		
$48.000 - 3.000 = 45.000$		
ou	$30.000 - 3.000 =$	27.000
	30.000	30.000

- (1) En raison de la présence de charges immobilisées correspondant à des frais de constitution, la société ne peut distribuer des dividendes qu'après avoir constitué des réserves à hauteur des frais de constitution non amortis.

Conclusion : La société ne devrait pas distribuer de dividendes (**1 point**)

2. a) Les dates limites des réunions de CA d'arrêté des compte et de l'AGO annuelle sont respectivement le 30 avril n+1 et 30 juin n+1 (**0,5 point**)
- b) Les délais légaux pour la production des rapports du Commissaire aux Comptes (CAC) sont (**1,5 point**) :

- avant la réunion du CA, le CAC met à la disposition du Président du CA, son rapport au Conseil d'Administration,
- au moins 15 jours (francs) avant la date de la réunion de l'AG, il doit être tenu à la disposition des actionnaires le rapport général et le rapport spécial du CAC,
- le CAC reçoit les états financiers de synthèse 45 jours avant la date de l'AG pour effectuer sa mission. (Le candidat qui n'a pas cité ce délai n'est pas à sanctionner parce que ce délai n'est pas compatible avec la communication du CAC au CA qui arrête les comptes).

3. Les rapports qui sont émis par le CAC dans le cadre de sa mission annuelle sur les comptes sont (1,5 point) :

- le rapport au Conseil d'Administration (art 715 de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés) ;
- le rapport général (prévu à l'art 711 de l'AUDSGIE) ;
- le rapport spécial (prévu à l'art 440 de l'AUDSGIE) ;
- la certification du montant général des rémunérations versées aux 5 ou 10 salariés et dirigeants sociaux les mieux rémunérés (art 525 de l'AUDSGIE).

Le candidat qui n'a pas cité les articles de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit et sociétés et du GIE ne doit pas être sanctionné.

4. Oui le Conseil d'Administration doit communiquer avec le CAC pour arrêter les comptes.
La convocation du CAC à la réunion du conseil d'administration est obligatoire conformément à l'art. 722 de l'AUDSC/GIE. La communication se fait par la présence physique et la présentation du rapport prévu à l'art. 715 de l'AUDS/GIE et mis à la disposition du Président du Conseil d'Administration avant la réunion du CA.

Les principaux points de cette communication sont :

- contrôles et vérifications effectués, sondages et résultats obtenus ;

- postes de bilan et autres documents comptables à modifier et faire toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées ;
- irrégularités et inexactitudes découvertes ;
- conclusion auxquelles conduisent les observations et rectifications demandées sur le résultat de l'exercice. **(1,5 point)**

5. Les actions et la position qui doivent être prises par la société au regard de la situation nette au 31 décembre 2004 :

- les capitaux propres sont devenus inférieurs à la moitié du capital social, il est fait application des dispositions prévues par les art 664 et suivants de l'AUDSGIE qui demandent qu'une assemblée générale extraordinaire devant statuer sur la dissolution anticipée ou non de la société doit être convoquée dans les 4 mois suivant l'AGO annuelle qui a statué sur les comptes ayant enregistré les pertes. L'Assemblée générale extraordinaire aurait dû donc être convoquée au plus tard le 28 octobre 2004. Cette absence de convocation est un délit que le CAC doit révéler au Procureur de la République (art. de l'AUDSC/GIE) même si le nouveau CAC n'était pas en fonction au moment de l'infraction. La révélation est obligatoire sous peine de sanction pénale (art. 899 de l'AUDSC/GIE) **(1 point)**.

- la reconstitution des capitaux ou la réduction du capital, sans que ce dernier ne soit inférieur au minimum légal et qui permettrait de respecter la règle de moitié du capital social, doivent intervenir avant la fin du 2^{ème} exercice suivant celui au cours duquel la décision de dissolution anticipée de la société a été rejetée **(1 point)**.

6. Les dispositions à prendre par Monsieur LEUK, sont :

- au regard des résultats déficitaires pour 2004 et 2005 et du résultat prévisionnel pour 2006 : le CAC doit déclencher la procédure d'alerte en s'adressant au Président du Conseil d'Administration par lettre pour obtenir toute mesure envisagée en vue du redressement de la situation financière de la société. A défaut de réponse satisfaisante, il demande la convocation d'une réunion du CA au cours de laquelle le CAC est convoqué et qui délibérera sur les faits relevés.

Si les dispositions prises par le CA ne sont pas de nature à assurer la continuité de l'exploitation compromise, le CAC établit un rapport spécial présenté à l'Assemblée des actionnaires la plus proche ou en cas d'urgence à une assemblée qu'il convoque lui-même **(1 point)**.

- au regard du délai qui lui est imparti par le PDG pour la production de ses rapports : il rappelle les délais légaux pour la mission du CAC, indique qu'il n'est juridiquement pas possible de tenir le même jour la réunion du Conseil d'administration qui arrête les comptes et l'assemblée des actionnaires qui approuve lesdits comptes. Il présente les irrégularités observées à la réunion du Conseil d'Administration y compris l'irrégularité de tenue le même jour des 2 réunions de CA et d'AGO.

Si l'Assemblée des actionnaires est maintenue, il présente un rapport faisant ressortir la limitation à sa mission liée au délai prévu par les dispositions légales et qui n'est pas respecté, ce qui ne lui permet pas de réaliser effectivement sa mission et il conclut à une impossibilité de formuler une opinion (ou une impossibilité de certifier les comptes en raison de la limitation à la mission) **(1 point)**.

Dossier n° 2. Evaluation des risques (10 points)

- | | |
|--|---|
| <p>1. Oui ces changements comportent des risques qui sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> - baisse de la qualité des vélos montés parce que : (1,5 point). <ul style="list-style-type: none"> • les fournisseurs n'étant pas contrôlés, le taux des anomalies va augmenter : litiges avec les fournisseurs, évaluation de la provision pour garantie (tacite) clients, retours vélos échangés ou non encore échangés omis à l'inventaire (0,5 point). • risques de rejet par les clients pour raison de la baisse de la qualité (0,5 point). • les retours à l'atelier seraient plus important : avoir à établir non enregistrés, provision pour dépréciation clients insuffisante et provision pour dépréciation stock insuffisante (0,5 point). - absence de maîtrise de la gestion des stocks parce que : (2,5 points) <ul style="list-style-type: none"> • le niveau de stocks n'étant pas connu, il y a risque de sur-stock : provision pour dépréciation de stocks insuffisante (0,5 point) | <p>Objectifs de
contrôle interne</p> <p>Opérationnel &
Etats Financiers</p> <p>Opérationnel</p> <p>Opérationnel &
Etats Financiers</p> <p>Opérationnel &
Etats Financiers</p> |
|--|---|

- risque de détournement de stock parce qu'il y a cumul de fonctions, absence de contrôles ou de supervision et absence d'un inventaire permanent au moyen des fiches de stocks : coût d'achat non maîtrisé et donc impact sur les marges **(0,5 point)** Opérationnel & Etats Financiers
 - risque de paiement de facture ne correspondant pas à des livraisons parce qu'il n'y a aucun document qui atteste la livraison : absence de maîtrise des achats et donc impact sur les marges **(0,5 point)** Etats Financiers
 - la valorisation des stock ne pourra pas être fiable en l'absence de la prise en compte ou maîtrise des coûts des pièces transférées à l'atelier : valorisation des produits finis non fiable **(0,5 point)** Etats Financiers
 - l'inventaire ne sera pas fiabilisé parce qu'il n'y a pas de suivi permanent auquel il pourrait être rapproché : écart sur stock non constaté et non maîtrise des coûts d'achat **(0,5 point)** Etats Financiers
- absence de fiabilité des ventes et du recouvrement parce que : **(2 points)**
- les statistiques produites par les commerciaux porteront essentiellement sur les ventes sans tenir compte des impayés et des contestations clients : majorations des commissions sur ventes et avoirs non établis **(0,5 point)**. Etats Financiers
 - Les retours liés à la baisse de qualité des vélos ne seront pas intégralement identifiés parce que les commerciaux n'émettront pas systématiquement les avoirs pour les retours sans échange pour ne pas réduire leurs chiffres de ventes d'où des litiges qui ne seront pas réglés : avoirs à établir non enregistrés en comptabilité, retours de vélos échangés en garantie non enregistrés, provisions pour dépréciation clients insuffisante ou omise, absence ou insuffisance de provision pour garantie et provision pour litiges **(0,5 point)**. Opérationnel & Etats Financiers

- Les paiements à effectuer par les clients seront ralentis parce que les réclamations ne sont pas traitées avec célérité d'où une augmentation des impayés clients : provision pour dépréciation clients omise ou insuffisante (*0,5 point*). Etats Financiers
- Les retours atelier sans échange seront retardés pour ne pas entraîner l'émission d'avoirs d'où une évaluation des stocks non fiable : retour vélos ou vélos refusés non retournés omis à l'inventaire (*0,5 point*). Etats Financiers

2. Les cycles ou comptes significatifs concernés par les risques d'erreurs relevées dans la conversion des trois commerciaux payés à la commission sont (**2 points**) :

- majoration des commissions sur ventes et avoirs non établis : cycle ventes clients (**0,5 point**).
- avoirs à établir non enregistrés en comptabilité, retour de vélos non enregistrés, évaluation de la provision pour garantie non fiable, provisions pour dépréciation des clients insuffisante ou omise : cycle vente-clients, cycles stocks ou valeurs d'exploitation, cycle provision pour risques et charges (**0,5 point**).
- Provision pour dépréciation clients omise ou insuffisante : cycle ventes-clients (**0,5 point**)
- Retour vélos ou vélos refusés non retournés omis à l'inventaire : cycles ventes-clients et cycles stocks ou valeur d'exploitation. (**0,5 point**)

3. Les mesures qui pourraient être prises pour prévenir, détecter et corriger les risques identifiés sont : (**2 points**).

- les commissions doivent être calculées sur les ventes encaissées corrigées de l'ancienneté des créances,
- les réclamations sont reçues par une personne indépendante des commerciaux et portées sur le registre avant d'être remises aux commerciaux (par exemple service recouvrement) pour traitement,
- l'évaluation des performances des commerciaux doit prendre en compte le niveau et l'ancienneté des comptes clients dont ils ont la charge et la célérité dans le traitement des réclamations clients.

Dossier n° 3. Normes internationales (16 points)

Cas n°1. Impôts différés (5 points : 1/2 point par réponse)

	Impôts différés Actif (IDA)	Impôt différés Passif (IDP)	Pas Impôt différés
Amortissements fiscaux supérieurs aux amortissements économiques de 30.000 KF = 30.000 x 35%		10.500	
Provisions non déductibles utilisables ultérieurement (exemple. : provision pour garanties clientèle) 120.000 x 35 %	42.000		
Ecart de réévaluation économique soumis à impôt sur les sociétés : 400.000 KF			X
Crédits d'impôts de 35.000 KF			X
Amortissements reportés différés d'une entreprise chroniquement déficitaire = 200.000 KF : risque de non utilisation de l'IDA			X
Ecart d'évaluation affectés à des éléments identifiables corporels amortissables : 800.000 x 35 %	280.000		
Changement de taux d'imposition : il est constaté l'impact de l'augmentation ou de la diminution du taux en IDA ou en IDP	X	X	
Goodwill de 500.000 KF			X
Plus values exonérées assorties d'un engagement de réinvestir : 300.000x35%			Provision impôt à payer
Subventions d'investissement sur immobilisations amortissables inscrites en capitaux propres et imposées immédiatement : 600.000 x 35 %	210.000		

Cas n°2. Crédit bail (7 points)

1. Définition du caractère du contrat de location

- a) Le contrat option 1 est un contrat de location simple parce qu'il ne couvre pas la majeure partie de la durée de vie économique des bus et le prix de l'option n'est pas suffisamment inférieur à la juste valeur à la date de l'option (**1 point**).

b) Même s'il n'y a pas de transfert de propriété à la fin du contrat, le contrat option 2 est un contrat de location financement parce que la durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique des bus (**1 point**).

c) Calcul du taux implicite pour l'option 2 :

N = 24 versements trimestriels

Versements trimestriels = 8.000 KF

Option = 30.000 KF après 24 périodes.

$$\begin{aligned} \text{Pour un taux de 3,25\% : } & 8.000 \times \frac{1 - 0,464129}{0,0325} (1,0325) + 30.000 \times 0,464129 \\ & = 136194 + 13924 = 150.118 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Pour un taux de 3,5\% : } & 8.000 \times \frac{1 - 0,437957}{0,035} (1,035) + 30.000 \times 0,437957 \\ & = 132963 + 13139 = 146.102 \end{aligned}$$

Les différence de 0,25% donne $150.118 - 146.102 = 4.016$

de 150.118 à 150.000 KF il y a une baisse de 118,

soit $118/4.016 = 2,9382\%$

Donc après 3,25%, le taux augmente de $2,9382\% \times 0,25 = 0,0073\%$

Le taux implicite est donc de $3,25\% + 0,0073\% = 3,2573\%$ ou **3,257% (2 points)**

2. Calcul de la ventilation des échéances trimestrielles du contrat de la location financement

E c h é a n c e	C a p i t a l r e s t a n t d û	Remb ourse ment Capita l	Int érê ts	Ech éan ce
N° 1 du 2.1 - 05	150.000	8.000		8.0 00
N° 2 du 1.4 - 05	142.000	3.375	4.6 25	8.0 00
N° 3 du 1.7 - 05	138.625	3.485	4.5 15	8.0 00
N° 4 du 1.10 - 05	134110	3.632	4.3 68	8.0 00

a) Ecritures pour les bus de l'option 1 (*1 point*)

<hr/>		
	2-1	<hr/>
2x Matériels de transports mis en location (bilan)	150.000	
5x Banque (bilan)		150.000
Achat d'un bus		
<hr/>		
	1-7	<hr/>
5x Banque (bilan)	8.000	
7x Locations de matériel (Compte de résultat)		8.000
3è Echéance au 1-7-05		
<hr/>		

b) Ecritures pour les 2 bus de l'option 2 (*2 points*)

<hr/>		
	2/1	<hr/>
2x Matériel de transport (bilan)	300.000	
5x Banque (bilan)		300.000
Achat des 2 bus		
<hr/>		
	2/1	<hr/>
8x VNC de bus cédés (Cpte résultat)	300.000	
2x Matériel de transport (bilan)		300.000
Mise en location financement		
<hr/>		
	2/1	<hr/>
2x Prêt à long ou moyen termes (bilan)	300.000	
8x Prix de cession de biens cédés (Cpte résultat)		300.000
Mise en location financement		
<hr/>		
	1/7	<hr/>
5x Banque (bilan)	8.000	
7x Intérêts reçus ou produits financiers (cpte de résultat)		4.515
2x Prêt à long ou moyen termes (bilan)		3.485
<hr/>		

Cas n°3. Immobilisations corporelles (4 points)

1. Calcul des coûts d'acquisition (1 point).

Les 3 composants distincts sont le hangar qui englobe les rails, les bâtiments bureaux et les climatiseurs. Les honoraires de l'architecte sont répartis au prorata des coûts des composants.

	Coût	Honoraires architecte	Total
Hangar	60 000	12 000	72 000
Bâtiments bureaux	35 000	7 000	42 000
Climatiseurs	3 000		3 000
	-----	-----	-----
	98 000	19 000	117 000

2. Calcul des amortissements ou dépréciations (3 points).

	Coûts acquisit°	Valeur résiduelle	Valeur amortble	Taux	Dépréciat°	Val. Nette Cptable	Valeur de recouvrmt
Hangar (1 point)							
2004	72 000	4 000	68 000	5%	1700	70 300	
2005					3400	66 900	65 000
Complément 2005					1 900	65 000	65 000
Bâtiments bureau (1point)							
2004	40 000	4 000	36 000	2%	360	39 640	
2005					720	38 920	40 000
Climatiseurs (1 point)							
2004	4 000	800	3 200	25%	400	3 600	
2005					800	2 800	2 800

Total des amortissements pour 2004 = 2.460 KF

Total des amortissements pour 2005 = 6.820 KF

Dossier n° 4. Contrôles substantifs ou contrôles de détails (4 points)
--

Les insuffisances du programme de travail de l'exercice précédent et les bonnes pratiques en matière de circularisation clients sont :

- la sélection des clients qui s'est faite uniquement sur les comptes clients 411 ne prend pas en compte les effets à recevoir et les effets escomptés et qui fait référence à des numéros de comptes peut aboutir à un total des soldes de comptes ou un total des mouvements de la période qui n'est pas significatif. La sélection doit prendre être représentative d'un volume significatif en soldes y compris les effets à recevoir (escomptés ou non) pour atteindre le niveau de contrôles de détails permettant de couvrir les risques d'erreurs après les contrôles mis en place et mis en œuvre par l'entreprise (**1 point**) ;
- Une fois les clients sélectionnés et les lettres signées par le PDG, l'envoi ne doit pas être fait par l'entreprise et les enveloppes d'envoi ne doivent pas comporter le nom de l'entreprise pour éviter un retour à l'entreprise en cas de non distribution. L'auditeur doit contrôler le contenu des enveloppes avant leur envoi et ces enveloppes externes d'envoi doivent comporter l'adresse du Cabinet pour que celles qui ne sont pas distribuées puissent être transmises au Cabinet (**1 point**) ;
- Le Cabinet ne peut pas se contenter d'une information téléphonique pour les envois des lettres, la cabinet doit les envoyer lui même et prendre copie des lettres en vue d'une éventuelle relance et préparer la synthèse de la procédure de circularisation (**1 point**) ;
- Il n'est pas indiqué le % des soldes couvert par la circularisation donc l'extrapolation sur la base d'un nombre de clients sélectionnés à partir de leur numéro de compte peut ne pas être représentative de la population des soldes clients. Souvent 20% en nombre de tiers représente 80% du solde total ou 80% des mouvements, la loi de Pareto doit donc inspirer à la sélection et si les réponses reçues sont représentatives de l'échantillon, il peut être envisagé d'extrapoler ces résultats sur la population totale (**1 point**).

DESCOGEF SESSION 2006

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES ET PROBLEMES JURIDIQUES

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 40 points.*
- ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
- ▶ *L'utilisation des calculatrices est autorisée.*
- ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
- ▶ *Le sujet comprend 3 annexes.*
- ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
- ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
- ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 35 %.*
- ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F ou 1.000 FCFA.*

LE SUJET

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES (4 POINTS)

L'Assemblée générale ordinaire des actionnaires de la Société Anonyme Rich-Divid avec Conseil d'Administration réunie en date du 25 juin 2005 a décidé à 75% des voix présentes et représentées (20% des actionnaires étaient présents ou représentés) la nomination d'un nouveau Commissaire aux comptes Mr Conciliah en remplacement de Mr Lintranzi qui est resté en fonction pendant 7 exercices de 1998 à 2004. Il n'a pas été désigné de Commissaires aux comptes suppléant. Sur les exercices de 2003 et 2004, Mr

Lintranzi a déclaré au Procureur de la République la présence de faits délictueux au sein de cette société portant sur la non prise en compte d'ajustements significatifs conduisant à une présentation de bilan inexact suivie d'une distribution de dividendes fictifs. Mr Lintranzi a eu un accident le 31 mai 2005 et est immobilisé à l'hôpital pour 2 mois. Mr Conciliah n'a pas pu rentrer en contact avec lui et a donc accepté le mandat de Commissaire aux comptes pour les exercices 2005 à 2012. La société a un effectif de 250 salariés.

Vous êtes chargés de vérifier les règles de tenue de l'AG ordinaire des actionnaires et de désignation du Commissaire aux Comptes.

- 1) Indiquer les documents à mettre à la disposition des actionnaires avant la tenue d'une assemblée générale ordinaire annuelle ?
- 2) Quelles sont les conditions de désignation d'un commissaire aux comptes (qui peut le nommer, conditions de quorum et de majorité de l'Assemblée, durée de la fonction) et de récusation et de révocation d'un Commissaire aux comptes (délai, qui peut demander, auprès de qui, délai d'appel) ?
- 3) Indiquez les points d'anomalies par rapport à la réglementation en vigueur et des règles de déontologie que vous pouvez relever dans la situation des deux Commissaires aux comptes et de la Société Rich-Divid S.A. ?

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (5 POINTS)

L'entreprise Tout Pour le Mobilier (TPM) fabrique du mobilier grand public destiné à équiper les travailleurs débutant leur carrière professionnelle. Elle se charge de la fabrication et laisse le soin aux clients de s'adresser aux spécialistes de montage.

Pour maintenir les prix le plus bas possible, les commandes sont exclusivement prises au téléphone. Le client communique les dimensions des éléments nécessaires au montage de son mobilier (armoires, fauteuils, chaises ...). Les commandes sont confirmées par un devis établi par l'entreprise TPM en deux exemplaires dont un exemplaire est adressé au client qui y annote les modifications éventuelles qu'il souhaite apporter à la sa commande. Dans les cas où des annotations sont portées sur le devis (et seulement dans ce cas), il est renvoyé par courrier postal. Le client dispose d'une semaine pour demander des modifications.

L'entreprise TPM garde le 2^{ème} exemplaire du devis et engage la production dès le lendemain de la prise de commande afin de respecter le délai de 10 jours annoncé au client. Les commandes sont payables à la livraison. Les livreurs sont chargés d'encaisser le montant de la livraison facturée ou d'annoter les contestations des clients le cas échéant sur les bons de livraisons pré numérotés. L'entreprise TPM se charge de régler les litiges après la livraison.

- 1) La procédure ainsi mise en place comporte –t-elle des risques d'anomalies pour l'entreprise sur les états financiers. Lesquels ?
- 2) Quels sont les cycles ou les comptes significatifs concernés par ces risques et pour quelle(s) assertion(s) ?
- 3) Quels contrôles un auditeur doit-il mettre en œuvre pour détecter ces erreurs afin d'en demander leurs corrections et réduire ainsi le risque que ces erreurs affectent de manière significative les états financiers annuels ?
- 4) Quelles mesures ou dispositions supplémentaires l'entreprise doit-elle prendre pour éviter les risques ainsi identifiés ?

DOSSIER 3. CONSOLIDATION, FUSION ET NORMES INTERNATIONALES

SOUS DOSSIER 3.1. CONSOLIDATION ET FUSION (5 POINTS)

A partir des informations fournies en annexes 1 et 2, il vous est demandé de :

- 1) Calculer la valeur d'achat (sur la base de l'actif net comptable corrigé) que vous allez recommander à Mr TouToPoinG Président du Groupe TTPG pour l'acquisition de 1600 actions représentant 80% du capital social de la société FIYE S.A. ?
- 2) Présenter le bilan consolidé du Groupe TTPG à la clôture de l'exercice d'acquisition de la filiale FIYE S.A. soit au 31 décembre 2005 ? Cette présentation sera précédée des calculs nécessaires pour l'écart d'évaluation, l'écart d'acquisition, des marges éliminées, des impôts différés, du résultat consolidé et du poste des capitaux propres. Le calcul du résultat consolidé sera effectué sans présentation du compte de résultat consolidé.
- 3) La fusion absorption de la Société FIYE SA par la société TTPG SA a été décidée courant 2006 avec effet au 1^{er} janvier 2006 dans les conditions décrites à l'annexe 2.

Il vous est demandé de présenter l'impact sur les postes de capitaux propres de la société absorbante lié à l'absorption de la filiale ainsi que l'analyse du poste d'actif : Mali de fusion - Fonds commercial en tenant compte des informations qui vous ont été fournies au 31 décembre 2005 pour les besoins de la consolidation.

SOUS DOSSIER 3.2. NORMES INTERNATIONALES (3 POINTS)

L'entreprise TTPG envisage d'adopter les normes internationales IFRS à compter de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2007 et vous sollicite pour l'assister dans l'établissement de son budget pour 2007 avec entre autres, l'application des normes IAS 16, IAS 38, IAS 37 et IFRS 3.

- 1) Son budget d'investissement comprend la construction d'un siège entamé en 2006 et qui sera achevé le 30 juin 2007 pour les éléments des coûts suivants :
 - matériaux pour 80.000 KF hors TVA récupérable ;
 - prestations des intervenants pour 20.000 KF hors TVA ;

- honoraires de l'architecte 10% des coûts engagés hors terrain ;
- ascenseur pour KF 24.000 (prix fournisseur à l'étranger), dédouané à 7.000 KF dont TVA totale de 5000 KF ;
- prix des installations électriques et de plomberie pour 10.000 KF hors TVA récupérable ;
- prix du groupe électrogène acquis localement à 36.000 KF y compris une TVA de 20% sur le prix hors TVA ;
- prix du terrain pour 50.000 KF, des droits de mutation pour 10.000 KF et des honoraires de notaire pour 2.500 KF hors TVA récupérable acquis en 2006.

Les durées d'utilisation et les valeurs résiduelles des immobilisations sont les suivantes :

	Durée d'utilité	Val. Résiduelles (KF)
- Construction	50 ans	25.600
- Ascenseur	10 ans	2.000
- Installations électriques et plomberie	10 ans	1.400
- Groupe électrogène	10 ans	6.200

Pour 2006, l'activité de l'entreprise est soumise à la TVA à hauteur de 2.000.000 KF sur un chiffre d'affaires total de 2.500.000 KF. Les prévisions pour 2007 reprennent le même niveau d'activité.

Les coûts des prestations des intervenants et les honoraires de l'architecte sont affectés aux constructions et installations électriques et de plomberie.

2) Le plan de restructuration envisagé en 2007 prévoit une décision du Conseil d'Administration le 20 septembre 2007, une annonce officielle du plan détaillé prévue le 30 septembre 2007 avec indication des postes concernés et la mise en œuvre est prévue en décembre 2007 :

- des coûts de licenciements pour 60.000 KF,
- des pertes sur les activités en cours de 25.000 KF,
- des frais de publicité pour le lancement de nouveaux produits pour 10.000 KF,
- des frais de formation de personnel aux nouveaux produits pour 20.000 KF,
- un abandon de prêts au personnel licencié de 8.000 KF.

- 3) Le développement des nouveaux produits s'effectue à travers une société filiale à acquérir dans les conditions suivantes avec effet au 1^{er} juillet 2007 :

Actif net comptable :	150.000 KF
Plus values nettes sur immobilisations corporelles identifiées :	30.000 KF
Immobilisations incorporelles identifiées ne figurant pas au bilan	40.000 KF
Achat de 2000 actions sur les 2500 actions à	200.000 KF
Au 31 décembre 2007 la valeur estimée de la société est de	200.000 KF

La dépréciation éventuelle des actifs identifiés liée à la perte de valeur s'effectuera de façon globale sur les actifs identifiés.

Déterminer les montants à inscrire au budget pour les postes suivants :

- 1) Investissements d'immobilisations corporelles sachant que les travaux en cours sur les bâtiments s'élèvent à 80. 000 KF au 31 décembre 2006 en faisant ressortir les lignes d'immobilisations que vous avez identifiées ?
- 2) Investissement en titres de participation au 1^{er} juillet 2007 et calcul de l'écart d'évaluation et du goodwill ;
- 3) Dépréciations d'immobilisations corporelles au 31 décembre 2007 dans les états financiers individuels ;
- 4) Dépréciation du goodwill et la dépréciation globale des actifs identifiés au 31 décembre 2007 ;
- 5) Provisions pour risques et charges au 31 décembre 2007 liées à la restructuration envisagée.

DOSSIER 4. TECHNIQUES D'AUDIT (3 POINTS)

Au 23 décembre 2005, date de prise d'inventaire de la société Obser-fisic SA, vous avez été désigné par M. Cacpréci, Commissaire aux comptes de ladite société pour participer à la prise d'inventaire des stocks des pièces détachées, des matières premières et des balles de tissus fabriquées par cette société. La date de clôture de l'exercice est fixée au 31 décembre 2005. Les livraisons de Coton fibre à l'usine et les sorties de tissus fabriqués ont continué (au ralenti) entre le 24 et le 31 décembre 2005. L'évaluation des risques faites par M. Cacpréci a montré que le risque combiné ou le risque après contrôle est minimal et que l'inventaire permanent au 31 décembre 2005 corrigé des

résultats d'un sondage au 10 janvier 2006 pourra être retenu pour l'arrêté des comptes au 31 décembre 2005.

Vous avez lu dans les procédures internes du Cabinet que la technique d'audit de prise d'inventaire dans ce contexte comprend quatre principales diligences portant sur les instructions relatives à la prise d'inventaire, sur les sondages, sur la séparations des exercices et sur les dispositions spécifiques à une prise d'inventaires lorsque sa date est différente de la date de clôture de l'exercice.

- 1) Rappeler brièvement le contenu de ces quatre diligences à mettre en œuvre ?
- 2) La situation relative au coton fibre (matières premières) est résumée à l'annexe 3. Indiquer la quantité, le prix unitaire et la valeur des stocks de balles de coton fibre à retenir pour l'arrêté des comptes au 31 décembre 2005.

ANNEXE 1

Bilans des sociétés du Groupe TTPG aux 31 décembre 2004 (FIYE S.A) et 31 décembre 2005

	Sté FIYE SA 31-déc-04	Sté FIYE SA 31-déc-05	Sté TTPG 31-déc-05	Sté TPE SARL 31-déc-05
Immobilisations incorporelles	10 000	9 000	30 000	5 000
Immobilisations corporelles	60 000	54 000	130 000	90 000
Titres FIYE SA		0	120 000	0
Titres TPE SARL		0	20 000	0
Stocks	15 000	40 000	90 000	10 000
Créances	105 000	92 000	102 000	40 000
Trésorerie	10 000	5 000	8 000	5 000
TOTAL	200 000	200 000	500 000	150 000
Capital social	20 000	20 000	80 000	25 000
Réserves	70 000	80 000	220 000	10 000
Résultat	10 000	9 450	20 000	5 000
Dettes	100 000	90 550	180 000	110 000
TOTAL	200 000	200 000	500 000	150 000

Au 31 décembre 2004, aucun actif n'est destiné à la vente dans les livres de FIYE SA. A cette date les actifs sont évalués comme suit en KF :

	Valeurs comptables	Valeur marché
Immobilisations incorporelles	10.000	30.000
Immobilisation corporelles	60.000	90.000
Stocks	15.000	15.000
Créances	105.000	105.000
	190.000	240.000

Au 31 décembre 2005 les valeurs de marché des immobilisations corporelles sont réduites de 10.000 KF et les valeurs comptables sont amorties à hauteur de 10%. L'écart d'acquisition ou goodwill n'est pas amortissable, il sera déprécié en cas de perte de valeur de la société FIYE SA évaluée sur la base de l'actif net comptable corrigé.

Les opérations et positions inter groupe au 31 décembre 2005 sont :

Créances de TTPG sur FIYE SA :	15.000 KF	
Créances de TTPG sur TPE SARL :	20.000 KF	
Ventes de TTPG à FIYE SA :	50.000 KF	avec 20% de marge
Vente de TTPG à TPE SARL :	40.000 KF	avec 20% de marge

Tous les stocks détenus par FIYE SA aux 31 décembre 2004 et 2005 et par TPE SARL au 31 décembre 2005 proviennent des achats effectués auprès de TTPG.

Les dettes de la société TTPG comprennent une provision pour retraite de 20.000 KF au 31 décembre 2005 dont 4.000 KF de dotation de l'exercice.

ANNEXE 2

Pour les besoins de la fusion décidée au cours de l'année 2006 avec effet au 1^{er} janvier 2006, les apports seront effectués aux valeurs comptables et l'évaluation des deux sociétés pour déterminer la parité d'échange a donné les valeurs suivantes :

- Valeur de la société TTPG SA au 31 décembre 2005 pour 8.000 actions de 10 KF : 600.000 KF
- Valeur de la société FIYE SA au 31 décembre 2005

pour 2.000 actions de 10 KF : 150.000 KF

ANNEXE 3

Les quantités ressortant de l'inventaire permanent sont :

- au 23 décembre 2005 : 150 balles de 200 kg chacune
- au 31 décembre 2005 : 350 balles de 200 kg chacune
- au 10 janvier 2006 : 300 balles de 200 kg chacune

Les quantités relevées lors de l'inventaire physique annuel au 23 décembre 2005 et lors de vos sondages sur les quantités au 10 janvier 2006 sont :

- au 23 décembre 2005 : 140 balles de 200 kg
- au 10 janvier 2006 : 280 balles de 200 kg

Les fiches de stocks sont corrigées lors de la prise d'inventaire et les écarts sont justifiés.

Les prix unitaires de sortie des balles sont obtenus selon la méthode du PEPS ou FIFO. Les réceptions enregistrées du 15 décembre au 31 décembre 2005 sont les suivantes :

- 20 décembre 2005 : 300 balles au prix unitaire de 600 F le kg
- 26 décembre 2005 : 300 balles au prix unitaire de 650 F le kg
- 30 décembre 2005 : 200 balles au prix unitaire de 700 F le kg

DESCOGEF SESSION 2006

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES ET PROBLEMES JURIDIQUES

ELEMENTS DE CORRIGES

DOSSIER 1 : COMMISSARIAT AUX COMPTES (4 points)

1°) (1 point) Les documents à mettre à la disposition des actionnaires avant la tenue d'une Assemblée Générale Ordinaire annuelle donc l'A.G. pour l'approbation des comptes sont prévus à l'art. 525 de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du GIE (l'article peut ne pas être cité par les candidats). Il s'agit donc de :

- l'inventaire et les états financiers de synthèse,
- la liste des administrateurs en fonction,
- les rapport général et rapport spécial du Commissaire aux comptes et le rapport du Conseil d'Administration qui sont soumis à l'A.G.,
- l'exposé des motifs et le texte ou Projet des résolutions proposées,
- des renseignements concernant les candidats au Conseil d'Administration si ce point est inscrit à l'ordre du jour,
- la liste des actionnaires,
- le montant global certifié par le Commissaire aux comptes des rémunérations versées aux 10 dirigeants sociaux et salariés les mieux rémunérés puisque l'effectif de la société est de plus de 200 salariés.

(Les réponses des candidats peuvent ne pas correspondre aux termes utilisés ci-dessus, merci rechercher les termes soulignés)

2°) La désignation, la récusation et la révocation sont régies par les articles 702 à 709 et 730 à 734 de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du GIE (les articles peuvent ne pas être cités par les candidats).

a) Nomination ou désignation du Commissaire aux comptes **(1,5 point)**

A la constitution de la société, le Commissaire aux comptes est désigné dans les statuts ou par l'Assemblée Générale constitutive pour une durée de deux (2) exercices sociaux.

L'Assemblée constitutive statue avec un quorum de 50% des actions sur première convocation, de 25% à la deuxième ou troisième convocation.

Elle délibère à la majorité des deux tiers (2/3) des voix dont disposent les souscripteurs présents ou représentés.

Au cours de la vie sociale, il est désigné par l'Assemblée Générale Ordinaire statuant au quorum du quart (1/4) des actionnaires présents ou représentés ayant droit de vote à la première convocation et sans quorum requis à la deuxième convocation et à la majorité (50%) des voix exprimées. Le Commissaire aux comptes est nommé dans ces conditions pour une durée de six (6) exercices.

b) La récusation **(0,5 point)**

La récusation doit intervenir dans un délai de 30 jours à compter de l'A.G. qui a désigné le Commissaire aux comptes. Elle peut être demandée par :

- un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 10% du capital social, ou
- par le Ministère public.

La demande est introduite auprès de la juridiction compétente (ou auprès du Tribunal compétent) et le délai d'appel est de 15 jours à compter de la signification aux parties de la décision du Tribunal.

c) La révocation **(0,5 point)**

La révocation intervient en cas de faute de la part du Commissaire aux comptes ou en cas d'empêchement. Elle peut être demandée par :

- un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 10% du capital social,
- par le Conseil d'Administration,
- par l'A.G. ou,
- par le Ministère public.

La demande est introduite auprès du Tribunal (ou juridiction) compétent (e) et le délai d'appel est de 15 jours à compter de la signification aux parties de la décision du Tribunal.

3°) Les points d'anomalies par rapport à la réglementation et aux règles de déontologie que nous pouvons relever sont **(0,5 point)** :

- l'A.G. qui a nommé le nouveau Commissaire aux comptes n'a pas le quorum requis (20% alors que le quorum requis est de 25%),
- la durée de fonction de Mr Lintranzi (7 exercices) excède la durée réglementaire prévue par la réglementation de 6 ans. *(Les candidats qui auront ajouté que l'AG qui omet dans son ordre du jour la nomination d'un commissaire aux comptes ou de son suppléant est frappée de nullité pourraient bénéficier d'un bonus de 0,25 point).*
- le Commissaire aux comptes suppléant n'a pas été nommé, *(Les candidats qui auront ajouté que l'AG qui omet dans son ordre du jour la nomination d'un commissaire aux comptes ou de son suppléant est frappée de nullité pourraient bénéficier d'un bonus de 0,25 point).*
- absence de prise de contacts du nouveau Commissaire aux comptes avec l'ancien, avant l'acceptation de la mission,
- le nouveau mandat est de 8 ans au lieu de 6 ans.

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (5 points)

5) Oui la procédure mise en place comporte des risques d'anomalies sur les états financiers (2 points) :

a) Il n'y a pas de preuve d'une commande engageant le client. Le client peut donc contester d'avoir passé commande ou contester les dimensions des articles livrés. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :

- des retours de produits ou des produits refusés non retournés omis à l'inventaire,
- des provisions pour dépréciation sur les articles refusés ou retournés omises ou insuffisantes,
- avoirs à établir non enregistrés en comptabilité,
- provision pour dépréciation de comptes de clients douteux omise ou insuffisante.

b) Le délai de fabrication annoncé au client ne tient pas compte du délai accordé au client pour formuler sa demande de modifications, ce qui peut entraîner l'achèvement de la fabrication d'articles dont les dimensions ne sont pas conformes ou des rejets d'articles livrés pour lesquels les demandes de modifications ne sont pas encore parvenues à l'entreprise TPM. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :

- des retours d'articles ou des articles refusés non retournés omis à l'inventaire,
- des provisions pour dépréciation sur les articles refusés ou retournés omises ou insuffisantes,
- des avoirs à établir non enregistrés en comptabilité,
- des provisions pour dépréciation de comptes de clients douteux omises ou insuffisantes,
- des provisions pour litige omises ou insuffisantes,

6) Les cycles ou comptes significatifs concernés et les assertions concernées sont (1 point) :

a) retours d'articles ou des articles refusés non retournés omis à l'inventaire :

- comptes significatifs : stocks et production stockée et
- assertions concernées : exhaustivité et existence.

b) articles non conformes non expédiés non identifiés à l'inventaire :

- comptes significatifs : stocks et production stockée et
- assertions : existence et évaluation
- c) provisions pour dépréciation sur les articles refusés ou retournés ou non conformes et non expédiés omises ou insuffisantes :
 - comptes significatifs : stocks et charges provisionnées court terme et
 - assertions : exhaustivité et évaluation
- d) avoirs à établir non enregistrés en comptabilité :
 - comptes significatifs : clients et chiffres d'affaires (ou clients et ventes) et
 - assertions : exhaustivité et mesure
- e) provisions pour dépréciation de compte clients douteux omises ou insuffisantes :
 - comptes significatifs : clients et charges provisionnées court terme et
 - assertions : exhaustivité et évaluation
- f) provisions pour litiges omises ou insuffisantes :
 - comptes significatifs : provisions pour risques et charges et
 - assertions : exhaustivité et évaluation.

7) Les contrôles à mettre en œuvre par l'auditeur pour détecter ces erreurs afin d'en demander leurs corrections et réduire ainsi le risque que ces erreurs affectent de manière significative les états financiers annuels peuvent être les suivantes (liste non exhaustive) (1 point) :

- mettre en œuvre la circularisation clients ou la demande de confirmation clients,
- examiner les règlements postérieurs à la date de clôture de l'exercice et les retours intervenus après la date clôture,
- pour les clients n'ayant pas répondu aux circularisations, et n'ayant pas effectué de règlement après la date de clôture, examiner les créances excédant le délai normal de règlement client et rechercher les raisons du refus de règlements,
- examiner et enquêter sur les annotations faites par les livreurs sur les bons de livraison dont les livraisons sont encore en compte à la date de clôture de l'exercice,
- rechercher l'impact sur les stocks et les avoirs à établir des incidents de livraisons ou de paiement identifiés.

8) Les mesures supplémentaires à mettre en œuvre par l'entreprise pour éviter ces risques peuvent être (liste non exhaustive) (1 point) :

- envoi du devis en deux exemplaires et demande de retour d'un exemplaire pour acceptation ou mention des modifications demandées et versement d'un acompte
- le délai de fabrication ne doit courir qu'à réception de l'exemplaire approuvé du devis et de l'acompte versé. Ce délai sera notifié au client en même temps que l'envoi du reçu de versement,
- la livraison doit être faite contre remboursement ou paiement dans les mains du livreur, toutes les livraisons contestées doivent être retournées à l'entreprise.

DOSSIER 3. CONSOLIDATION, FUSION ET NORMES INTERNATIONALES
(8 points)

SOUS-DOSSIER 3-1 : CONSOLIDATION ET FUSION (5 points)

1) Actif net comptable de FIYE SA au 31 décembre 2004 :

20.000 + 70.000 + 10.000 =	100.000
Plus values sans déduction d'impôt différé :	
240.000 – 190.000	50.000

Actif net comptable corrigé (ANCC)	150.000
---	----------------

La valeur d'achat que nous allons recommander à Mr Toutoipoing pour 80% (soit 1 600 actions sur 2 000 actions) de l'ANCC = 120.000 KF

(0,5 point)

2) Calculs préliminaires et présentation du bilan consolidé (3,5 points) :

a) Pour la société FIYE SA au 31 décembre 2005

Actif net comptable :	109.450
Plus values sur immobilisations ou écart d'évaluation :	
[120.000 – 10.000] – [70.000 – 7.000] =	47.000
Impôts différés 47.000 x 35% =	-16.450

Actif net comptable corrigé (ANCC)	140.000
80% de l'ANCC :	112.000
Coût des titres	120.000

Ecart d'acquisition	8.000
---------------------	-------

L'écart d'évaluation sera constaté en réserves pour 30.550 KF et en impôt différé passif pour 16.450 KF

b) Elimination de la marge sur stocks

L'élimination des marges a un impact sur les réserves pour le stock de début d'exercice et sur le résultat de l'exercice pour la variation des stocks de l'exercice. Ces corrections doivent être intégrées à l'impôt différé correspondant.

- sur stocks FIYE SA :

Marge totale au 31 décembre 2005 : 40.000 x 20% =		8.000
avec impôt différé actif : 8.000 x 35% =	2.800	
- sur les réserves : marge au 31 décembre 2004 : 15.000 x 20% =		3.000
avec impôt différé actif : 3.000 x 35% =	<u>1.050</u>	
		5.000
- sur le résultat de l'exercice :		5.000
avec impôt différé actif :	1.750	

- sur stocks TPE SARL :

- sur le résultat de l'exercice au 31 décembre 2005 : 10.000 x 20% =		2.000
avec impôt différé actif : 2.000 x 35% =	750	

c) Traitement de la provision pour retraite :

Réserve	16.000	
Impôt différé actif sur réserve : 16.000 x 35% =		5.600
Résultat	4.000	
Impôt différé actif sur dotation : 4.000 x 35% =		1.400

d) Le résultat consolidé par 2005 évoluera comme suit :

Résultat Part	Résultat part
---------------	---------------

	du Groupe	des minoritaires	Total
Résultat TTPG	20.000		20.000
Résultat FIYE SA 7.560	1.890	9.450	
Résultat TPE SARL	4.000	1.000	5.000
	-----	-----	-----
	31.560	2.890	34.450
Elimination marge sur stock FIYE SA	-5.000		-5.000
Impact impôt différé sur Elimination marge	+1.750		+1.750
Elimination marge sur stocks TPE SARL	-2.000		-2.000
Impact impôt différé sur Elimination marge	+700		+700
Impact impôt différé sur provis pour retraite	+1.400		+1.400
	-----	-----	-----
	28.410	2.890	31.300

e) Le poste de Capitaux propres (Capital, Réserves et Résultat) évoluera comme suit :

	Réserves Intérêts Du Groupe	Réserves intérêts minoritaires	Total
Capital FIYE SA et TPE SARL	36.000	9.000	45.000
Réserves TTPG	220.000		220.000
Réserves FIYE SA	64.000	16.000	80.000
Réserve TPE SARL	8.000	2.000	10.000
	-----	-----	-----
	328.000	27.000	355.000
Ecart d'évaluation	+24.440	+6.110	+30.550
Elimination marge stocks FIYE SA (31-12-2004)	-3.000		-3.000
Impôt différé sur marge stocks FIYE SA	+1.050		+1.050
Provision pour retraite impôt différé	+5.600		+5.600
	-----	-----	-----
	356.090	33.110	389.200
Titres FIYE SA et TPE SARL	-140.000		-140.000
Ecart d'acquisition	8.000		8.000
	-----	-----	-----
	224.090	33.110	257.200

f) Présentation du Tableau pour la consolidation par intégration globale des sociétés filiales (FIYE SA et TPE SARL) et de la société mère TTPG SA) :

	Société TTPG	Société FIYE SA	Société TPE SARL	TOTAL	Eliminations			Elimination de titres et Ecart d'évaluation	Total	
					Profits stocks	Dettes Créances	Prov. Retraite			
Immob incorporelles	30 000	9 000	5 000	44 000				21 000	65 000	
Immob corporelles	130 000	54 000	90 000	274 000				26 000	300 000	
Titres	140 000			140 000				-140 000	0	
Ecart d'acquisition				0				8000	8 000	
Stocks	90 000	40 000	10 000	140 000	-10 000				130 000	
Créances	102 000	92 000	40 000	234 000		-35 000			199 000	
Impôt différé actif				0	3 500		7 000		10 500	
Trésorerie	8 000	5 000	5 000	18 000					18 000	
Total	500 000	200 000	150 000	850 000					730 500	
Capital social	80 000	20 000	25 000	125 000				-45 000	80 000	
Réserves		80 000	10 000	90 000				-90 000	0	
Réserves Groupe	220 000			220 000	-1 950		5 600	24 440	-24 000	224 090
Réserves int. Minorit.				0				6 110	27 000	33 110
Résultat		9 450	5 000	14 450				-14 450	0	
Resultat groupe	20 000			20 000	-4 550		1 400	11 560	28 410	
Résultat int. Minorit.				0				2 890	2 890	
Dettes	180 000	90 550	110 000	380 550		-35 000			345 550	
Impôt différé passif				0				16 450	16 450	
Total	500 000	200 000	150 000	850 000					730 500	
Total mouvements					0	0	0	0	0	

(Les candidats qui auront présentés un bilan conforme à celui ressortant de la dernière colonne sans présenter l'évolution ne devront pas être sanctionnés.)

3) Fusion (1 point)

La situation nette (y compris les résultats de l'exercice) des deux sociétés au 31 décembre 2005 est :

	Situation nette comptable	Evaluation
TTPG SA :	320.000 KF	600.000 KF
FIYE SA :	109.450 KF	150.000 KF

La parité d'échange retenue est donc de 4 actions anciennes FIYE SA pour 1(une) action nouvelle TTPG SA.

Les 2.000 actions FIYE SA vont donc donner lieu à :

- émission de 400 actions / 4 soit 100 actions TTPG SA au profit des actionnaires minoritaires de FIYE SA,
- annulation des 1.600 actions FIYE SA détenues par TTPG SA.

a) Les mouvements sur les postes de capitaux propres de TTPG SA porteront sur :

Augmentation du capital : 100 x 10	1.000
Prime de fusion : 109.450 x 20% - 1.000 =	20.890
	21.890

b) Les titres à annuler détenus par TTPG SA figurent au bilan pour 120.000 KF alors que la part dans l'actif net comptable représente 109.450 x 80% soit 87.560 KF. L'écart de 120.000 KF – 87.560 KF soit 32.440 KF représente un mali de fusion - Fonds commercial qui peut être analysé comme suit :

• 80% Plus values sur immobilisations incorporelles et corporelles avant impôt différé	37.600
Impôt différé passif	-13.160
	24.440
• Goodwill	8.000
	32.440

Ce montant sera inscrit à l'actif de TTPG SA au poste Mali de fusion – Fonds commercial

SOUS DOSSIER 3.2 - NORMES INTERNATIONALES (3 points)

Le taux du prorata de récupération de la T.V.A. pour 2006 est de 2.000.000 / 2.500.000 = 80%. Ce taux sera également retenu pour la récupération de la TVA sur les frais généraux et sur les immobilisations.

1) Détermination du poste investissements d'immobilisations corporelles (1 point) :

Constructions :	Prix des matériaux	80.000	
	Coûts des intervenants :		
	20.000 x 80.000/100.000	16.000	
	Honoraires architecte : 10% (80.000 + 16.000)	9.600	
		105.600	105.600

Ascenseur :	Prix fournisseur	24.000	
	Douane hors TVA (7.000 – 5.000)	2.000	
	T.V.A. non récupérable : 5.000 x (100%-80%)	1.000	

		27.000	27.000
Installations électriques et plomberie	Prix des installations	20.000	
	Coût des intervenants : 20.000 x 20.000/100.000	4.000	
	Honoraires architecte : 10% x (20.000+4.000)	2.400	

		26.400	26.400
Groupe électrogène	Prix du groupe H TVA : 36.000/(100%+20%)	30.000	
	TVA non récupérable : (36.000-30.000) x 20%	1.200	

		31.200	31.200
Terrains	Prix	50.000	
	Droits de mutation	10.000	
	Honoraires Notaire	2.500	

		62.500	62.500

	Total immobilisations corporelles		252.700
	Travaux en cours 2006		- 80.000
	Terrains 2006		- 62.500

	Investissements 2007		110.200

2) Détermination des investissements en titres de participation (0,5 point)

Evaluation de la société :

Actif net comptable au 1 ^{er} juillet 2007	150.000
Plus values nettes sur immobilisations corporelles	30.000
Immobilisations incorporelles non inscrites au bilan	40.000

Actif net comptable corrigé	220.000
Quote-part des 2000 actions : 220.000 x 2.000/2.500	176.000
Ecart d'acquisition ou goodwill : 200.000 - 176.000	24.000

L'investissement en titres de participation est de 200.000 K F CFA.

3) Dépréciation des immobilisations corporelles au 31 décembre 2007 (0,5 point) .

Les immobilisations ont été mises en service le 1^{er} juillet 2007.

	<u>Coût</u> <u>d'acquisition</u>	<u>Valeur</u> <u>résiduelle</u>	<u>Base</u> <u>amortissable</u>	<u>Taux</u>	<u>Dotations</u> <u>2007</u> <u>(6 mois)</u>
Terrain	62.500	-	-	-	-
Constructions	105.600	25.600	80.000	2%	800
Ascenseur	27.000	2.000	25.000	10%	1.250
Installations élect./plomb.	26.400	1.400	25.000	10%	1.250
Groupe électrogène	31.200	6.200	25.000	10%	1.250
	-----				-----
Total	252.700				4.550

4) Dépréciation du Goodwill et des actifs identifiés au 31 décembre 2007 (0,5 point):

Valeur de la société estimée au 31 décembre 2007 :	210.000
Quote-part des 2 000 actions (80%) :	168.000

Perte de valeur : 200.000 (prix d'acquisition des titres) - 168.000 :	32.000
Le goodwill doit être totalement déprécié pour :	24.000
Le solde de la perte de valeur est affecté à la dépréciation des actifs identifiés soit :	
$32.000 - 24.000 = 8.000$	

La dépréciation liée à l'investissement en titres de participation sera inscrite au budget pour 32.000 KF.

5) Calcul de la provisions pour risques et charges pour la restructuration (0,5 point)

Les conditions de constatation des provisions pou restructuration seront remplies en 2007 avec l'annonce officielle de la restructuration prévue le 30 septembre 2007 et indication des postes concernés.

Calcul de la provision :

Coûts des licenciements	60.000
Pertes sur activités encours	0
Frais de publicité pour lancement de nouveaux produits	0
Frais de formation du personnel aux nouveaux produits	0
Abandon de prêts au personnel licencié	8.000

Total provisions	68.000
	=====

La provision pour restructuration sera donc estimée à 68.000 KF dans le cadre du budget 2007.

DOSSIER 4. TECHNIQUES D'AUDIT (3 points)
--

1) Rappel du contenu des quatre diligences à mettre en œuvre lors de la prise d'inventaire (2 points) :

(Pour la correction de cette partie, le texte ci-dessous est le résumé de la note d'information éditée par la CNCC française, il est donc demandé au candidat de ne faire apparaître que les points essentiels soulignés)

a. Application des instructions d'inventaire

Les contrôles du commissaire aux comptes portent essentiellement sur la façon dont la prise d'inventaire est effectuée par le personnel de l'entreprise et par conséquent sur la façon dont les procédures sont appliquées: observation des équipes et vérification par sondages de la qualité des informations portées sur les fiches ou feuilles de comptage.

Il est souhaitable que le collaborateur soit présent pendant toute la durée de l'inventaire. Sinon, il est important d'assister au début de l'inventaire et à sa fin :

- au début, pour s'assurer que l'inventaire va se dérouler dans de bonnes conditions, que les instructions ont été bien comprises et sont correctement suivies ;
- à la fin, pour contrôler la procédure de centralisation des fiches ou feuilles de comptage et pour prendre une copie de la feuille de suivi des fiches pour s'assurer ultérieurement que l'état final d'inventaire inclut bien tous les stocks recensés et seulement ceux-là. Ce contrôle est essentiel pour s'assurer que rien n'est modifié ultérieurement, sans que le commissaire aux comptes ne soit informé.

Le contrôle de l'application des instructions sera généralement combiné avec les contrôles décrits ci-après.

b. Sondages

Le commissaire aux comptes (ou ses collaborateurs) effectue un certain nombre de comptages qu'il consigne dans ses dossiers pour contrôle ultérieur avec l'inventaire définitif.

Les informations consignées dans les dossiers du commissaire aux comptes doivent être suffisamment explicites pour que le suivi ultérieur ne pose pas de difficulté :

- désignation, référence et localisation de l'article,
- unité de comptage,
- quantité comptée par le commissaire aux comptes et par personnel de l'entreprise, figurant éventuellement sur les fiches de stock ou l'inventaire permanent.

Le volume des sondages est fixé par le commissaire aux comptes, en fonction :

- de sa connaissance de l'entreprise,
- du contrôle interne de la fonction stocks,
- de la qualité de la procédure de prise d'inventaire,
- de la qualité de l'application de cette procédure observée en a).

Toutefois, les sondages effectués portent, de préférence, sur les articles ayant une forte valeur pour essayer, même lorsque ces sondages sont peu nombreux, de les rendre plus significatifs par rapport au montant qui figurera au bilan.

Le commissaire aux comptes organise ses contrôles pour s'assurer que :

- tout élément existant physiquement est correctement recensé,
- tout élément recensé existe physiquement.

Pour ce faire, il sélectionne des éléments :

- sur les aires de stockage, et s'assure qu'ils sont (ou seront) correctement saisis sur les fiches de comptage ;
- sur les fiches de comptage de l'entreprise, et s'assure qu'ils existent bien physiquement.

Les sondages effectués, relevés sur les feuilles de travail, lui permettront de s'assurer que les fiches n'ont pas été modifiées. Il peut également faire un relevé ou une photocopie d'un certain nombre de fiches établies par le personnel de l'entreprise.

Il s'assure au moyen de ces sondages que :

- les unités de comptage sont correctement utilisées,
- les appareils de mesure ou de comptage sont fiables,
- le contenu des cartons ou autres conteneurs correspond bien aux articles relevés,
- les piles ne comportent pas de manquants,
- toutes les zones où peuvent se trouver des stocks sont bien repérées,
- les fiches de comptage sont correctement remplies par les équipes de comptages.

c. séparation des exercices

Le commissaire aux comptes relève les informations nécessaires au contrôle de la séparation des exercices.

Les informations relevées dépendent du système prévu par l'entreprise. Elles consistent par exemple, lorsqu'il existe des documents pré numérotés, à relever les derniers numéros des documents utilisés jusqu'à la date d'inventaire:

- bons de réception et de retour des clients,
- bons de livraison et de retour aux fournisseurs.

Lorsqu'il existe un inventaire permanent, sont également relevés:

- les bons de transfert entre magasins ou du stock de matières premières vers les en-cours;
- les derniers bons de production.

Le commissaire aux comptes prend soin de s'assurer :

- que les articles situés sur les aires de réception, et qui ont fait l'objet d'un bon de réception, sont bien pris dans l'inventaire;
- que les articles n'ayant pas fait l'objet d'un bon de réception avant inventaire sont exclus des comptages;
- que les articles ayant fait l'objet d'un bon d'expédition avant l'inventaire, et tenus à la disposition des clients sur les aires de livraison, sont exclus de l'inventaire.

d. Inventaire effectué à une date différente de la clôture

Lorsque l'inventaire est effectué à une date différente de la date de clôture, les contrôles effectués par le commissaire aux comptes sont identiques à ceux décrits ci-dessus. De plus, des contrôles complémentaires sont effectués pour vérifier la fiabilité de l'inventaire permanent:

- rapprochement des comptages effectués avec l'inventaire permanent pour vérifier que ce qui est compté figure sur cet état;
- sélection d'éléments figurant sur l'inventaire permanent pour s'assurer qu'ils existent bien physiquement.

2) Quantité, prix unitaire et valeur des stocks de la matière première coton fibre à retenir pour l'arrêté des comptes au 31 décembre 2005 (1 point) :

Le stock au 31 décembre 2005 ressortant de l'inventaire permanent s'établit à 350 balles. Lors de l'inventaire au 23 décembre 2005, l'écart entre l'inventaire permanent de 150 balles et l'inventaire physique de 140 balles soit 10 balles de 200 kg a été corrigé, il n'y a pas lieu de corriger le stock au 31 décembre de cet écart. Toutefois, lors de notre contrôle au 10 janvier 2006, nous avons identifié un écart de 20 balles entre l'inventaire permanent de 300 balles et l'inventaire physique de 280 balles. Nous devons donc corriger le stock ressortant de l'inventaire permanent au 31 décembre 2005 pour tenir compte de cette perte de stock dont la date n'est pas identifiée mais qui est située entre le 24 décembre 2005 et le 10 janvier 2006.

La quantité de stock à retenir au 31 décembre sera donc de 350 balles – 20 balles = 330 balles de 200 kg.

Détermination du prix unitaire :

Sachant que la méthode de valorisation retenue pour les sortie est la méthode FIFO, le stock au 31 décembre 2005 de 330 balles sera valorisé à partir des dernières entrées soit :

- 200 balles au dernier prix de la réception au 30 décembre 2005 soit 700 F le kg
- 130 balles au prix de l'entrée du 26 décembre 2005 soit 650 F le kg.

La valeur du stock à retenir au 31 décembre 2005 sera déterminée comme suit :

200 balles x 200 kg x 700 =	28.000.000 F
130 balles x 200kg x 650 =	16.900.000 F
	<hr/>
Total :	44.900.000 F

DESCOGEF

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

EXAMEN BLANC

ELEMENTS DE CORRIGES

Dossier 1 : Droit des sociétés et commissariat aux comptes

L'Assemblée constitutive statue avec un quorum de 50% des actions sur première convocation, de 25% à la deuxième ou troisième convocation. Elle délibère à la majorité des deux tiers (2/3) des voix dont disposent les souscripteurs présents ou représentés.

L'Assemblée Générale Ordinaire statuant au quorum du quart (1/4) des actionnaires présents ou représentés ayant droit de vote à la première convocation et sans quorum requis à la deuxième convocation et à la majorité (50%) des voix exprimées.

L'Assemblée Générale Extraordinaire statue au quorum de la moitié (1/2) (50%) des actionnaires présents ou représentés ayant droit de vote à la première convocation et un quart (1/4) (25%) à la deuxième et à la troisième convocations et décide à la majorité des 2/3 des voix exprimées.

L'AG qui statue sur :

- la nomination des administrateurs est l'AGO
- la nomination du commissaire aux comptes est l'AGO
- le changement d'un article des statuts est l'AGE
- l'augmentation du capital est l'AGE

Dossier 2 : Evaluation des risques (Sujet INTEC 2005 – UV 712– Cinquième partie)

- a) Dire quelles sont les zones à risques, c'est-à-dire les cycles ou séquences de travail concernés par les phénomènes constatés.

Les zones de risques (au sens de cycles ou séquences de travail) sont :

- les stocks de matières premières et composants (une partie non identifiée est défectueuse), et les stocks de produits finis (produits neufs défectueux et produits retournés par les clients qui peuvent ne pas avoir été pris à l'inventaire ou ne pas avoir été dépréciés) ;
- le cycle achats/fournisseurs (réclamations tardives, contestations et litiges) ;
- le cycle ventes clients (prise en compte par la provision pour garantie clients de l'alourdissement du coût de la garantie, litiges clients, impayés suivis de défaillances) ;
- le cycle provision pour risques et charges (demandes de dommages et intérêts de fournisseurs contestant la mauvaise qualité détectée tardivement et hors délais, et de clients).

Nota :

Les candidats qui auront, d'une manière techniquement sensée, articulé différemment les zones de risque, ne doivent pas être pénalisés.

- b) Pour chaque cycle, dire quels sont les risques inhérents, c'est-à-dire quels comptes peuvent contenir des anomalies du faits des phénomènes en question (justifier votre position).

Les risques inhérents sont, principalement :

- pour les stocks de matières premières et composants : insuffisance ou absence de provision pour dépréciation alors qu'une partie non identifiée est défectueuse ;
- pour les stocks de produits finis : absence ou insuffisance de provision pour remise en état de produits neufs éventuellement défectueux, absence de comptage à l'inventaire de produits retournés par les clients, absence de dépréciation de produits retournés correctement comptés lors de l'inventaire physique, comptage à l'inventaire de produits finis qui sont simplement à réparer sous garantie ;
- pour le cycle achats/fournisseurs : sous estimation des achats et de la dette fournisseurs du fait de la comptabilisation d'avoirs à recevoir contestables ;
- pour le cycle ventes clients : sous estimation de la provision pour garantie clients faute de modification de son calcul pour tenir compte de l'alourdissement du coût de la garantie, surestimation des produits et de la créance clients du fait de la non comptabilisation d'avoirs à établir, insuffisance de la dépréciation de comptes clients (facture bloquée par un client mécontent devenu insolvable et non identifié comme tel car, en raison du litige, non analysé

sous cet angle ...);

- pour le cycle provision pour risques et charges et si ces aspects n'ont pas été rattachés à un autre cycle selon le découpage propre au dossier : sous estimation des provisions pour litiges malgré assignation en demandes de dommages et intérêts de fournisseurs contestant la mauvaise qualité détectée tardivement et hors délais, et de clients ayant subi un préjudice, du fait des défauts.

Nota :

Les candidats qui auront explicité autrement les risques inhérents ou en auront énoncé avec pertinence d'autres, ne devront pas être sanctionnés : Ce. uniquement à condition qu'il n'y ait aucune confusion entre risque opérationnel et risque inhérent (erreur comptable possible dans les comptes, en raison soit de l'enregistrement d'un fait comptable inexistant, soit du non enregistrement d'un fait comptable, soit enfin, de l'enregistrement d'un fait comptable d'une manière erronée).

c) Dire comment, à votre avis, d'une manière générale, peut être chiffré un risque inhérent estimé, 'pur chiffrer un risque inhérent estimé, il faut :

- déterminer la période sur laquelle le risque court (au cas d'espèce le second semestre) ;
- connaître la nature exacte des éléments de patrimoine ou de résultat concernés (matières premières,
- composants, produit finis, heures d'interventions SAV. ...);
- cerner les volumes enjeu (par exemple nombre de produits fabriqués, pourcentage de produits défectueux,
- typologie des réparations effectuées sous garantie, nombre de clients mécontents, nombre de litiges en cours,
- nombre d'avoirs fournisseurs à recevoir, nombre de demandes d'avoirs réclamées par les clients, etc.) ;
- identifier les éléments de valorisation unitaire (valeur moyenne d'une facture, coût horaire d'intervention

Nota : Les candidats qui auront en substance, par une réponse de portée générale sensée et pratique, exposé une approche différente, ne devront pas être sanctionnés.

- d) Dire ensuite, quelles sont, compte tenu de la décision de gestion prise et sur laquelle il n'y a pas lieu de revenir, les mesures que l'entreprise peut avoir prises pour prévenir, détecter et corriger les risques inhérents dont vous avez fait état.

Ces mesures concernent les anomalies comptables potentielles auxquelles la situation peut conduire, pour faire en sorte que ni les provisions pour litiges ni les provisions pour dépréciation ne soient sous estimées, que les existants physiques soient correctement comptés, que seuls les avoirs à recevoir qui reposent sur un fondement juridique soient constatés, que les avoirs clients à établir qui sont justifiés soient pris en compte.

Les mesures nécessaires sont, pour l'essentiel, l'ouverture et le suivi de dossiers d'incidents et réclamations, la tenue de listes de ces dossiers avec mise à jour du stade d'avancement et le pilotage de ces dossiers :

- un dossier pour chaque réclamation client, chaque incident de production, et chaque fournisseur de matières premières ou composants défectueux ;
- le suivi administratif et juridique de ces dossiers, avec contrôle hiérarchique ;
- la tenue d'une liste de ces dossiers avec indication du stade d'avancement ;
- l'isolement physique des produits retournés dans des zones séparées, selon qu'il s'agit de réparation sous garantie, ou d'un retour que le client considère comme définitifs et sur lequel il faudra statuer ;
- l'isolement physique des lots de matières premières et composants défectueux avec interdiction de les utiliser ;
- la tenue d'une liste des litiges clients ;
- la tenue d'une liste des litiges fournisseurs.

Il s'agit, aussi, au niveau de la procédure d'inventaire, de prévoir des instructions relatives au rangement et au comptage appropriés des stocks litigieux isolés et, lors de la clôture des comptes, d'organiser le traitement des situations, objet des mesures dont il vient d'être question.

Nota : Le candidat sera jugé sur la cohérence et le bons sens de sa réponse : le détail exposé ci-dessus apportant de simples repères pour en apprécier le pertinence et l'esprit critique.

Dossier 3 : Consolidation et normes internationales

A- Evaluation et consolidation

Calculs préliminaires et présentation du bilan consolidé:

a) Pour la société XXX SA au 31 décembre 2005

Actif net comptable :	490.000
Plus values sur immobilisations ou écart d'évaluation :	
[235.000 – 195.000] =	40.000
Impôts différés 40.000 x 35% =	-14.000
	<hr/>
Actif net comptable corrigé (ANCC)	516.000
80% de l'ANCC :	412.800
Coût des titres	450.000
	<hr/>
Ecart d'acquisition	37.200

L'écart d'évaluation sera constaté en réserves pour 24.000 KF et en impôt différé passif pour 14.000 KF et l'écart d'acquisition apparaîtra à l'actif du bilan consolidé avant amortissement pour 37.200 KF.

b) Elimination de la marge sur stocks

L'élimination des marges a un impact sur les réserves pour le stock de début d'exercice qui est de 0 pour le groupe et sur le résultat de l'exercice pour la variation des stocks de l'exercice. Ces corrections doivent être intégrées à l'impôt différé correspondant.

Marge totale au 31 décembre 2005 : 200.000 x 20% =	40.000
avec impôt différé actif : 40.000 x 35% =	14.000
- sur les réserves : marge au 31 décembre 2004 : 0 x 20% =	0
avec impôt différé actif : 0 x 35% =	<u>0</u>
	<hr/>
- sur le résultat de l'exercice :	40.000
avec impôt différé actif :	14.000

c) Traitement de la provision pour restructuration :

Provision pour restructuration	100.000
Impôt différé actif sur réserve : $100.000 \times 35\% =$	35.000

d) Le résultat consolidé par 2005 évoluera comme suit :

	Résultat Part du Groupe	Résultat part des minoritaires	Total
Résultat YYY SA	110.000		110.000
Résultat XXX SA	32.000	8.000	40.000
	-----	-----	-----
	142.000	8.000	150.000
Elimination marge sur stock XXX SA	-40.000		-40.000
Impact impôt différé sur Elimination marge	+14.000		+14.000
	-----	-----	-----
	116.000	8.000	124.000

e) Le poste de Capitaux propres (Capital, Réserves et Résultat) évoluera comme suit :

	Réserves Intérêts Du Groupe	Réserves intérêts minoritaires	Total
Capital XXX SA	160.000	40.000	200.000
Réserves YYY	300.000		300.000
Réserves XXX SA	200.000	50.000	250.000
	-----	-----	-----
	660.000	90.000	750.000
Ecart d'évaluation net d'impôt différé	+20 800	+5 200	+26.000
Impôt différé sur provision restruct	+35 000		+35 000
	-----	-----	-----
	715 800	95 200	811.000
Titres YYY SA	-450.000		-450.000
Ecart d'acquisition	37.200		37.200
	-----	-----	-----
	303 000	95 200	398.200

e) **Présentation du Tableau pour la consolidation par intégration globale des sociétés filiales (FIYE SA et TPE SARL) et de la société mère TTPG SA) :**

	Société YYY SA	Société XXX SA	TOTAL	Elimination		Elimination de titres et Ecart d'évaluation	TOTAL
				Profits stocks	Prov. Restruct		
Immob incorporelles	110 000	25 000	135 000			20 000	155 000
Immob corporelles	230 000	150 000	380 000			20 000	400 000
Titres	450 000		450 000			-450 000	0
Ecart d'acquisition			0			37 200	37 200
Stocks	150 000	200 000	350 000	-40 000			310 000
Créances	300 000	180 000	480 000				480 000
Impôt différé actif			0	14 000	35 000		49 000
Trésorerie	90 000	45 000	135 000				135 000
Total	1.330.000	600 000	1.930 000				1 566 200
Capital social	600 000	200 000	800 000			-200 000	600 000
Réserves		250 000	250 000			-250 000	0
Réserves Groupe	300 000		300 000		35 000	20 800	303 000
Réserves int. Minorit			0			5 200	95 200
Résultat		40.000	40.000			-40 000	0
Resultat groupe	110 000		110 000	-26 000		32 000	116 000
Résultat int. Minorit			0			8 000	8 000
Dettes	320 000	110.000	430.000				430 000
Impôt différé passif			0			14 000	14 000
Total	1.330 000	600 000	1.930 000				1 566 200
Total mouvements				0	0	0	0

B – Normes internationales

IAS 16 – IMMOBILISATION CORPORELLES

**Cas 16.1 Comptabilisation des
Immobilisations corporelles**

I) Evaluation initiale

Coût de l'actif :

a) Déterminer les éléments formant le coût d'une machine inscrite au poste immobilisations corporelles :	
Prix d'achat = 75 millions	75
Frais de transport = 5 millions	5
Frais de montage = 3 millions	3
Prix d'achat de pièces détachées nécessaires à la maintenance sur 3 ans = 5 millions	5
Frais administratifs = 20 millions	Non
Droits de douane = 9 millions	9
Coût estimé pour une inspection majeure = 6 millions	6
Frais financiers = 2 millions	2 si option IAS 23
Frais de déplacement après mise en service = 5 millions	Non
TOTAL	105,0 millions

b) Déterminer le coût d'un immeuble comprenant un ascenseur amortissable sur une période distincte de celle de l'immeuble	
Coût des matériaux utilisés = 200 millions	200
Honoraires d'architecte = 20 millions	20
Honoraires de notaire = 3 millions	3
Droits de douanes sur matériaux = 20 millions	20
Coût d'achat de l'ascenseur importé = 20 millions	20 mais composant distinct
Droits de douanes sur l'ascenseur = 3 millions	3 mais rattaché au composant
Coût estimé du démantèlement = 15 millions	15
Droits de mutation du terrain = 10 millions	10 pour le terrain
Tva récupérable = 50 millions	Non
TOTAL	258 millions pour les constructions 23 millions pour l'ascenseur 10 millions en complément du prix du terrain

II) Evaluation après comptabilisation et dépréciation d'actif (selon le modèle du coût)

La machine acquise en Ia) a été mise en service le 1^{er} janvier 2001.

Sa durée d'utilité est de 10 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 5 millions.

Au 31 décembre 2003, la valeur recouvrable correspondant à sa valeur d'utilité est estimée à 68 millions et sa valeur de marché au 31 décembre 2004, est également portée à 70 millions.

Indiquer, les amortissements, la dépréciation à constater et la valeur comptable jusqu'au décembre 2005.

Solution cas 16.1 . II)

Coût de l'actif : 105 millions

Valeur amortissable : $105 - 5$ (valeur résiduelle) = 100 millions

Au 31 décembre 2003 :

Valeur d'utilité = 68 millions = Valeur recouvrable

Valeur comptable = $105 - 30$ (amortissements) = 75 millions

Dépréciation pour perte de valeur en 2003 : $75 - 68 = 7$ millions

Valeur comptable après dépréciation = 68 millions

Au 31 décembre 2004 :

Valeur amortissable pour 2004 = $68 - 5 = 63$ millions

Amortissements 2004 = 9 millions (63/7 ans restant à courir)

Valeur comptable : $68 - 9 = 59$ millions

Valeur de marché = 70 millions = Valeur recouvrable

Donc reprise de dépréciation :

Valeur maximale = $105 - 30$ (fin 2003) - 10 (2004) = 65 millions

Valeur comptable au 31 décembre 2004 après amortissement 2004 =
59 millions

Valeur comptable maximale < valeur recouvrable soit,

Reprise = $65 - 59 = 6$ millions

Valeur comptable après reprise = 65 millions

Au 31 décembre 2005 :

Valeur comptable = 65 millions

Amortissement = $(65 - 5) : 6$ ans = 10 millions (nous revenons donc à la
dotation annuelle initiale)

Valeur comptable après amortissement = $65 - 10 = 55$ millions

IAS 36 - DEPRECIATION D'ACTIFS

Une entreprise dispose de 4 unités industrielle pour lesquelles il est généré des entrées de trésorerie distinctes et qu'un cash flow distinct est identifiable.	
L'unité industrielle n° 4 acquise le 1 ^{er} janvier 2004 comprend les éléments suivants :	
Prix d'acquisition = 2.500 millions	
Juste valeur des actifs identifiables = 2.000 millions	

Valeur de cession des actifs identifiables à la fin de la période d'utilité = 200 millions	
L'évaluation au 31 décembre 2004, après un amortissement de 10% sur les actifs identifiables, fait ressortir une valeur d'utilité (au moyen de l'actualisation des cash flows futurs) de 1.500 millions et une valeur de marché de 1.300 millions avec des frais de vente de 100 millions.	
Indiquer les éléments suivants :	
- L' UGT	Unité industrielle n° 4
- La valeur d'utilité	1.500 millions
- La juste valeur	1.200 millions
- La valeur du Goodwill au 1 ^{er} janvier 2004	500 millions (prix d'acquisition 2.500 - Juste valeur nette des frais de cession des actifs identifiables 2 000)
- La valeur recouvrable au 31 décembre 2004	1.500 millions (maximum entre valeur d'utilité et valeur de marché nette)
- La valeur amortissable des actifs identifiables au 31 décembre 2004	1.800 millions (2 000 - 200 millions de valeur résiduelle)
- Les amortissements des actifs identifiables en 2004	180 millions (1.800 x 10%) La dépréciation totale au 31 décembre 2004 = valeur recouvrable 1.500-(prix d'acquisition 2.500 – amortissements 180) = 820 millions dont 500 millions sur le Goodwill et 320 millions sur les actifs identifiables
- La dépréciation du Goodwill au 31 décembre 2004	500 millions
La dépréciation des actifs identifiables	320 millions de dépréciation et 180 millions d'amortissements
Si la valeur de marché et la valeur d'utilité passaient à 2.000 millions au 31 décembre 2005, y aurait-il reprise de perte de valeur des actifs identifiables ? Y aurait - il reprise d'une partie de la perte du Goodwill ?	Valeur comptable au 31 décembre 2005=1500- [(1.500 – 200)/9 ans] = 1.356 millions. Reprise totale perte de valeur = 644 millions ? Valeur comptable des actifs sans perte de valeur = 2.000 – 360 = 1.640 millions donc reprise = 1.640 – 1.356 = 284 millions Même s'il reste 360 millions de reprise de perte de valeur à effectuer, il n'y a pas de reprise sur perte de valeur sur le Goodwill

IAS 37 - PASSIFS

QUATRE MINI CAS	
1) La société Fabmétal décide en N d'acheter une machine en N+1 pour 15.000.0000 F. Peut - elle comptabiliser une provision et de quelle nature ?	Non, parce qu'il y a un actif attendu en contrepartie
Elle a un plan de formation qui s'étale sur	Non , parce que contrepartie attendue =

3 exercices en N , N+1 , N+2 pour 30.000.000 F. Peut - elle comptabiliser une provision au 31 décembre N et pour quel montant ?	service
2) La société CHANTIER NAVALON a obtenu un marché de travaux étalé sur 3 ans. A la fin de la première année, les éléments relatifs à ce marché sont les suivants : Prix de vente initial : 2.500 millions Facturation N : 500 millions Coût initial prévu : 2.250 millions Coûts engagés en N : 450 millions Coûts restant à engager au 31 décembre N = 2.200 millions. Doit – elle comptabiliser une provision sur le contrat déficitaire, au 31 décembre N et pour quel montant ?	Oui, résultat estimé en fin N après profit de 50 millions en N = Reste à facturer : 2 000 Coûts restants 2 200 ----- Perte 200 Donc provision : 200 millions
3) La société NTIC SA a lancé une nouvelle application télécoms qui enregistrera des pertes sur les 3 années futures estimées à 1500 millions F. Peut-elle comptabiliser une provision pour perte future d’exploitation ?	Non, pas de provisions pour pertes futures autre que les contrats déficitaires.
4) La société FAILLITE SA a 3 sites d’exploitation et décide en novembre N de fermer l’un des 3 sites. Le plan de restructuration est bouclé au 10 décembre N et il a été rendu public le lendemain. Les coûts contenus dans ce plan sont :	
Dépréciation du matériel transféré = 30 millions	Non
Dépréciation du matériel non récupéré = 25 millions	Non pour la provision pour restructuration mais oui pour la dépréciation complémentaire sur les actifs
Licenciement du personnel = 300 millions	300
Appui au personnel licencié = 60 millions	60
Formation du personnel maintenu = 40 millions	Non
Salaires du personnel administratif retenu avant de l’affecter à d’autres sites = 75 millions	Non
Pertes sur le site n° 2 sur les années suivant l’affectation d’une partie du personnel du site fermé = 90 millions	Non

Déterminer la provision pour restructuration qui pourra être comptabilisée ?	<p style="text-align: center;">-----</p> 360 millions
---	--

Dossier 4 : Techniques d’audit

Présentation brève des techniques d’audit suivantes :

- **1) les demandes de confirmations directes, dites « circularisations »** (*extrait du cours de l’INTEC sur l’audit et le contrôle des comptes*)

Les demandes de confirmation directe sont une procédure d'audit visant à corroborer des éléments enregistrés dans les documents comptables contrôlés. Elles sont mises en œuvre lors de la phase de contrôle des comptes ; et s'il s'agit d'une petite entreprise, compte tenu du déplacement du centre de gravité des contrôles, pour des positions à une date la plus proche de la date de clôture. Elles peuvent aussi être mises en œuvre à l'occasion de l'appréciation du contrôle interne pour s'assurer des conditions de fonctionnement d'un service, donc à une date de fin de période choisie à cet effet.

Les demandes de confirmation directe permettent d'obtenir directement d'un tiers extérieur à l'entité soumise à contrôle la position de l'entité en question dans ses propres livres afin de pouvoir s'assurer de sa réciprocité avec celle du tiers concerné dans les livres de l'entité en question.

La mise en œuvre de cette procédure fait partie des points que la lettre de mission doit utilement aborder ; car ***il faut l'accord de l'entreprise, et la mise en place des moyens pour faire les choses à temps, utilement et correctement.***

La décision et le calendrier sont déterminés en cours d'exercice, et l'opération lancée avant la date de clôture ; en prévoyant, en fonction de la date des soldes dont confirmation est demandée (au 31 août, au 30 septembre, à la date de clôture...), un délai suffisant pour recevoir les réponses, faire le cas échéant des relances, effectuer le dépouillement et la synthèse des réponses.

La « **circularisation positive** » consiste à communiquer au tiers contacté la position qui est la sienne dans les livres, en lui demandant d'indiquer si, réciproquement, c'est bien celle de l'entité dans les siens, et dans la négative, d'indiquer le détail des éléments qui conduisent à la position dans ses livres. S'il ne répond pas, l'auditeur analysera le solde, de manière approfondie.

La « **circularisation en aveugle** », plus contraignante pour la personne contactée, consiste à lui demander de communiquer le montant du solde de l'entité dans ses livres et le détail de ses éléments constitutifs. S'il ne répond pas, l'auditeur analysera le solde, de manière approfondie.

Leur mise en œuvre est subordonnée à l'accord de l'entité soumise à contrôle, sur la mise en œuvre de la procédure d'audit en question, et sur les tiers concernés. Les lettres

d'envoi sont sur papier à en-tête de l'entité soumise à contrôle et signées par un de ses membres habilité à le faire. Elles demandent explicitement que la réponse soit adressée directement à l'auditeur mentionné à l'aide de l'enveloppe préaffranchie jointe à l'envoi.

En cas de refus de la société auditée, ne reste plus qu'à choisir d'autres procédures d'audit, dont la justification des sommes en compte par rapprochement, par exemple de factures avec les bons de livraison et les bons de commande (travail plus lourd que la « circularisation », dont les honoraires tiendront compte), ou l'examen de dénouements postérieurs à la date d'arrêté des soldes. Ce refus peut être fondé, par exemple si dans les circonstances du moment l'entité ne peut pas faire face aux travaux qui lui incombent, ou en raison d'un climat donné. L'auditeur doit s'enquérir des raisons. Il peut devoir en tirer les conséquences en termes d'opinion, selon l'importance et la portée des limitations qu'il rencontre ainsi dans l'exécution de sa mission ; qu'elles soient ou non liées aux circonstances.

Le mode opératoire est strict. La validité de la procédure en dépend.

Les modalités pratiques d'exécution de la procédure sont à organiser en fonction des **travaux matériels du ressort de la société** (copie des relevés le cas échéant, frappe de la lettre type de demande de confirmation, établissement et affranchissement des enveloppes d'expédition et des enveloppes retour aux nom et adresse de l'auditeur, mise sous pli, remise des plis ouverts pour contrôle du contenu et de la liste par l'auditeur, explications au vu des réponses remises par l'auditeur).

La sélection des tiers, par la méthode des sondages, est du ressort exclusif de l'auditeur. L'étendue, qui dépend de son appréciation du risque sur le poste considéré, est la conséquence de la qualité des procédures et du contrôle interne en place. Le choix des soldes à confirmer porte, par exemple, sur le montant des mouvements, le niveau, la stabilité ou l'ancienneté du solde, ou tout autre critère comme le sens ou le niveau anormal.

Les plis sont fermés et postés par l'auditeur. Ils ne doivent comporter aucune autre identification d'émetteur que les coordonnées de l'auditeur, pour que les plis non remis lui parviennent, comme les réponses, directement. C'est la raison pour laquelle l'affranchissement machine est proscrit, car la Poste retourne au détenteur de la machine à timbrer. Cette précaution élémentaire permet, en sous-produit, de **détecter des risques** (« n'habite pas l'adresse indiquée », ou lettre de contestation en réponse).

Le traitement des réponses consiste d'abord à pointer, au fur et à mesure de leur arrivée (mise à jour de la liste d'envoi et relevé des soldes confirmés ou non confirmés sur la feuille de travail prévue à cet effet pour suivi des montants à confirmer, des dates d'envoi et de relance des demandes). C'est, au même titre que la synthèse, un travail du ressort exclusif de l'auditeur. À condition de la contrôler ensuite, l'exploitation technique des réponses peut, dans certaines conditions pratiques, être confiée par l'auditeur aux services de l'entreprise, pour les réponses en discordance (réponses ne confirmant pas le solde dans les livres de l'entité, que l'auditeur communique alors au service concerné avec le schéma de présentation de la réconciliation des écarts à fournir). Les non-concordances peuvent résulter de chevauchements de périodes, de documents ou règlement non encore enregistrés ou reçus, d'erreurs d'imputation, ou encore de litiges. **L'auditeur fait enfin une synthèse des réponses reçues** (taux de couverture, taux de réponses, taux de soldes confirmés, taux de soldes en ajustement, etc.) pour pouvoir tirer les conclusions au vu des résultats obtenus.

Pour que la procédure soit pertinente et valide, il faut que :

- la procédure ait été appliquée en toute rigueur,
- la population concernée soit homogène,
- l'échantillon choisi ait une taille minimum et que cette taille soit délimitée de manière valable,

- les réponses arrivent à temps pour être correctement traitées,
- le taux de réponse soit suffisant pour que la couverture obtenue permette raisonnablement d'étendre les résultats obtenus au reste de la population,
- et que des procédures alternatives aient été appliquées aux « non-réponses ».

Nous sommes effectivement dans le **contexte général des sondages en audit** dont le lexique de la CNCC dit qu'il s'agit de l'« application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations permettant au commissaire aux comptes d'obtenir et d'évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion, ou d'aider à tirer une conclusion, sur l'ensemble de la population ».

À ce contexte correspondent les deux risques que ledit lexique alphabétique présente dans les termes suivants :

« **Risque d'échantillonnage** - Risque que la conclusion à laquelle parvient le commissaire aux comptes sur la base d'un échantillon sélectionné puisse être différente de celle qui aurait été obtenue si le contrôle avait porté sur l'ensemble de la population.

Risque non lié à la sélection d'un échantillon - Possibilité que le commissaire aux comptes applique des procédures inadéquates ou commette des erreurs d'interprétation lors de l'examen de pièces justificatives et ne parvienne donc pas à déceler une anomalie par le fait même que la majorité des éléments probants collectés conduit davantage à des déductions qu'à des certitudes. »

Les cas les plus classiques de mise en œuvre sont :

- Emprunts ;
- Prêts et avances (personnel par exemple) ;
- Provisions pour litiges, risques et charges ;
- Immobilisations corporelles détenues par un tiers (par exemple sous-traitant utilisant de l'outillage) ;
- Immobilisations financières (titres de participation et de placement en dépôt, en portefeuille géré par un tiers, coupons à encaisser) ;
- Valeurs d'exploitations détenues par l'entreprise et ne lui appartenant pas ou lui appartenant et détenues à l'extérieur, voire en transit ;
- Créances clients et dettes fournisseurs ;
- Opérations Groupe ;
- Engagements hors bilan et passifs éventuels.

Cette procédure d'audit fournit un élément probant sur l'existence du solde et son exactitude, ainsi que sur l'existence de créances ou de dettes non enregistrées ; voire, en cas de non-distribution, une piste de recherche de risques.

Mais il ne faut en espérer, par exemple, d'indications quant à la solvabilité des clients ou à la probabilité d'absence d'incident de règlement ou quant à la pérennité d'un fournisseur et à la qualité de ses produits ou services.

- 2) l'observation physique (instructions d'audit)

Deux niveaux d'intervention de l'auditeur :

A - EVALUATION PRELIMINAIRE DES PROCEDURES D'INVENTAIRE

Les questions qui suivent ne couvrent que les procédures de contrôle interne relatives à l'organisation de l'inventaire physique. La nature et l'étendue de l'intervention de l'auditeur lors de la prise d'inventaire devront tenir compte des résultats de cette évaluation.

1. Des instructions d'inventaire écrites ont-elles été émises ?

et transmises ?

- au directeur financier et/ou au chef comptable ?
- au personnel participant à l'inventaire ?
- aux auditeurs ?

2. En l'absence d'instructions écrites, des dispositions ont-elles été prises pour définir les procédures de comptage et les communiquer au personnel participant à l'inventaire ?

Rédiger une note décrivant ces dispositions.

3. Vérifier que, écrites ou orales, les instructions d'inventaires prévoient les dispositions décrites ci-après :

- Arrêt des mouvements durant l'inventaire :

- Stockage à part des réceptions
- Arrêt de la production
- Absence de transfert de marchandises entre les magasins et les ateliers, notamment si la production n'est pas arrêtée
- Absence d'expédition de marchandises
- Procédure à suivre en cas de mouvement indispensable
- Rangement des stocks et découpage des lieux de stockage en section (facilité de comptage)
- Identification claire des produits
- Définition précise des unités de mesure à utiliser
- Limitation de l'accès aux lieux de stockage
- Isolement des produits détenus pour des tiers

- Equipe de comptage :
 - Répartition des zones par équipe
 - Indépendance du personnel de comptage vis-à-vis du suivi journalier des produits en stock
 - Capacité à identifier les produits
 - Supervision d'un responsable
 - Horaires à respecter

- Sécurité des comptages et de leur enregistrement
 - Etalonnage des instruments de mesures (balances, compteur...)
 - Prélèvements d'échantillon pour contrôle de la qualité (produits pétroliers, vins, etc...)
 - Vérification du contenu des emballages (quantité, qualité)
 - Enregistrement indélébile des quantités comptées
 - Double comptage
 - Indication sur les fiches de comptages :
 - . de l'unité de mesure utilisée
 - . du stade d'avancement pour les travaux en cours
 - . des articles qui paraissent usagés, anciens ou à rotation lente
 - Utilisation de feuilles (ou fiches à attacher à chaque lot) de comptage pré numérotées
 - Contrôle des séquences numériques des feuilles utilisées
 - Signature des feuilles par les équipes de comptage
 - Indication des comptages permettant de vérifier, à la fin de l'inventaire, que tous les stocks ont été comptés
 - Conservation des feuilles annulées ou non utilisées
 - Rapprochement rapide des comptages avec les quantités théoriques permettant des recherches en cas d'écart important

- Séparation des exercices :
 - Transmission aux services comptables des informations nécessaires à une bonne séparation des exercices
 - . dernière réception

- . derniers transferts inter-magasins
- . dernière expédition
- . marchandises en transit

B - INTERVENTION DE L'AUDITEUR PENDANT L'INVENTAIRE

N.B. : Si des anomalies importantes sont constatées au cours de la prise d'inventaire, le chef de mission doit être informé de toute urgence : la remise en cause de l'inventaire doit pouvoir être faite dans un délai très court pour prendre les mesures nécessaires.

Le programme de contrôle destiné aux collaborateurs qui assisteront à la prise d'inventaire physique comprendra les procédures de contrôle listées ci-après, modifiées ou complétées compte tenu de la nature des stocks à inventorier, de l'expérience passée et de l'évaluation préliminaire de l'organisation de l'inventaire physique. Le collaborateur doit être présent, au minimum, au début et à la fin l'inventaire.

- Contrôle du suivi des instructions :

1. S'assurer que les instructions d'inventaire sont connues du personnel participant au comptage et qu'il n'y a pas eu de modification de dernière minute de ces instructions
2. Vérifier que les équipes sont au complet
3. Visiter les lieux de stockage et s'assurer que :
 - . les stocks sont correctement rangés,
 - . la production est arrêtée,
 - . des dispositions ont été prises pour stopper les mouvements d'entrée, de transfert et de sortie de stocks durant l'inventaire physique,
 - . les zones de comptage définies dans les instructions couvrent bien tous les stocks
4. Noter les numéros de séquence des feuilles de comptage ou des fiches pré numérotées distribuées à chaque équipe de comptage
5. Si les instruments de mesure devaient être testés par le client avant la date d'inventaire, vérifier que cela a été fait
6. Suivre les équipes de comptage et s'assurer qu'elles procèdent avec méthode et conscience au recensement des stocks conformément aux instructions émises
7. Vérifier, pour la détermination des quantités à retenir en cas de différences entre

le premier et le deuxième comptage, l'application de la procédure prévue (par exemple, troisième comptage)

8. Examiner les feuilles ou fiches de comptage remplies et s'assurer qu'elles sont :
 - . lisibles
 - . complètes
 - . signées
9. Vérifier que les stocks en dépôt dans l'entreprise, mais qui ne sont pas sa propriété (marchandises de clients, consignations, marchandises en réparation, dépôts), font bien l'objet d'un recensement distinct du reste de l'inventaire
10. S'assurer que les stocks obsolètes, à rotation lente ou endommagés sont identifiés en tant que tels par les équipes de comptage. Sinon, identifier les articles les plus importants par observation de leur état physique et avec l'aide des magasiniers.

- Sondages :

(N.B. : ces sondages doivent être limités en nombre, et porter sur des références représentant une valeur significative des stocks)

11. Procéder au comptage matériel de certains produits pris au hasard, partout où ils sont stockés :
 - rapprocher les quantités comptées avec celles figurant sur les feuilles ou fiches de comptage et l'inventaire permanent, le cas échéant
 - inversement, à partir des feuilles ou fiches de comptage et de l'inventaire permanent, le cas échéant, rechercher les stocks et vérifier le comptage
 - pour les travaux en cours, vérifier en particulier le stade d'avancement et sa mention sur les feuilles ou fiches de comptage
12. Sélectionner les produits emballés et vérifier que le contenu correspond, en quantité et en qualité, à l'étiquette d'identification.
13. Effectuer des prélèvements d'échantillon (produits pétroliers, vins, etc...) et faire analyser ces produits pour contrôle de la qualité

14. Relever toutes les anomalies apparentes des produits inventoriés (casse, ancienneté...) et obtenir des explications

- Informations pour le contrôle de la séparation des exercices

15. Obtenir une copie des derniers bons de réception, de transfert, d'expédition et de retour,

ou noter les numéros de ces bons, le nom des fournisseurs ou clients, les quantités et les références des articles

ou vérifier ces informations sur les relevés préparés par le client

- Contrôle final de l'inventaire :

16. A la fin de l'inventaire, faire une inspection des magasins en compagnie d'un responsable, pour s'assurer que tous les stocks ont été inventoriés (existence d'un volet de fiche attaché à chaque lot ou d'une marque attestant le comptage)

17. Dans le cas où l'inventaire est établi par récapitulation de fiches pré numérotées attachées à chaque lot, vérifier, à la fin de l'inventaire, que toutes les fiches ont été retirées

18. Noter les numéros des feuilles ou fiches annulées ou non utilisées. Pour les feuilles de comptage partiellement utilisées, s'assurer qu'il ne peut être effectué de rajouts

19. Obtenir une copie complète des feuilles d'inventaire émises. Si cela est matériellement impossible, sélectionner certaines fiches, les photocopier ou noter toutes les informations concernant l'identification et les quantités des marchandises comptées afin de s'assurer, ultérieurement, qu'elles n'ont pas été modifiées lors de la centralisation de l'inventaire physique

20. S'assurer que les quantités comptées sont ou seront rapprochées de celles figurant à l'inventaire permanent et que les différences significatives sont ou seront expliquées. Cette procédure est particulièrement importante si l'inventaire physique a lieu à une date intérimaire. Obtenir la liste et les explications des écarts constatés.

DESCOGEF

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

EXAMEN BLANC

ELEMENTS DE CORRIGES

Dossier 1 : Droit des sociétés et commissariat aux comptes

L'Assemblée constitutive statue avec un quorum de 50% des actions sur première convocation, de 25% à la deuxième ou troisième convocation. Elle délibère à la majorité des deux tiers (2/3) des voix dont disposent les souscripteurs présents ou représentés.

L'Assemblée Générale Ordinaire statuant au quorum du quart (1/4) des actionnaires présents ou représentés ayant droit de vote à la première convocation et sans quorum requis à la deuxième convocation et à la majorité (50%) des voix exprimées.

L'Assemblée Générale Extraordinaire statue au quorum de la moitié (1/2) (50%) des actionnaires présents ou représentés ayant droit de vote à la première convocation et un quart (1/4) (25%) à la deuxième et à la troisième convocations et décide à la majorité des 2/3 des voix exprimées.

L'AG qui statue sur :

- la nomination des administrateurs est l'AGO
- la nomination du commissaire aux comptes est l'AGO
- le changement d'un article des statuts est l'AGE
- l'augmentation du capital est l'AGE

Dossier 2 : Evaluation des risques (Sujet INTEC 2005 – UV 712– Cinquième partie)

e) Dire quelles sont les zones à risques, c'est-à-dire les cycles ou séquences de travail concernés par les phénomènes constatés.

Les zones de risques (au sens de cycles ou séquences de travail) sont :

- les stocks de matières premières et composants (une partie non identifiée est défectueuse), et les stocks de produits finis (produits neufs défectueux et produits retournés par les clients qui

- peuvent ne pas avoir été pris à l'inventaire ou ne pas avoir été dépréciés) ;
- le cycle achats/fournisseurs (réclamations tardives, contestations et litiges) ;
 - le cycle ventes clients (prise en compte par la provision pour garantie clients de l'alourdissement du coût de la garantie, litiges clients, impayés suivis de défaillances) ;
 - le cycle provision pour risques et charges (demandes de dommages et intérêts de fournisseurs contestant la mauvaise qualité détectée tardivement et hors délais, et de clients).

Nota :

Les candidats qui auront, d'une manière techniquement sensée, articulé différemment les zones de risque, ne doivent pas être pénalisés.

- f) Pour chaque cycle, dire quels sont les risques inhérents, c'est-à-dire quels comptes peuvent contenir des anomalies du faits des phénomènes en question (justifier votre position).

Les risques inhérents sont, principalement :

- pour les stocks de matières premières et composants : insuffisance ou absence de provision pour dépréciation alors qu'une partie non identifiée est défectueuse ;
- pour les stocks de produits finis : absence ou insuffisance de provision pour remise en état de produits neufs éventuellement défectueux, absence de comptage à l'inventaire de produits retournés par les clients, absence de dépréciation de produits retournés correctement comptés lors de l'inventaire physique, comptage à l'inventaire de produits finis qui sont simplement à réparer sous garantie ;
- pour le cycle achats/fournisseurs : sous estimation des achats et de la dette fournisseurs du fait de la comptabilisation d'avoirs à recevoir contestables ;
- pour le cycle ventes clients : sous estimation de la provision pour garantie clients faute de modification de son calcul pour tenir compte de l'alourdissement du coût de la garantie, surestimation des produits et de la créance clients du fait de la non comptabilisation d'avoirs à établir, insuffisance de la dépréciation de comptes clients (facture bloquée par un client mécontent devenu insolvable et non identifié comme tel car, en raison du litige, non analysé sous cet angle ...) ;
- pour le cycle provision pour risques et charges et si ces aspects n'ont pas été rattachés à un

autre cycle selon le découpage propre au dossier : sous estimation des provisions pour litiges malgré assignation en demandes de dommages et intérêts de fournisseurs contestant la mauvaise qualité détectée tardivement et hors délais, et de clients ayant subi un préjudice, du fait des défauts.

Nota :

Les candidats qui auront explicité autrement les risques inhérents ou en auront énoncé avec pertinence d'autres, ne devront pas être sanctionnés : Ce. uniquement à condition qu'il n'y ait aucune confusion entre risque opérationnel et risque inhérent (erreur comptable possible dans les comptes, en raison soit de l'enregistrement d'un fait comptable inexistant, soit du non enregistrement d'un fait comptable, soit enfin, de l'enregistrement d'un fait comptable d'une manière erronée).

g) Dire comment, à votre avis, d'une manière générale, peut être chiffré un risque inhérent estimé, 'pur chiffrer un risque inhérent estimé, il faut :

- déterminer la période sur laquelle le risque court (au cas d'espèce le second semestre) ;
- connaître la nature exacte des éléments de patrimoine ou de résultat concernés (matières premières,
- composants, produit finis, heures d'interventions SAV. ..) ;
- cerner les volumes enjeu (par exemple nombre de produits fabriqués, pourcentage de produits défectueux,
- typologie des réparations effectuées sous garantie, nombre de clients mécontents, nombre de litiges en cours,
- nombre d'avoirs fournisseurs à recevoir, nombre de demandes d'avoirs réclamées par les clients, etc.) ;
- identifier les éléments de valorisation unitaire (valeur moyenne d'une facture, coût horaire d'intervention

Nota : Les candidats qui auront en substance, par une réponse de portée générale sensée et pratique, exposé une approche différente, ne devront pas être sanctionnés.

h) Dire ensuite, quelles sont, compte tenu de la décision de gestion prise et sur laquelle il n'y

a pas lieu de revenir, les mesures que l'entreprise peut avoir prises pour prévenir, détecter et corriger les risques inhérents dont vous avez fait état.

Ces mesures concernent les anomalies comptables potentielles auxquelles la situation peut conduire, pour faire en sorte que ni les provisions pour litiges ni les provisions pour dépréciation ne soient sous estimées, que les existants physiques soient correctement comptés, que seuls les avoirs à recevoir qui reposent sur un fondement juridique soient constatés, que les avoirs clients à établir qui sont justifiés soient pris en compte.

Les mesures nécessaires sont, pour l'essentiel, l'ouverture et le suivi de dossiers d'incidents et réclamations, la tenue de listes de ces dossiers avec mise à jour du stade d'avancement et le pilotage de ces dossiers :

- un dossier pour chaque réclamation client, chaque incident de production, et chaque fournisseur de matières premières ou composants défectueux ;
- le suivi administratif et juridique de ces dossiers, avec contrôle hiérarchique ;
- la tenue d'une liste de ces dossiers avec indication du stade d'avancement ;
- l'isolement physique des produits retournés dans des zones séparées, selon qu'il s'agit de réparation sous garantie, ou d'un retour que le client considère comme définitifs et sur lequel il faudra statuer ;
- l'isolement physique des lots de matières premières et composants défectueux avec interdiction de les utiliser ;
- la tenue d'une liste des litiges clients ;
- la tenue d'une liste des litiges fournisseurs.

Il s'agit, aussi, au niveau de la procédure d'inventaire, de prévoir des instructions relatives au rangement et au comptage appropriés des stocks litigieux isolés et, lors de la clôture des comptes, d'organiser le traitement des situations, objet des mesures dont il vient d'être question.

Nota : Le candidat sera jugé sur la cohérence et le bon sens de sa réponse : le détail exposé ci-dessus apportant de simples repères pour en apprécier la pertinence et l'esprit critique.

Dossier 3 : Consolidation et normes internationales
--

A- Evaluation et consolidation

Calculs préliminaires et présentation du bilan consolidé:

b) Pour la société XXX SA au 31 décembre 2005

Actif net comptable :	490.000
Plus values sur immobilisations ou écart d'évaluation :	
[235.000 – 195.000] =	40.000
Impôts différés 40.000 x 35% =	-14.000
	<hr/>
Actif net comptable corrigé (ANCC)	516.000
80% de l'ANCC :	412.800
Coût des titres	450.000
	<hr/>
Ecart d'acquisition	37.200

L'écart d'évaluation sera constaté en réserves pour 24.000 KF et en impôt différé passif pour 14.000 KF et l'écart d'acquisition apparaîtra à l'actif du bilan consolidé avant amortissement pour 37.200 KF.

b) Elimination de la marge sur stocks

L'élimination des marges a un impact sur les réserves pour le stock de début d'exercice qui est de 0 pour le groupe et sur le résultat de l'exercice pour la variation des stocks de l'exercice. Ces corrections doivent être intégrées à l'impôt différé correspondant.

Marge totale au 31 décembre 2005 : 200.000 x 20% =	40.000
avec impôt différé actif : 40.000x35% =	14.000
- sur les réserves : marge au 31 décembre 2004 : 0 x 20% =	0
avec impôt différé actif : 0 x 35% =	<u>0</u>
	<hr/>
- sur le résultat de l'exercice :	40.000
avec impôt différé actif :	14.000

c) Traitement de la provision pour restructuration :

Provision pour restructuration	100.000
--------------------------------	---------

Impôt différé actif sur réserve : $100.000 \times 35\% = 35.000$

f) Le résultat consolidé par 2005 évoluera comme suit :

	Résultat Part du Groupe	Résultat part des minoritaires	Total
Résultat YYY SA	110.000		110.000
Résultat XXX SA	32.000	8.000	40.000
	-----	-----	-----
	142.000	8.000	150.000
Elimination marge sur stock XXX SA	-40.000		-40.000
Impact impôt différé sur Elimination marge	+14.000		+14.000
	-----	-----	-----
	116.000	8.000	124.000

e) Le poste de Capitaux propres (Capital, Réserves et Résultat) évoluera comme suit :

	Réserves Intérêts Du Groupe	Réserves intérêts minoritaires	Total
Capital XXX SA	160.000	40.000	200.000
Réserves YYY	300.000		300.000
Réserves XXX SA	200.000	50.000	250.000
	-----	-----	-----
	660.000	90.000	750.000
Ecart d'évaluation net d'impôt différé	+20 800	+5 200	+26.000
Impôt différé sur provision restruct	+35 000		+35 000
	-----	-----	-----
	715 800	95 200	811.000
Titres YYY SA	-450.000		-450.000
Ecart d'acquisition	37.200		37.200
	-----	-----	-----
	303 000	95 200	398.200

g) Présentation du Tableau pour la consolidation par intégration globale des sociétés filiales (FIYE SA et TPE SARL) et de la société mère TTPG SA) :

	Société YYY SA	Société XXX SA	TOTAL	Elimination		Elimination de titres et Ecart d'évaluation	TOTAL	
				Profits stocks	Prov. Restruct			
Immob incorporelles	110 000	25 000	135 000			20 000	155 000	
Immob corporelles	230 000	150 000	380 000			20 000	400 000	
Titres	450 000		450 000			-450 000	0	
Ecart d'acquisition			0			37 200	37 200	
Stocks	150 000	200 000	350 000	-40 000			310 000	
Créances	300 000	180 000	480 000				480 000	
Impôt différé actif			0	14 000	35 000		49 000	
Trésorerie	90 000	45 000	135 000				135 000	
Total	1.330.000	600 000	1.930 000				1 566 200	
Capital social	600 000	200 000	800 000			-200 000	600 000	
Réserves		250 000	250 000			-250 000	0	
Réserves Groupe	300 000		300 000		35 000	20 800	-52 800	303 000
Réserves int. Minorit			0			5 200	90 000	95 200
Résultat		40.000	40.000			-40 000	0	
Resultat groupe	110 000		110 000	-26 000		32 000	116 000	
Résultat int. Minorit			0			8 000	8 000	
Dettes	320 000	110.000	430.000				430 000	
Impôt différé passif			0			14 000	14 000	
Total	1.330 000	600 000	1.930 000				1 566 200	
Total mouvements				0	0	0	0	

B – Normes internationales

IAS 16 – IMMOBILISATION CORPORELLES

Cas 16.1 Comptabilisation des Immobilisations corporelles

I) Evaluation initiale

Coût de l'actif :

a) Déterminer les éléments formant le coût
d'une machine inscrite au poste
immobilisations corporelles :

Prix d'achat = 75 millions	75
Frais de transport = 5 millions	5
Frais de montage = 3 millions	3
Prix d'achat de pièces détachées nécessaires à la maintenance sur 3 ans = 5 millions	5
Frais administratifs = 20 millions	Non
Droits de douane = 9 millions	9

Coût estimé pour une inspection majeure = 6 millions	6
Frais financiers = 2 millions	2 si option IAS 23
Frais de déplacement après mise en service = 5 millions	Non

TOTAL **105,0 millions**

b) Déterminer le coût d'un immeuble comprenant un ascenseur amortissable sur une période distincte de celle de l'immeuble

Coût des matériaux utilisés = 200 millions	200
Honoraires d'architecte = 20 millions	20
Honoraires de notaire = 3 millions	3
Droits de douanes sur matériaux = 20 millions	20
Coût d'achat de l'ascenseur importé = 20 millions	20 mais composant distinct
Droits de douanes sur l'ascenseur = 3 millions	3 mais rattaché au composant
Coût estimé du démantèlement = 15 millions	15
Droits de mutation du terrain = 10 millions	10 pour le terrain
Tva récupérable = 50 millions	Non
TOTAL	258 millions pour les constructions 23 millions pour l'ascenseur 10 millions en complément du prix du terrain

II) Evaluation après comptabilisation et dépréciation d'actif (selon le modèle du coût)

La machine acquise en Ia) a été mise en service le 1^{er} janvier 2001.

Sa durée d'utilité est de 10 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 5 millions.

Au 31 décembre 2003, la valeur recouvrable correspondant à sa valeur d'utilité est estimée à 68 millions et sa valeur de marché au 31 décembre 2004, est également portée à 70 millions.

Indiquer, les amortissements, la dépréciation à constater et la valeur comptable jusqu'au décembre 2005.

Solution cas 16.1 . II)

Coût de l'actif : 105 millions

Valeur amortissable : $105 - 5$ (valeur résiduelle) = 100 millions

Au 31 décembre 2003 :

Valeur d'utilité = 68 millions = Valeur recouvrable

Valeur comptable = $105 - 30$ (amortissements) = 75 millions

Dépréciation pour perte de valeur en 2003 : $75 - 68 = 7$ millions

Valeur comptable après dépréciation = 68 millions

Au 31 décembre 2004 :

Valeur amortissable pour 2004 = $68 - 5 = 63$ millions

Amortissements 2004 = 9 millions (63/7 ans restant à courir)

Valeur comptable : $68 - 9 = 59$ millions

Valeur de marché = 70 millions = Valeur recouvrable

Donc reprise de dépréciation :

Valeur maximale = $105 - 30$ (fin 2003) - 10 (2004) = 65 millions

Valeur comptable au 31 décembre 2004 après amortissement 2004 =
59 millions

Valeur comptable maximale < valeur recouvrable soit,

Reprise = $65 - 59 = 6$ millions

Valeur comptable après reprise = 65 millions

Au 31 décembre 2005 :

Valeur comptable = 65 millions

Amortissement = $(65 - 5) : 6$ ans = 10 millions (nous revenons donc à la
dotation annuelle initiale)

Valeur comptable après amortissement = $65 - 10 = 55$ millions

IAS 36 - DEPRECIATION D'ACTIFS

Une entreprise dispose de 4 unités industrielle pour lesquelles il est généré des entrées de trésorerie distinctes et qu'un cash flow distinct est identifiable.	
L'unité industrielle n° 4 acquise le 1 ^{er} janvier 2004 comprend les éléments suivants :	
Prix d'acquisition = 2.500 millions	
Juste valeur des actifs identifiables = 2.000 millions	
Valeur de cession des actifs identifiables à la fin de la période d'utilité = 200 millions	
L'évaluation au 31 décembre 2004, après un amortissement de 10% sur les actifs identifiables, fait ressortir une valeur d'utilité (au moyen de l'actualisation des cash flows futurs) de 1.500 millions et une valeur de marché de 1.300 millions avec des frais de vente de 100 millions.	
Indiquer les éléments suivants :	

- L' UGT	Unité industrielle n° 4
- La valeur d'utilité	1.500 millions
- La juste valeur	1.200 millions
- La valeur du Goodwill au 1 ^{er} janvier 2004	500 millions (prix d'acquisition 2.500 - Juste valeur nette des frais de cession des actifs identifiables 2 000)
- La valeur recouvrable au 31 décembre 2004	1.500 millions (maximum entre valeur d'utilité et valeur de marché nette)
- La valeur amortissable des actifs identifiables au 31 décembre 2004	1.800 millions (2 000 - 200 millions de valeur résiduelle)
- Les amortissements des actifs identifiables en 2004	180 millions (1.800 x 10%) La dépréciation totale au 31 décembre 2004 = valeur recouvrable 1.500-(prix d'acquisition 2.500 – amortissements 180) = 820 millions dont 500 millions sur le Goodwill et 320 millions sur les actifs identifiables
- La dépréciation du Goodwill au 31 décembre 2004	500 millions
La dépréciation des actifs identifiables	320 millions de dépréciation et 180 millions d'amortissements
Si la valeur de marché et la valeur d'utilité passaient à 2.000 millions au 31 décembre 2005, y aurait-il reprise de perte de valeur des actifs identifiables ? Y aurait-il reprise d'une partie de la perte du Goodwill ?	Valeur comptable au 31 décembre 2005=1500- [(1.500 – 200)/9 ans] = 1.356 millions. Reprise totale perte de valeur = 644 millions ? Valeur comptable des actifs sans perte de valeur = 2.000 – 360 = 1.640 millions donc reprise = 1.640 – 1.356 = 284 millions Même s'il reste 360 millions de reprise de perte de valeur à effectuer, il n'y a pas de reprise sur perte de valeur sur le Goodwill

IAS 37 - PASSIFS

QUATRE MINI CAS	
1) La société Fabmétal décide en N d'acheter une machine en N+1 pour 15.000.0000 F. Peut - elle comptabiliser une provision et de quelle nature ?	Non, parce qu'il y a un actif attendu en contrepartie
Elle a un plan de formation qui s'étale sur 3 exercices en N , N+1 , N+2 pour 30.000.000 F. Peut - elle comptabiliser une provision au 31 décembre N et pour quel montant ?	Non, parce que contrepartie attendue = service
2) La société CHANTIER NAVALON a obtenu un marché de travaux étalé sur 3 ans. A la fin de la première année, les éléments relatifs à ce marché sont les suivants :	Oui, résultat estimé en fin N après profit de 50 millions en N = Reste à facturer : 2 000 Coûts restants 2 200 -----

<p>Prix de vente initial : 2.500 millions Facturation N : 500 millions Coût initial prévu : 2.250 millions Coûts engagés en N : 450 millions Coûts restant à engager au 31 décembre N = 2.200 millions. Doit – elle comptabiliser une provision sur le contrat déficitaire, au 31 décembre N et pour quel montant ?</p>	<p>Perte Donc provision : 200 millions</p> <p style="text-align: right;">200</p>
<p>3) La société NTIC SA a lancé une nouvelle application télécoms qui enregistrera des pertes sur les 3 années futures estimées à 1500 millions F. Peut-elle comptabiliser une provision pour perte future d'exploitation ?</p>	<p>Non, pas de provisions pour pertes futures autre que les contrats déficitaires.</p>
<p>4) La société FAILLITE SA a 3 sites d'exploitation et décide en novembre N de fermer l'un des 3 sites. Le plan de restructuration est bouclé au 10 décembre N et il a été rendu public le lendemain. Les coûts contenus dans ce plan sont :</p>	
<p>Dépréciation du matériel transféré = 30 millions</p>	<p>Non</p>
<p>Dépréciation du matériel non récupéré = 25 millions</p>	<p>Non pour la provision pour restructuration mais oui pour la dépréciation complémentaire sur les actifs</p>
<p>Licenciement du personnel = 300 millions</p>	<p>300</p>
<p>Appui au personnel licencié = 60 millions</p>	<p>60</p>
<p>Formation du personnel maintenu = 40 millions</p>	<p>Non</p>
<p>Salaires du personnel administratif retenu avant de l'affecter à d'autres sites = 75 millions</p>	<p>Non</p>
<p>Pertes sur le site n° 2 sur les années suivant l'affectation d'une partie du personnel du site fermé = 90 millions</p>	<p>Non</p>
<p>Déterminer la provision pour restructuration qui pourra être comptabilisée ?</p>	<p>----- 360 millions</p>

Dossier 4 : Techniques d'audit

Présentation brève des techniques d'audit suivantes :

- **1) les demandes de confirmations directes, dites « circularisations »** (extrait du cours de l'INTEC sur l'audit et le contrôle des comptes)

Les demandes de confirmation directe sont une procédure d'audit visant à corroborer des éléments enregistrés dans les documents comptables contrôlés. Elles sont mises en œuvre lors de la phase de contrôle des comptes ; et s'il s'agit d'une petite entreprise, compte tenu du déplacement du centre de gravité des contrôles, pour des positions à une date la plus proche de la date de clôture. Elles peuvent aussi être mises en œuvre à l'occasion de l'appréciation du contrôle interne pour s'assurer des conditions de fonctionnement d'un service, donc à une date de fin de période choisie à cet effet.

Les demandes de confirmation directe permettent d'obtenir directement d'un tiers extérieur à l'entité soumise à contrôle la position de l'entité en question dans ses propres livres afin de pouvoir s'assurer de sa réciprocité avec celle du tiers concerné dans les livres de l'entité en question.

La mise en œuvre de cette procédure fait partie des points que la lettre de mission doit utilement aborder ; car ***il faut l'accord de l'entreprise, et la mise en place des moyens pour faire les choses à temps, utilement et correctement.***

La décision et le calendrier sont déterminés en cours d'exercice, et l'opération lancée avant la date de clôture ; en prévoyant, en fonction de la date des soldes dont confirmation est demandée (au 31 août, au 30 septembre, à la date de clôture...), un délai suffisant pour recevoir les réponses, faire le cas échéant des relances, effectuer le dépouillement et la synthèse des réponses.

La « **circularisation positive** » consiste à communiquer au tiers contacté la position qui est la sienne dans les livres, en lui demandant d'indiquer si, réciproquement, c'est bien celle de l'entité dans les siens, et dans la négative, d'indiquer le détail des éléments qui conduisent à la position dans ses livres. S'il ne répond pas, l'auditeur analysera le solde, de manière approfondie.

La « **circularisation en aveugle** », plus contraignante pour la personne contactée, consiste à lui demander de communiquer le montant du solde de l'entité dans ses livres et le détail de ses éléments constitutifs. S'il ne répond pas, l'auditeur analysera le solde, de manière approfondie.

Leur mise en œuvre est subordonnée à l'accord de l'entité soumise à contrôle, sur la mise en œuvre de la procédure d'audit en question, et sur les tiers concernés. Les lettres d'envoi sont sur papier à en-tête de l'entité soumise à contrôle et signées par un de ses membres habilité à le faire. Elles demandent explicitement que la réponse soit adressée directement à l'auditeur mentionné à l'aide de l'enveloppe préaffranchie jointe à l'envoi.

En cas de refus de la société auditée, ne reste plus qu'à choisir d'autres procédures d'audit, dont la justification des sommes en compte par rapprochement, par exemple de factures avec les bons de livraison et les bons de commande (travail plus lourd que la « circularisation », dont les honoraires tiendront compte), ou l'examen de dénouements postérieurs à la date d'arrêt des soldes. Ce refus peut être fondé, par exemple si dans les circonstances du moment l'entité ne peut pas faire face aux travaux qui lui incombent, ou en raison d'un climat donné. L'auditeur doit

s'enquérir des raisons. Il peut devoir en tirer les conséquences en termes d'opinion, selon l'importance et la portée des limitations qu'il rencontre ainsi dans l'exécution de sa mission ; qu'elles soient ou non liées aux circonstances.

Le mode opératoire est strict. La validité de la procédure en dépend.

Les modalités pratiques d'exécution de la procédure sont à organiser en fonction des **travaux matériels du ressort de la société** (copie des relevés le cas échéant, frappe de la lettre type de demande de confirmation, établissement et affranchissement des enveloppes d'expédition et des enveloppes retour aux nom et adresse de l'auditeur, mise sous pli, remise des plis ouverts pour contrôle du contenu et de la liste par l'auditeur, explications au vu des réponses remises par l'auditeur).

La sélection des tiers, par la méthode des sondages, est du ressort exclusif de l'auditeur. L'étendue, qui dépend de son appréciation du risque sur le poste considéré, est la conséquence de la qualité des procédures et du contrôle interne en place. Le choix des soldes à confirmer porte, par exemple, sur le montant des mouvements, le niveau, la stabilité ou l'ancienneté du solde, ou tout autre critère comme le sens ou le niveau anormal.

Les plis sont fermés et postés par l'auditeur. Ils ne doivent comporter aucune autre identification d'émetteur que les coordonnées de l'auditeur, pour que les plis non remis lui parviennent, comme les réponses, directement. C'est la raison pour laquelle l'affranchissement machine est proscrit, car la Poste retourne au détenteur de la machine à timbrer. Cette précaution élémentaire permet, en sous-produit, de **détecter des risques** (« n'habite pas l'adresse indiquée », ou lettre de contestation en réponse).

Le traitement des réponses consiste d'abord à pointer, au fur et à mesure de leur arrivée (mise à jour de la liste d'envoi et relevé des soldes confirmés ou non confirmés sur la feuille de travail prévue à cet effet pour suivi des montants à confirmer, des dates d'envoi et de relance des demandes). C'est, au même titre que la synthèse, un travail du ressort exclusif de l'auditeur. À condition de la contrôler ensuite, l'exploitation technique des réponses peut, dans certaines conditions pratiques, être confiée par l'auditeur aux services de l'entreprise, pour les réponses en discordance (réponses ne confirmant pas le solde dans les livres de l'entité, que l'auditeur communique alors au service concerné avec le schéma de présentation de la réconciliation des écarts à fournir). Les non-concordances peuvent résulter de chevauchements de périodes, de documents ou règlement non encore enregistrés ou reçus, d'erreurs d'imputation, ou encore de litiges. **L'auditeur fait enfin une synthèse des réponses reçues** (taux de couverture, taux de réponses, taux de soldes confirmés, taux de soldes en ajustement, etc.) pour pouvoir tirer les conclusions au vu des résultats obtenus.

Pour que la procédure soit pertinente et valide, il faut que :

- la procédure ait été appliquée en toute rigueur,
- la population concernée soit homogène,
- l'échantillon choisi ait une taille minimum et que cette taille soit délimitée de manière valable,
- les réponses arrivent à temps pour être correctement traitées,
- le taux de réponse soit suffisant pour que la couverture obtenue permette raisonnablement d'étendre les résultats obtenus au reste de la population,
- et que des procédures alternatives aient été appliquées aux « non-réponses ».

Nous sommes effectivement dans le **contexte général des sondages en audit** dont le lexique de la CNCC dit qu'il s'agit de l'« application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations permettant au commissaire aux comptes d'obtenir et d'évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion, ou d'aider à tirer une conclusion, sur l'ensemble de la population ».

À ce contexte correspondent les deux risques que ledit lexique alphabétique présente dans les termes suivants :

« **Risque d'échantillonnage** - Risque que la conclusion à laquelle parvient le commissaire aux comptes sur la base d'un échantillon sélectionné puisse être différente de celle qui aurait été obtenue si le contrôle avait porté sur l'ensemble de la population.

Risque non lié à la sélection d'un échantillon - Possibilité que le commissaire aux comptes applique des procédures inadéquates ou commette des erreurs d'interprétation lors de l'examen de pièces justificatives et ne parvienne donc pas à déceler une anomalie par le fait même que la majorité des éléments probants collectés conduit davantage à des déductions qu'à des certitudes. »

Les cas les plus classiques de mise en œuvre sont :

- Emprunts ;
- Prêts et avances (personnel par exemple) ;
- Provisions pour litiges, risques et charges ;
- Immobilisations corporelles détenues par un tiers (par exemple sous-traitant utilisant de l'outillage) ;
- Immobilisations financières (titres de participation et de placement en dépôt, en portefeuille géré par un tiers, coupons à encaisser) ;
- Valeurs d'exploitations détenues par l'entreprise et ne lui appartenant pas ou lui appartenant et détenues à l'extérieur, voire en transit ;
- Créances clients et dettes fournisseurs ;
- Opérations Groupe ;
- Engagements hors bilan et passifs éventuels.

Cette procédure d'audit fournit un élément probant sur l'existence du solde et son exactitude, ainsi que sur l'existence de créances ou de dettes non enregistrées ; voire, en cas de non-distribution, une piste de recherche de risques.

Mais il ne faut en espérer, par exemple, d'indications quant à la solvabilité des clients ou à la probabilité d'absence d'incident de règlement ou quant à la pérennité d'un fournisseur et à la qualité de ses produits ou services.

- **2) l'observation physique** (*instructions d'audit*)

Deux niveaux d'intervention de l'auditeur :

A - EVALUATION PRELIMINAIRE DES PROCEDURES D'INVENTAIRE

Les questions qui suivent ne couvrent que les procédures de contrôle interne relatives à l'organisation de l'inventaire physique. La nature et l'étendue de l'intervention de l'auditeur lors de la prise d'inventaire devront tenir compte des résultats de cette évaluation.

1. Des instructions d'inventaire écrites ont-elles été émises ?

et transmises ?

- au directeur financier et/ou au chef comptable ?
 - au personnel participant à l'inventaire ?
 - aux auditeurs ?
2. En l'absence d'instructions écrites, des dispositions ont-elles été prises pour définir les procédures de comptage et les communiquer au personnel participant à l'inventaire ?

Rédiger une note décrivant ces dispositions.

3. Vérifier que, écrites ou orales, les instructions d'inventaires prévoient les dispositions décrites ci-après :

- Arrêt des mouvements durant l'inventaire :
 - Stockage à part des réceptions
 - Arrêt de la production
 - Absence de transfert de marchandises entre les magasins et les ateliers, notamment si la production n'est pas arrêtée
 - Absence d'expédition de marchandises
 - Procédure à suivre en cas de mouvement indispensable
 - Rangement des stocks et découpage des lieux de stockage en section (facilité de comptage)
 - Identification claire des produits
 - Définition précise des unités de mesure à utiliser
 - Limitation de l'accès aux lieux de stockage
 - Isolement des produits détenus pour des tiers

- Equipe de comptage :
 - Répartition des zones par équipe
 - Indépendance du personnel de comptage vis-à-vis du suivi journalier des produits en stock
 - Capacité à identifier les produits
 - Supervision d'un responsable
 - Horaires à respecter

- Sécurité des comptages et de leur enregistrement

- Etalonnage des instruments de mesures (balances, compteur...)
- Prélèvements d'échantillon pour contrôle de la qualité (produits pétroliers, vins, etc...)
- Vérification du contenu des emballages (quantité, qualité)
- Enregistrement indélébile des quantités comptées
- Double comptage
- Indication sur les fiches de comptages :
 - . de l'unité de mesure utilisée
 - . du stade d'avancement pour les travaux en cours
 - . des articles qui paraissent usagés, anciens ou à rotation lente
- Utilisation de feuilles (ou fiches à attacher à chaque lot) de comptage pré numérotées
- Contrôle des séquences numériques des feuilles utilisées
- Signature des feuilles par les équipes de comptage
- Indication des comptages permettant de vérifier, à la fin de l'inventaire, que tous les stocks ont été comptés
- Conservation des feuilles annulées ou non utilisées
- Rapprochement rapide des comptages avec les quantités théoriques permettant des recherches en cas d'écart important
- Séparation des exercices :
 - Transmission aux services comptables des informations nécessaires à une bonne séparation des exercices
 - . dernière réception
 - . derniers transferts inter-magasins
 - . dernière expédition
 - . marchandises en transit

B - INTERVENTION DE L'AUDITEUR PENDANT L'INVENTAIRE

N.B. : Si des anomalies importantes sont constatées au cours de la prise d'inventaire, le chef de mission doit être informé de toute urgence : la remise en cause de l'inventaire doit pouvoir être faite dans un délai très court pour prendre les mesures nécessaires.

Le programme de contrôle destiné aux collaborateurs qui assisteront à la prise d'inventaire physique comprendra les procédures de contrôle listées ci-après, modifiées ou complétées compte tenu de la nature des stocks à inventorier, de l'expérience passée et de l'évaluation préliminaire de l'organisation de l'inventaire physique. Le collaborateur doit être présent, au minimum, au début et à la fin l'inventaire.

- Contrôle du suivi des instructions :

1. S'assurer que les instructions d'inventaire sont connues du personnel participant au comptage et qu'il n'y a pas eu de modification de dernière minute de ces instructions
2. Vérifier que les équipes sont au complet
3. Visiter les lieux de stockage et s'assurer que :
 - . les stocks sont correctement rangés,
 - . la production est arrêtée,
 - . des dispositions ont été prises pour stopper les mouvements d'entrée, de transfert et de sortie de stocks durant l'inventaire physique,
 - . les zones de comptage définies dans les instructions couvrent bien tous les stocks
4. Noter les numéros de séquence des feuilles de comptage ou des fiches pré numérotées distribuées à chaque équipe de comptage
5. Si les instruments de mesure devaient être testés par le client avant la date d'inventaire, vérifier que cela a été fait
6. Suivre les équipes de comptage et s'assurer qu'elles procèdent avec méthode et conscience au recensement des stocks conformément aux instructions émises
7. Vérifier, pour la détermination des quantités à retenir en cas de différences entre le premier et le deuxième comptage, l'application de la procédure prévue (par exemple, troisième comptage)
8. Examiner les feuilles ou fiches de comptage remplies et s'assurer qu'elles sont :
 - . lisibles
 - . complètes
 - . signées

9. Vérifier que les stocks en dépôt dans l'entreprise, mais qui ne sont pas sa propriété (marchandises de clients, consignations, marchandises en réparation, dépôts), font bien l'objet d'un recensement distinct du reste de l'inventaire
10. S'assurer que les stocks obsolètes, à rotation lente ou endommagés sont identifiés en tant que tels par les équipes de comptage. Sinon, identifier les articles les plus importants par observation de leur état physique et avec l'aide des magasiniers.

- Sondages :

(N.B. : ces sondages doivent être limités en nombre, et porter sur des références représentant une valeur significative des stocks)

11. Procéder au comptage matériel de certains produits pris au hasard, partout où ils sont stockés :
 - rapprocher les quantités comptées avec celles figurant sur les feuilles ou fiches de comptage et l'inventaire permanent, le cas échéant
 - inversement, à partir des feuilles ou fiches de comptage et de l'inventaire permanent, le cas échéant, rechercher les stocks et vérifier le comptage
 - pour les travaux en cours, vérifier en particulier le stade d'avancement et sa mention sur les feuilles ou fiches de comptage
 12. Sélectionner les produits emballés et vérifier que le contenu correspond, en quantité et en qualité, à l'étiquette d'identification.
 13. Effectuer des prélèvements d'échantillon (produits pétroliers, vins, etc...) et faire analyser ces produits pour contrôle de la qualité
 14. Relever toutes les anomalies apparentes des produits inventoriés (casse, ancienneté...) et obtenir des explications
- Informations pour le contrôle de la séparation des exercices
15. Obtenir une copie des derniers bons de réception, de transfert, d'expédition et de retour,

ou noter les numéros de ces bons, le nom des fournisseurs ou clients, les quantités et les références des articles

ou vérifier ces informations sur les relevés préparés par le client

- Contrôle final de l'inventaire :

16. A la fin de l'inventaire, faire une inspection des magasins en compagnie d'un responsable, pour s'assurer que tous les stocks ont été inventoriés (existence d'un volet de fiche attaché à chaque lot ou d'une marque attestant le comptage)
17. Dans le cas où l'inventaire est établi par récapitulation de fiches pré numérotées attachées à chaque lot, vérifier, à la fin de l'inventaire, que toutes les fiches ont été retirées
18. Noter les numéros des feuilles ou fiches annulées ou non utilisées. Pour les feuilles de comptage partiellement utilisées, s'assurer qu'il ne peut être effectué de rajouts
19. Obtenir une copie complète des feuilles d'inventaire émises. Si cela est matériellement impossible, sélectionner certaines fiches, les photocopier ou noter toutes les informations concernant l'identification et les quantités des marchandises comptées afin de s'assurer, ultérieurement, qu'elles n'ont pas été modifiées lors de la centralisation de l'inventaire physique
20. S'assurer que les quantités comptées sont ou seront rapprochées de celles figurant à l'inventaire permanent et que les différences significatives sont ou seront expliquées. Cette procédure est particulièrement importante si l'inventaire physique a lieu à une date intérimaire. Obtenir la liste et les explications des écarts constatés.

DESCOGEF SESSION 2007

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 40 points.*
 - ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
 - ▶ *L'utilisation des calculatrices est autorisée.*
 - ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
 - ▶ *Le sujet comprend 3 annexes.*
 - ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
 - ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
 - ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 25 %.*
 - ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F ou 1.000 FCFA.*
-

LE SUJET

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (10 POINTS)

La société anonyme VESSAT avec Conseil d'Administration (CA) vient d'arrêter son 6^{ème} exercice et envisage de convoquer son CA qui comprend 12 administrateurs pour arrêter les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2007. Le Directeur Financier qui vient de prendre fonction au début de l'année 2007 vous consulte sur les points ci-après :

1°) De quel délai dispose-t-il pour convoquer le Conseil d'Administration sachant que l'Assemblée générale des actionnaires doit statuer sur les comptes pour le 15 mai 2008 ?

2°) Sachant que trois administrateurs seront absents (comme d'habitude) et donneront des pouvoirs à trois autres administrateurs, de combien d'administrateurs aurait-on besoin pour que la réunion du CA puisse se tenir régulièrement ? Avec ce nombre minimum d'administrateurs présents, quel sera le nombre de voix requis pour qu'une décision du CA puisse être valide ?

3°) La société VESSAT contrôle depuis sa création en 2000, la société anonyme MIRAT à hauteur de 75% du capital social. Dans le cadre de la restructuration du Groupe, quelle sera la participation maximale à laquelle peut prétendre la SA MIRAT dans le capital de SA VESSAT ?

4°) En 2007, la société anonyme VESSAT a fait une avance à sa filiale SA MIRAT pour 250 000 KF, une avance de 50 000 KF à la SA ENTAINAT dont le PDG détient 65% du capital en association avec deux autres administrateurs personnes physiques de SA VESSAT et une avance de 20 000 KF au PDG lui-même. De quel type de conventions s'agit-il et y'a-t-il des obligations d'informations au Commissaire aux comptes lors de la conclusion de ces conventions ?

5°) En tenant compte de la Directive UEMOA n° 02/98 du 22 décembre 1998 relative à la TVA (extrait présenté en Annexe 1) et des informations recueillies par le Directeur financier selon lesquelles le projet de Directive de l'UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA dont il vous remet un extrait du projet en Annexe 2, va être adopté en 2008 et pour anticiper les conséquences fiscales, il souhaite avoir votre avis sur les points suivants :

- Le groupe est implanté dans le même Etat. **Quel sera l'impôt estimé pour 2008 au taux de 25%** sachant que le résultat estimé pour 2008 de la société Holding SA VESSAT comprend les éléments suivants :
 - un résultat comptable avant impôt 2008 estimé à 150 000 KF,
 - des dividendes de la SA MIRAT de 40 000 KF,
 - des plus values sur cession de titres de 62 000 KF de la SA TIMAT dont elle détient 62% et,
 - un résultat 2008 prévu de 50 000 KF pour la SARL VANET dans laquelle la société Holding SA VESSAT détient 40% du capital social et sera mis en distribution en 2009.

- Au titre de l'exercice 2007, le taux de TVA en vigueur est de 18% et la société MIRAT a réalisé une activité caractérisée par les chiffres indiqués suivants :
 - Chiffre d'affaires soumis à la TVA : 1 200 000 KF
 - Chiffre d'affaires export dont les produits sont soumis à la TVA à l'intérieur : 300 000 KF
 - Chiffre d'affaires exonéré de TVA : 500 000 KF
 - Achats de biens (janvier à octobre 2007) destinés à être vendus et soumis à la TVA : 800 000 KF HT
 - Achat de biens et services inscrits en frais généraux : 300 000 KF HT dont 40 000 KF HT se rapportent à des biens exclus à déduction,

Il vous est demandé de calculer la TVA payée ou à payer pour l'exercice 2007.

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (12 POINTS)

La société VANET est une entreprise commerciale évoluant dans le secteur de la distribution depuis plus de 10 ans. Les clients déposent des commandes auprès de la société VANET qui adresse aussitôt à son grossiste GROSNET un bon de commande pour la fourniture des produits commandés par les clients. Les livraisons sont faites aux clients par le grossiste fournisseur principal de la société VANET. Les bons de commande reçus des clients sont rangés dans une armoire et ce n'est qu'en cas de contestation qu'il est procédé à des recherches. Les bons émis par la société VANET auprès de son grossiste sont établis en 2 exemplaires dont un est transmis au grossiste et l'autre au client pour confirmer sa commande. Les factures aux clients sont émises à partir des factures reçues du grossiste qui sont reçues par le service commercial et auxquelles est attachée la copie du bon émis par la société VANET. Le service commercial transmet à la comptabilité une copie des factures fournisseurs pour comptabilisation. Les factures clients sont transmises à la comptabilité par la secrétaire du service commercial et un contrôle de la séquence est effectué par le service comptable. Les services comptables de GROSNET et ceux de la société VANET font un point tous les 3 mois et il ne ressort généralement aucun suspens comptable. Les commissions des commerciaux sont calculées tous les 3 mois sur la base des livraisons enregistrées par le grossiste et ressortant de la situation établie trimestriellement. Pour les 3 derniers exercices, les marges enregistrées par VANET sont en nette régression passant de 24% à 18% et à 14% alors que les prix de vente aux clients sont toujours évalués à 1,25 fois le prix d'achat auprès du grossiste.

- 9) **La procédure ainsi mise en place comporte –t-elle des risques d'anomalies pour l'entreprise sur les états financiers. Lesquels ?**
- 10) **Après avoir indiqué toutes les assertions prévues par les normes internationales en précisant celles qui sont relatives aux soldes des comptes à la fin de la période (Actif et Passif), relatives aux opérations et évènements et celles qui sont relatives à la présentation des états financiers et aux informations données, indiquer les cycles ou les comptes significatifs concernés par ces risques et pour quelle(s) assertion(s) ?**
- 11) **Quels contrôles l'auditeur doit-il mettre en œuvre pour évaluer les erreurs et en demander les corrections et ainsi réduire le risque que ces erreurs affectent de manière significative les états financiers annuels ?**
- 12) **Quelles mesures ou contrôles préventifs supplémentaires l'entreprise doit-elle prendre ou mettre en œuvre pour couvrir les risques ainsi identifiés ?**

DOSSIER 3. FUSION ET NORMES INTERNATIONALES (13 POINTS)

SOUS DOSSIER 3.1. FUSION (7 POINTS)

Les dirigeants du Groupe HOLDINET vous consultent sur une présentation des états financiers de la société absorbante sous l'hypothèse d'une fusion au 31 décembre 2007. La fusion absorption de la Société FILIANET par la société HOLDINET a été décidée courant 2007 avec effet au 31 décembre 2007 dans les conditions décrites à l'annexe 2. Les deux sociétés ont des activités complémentaires mais n'ont pas d'opérations commerciales, ni comptes réciproques.

A partir des informations fournies en annexe 3, il vous est demandé de :

- 4) **Présenter les calculs pour** la valeur de chacune des deux sociétés, la parité d'échange, la prime de fusion et éventuellement le Mali de fusion – Fonds commercial,
- 5) **Présenter le bilan de la société HOLDINET à l'issue de la fusion absorption.**

SOUS DOSSIER 3.2. NORMES INTERNATIONALES (6 POINTS)

L'entreprise HOLDINET envisage d'adopter les normes internationales IFRS à compter de l'exercice 2008. Son Directeur Financier vous consulte sur les points d'application des normes IAS 16, IAS 36 et IAS 38 suivants :

- 3) Les coûts de construction du siège mis en service le 1^{er} juillet 2007 sont les suivants :
 - Gros-œuvre pour 180.000 KF hors TVA récupérable ;
 - prestations des intervenants sur le gros-œuvre pour 20.000 KF hors TVA ;
 - honoraires de l'architecte 10% des coûts engagés hors terrain et groupe électrogène;
 - revêtement de la toiture pour KF 30.000 hors TVA récupérable,
 - installations électriques et de plomberie pour 10.000 KF hors TVA récupérable ;
 - groupe électrogène acquis localement à 25.960 KF y compris une TVA récupérable de 18% sur le prix hors TVA ;

- prix du terrain pour 30.000 KF, des droits de mutation pour 6.000 KF et des honoraires de notaire pour 2.000 KF hors TVA.

Les durées d'utilisation et les valeurs résiduelles des immobilisations sont les suivantes :

	Durée d'utilité	Val. Résiduelles (KF)
- Constructions	50 ans	20.000
- Revêtement de la toiture	10 ans	3.000
- Installations électriques et plomberie	10 ans	1.000
- Groupe électrogène	10 ans	2.000

Pour les trois dernières années, l'activité de l'entreprise est soumise à la TVA à 100%.

Il vous est demandé de calculer le coût d'acquisition des principaux composants de ces constructions et les dépréciations au 31 décembre 2007.

2) Les coûts d'acquisition d'une machine inscrite au poste immobilisations corporelles sont les suivants, en KF :

- Prix d'achat : 130 000
- Frais de transport : 25 000
- Frais de montage : 20.000
- Coût des pièces de rechange nécessaires à la maintenance sur 4 ans : 10 000
- Frais administratifs : 40 000
- Droits de douane : 35 000

La machine a été mise en service le 1^{er} juillet 2003.

Sa durée d'utilité est de 10 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 20 000 KF.

Aux dates de clôture des exercices les valeurs recouvrables, de marché ou d'utilité se présentent comme suit :

- aux 31 décembre 2004 et 2003, la valeur recouvrable était supérieure à la valeur comptable
- au 31 décembre 2005, la valeur d'utilité est estimée à 155 000 KF et la valeur de marché à 140 000 KF,

- au 31 décembre 2006, la valeur de marché est portée à 160 000 KF et la valeur d'utilité à 135 000 KF,
- au 31 décembre 2007, la valeur de marché est estimée à 140 000 KF.

Calculer son coût d'acquisition, sa valeur amortissable, les amortissements, la dépréciation à constater et la valeur comptable jusqu'au 31 décembre 2007.

<p>DOSSIER 4. APPROCHE D'AUDIT – RISQUES - TECHNIQUES D'AUDIT (5 POINTS)</p>
--

1°) Les nouvelles normes d'exercice professionnelles (NEP) en France et les normes internationales d'audit ISA ont défini une approche d'audit par les risques. **Quelles sont les six étapes de la démarche d'audit selon cette approche ?**

2°) Dès lors que le risque inhérent est significatif, dans le cadre de l'évaluation des risques par l'auditeur, l'auditeur procède à trois niveaux d'évaluation des contrôles pertinents pour l'audit mis en place par l'entreprise. **Quels sont ces trois niveaux d'évaluation des contrôles ?**

3°) **Quels sont les objectifs visés par une procédure d'assistance aux inventaires physiques de fin d'exercice ?**

4°) Lorsque le stock revêt une importance significative, l'auditeur assiste à la prise d'inventaire pour réunir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état du stock. **Quels sont les buts essentiels poursuivis au cours des trois phases de la prise d'inventaire ?**

Extrait de la Directive UEMOA sur la TVA : Directive n°02/ 98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA

Titre 8 - Régime des déductions

Art.31.- Les Etats membres accordent aux assujettis, suivant les modalités qu'ils définissent, le droit de déduire la TVA, facturée par leurs fournisseurs ou acquittée lors des opérations d'importation, qui a grevé le prix des biens et des services utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables.

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe est exigible chez le fournisseur des biens et services. Pour les importations, le droit à déduction prend naissance lors de la mise à la consommation.

Art.32.- Le droit à déduction de la TVA est également accordé, dans les mêmes conditions, aux assujettis qui réalisent les opérations suivantes, dont le lieu d'imposition est situé hors du champ d'application territorial de la taxe, ou qui en sont exonérées :

- 1° les prestations de services réalisées et imposées à l'étranger, sans y être établi, par un assujetti d'un Etat membre. Le droit à déduction s'exerce seulement pour la taxe facturée dans l'Etat membre ;
- 2° les exportations de biens, dont la livraison serait imposable si elle était effectuée sur le territoire de l'Etat membre, et les services assimilés à des exportations ;
- 3° les prestations de services liées aux biens placés sous le régime douanier du transit ;
- 4° les livraisons, les transformations, les réparations, l'entretien, l'affrètements et les locations de bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons de biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces bateaux et de leur cargaison ;
- 5° les livraisons, les transformations, les réparations, l'entretien, l'affrètements et les locations d'aéronefs, utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons des biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison.

Art.33.- Les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Art.34.- Sont exclus du droit à déduction, y compris lorsque les biens ou services concernés sont utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction :

- les frais de réception, d'hébergement, de restaurant, de spectacles, ou ceux à caractère somptuaire ;
- les acquisitions de véhicules de tourisme ou à usage mixte, à l'exception de celles effectuées par les loueurs professionnels ou les crédit-bailleurs ;
- les prestations de services afférentes aux biens exclus.
- les frais de carburant pour véhicules.

Les Etats membres ont la faculté d'exclure du droit à déduction des biens et services non visés par le présent article.

Art.35.- La déduction est opérée par l'assujetti par imputation sur le montant de la taxe exigible pour la période de déclaration au titre de laquelle le droit à déduction a pris naissance.

Les Etats membres ont la faculté de différer l'exercice de la déduction de la taxe ayant grevé certains biens ou services. Dans cette hypothèse, la déduction doit pouvoir être opérée au plus tard durant la période de déclaration du mois qui suit la naissance du droit à déduction.

Art.36.- Les Etats membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux dispositions précédentes.

ANNEXE 2

Extrait du projet de Directive UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA

Chapitre 3 Exonérations

Article 8

Sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1. Les plus-values provenant de la cession, en cours d'exploitation, d'éléments de l'actif immobilisé, si dans la déclaration des résultats dudit exercice, le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations, dans ses entreprises situées dans les Etats de l'UEMOA, avant l'expiration d'un délai fixe par l'Etat membre, une somme égale au montant de ces plus-values majorée du prix de revient des éléments cédés.
Le délai indiqué à l'alinéa précédent ne peut excéder trois ans.
2. Les produits bruts des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges.

Les Etats membres déterminent les modalités de déduction de cette quote-part qui ne peut être inférieure à 5% du produit net des participations. (*L'Etat où sont implantées les entreprises de notre cas retiendra le taux de 5%*)

Ce régime fiscal des sociétés mères et filiales s'applique lorsque les quatre conditions ci-après sont cumulativement remplies :

- la société mère et la société filiale sont constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée ;
- la société mère et sa ou ses filiales ont leur siège social dans l'un des Etats membres de l'UEMOA et sont passibles de l'impôt sur les bénéfices ;
- les actions ou parts d'intérêts possédées par la première société représentent au moins 10% du capital de la seconde société ;
- les actions ou parts d'intérêts susvisées sont souscrites ou attribuées à l'émission et sont inscrites au nom de la société ou que celle-ci s'engage à les conserver pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative. La lettre portant cet engagement doit être annexée à la déclaration des résultats.

Lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères et filiales ci-dessus, la société participante n'est soumise à l'impôt sur les bénéfices sur lesdits produits que sur une part représentative d'au moins 40% du produit des participations.

- 3) Les plus-values provenant de la cession de titres de participation par les sociétés de holding de droit national si le portefeuille des dites sociétés est composé d'au moins 60% de participation dans les sociétés dont le siège est situé dans l'un des Etats membres de l'UEMOA.
- 4) Les intérêts des emprunts obligataires émis par les Etats et les Collectivités Publiques de l'Union.

ANNEXE 3

- **Conditions de la fusion :**
 - Régime fiscal de faveur
 - La fusion est réalisée aux valeurs nettes comptables en raison du contrôle exercé par la société HOLDINET sur la société FILIANET
 - Impôt latent sur les biens non amortissables n'est pas déduit
 - Taux d'imposition 25%

- **Les caractéristiques de la Société HOLDINET au 31 décembre 2007 sont les suivantes :**
 - Actif net : 650 000 KF
 - Provisions déjà taxées de 136 000 KF,
 - Dettes de 180 000 KF
 - Capital : 3000 actions de 50 KF
 - Titres FILIANET : 300 000 KF (60%) représentés par 1200 titres
 - Ecart d'évaluation sur éléments amortissables : 320 000 KF
 - Ecart d'évaluation sur éléments non amortissables : 240 000 KF

- **Les caractéristiques de la Société FILIANET au 31 décembre 2007 sont les suivantes :**
 - Actif net : 150 000 KF
 - Capital : 2 000 actions de 50 KF
 - Provisions déjà taxées de 10 000 KF,
 - Dettes de 190 000 KF
 - Ecart d'évaluation sur éléments amortissables et stocks : 200 000 KF
 - Ecart d'évaluation sur éléments non amortissable : 57 500 KF

DESCOGEF SESSION 2007

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

ELEMENTS DE CORRIGES

DOSSIER 1 : COMMISSARIAT AUX COMPTES (10 points)

1°) De quel délai dispose-t-il pour convoquer le Conseil d'Administration sachant que l'Assemblée générale des actionnaires doit statuer sur les comptes pour le 15 mai 2008 ? (1point)

Il n'y a pas de délai légal entre la date de tenue et la date de convocation de la réunion du Conseil d'administration

Pour une AG au 15 mai 2008, il y a lieu de :

- convoquer l'AG 15 jours au moins avant la date de l'AG,
- que le Commissaire aux comptes dispose de 45 jours entre la date d'arrêté par le CA et la convocation de l'AG.

Le délai est donc de 60 jours soit une réunion du CA pour au plus tard le 15 mars 2008.

2°) Sachant que trois administrateurs seront absents (comme d'habitude) et donneront des pouvoirs à trois autres administrateurs, de combien d'administrateurs aurait-on besoin pour que la réunion du CA puisse se tenir régulièrement ? Avec ce nombre minimum d'administrateurs présents, quel sera le nombre de voix requis pour qu'une décision du CA puisse être valide ? (2 points)

Le quorum pour une réunion du CA est de la moitié des administrateurs présents physiquement. Les pouvoirs délivrés par les 3 administrateurs ne rentrent pas en ligne de compte. Devront donc être présents : six (6) administrateurs

La majorité requise pour la décision au cours de la réunion du CA est la majorité simple. Avec six administrateurs présents et trois pouvoirs, la majorité requise est de cinq (5) votes favorables sur les neuf votes d'administrateurs présents ou représentés.

3°) *La société VESSAT contrôle depuis sa création en 2000, la société anonyme MIRAT à hauteur de 75% du capital social. Dans le cadre de la restructuration du Groupe, quelle sera la participation maximale à laquelle peut prétendre la SA MIRAT dans le capital de SA VESSAT ? (1 point)*

Les articles 176 à 178 de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés et du GIE règlementent les participations croisées. Selon ces dispositions, la SA MIRAT ne peut pas posséder d'actions de la SA VESSAT parce que la participation détenue par SA VESSAT sur SA MIRAT est supérieure au seuil de 10%.

4°) *En 2007, la société anonyme VESSAT a fait une avance à sa filiale SA MIRAT pour 250 000 KF, une avance de 50 000 KF à la SA ENTAINAT dont le PDG détient 65% du capital en association avec deux autres administrateurs personnes physiques de SA VESSAT et une avance de 20 000 KF au PDG lui-même. De quel type de conventions s'agit-il et y'a-t-il des obligations d'informations au Commissaire aux comptes lors de la conclusion de ces conventions ? (2 points)*

L'avance à la filiale SA MIRAT est une convention règlementée avec une obligation d'informations au Commissaire aux comptes par le Président du Conseil d'Administration. L'avance à la société ENTAINAT est une convention interdite parce qu'il s'agit d'une avance au PDG ou aux administrateurs dirigeants par personne interposée. Le PDG et les deux autres administrateurs sont dirigeants de la société ENTAINAT. L'avance au PDG est une convention interdite. Ces deux conventions ne doivent pas être conclues, il n'y a donc pas d'obligations d'informations au Commissaire aux comptes.

5°)

a) *Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*

- *Le groupe est implanté dans le même Etat. Quel sera l'impôt estimé pour 2008 au taux de 25% sachant que le résultat estimé pour 2008 de la société Holding SA VESSAT comprend les éléments suivants :*
 - *un résultat comptable avant impôt 2008 estimé à 150 000 KF,*
 - *des dividendes de la SA MIRAT de 40 000 KF,*
 - *des plus values sur cession de titres de 62 000 KF de la SA TIMAT dont elle détient 62% et,*
 - *un résultat 2008 prévu de 50 000 KF pour la SARL VANET dans laquelle la société Holding SA VESSAT détient 40% du capital social et sera mis en distribution en 2009. (2 points)*

Le résultat fiscal se présente comme suit, en KF :

Bénéfice comptable avant impôt :	150 000
Dividende de filiale MIRAT :	- 40 000
Quote-part des frais de gestion 5% :	2 000
Plus values sur vente de titres exonérée :	-62 000
	50 000
Résultat fiscal	50 000

La quote-part du résultat 2008 de la SARL VANET ne sera pris en résultat qu'en 2009. Il n'y a donc pas lieu de le prendre ni de le déduire pour le montant de 20 000 KF.

L'impôt pour 2008 sera donc de 12 500 KF.

b) *Au titre de l'exercice 2007, le taux de TVA en vigueur est de 18% et la société MIRAT a réalisé une activité caractérisée par les chiffres indiqués suivants :*

- *Chiffre d'affaires soumis à la TVA : 1 200 000 KF*
- *Chiffre d'affaires export dont les produits sont soumis à la TVA à l'intérieur : 300 000 KF*
- *Chiffre d'affaires exonéré de TVA : 500 000 KF*
- *Achats de biens (janvier à octobre 2007) destinés à être vendus et soumis à la TVA : 800 000 KF HT*
- *Achat de biens et services inscrits en frais généraux : 300 000 KF HT dont 40 000 KF HT se rapportent à des biens exclus à déduction,*

Il vous est demandé de calculer la TVA payée ou à payer pour l'exercice 2007.

(2 points)

Le taux du prorata de récupération de la T.V.A. pour 2007 est de $(1.200.000 + 300.000) / 2.000.000 = 75\%$. Ce taux sera retenu pour la récupération de la TVA sur les frais généraux et éventuellement sur les immobilisations.

TVA collectée est de : $1\ 200\ 000 \times 18\% =$	216 000
TVA collectée sur export : $300.000 \times 18\% \times 0 :$	0
TVA déductible :	
. sur les biens destinés à être vendus : $800\ 000 \times 18\% \times 100\% =$	-128 000
. sur les frais généraux : $260\ 000 \times 18\% \times 75\% =$	- 35 100
. sur les frais généraux dont TVA exclus à déduction :	0
	52 900
TVA payée ou à payer	52 900

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (12 points)
--

13) Oui la procédure mise en place comporte des risques d'anomalies sur les états financiers (3 points) :

- c) Il n'est pas joint de bon de commande du client ni de bon de livraison signé par le client. Le client peut donc contester la quantité reçue et la société VANET ne recense pas les bons de commande non livrés ou les bons de livraison non facturés. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :
- des contestations sur les factures reçues par le client peuvent exister. Il y a donc un risque sur l'évaluation et la réalité des créances clients,
 - des commandes reçues et non livrées et livrées et non facturées peuvent subsister. Les factures à établir ne sont donc pas maîtrisées.
- d) Les factures reçues du grossiste sont transmises pour comptabilisation au service comptable par les commerciaux. Le service comptable ne dispose pas de moyens de contrôle des quantités livrées au client final ou même de vérifier que toute la quantité livrée a été facturée. Les commissions des commerciaux sont calculées sur la base des livraisons enregistrées par le grossiste GRONET, ce qui est fait sans rapprochement avec les factures émises par la société VANET. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :
- Omission par la société VANET dans la facturation de certaines livraisons,
 - Des livraisons non effectuées peuvent être facturées par le grossiste et non détectées ou non rejetées par les commerciaux qui reçoivent des commissions sur les livraisons. Ces factures ne seront donc pas refacturées au client puisque non livrées,
 - L'absence de rapprochement entre les achats et les ventes entraîne donc une absence de contrôle de la marge.
- e) Les factures émises par la société VANET sont transmises à la comptabilité sans que la comptabilité ne puisse contrôler si toutes les livraisons faites ont été facturées. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :
- des commandes reçues, livrées et non facturées peuvent subsister. La prise en compte de l'ensemble des ventes n'est donc pas assurée,
 - la maîtrise des factures à établir n'est pas assurée en cours ou à la clôture de l'exercice.

**14) Les assertions retenues par les nouvelles normes internationales sont
(2 points) :**

- Assertions relatives aux opérations et évènements: Réalité ou survenance, Exhaustivité, Exactitude, Rattachement, Classement ou imputation comptable
- Assertions relatives aux soldes des comptes à la fin de la période (Actif et Passif) : Existence, Droits et Obligations, Intégralité ou exhaustivité, Valeur et affectation
- Assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations données : Réalité ou survenance, Droits et Obligations, Exhaustivité, Classement et Intelligibilité ou compréhension, Exactitude et Valeur

Les anciennes assertions sont :

- Assertions relatives aux opérations et évènements : Exhaustivité, Rattachement, Mesure
- Assertions relatives aux soldes des comptes à la fin de la période (Actif et Passif) : Existence, Exhaustivité ou intégralité, Evaluation, Droits et obligations ;
- Assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations données : Exhaustivité ou intégralité, Présentation et informations données.

Les candidats qui auront citées les anciennes assertions ne seront pas sanctionnés.

Les cycles ou comptes significatifs concernés et les assertions concernées sont (3 points) :

- g)** risque sur l'évaluation et la réalité des créances clients :
 - comptes significatifs : créances clients et ventes
 - assertions concernées : exhaustivité, intégralité, existence, valeur et exactitude.
- h)** des commandes reçues, livrées et non facturées peuvent subsister. La prise en compte de l'ensemble des ventes n'est donc pas assurée :
 - comptes significatifs : ventes, créances clients et
 - assertions : exhaustivité, intégralité, exactitude, mesure

- i) la maîtrise des factures à établir n'est pas assurée en cours ou à la clôture de l'exercice :
 - comptes significatifs : ventes et créances clients
 - assertions : exhaustivité, intégralité, exactitude, rattachement, mesure
- j) Des livraisons non effectuées peuvent être facturées par le grossiste et non détectées ou non rejetées par les commerciaux qui reçoivent des commissions sur les livraisons :
 - comptes significatifs : Achats et fournisseurs, commissions
 - assertions : exhaustivité, intégralité, exactitude, rattachement, mesure
- k) L'absence de rapprochement entre les achats et les ventes entraîne donc une absence de contrôle de la marge :
 - comptes significatifs : ventes et créances clients, Achats et fournisseurs, commissions
 - assertions : exhaustivité, intégralité, exactitude, rattachement, mesure

15) Les contrôles à mettre en œuvre par l'auditeur pour détecter ces erreurs afin d'en demander leurs corrections et réduire ainsi le risque que ces erreurs affectent de manière significative les états financiers annuels peuvent être les suivantes (liste non exhaustive) (2 points) :

- Assurer le contrôle des achats à partir des situations établies trimestriellement par le grossiste GROSNET et qui sert de base de calcul des commissions,
- Contrôler les facturations aux clients correspondant à toutes ces livraisons par un contrôle global des quantités et par sondage pour quelques livraisons,
- Contrôler les commissions versées aux commerciaux à partir des ventes après correction du coefficient de marge,
- Contrôler les livraisons faites sur les 15 derniers jours et rechercher les factures fournisseurs et les factures clients correspondantes

16) Les mesures supplémentaires à mettre en œuvre par l'entreprise pour éviter ces risques peuvent être (liste non exhaustive) (2 points) :

- Mettre en place des bons de livraison (BL) visés par le client à la réception des articles livrés et transmission à la comptabilité des factures fournisseurs accompagnées d'une copie du BL,
- Mettre en place un rapprochement des BL reçus du grossiste et les BL facturés par la société VANET au niveau du service comptable,
- Payer les commissions des commerciaux sur la base des livraisons facturées par la société VANET.

DOSSIER 3. FUSION ET NORMES INTERNATIONALES (13 points)
--

SOUS-DOSSIER 3-1 : FUSION (7 points)

1) Présentation des calculs pour la fusion (4 points)

Evaluation de la société FILIANET :

Actif net comptable au 31 décembre 2007	150.000
Impôt différé actif sur provisions déjà taxées (10.000 X 25%)	2.500
Ecart d'évaluation net sur éléments amortissables et stocks (200 000 – 200 000 X 25%)	150.000
Ecart d'évaluation sur éléments non amortissables	57.500

Actif net comptable corrigé	360.000

Valeur d'une action : 360.000/2 000 = 180 KF

Evaluation de la société HOLDINET :

Actif net comptable au 31 décembre 2007	650.000
Impôt différé actif sur provisions déjà taxées 136.000 x 25% :	34.000
Réévaluation des titres FILANET : (1 200 X 180) – 300 000 =	-84.000
Ecart d'évaluation net sur éléments amortissables (320 000 – 320 000 X 25%)	240.000
Ecart d'évaluation sur éléments non amortissables	240.000

Actif net comptable corrigé	1.080.000

Valeur d'une action : 1.080.000/3 000 = 360 KF

La parité d'échange est de 2 titres FILIANET pour 1 titre HOLDINET.

Le nombre de titres FILIANET pour les autres actionnaires de FILIANET : $2\ 000 \times 40\% = 800$ actions.

Le nombre de titres HOLDINET à émettre pour les autres actionnaires de FILIANET : $800 \times 1 / 2 = 400$ actions.

L'augmentation du capital portera donc sur $400 \times 50 = 20.000$ KF

L'apport se faisant aux valeurs comptables, l'actif net apporté étant de 150.000 KF, l'augmentation du capital étant de 20.000 KF, la part des minoritaires sera donc de : $150.000 \times 40\% = 60.000$ KF et la prime de fusion sur la part des minoritaires : $60.000 - 20.000 = 40.000$ KF.

Le fonds commercial représente l'excédent de la valeur des titres figurant au bilan de HOLDINET par rapport à sa quote-part de l'actif net comptable reçu soit : $300.000 - (150.000 \times 60\%) = 210.000$ KF

2) Présentation du bilan (3 points)

Le bilan de la société HOLDINET après la fusion se présentera comme suit :

Actifs		Capital	
$650.000 - 300.000 + 180.000 + 136.000$		$150.000 + 20.000$	170.000
$+150.000 + 190.000 + 10.000$	1.016.000		
Fonds commercial	210.000	Réserves et résultats	
		$650.000 - 150.000$	500.000
		Prime de fusion	40.000
		Provisions pour risques	
		$136.000 + 10.000$	146.000
		Dettes	370.000
		$180.000 + 190.000$	
TOTAL ACTIF	1.226.000	TOTAL PASSIF	1.226.000

SOUS DOSSIER 3.2 - NORMES INTERNATIONALES (6 points)

1) Composants des constructions (3 points)

a) Calcul du coût d'acquisition des principaux composants :

Constructions :	Gros-œuvre	180.000
	Prestations des intervenants	20.000
	Honoraires architecte : 10% (180.000 + 20.000)	20.000
		220.000
Revêtements toiture :	Prix fournisseur	30.000
	Honoraires architecte : 10% x 30.000	<u>3.000</u>
		33.000
Installations électriques et plomberie	Prix des installations	10.000
	Honoraires architecte : 10% x 10.000	1.000
		11.000
Groupe électrogène	Prix du groupe H TVA : 25.960 / (100% + 18%)	22.000
	TVA non récupérable :	0
		22.000
Terrains	Prix	30.000
	Droits de mutation	6.000
	Honoraires Notaire	2.000
		38.000

b) Dépréciation de ces composants au 31 décembre 2007.

Les immobilisations ont été mises en service le 1^{er} juillet 2007.

	<u>Coût</u> <u>d'acquisition</u>	<u>Valeur</u> <u>résiduelle</u>	<u>Base</u> <u>amortissable</u>	<u>Taux</u>	<u>Dotations</u> <u>2007</u> <u>(6 mois)</u>
Terrain	38.000	-	-	-	-
Constructions	220.000	20.000	200.000	2%	2.000
Toiture	33.000	3.000	30.000	10%	1.500
Installat° élect./plomb.	11.000	1.000	10.000	10%	500
Groupe électrogène	22.000	2.000	20.000	10%	1.000
	-----				-----
Total	324.000				5.000

Les dépréciations au 31 décembre 2007 s'élèvent à 5.000 KF.

i. Machine inscrite en immobilisations corporelles et sa dépréciation

Le coût de la machine est le suivant :

Prix d'achat (130 000) + Frais de transport (25 000) + Frais de montage (20 000) +
Pièces détachées pour plus de 2 ans (10 000) + Droits de douanes (35 000) = 220 000

Coût de l'actif : 220 000 KF

Valeur amortissable : 220 000 – 20 000 (valeur résiduelle) = 200 000 KF

Le calcul des amortissements jusqu'au 31 décembre 2007 se présente comme suit avec une mise en service le 1^{er} juillet 2003 :

Année	Valeur comptab avt dépréc	Valeur amortis-sable	Dotations	Valeur compta-ble	Valeur recouv-rable	Valeur comptable (linéaire)	Déprécia-tion complé-mentaire	Valeur compta-ble après dépréc
31/12/2003	220 000	200 000	10 000	210 000		210 000		210 000
31/12/2004	210 000	190 000	20 000	190 000		190 000		190 000
31/12/2005	190 000	170 000	20 000	170 000	155 000	170 000	15 000	155 000
31/12/2006	155 000	135 000	18 000	137 000	160 000	150 000	-13 000	150 000
31/12/2007	150 000	130 000	20 000	130 000	140 000	130 000		130 000

DOSSIER 4. TECHNIQUES D'AUDIT (5 points)

1°) Les normes d'exercice professionnelles (France) et les normes ISA ont défini une approche d'audit par les risques. Quelles sont les six étapes de la démarche d'audit selon cette approche ? (2 points)

- Phase 1 : Compréhension de l'entité,
- Phase 2 : Prise en considération du risque de fraude
- Phase 3 : Liens entre objectifs et contrôles mis en place
- Phase 4 : Identification des risques
- Phase 5 : Réponse aux risques évalués
- Phase 6 : Synthèse et rapports

2°) Dès lors que le risque inhérent est significatif, dans le cadre de l'évaluation des risques par l'auditeur, l'auditeur procède à trois niveaux d'évaluation des contrôles pertinents pour l'audit mis en place par l'entreprise. Quels sont ces trois niveaux d'évaluation ? (1 point)

L'entreprise a-t-elle mis en place des contrôles pour couvrir le risque inhérent identifié ?

Les contrôles mis en place sont-ils correctement conçus pour couvrir le risque correspondant ?

Les contrôles sont-ils appliqués et sont-ils efficaces pour couvrir le risque correspondant ?

3°) Quels sont les objectifs visés par une procédure d'assistance aux inventaires physiques de fin d'exercice ? (1 point)

Les objectifs visés par une procédure d'assistance aux inventaires physiques de fin d'exercice sont :

- Exhaustivité

Tous les stocks existant sont inventoriés

Tous les stocks inventoriés sont comptabilisés

- Réalité/Propriété

Seuls les stocks appartenant à l'entreprise figurent dans la liste des stocks

- Évaluation correcte

Les stocks à déprécier sont correctement identifiés

- Enregistrement dans la bonne période

Les quantités en stocks sont arrêtées aux mêmes dates que les achats, ventes, mises en production...

- Imputation, totalisation, centralisation correcte

Les stocks inventoriés sont imputés aux bons comptes

Les stocks au bilan correspondent au relevé d'inventaire

4°) Lorsque le stock revêt une importance significative, l'auditeur assiste à la prise d'inventaire pour réunir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état du stock. Quels sont les buts essentiels poursuivis au cours des trois phases de la prise d'inventaire ? (1 point)

Au cours de sa démarche, l'auditeur poursuit 3 buts essentiels :

Avant la prise d'inventaire

Obtenir la procédure d'inventaire même oralement si cette dernière n'est pas écrite et s'assurer que l'entreprise a prévu des moyens adaptés au recensement des actifs dans de bonnes conditions de fiabilité.

Pendant la prise d'inventaire

Assister à l'inventaire et s'assurer que les moyens sont mis en œuvre de manière satisfaisante.

Après la prise d'inventaire

Contrôler les travaux post-inventaire et s'assurer qu'ils ont été correctement exploités par l'entreprise

DESCOGEF EXAMEN BLANC 2007

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

Durée : 5 heures

- ▶ *La notation est faite sur 40 points.*
- ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
- ▶ *L'utilisation des calculatrices est autorisée.*
- ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
- ▶ *Le sujet comprend 1 annexe.*
- ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
- ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
- ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 25 %.*
- ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F ou 1.000 FCFA.*

LE SUJET

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (10 POINTS)

Le Directeur Financier de la société anonyme VATI avec Conseil d'Administration (CA) vous consulte sur les points ci-après :

1°) Quels sont les délais à respecter pour que l'Assemblée générale des actionnaires puisse statuer sur les comptes pour le 25 juin 2008 ?

2°) Sachant que des actionnaires détenant 60% du capital seront absents (comme d'habitude) lors de l'AG des actionnaires et que 12% du capital donneront des pouvoirs à d'autres actionnaires, de quel pourcentage du capital social aurait-on besoin pour que l'AG extraordinaire puisse se tenir régulièrement ? Avec ce pourcentage minimum présent, quel sera le pourcentage de voix requis pour qu'une décision de l'AGE puisse être valide.

3°) Quelles sont les différents types de conventions que l'on rencontre dans une SARL vis-à-vis des associés et du ou des gérants ? Citer quelques exemples.

4°) En tenant compte de la Directive UEMOA n° 02/98 du 22 décembre 1998 relative à la TVA (extrait présenté en Annexe 1) et de votre formation sur les modalités de détermination du résultat imposable des personnes, il vous est demandé de répondre aux questions suivantes :

A - Une société est implantée dans un Etat où le taux d'imposition pour 2007 est de 25%. **Calculer l'impôt dû** sachant que le résultat comptable pour 2007 comprend les éléments suivants :

- un résultat comptable avant impôt 2007 estimé à 50 000 KF,
- des dividendes ne bénéficiant pas du régime des sociétés mère et filiale de 40 000 KF,
- des plus values sur cession d'éléments d'actif de 20 000 KF pour lesquelles la société a pris l'engagement de réinvestir dans les 3 ans,
- quote-part du résultat fiscal 2007 d'une société fiscalement transparente pour 4 000 KF

B - Au titre du mois de juin 2007, le taux de TVA en vigueur est de 20% et la société VATI a réalisé une activité caractérisée par les chiffres indiqués suivants :

- Chiffre d'affaires soumis à la TVA : 200 000 KF HT
- Chiffre d'affaires export dont les produits sont exonérés de TVA à l'intérieur : 40 000 KF HT
- Chiffre d'affaires exonéré de TVA : 60 000 KF HT
- Achats de biens (mai 2007) destinés à être vendus et soumis à la TVA : 80 000 KF HT
- Achat de biens et services inscrits en frais généraux : 30 000 KF HT
- Les proportions du chiffre d'affaires de juin 2007 en matière de régime TVA sont identiques à celles du chiffre d'affaires pour 2006.

Il vous est demandé de calculer la TVA à payer pour le mois de juin 2007.

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (12 POINTS)
--

La société VATI est une entreprise commerciale évoluant dans le secteur des travaux publics depuis plus de 10 ans. L'entreprise sous traite ses travaux de constructions des routes à hauteur de 80% des travaux. Ses marchés sont obtenus localement sur appel d'offres international. Depuis 3 ans, la compagnie d'assurance a décidé de relever de 100% les primes d'assurance parce que les sinistres payés sont devenus de plus en plus importants. De plus au niveau des résultats, les pertes sur contrats représentent 8%, 12% et 15% sur les 3 dernières années. Pendant la même période, le chef comptable vous informe que le DG (un ancien Directeur des Travaux Publics du Ministère) a invité tout le personnel pour le nouvel an et il a loué les qualités de travail de deux de nos sous traitants qui ont réalisé « sa belle résidence ».

La sélection des sous traitants est faite sur la base d'une liste de cinq sous traitants nationaux remplissant les critères de solidité financière et d'expérience. Les sous traitants font des offres et l'attribution du marché est faite à tour de rôle pour permettre à chacun de « se maintenir sur le marché ». Le contrôle de qualité est assuré par le Ministère des travaux publics. Les ingénieurs de la société VATI estiment que ces standards de qualité sont suffisants. Les factures des sous traitants sont préparées au sein du secrétariat du DG de VATI et soumises à son approbation. Les services de contrôle qualité émettent des rapports sur la conformité des travaux par rapport aux soumissions et sur la qualité des travaux réalisés. Ces rapports sont communiqués au DG seul mais sont toujours restés sans suite.

- 17) Cet environnement de contrôle comporte –t-il des risques d'anomalies sur les états financiers pour l'entreprise. Lesquels ?**
- 18) Indiquez les assertions qui seront concernées ainsi que les cycles ou les comptes significatifs concernés par ces risques ?**
- 19) Quels contrôles l'auditeur doit-il mettre en œuvre pour évaluer les erreurs et en demander les corrections et ainsi réduire le risque que ces erreurs affectent de manière significative les états financiers annuels ?**
- 20) Quelles mesures ou contrôles préventifs supplémentaires l'entreprise doit-elle prendre ou mettre en œuvre pour couvrir les risques ainsi identifiés ?**

DOSSIER 3. FUSION ET NORMES INTERNATIONALES (13 POINTS)

SOUS DOSSIER 3.1. FUSION (7 POINTS)

Les dirigeants du Groupe VATI vous consultent sur une présentation des états financiers suite à une fusion. L'opération de fusion absorption de la filiale PETIVA est décidée en début 2008 avec effet au 1^{er} janvier 2008 donc sur la base des comptes au 31 décembre 2007. Les deux sociétés ont des activités complémentaires mais n'ont pas d'opérations commerciales, ni comptes réciproques.

A partir des informations fournies en annexe, il vous est demandé de :

- 6) **Présenter les calculs préparatoires pour la fusion à savoir** la valeur de chacune des deux sociétés, la parité d'échange, la prime de fusion et éventuellement le Mali de fusion – Fonds commercial sur la base de trois hypothèses suivantes :
- a. Hypothèse 1 : il n'y a pas de participation en les deux sociétés, le montant inscrit en titres représente un prêt de 1 500. La consolidation se fera aux valeurs réelles
 - b. Hypothèse 2 : la société VATI contrôle la société PETIVA à hauteur de 60% et les apports se feront aux valeurs comptables
 - c. Hypothèse 3 : les titres de la société PETIVA détenus par la société VATI ont été acquis à 4 000 au lieu de 1 500 et les apports se feront aux valeurs comptables.
- 7) **Présenter le bilan simplifié** de la société VATI à l'issue de la fusion absorption sous l'hypothèse 3.

SOUS DOSSIER 3.2. NORMES INTERNATIONALES (6 POINTS)

L'entreprise VATI envisage d'adopter les normes internationales IFRS à compter de l'exercice 2008. Son Directeur Financier vous consulte sur les points d'application de trois normes IAS suivants :

- 4) Les coûts de construction d'un immeuble mis en service le 2 janvier 2007 sont les suivants :

- Travaux de maçonnerie pour 100.000 KF hors TVA,
- Frais de démolition de l'ancien immeuble pour 6 000 KF hors taxes,
- honoraires de l'architecte 10% des coûts engagés hors terrain,
- transport des matériaux de construction pour KF 20.000 hors TVA,
- installations électriques et de plomberie pour 25.000 KF hors TVA,
- pièces de rechange pour la robinetterie pour une année pour 2 000 KF
- assurance multirisque (incendie, dégâts des eaux, recours des voisins à 4.800 KF y compris une taxe non récupérable de 20%,
- prix du terrain pour 20.000 KF, des droits de mutation pour 4.000 KF et des honoraires de notaire pour 2.500 KF hors TVA.

Les durées d'utilisation et les valeurs résiduelles des immobilisations sont les suivantes :

	Durée d'utilité	Val. Résiduelles (KF)
- Constructions	50 ans	12.000
- Installations électriques et plomberie	10 ans	2.500

Pour les trois dernières années, le prorata de déduction de la TVA de l'entreprise est de 100%.

Il vous est demandé de calculer le coût d'acquisition des principaux composants de ces constructions et les dépréciations au 31 décembre 2007.

2) Les coûts d'acquisition d'un matériel informatique inscrit au poste immobilisations corporelles sont les suivants, en KF :

- Prix d'achat : 30 000
- Frais de transport : 3 000
- Frais d'installation : 2.000
- Consommables nécessaires pour une consommation d'un an : 2 750
- Frais administratifs : 40 000
- Salaire de l'informaticien : 2 000 sur la période d'installation
- Droits de douane : 10 000

Le matériel a été mis en service le 1^{er} avril 2006.

Sa durée d'utilité est de 4 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 5 000 KF.

Aux dates de clôture des exercices les valeurs de marché ou d'utilité se présentent comme suit :

- au 31 décembre 2006, la valeur d'utilité est estimée à 40 000 KF et la valeur de marché à 42 000 KF,
- au 31 décembre 2007, la valeur de marché est 25 000 KF et la valeur d'utilité à 22 000 KF.

Calculer son coût d'acquisition, sa valeur amortissable, les amortissements, la dépréciation à constater et la valeur comptable jusqu'au 31 décembre 2007.

**DOSSIER 4. APPROCHE D'AUDIT – RISQUES - TECHNIQUES D'AUDIT
(5 POINTS)**

1°) Les nouvelles normes d'exercice professionnelles (NEP) en France et les normes internationales d'audit ISA ont défini une approche d'audit par les risques. A quelle étape de la démarche l'auditeur doit-il utiliser la technique de circularisation des tiers ?

2°) Donner la définition du risque d'anomalies significatives et indiquer quels catégories de tests l'auditeur met-il en œuvre pour valider les contrôles mis en place par l'entreprise ?

3°) Qu'est-ce qu'une assertion sous tendant l'établissement des comptes dans l'ancienne notion et dans la nouvelle notion des NEP ? Quelles sont les trois grandes catégories d'assertions selon les NEP et selon les normes ISA ?

ANNEXE 1

- Conditions de la fusion :
 - Régime fiscal de faveur
 - Impôt latent sur les biens non amortissables non pris en compte
 - Taux d'imposition 25%
- Société VATI au 31 décembre 2007 :
 - Actif net : 5 000
 - Provisions déjà taxées de 400, dettes de 3 600
 - Capital : 300 actions de 10

- Titres PETIVA : 1 500 (60%) représentés par 120 titres (ou prêt à long terme représentant la valeur des titres pour hypothèse 1 sans participation)
 - Ecart d'évaluation sur éléments amortissables : 3 000
 - Ecart d'évaluation sur éléments non amortissables : 2 550
- Société PETIVA au 31 décembre 2007 :
 - Actif net : 3 000
 - Capital : 200 actions de 10
 - Provisions déjà taxées de 200, dettes de 3 800
 - Ecart d'évaluation sur éléments amortissables et stocks : 3 000
 - Ecart d'évaluation sur éléments non amortissables : 700
- Pour l'hypothèse 3, les titres PETIVA détenus par la société VATI figurent au bilan pour 4 000 représentés par 120 titres.

DESCOGEF EXAMEN BLANC 2007

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

ELEMENTS DE CORRIGES

DOSSIER 1 : COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (10 points)

1°) Quels sont les délais à respecter pour que l'Assemblée générale des actionnaires puisse statuer sur les comptes pour le 25 juin 2008 ?

Délai entre la date de clôture et la date de convocation du CA qui doit arrêter les comptes : pas de délai réglementaire mais pour au plus tard le 30 avril

Délai entre la date de convocation du CA et la date de tenue de la réunion : pas de délai réglementaire

Délai pour le Commissaire aux comptes entre la date de réunion du CA et la date de mise à disposition de son rapport : 45 jours

Délai entre la date de mise à disposition du rapport ou de la date de la convocation et la tenue de l'AG : 15 jours

La principale contrainte réglementaire est la tenue de la réunion du CA.

2°) Sachant que des actionnaires détenant 60% du capital seront absents (comme d'habitude) lors de l'AG des actionnaires et que 10% du capital donneront des pouvoirs à d'autres actionnaires, de quel pourcentage du capital social aurait-on besoin pour que l'AG extraordinaire puisse se tenir régulièrement ? Avec ce pourcentage minimum présent, quel sera le pourcentage de voix requis pour qu'une décision de l'AGE puisse être valide.

Le quorum pour une AGE d'actionnaires est que les actionnaires détenant au moins la moitié du capital social soient présents ou représentés. Avec 12% de pouvoirs, il faudra des

actionnaires présents ou représentés détenant plus de 38% du capital social. Même deux actionnaires peuvent recevoir les pouvoirs de plus de 38% du capital social.

La majorité requise pour la décision au cours de l'AGE est une majorité de deux tiers (2/3). Avec des actionnaires présents ou représentés détenant plus de 50% du capital social, la résolution nécessite un vote favorable d'actionnaires présents ou représentés détenant au moins 33,34% du capital social.

3°) Quelles sont les différents types de conventions que l'on rencontre dans une SARL vis-à-vis des associés et du ou des gérants ? Citer quelques exemples.

L'avance à une société filiale est une convention règlementée.

L'avance à un associé personne physique, à un gérant ou à une société dirigée par un gérant ou un associé personne physique est une convention interdite.

Une convention conclue entre un associé client de l'entreprise à des conditions commerciales normales est une convention régulière.

4°)

a) *Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*

- *Une société est implantée dans un Etat où le taux d'imposition pour 2007 est de 25%. Calculer l'impôt dû sachant que le résultat comptable pour 2007 comprend les éléments suivants :*
 - *un résultat comptable avant impôt 2007 estimé à 50 000 KF,*
 - *des dividendes ne bénéficiant pas du régime des sociétés mère et filiale de 40 000 KF,*
 - *des plus values sur cession d'éléments d'actif de 20 000 KF pour lesquelles la société a pris l'engagement de réinvestir dans les 3 ans*
 - *quote-part du résultat comptable et fiscal 2007 d'une société fiscalement transparente pour 4 000 KF*

Le résultat fiscal se présente comme suit, en KF :

Bénéfice comptable avant impôt :	50 000
Dividendes de filiale sans régime des sociétés mère et filiale :	0
Quote-part des frais de gestion 5% :	0
Plus values en sursis d'imposition :	-20 000

Résultat fiscal

30 000

Les dividendes ne bénéficiant d'aucun régime des sociétés mère et filiale ne sont pas retraités. La quote-part du résultat fiscal 2007 de la société fiscalement transparente sera donc pris en résultat imposable en 2007. Il n'y a aucun retraitement à effectuer. L'impôt pour 2007 sera donc de 7 500 KF.

b) *Au titre du mois de juin 2007, le taux de TVA en vigueur est de 20% et la société VATI a réalisé une activité caractérisée par les chiffres indiqués suivants :*

- *Chiffre d'affaires soumis à la TVA : 200 000 KF HT*
- *Chiffre d'affaires export dont les produits sont exonérés de TVA à l'intérieur : 40 000 KF HT*
- *Chiffre d'affaires exonéré de TVA : 60 000 KF HT*
- *Achats de biens (mai 2007) destinés à être vendus et soumis à la TVA : 80 000 KF HT*
- *Achat de biens et services inscrits en frais généraux : 30 000 KF HT*
- *Les proportions du chiffre d'affaires de juin 2007 en matière de régime TVA sont identiques à celles du chiffre d'affaires pour 2006.*

Il vous est demandé de calculer la TVA à payer pour le mois de juin 2007.

Le taux du prorata de récupération de la T.V.A. pour 2006 est de $200.000 / (200.000 + 40.000 + 60.000) = 66,67\%$ arrondi à 67%. Ce taux sera retenu pour la récupération de la TVA sur les frais généraux et les immobilisations en 2007.

TVA collectée est de : $200\ 000 \times 20\% =$	40 000
TVA collectée sur les autres ventes : $100.000 \times 20\% \times 0 :$	0
TVA déductible :	
. sur les biens destinés à être vendus : $80\ 000 \times 20\% \times 100\% =$	-16 000
. sur les frais généraux : $30\ 000 \times 20\% \times 67\% =$	- 4 020
	<hr/>
TVA à payer	19 980

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (12 points)

- 21) Oui, cet environnement de contrôle comporte des risques d'anomalies sur les états financiers pour l'entreprise.**

- f)** Le Directeur Général reçoit à son profit des services des principaux sous-traitants de l'entreprise, ce qui crée des conflits d'intérêts. Ces conflits d'intérêts sont encore plus accentués par la procédure par laquelle, le DG approuve les décomptes qui sont préparés au sein de son secrétariat, sans a priori obtenir le visa des services techniques se trouvant sur le terrain. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :
- Une absence d'indépendance, une éthique très faible au niveau du management qui ne peuvent donner l'exemple au sein de l'entreprise,
 - Une absence de rapprochement entre les travaux réalisés sur le terrain et les décomptes reçus et mis en paiement donc une absence de maîtrise des travaux encours ou des travaux payés d'avance,
 - Les services techniques ne décident pas l'acceptation ou le rejet des décomptes et donc n'ont pas reçu de délégation de pouvoirs. Cette situation ne permet pas un contrôle de la qualité des travaux et du respect des engagements pris par les sous-traitants.
- g)** La sélection des fournisseurs se fait sans véritable appel à concurrence parce que les sous-traitants sont choisis à tour de rôle. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :
- Absence de recherche de qualité et de meilleurs coûts pour les travaux,
 - Les coûts de l'entreprise ne sont pas maîtrisés et une absence de maîtrise des marges sur les travaux vendus
- h)** Les standards de qualité du Ministère des Travaux Publics semblent suffisants pour la société VATI et les rapports de contrôle des travaux ne sont pas exploités. Les risques d'anomalies sur les états financiers sont :
- Une baisse de la qualité des travaux en l'absence de standards de qualité et en l'absence d'exploitation des résultats des contrôles et donc des litiges en perspective avec les clients,
 - Une délégation de pouvoirs très limitée et un désintérêt pour les contrôles.

22) Indiquez les assertions qui seront concernées ainsi que les cycles ou les comptes significatifs concernés par ces risques ?

Les cycles ou comptes significatifs concernés et les assertions concernées sont :

- b. Une baisse de la qualité des travaux en l'absence de standards de qualité et en l'absence d'exploitation des résultats des contrôles et donc des litiges en perspective avec les clients :

comptes significatifs : créances clients et ventes, provisions pour litiges
assertions concernées : exhaustivité, intégralité, existence, valeur et exactitude

- c. Une délégation de pouvoirs très limitée et un désintérêt pour les contrôles :

comptes significatifs : états financiers dans leur ensemble
assertions concernées : toutes assertions

- d. Absence de recherche de qualité et de meilleurs coûts pour les travaux :

comptes significatifs : créances clients et ventes, achats et fournisseurs
assertions concernées : exhaustivité, intégralité, existence, valeur et exactitude

- e. Les coûts de l'entreprise ne sont pas maîtrisés et une absence de maîtrise des marges sur les travaux vendus :

comptes significatifs : créances clients et ventes, achats et fournisseurs
assertions concernées : exhaustivité, intégralité, existence, valeur et exactitude

- f. Une absence d'indépendance, une éthique très faible au niveau du management qui ne peut donner l'exemple au sein de l'entreprise :

comptes significatifs : états financiers dans leur ensemble
assertions concernées : toutes assertions

- g. Une absence de rapprochement entre les travaux réalisés sur le terrain et les décomptes reçus et mis en paiement donc une absence de maîtrise des travaux encours ou des travaux payés d'avance :

comptes significatifs : créances clients et ventes, achats et fournisseurs, valeurs d'exploitation

assertions concernées : exhaustivité, intégralité, existence, valeur et exactitude

- h. Les services techniques ne décident pas l'acceptation ou le rejet des décomptes et donc n'ont pas reçu de délégation de pouvoirs. Cette situation ne permet pas un contrôle de la qualité des travaux et du respect des engagements pris par les sous-traitants :

comptes significatifs : créances clients et ventes, achats et fournisseurs, valeurs d'exploitation

assertions concernées : exhaustivité, intégralité, existence, valeur et exactitude

23) Les contrôles à mettre en œuvre par l'auditeur pour détecter ces erreurs afin d'en demander leurs corrections et réduire ainsi le risque que ces erreurs affectent de manière significative les états financiers annuels peuvent être les suivantes (liste non exhaustive) :

- Exploiter les rapports de contrôles des travaux pour leur partie financière utiles à l'audit
- Soumettre aux services techniques les décomptes de l'exercice et obtenir leur validation après qu'ils aient effectué les rapprochements entre les décomptes et les travaux réalisés,
- Obtenir les coûts standards, les marges par marché élaborées par les services techniques et financiers et extrapolés au niveau des comptes,
- Obtenir une confirmation des soldes clients pour identifier les contestations clients,
- Obtenir des avocats la situation des litiges encourus et évaluer la provision pour litiges.

24) Les mesures supplémentaires à mettre en œuvre par l'entreprise pour éviter ces risques peuvent être (liste non exhaustive) :

- Définir des règles de sélection des sous-traitants sur la base de critères de qualité et de coûts à un niveau local, régional ou international,
- Définir des standards de qualité des travaux à un niveau international,

- Développer une politique de délégation de pouvoirs et de supervision,
- Mettre en place une procédure de contrôles des travaux et de bons à payer des décomptes par les services techniques,
- Mettre en place une diffusion plus appropriée des rapports de contrôle qualité et des résultats de contrôle budgétaire ou de contrôle des coûts.

DOSSIER 3. FUSION ET NORMES INTERNATIONALES (13 points)
--

SOUS-DOSSIER 3-1 : FUSION (7 points)

Calculs préparatoires de la fusion

- Evaluation des titres F :
 - $3\ 000 + 50 + 3\ 000 - 750 + 700 = 6\ 000$
 - Valeur par titre : $6\ 000/200 = 30$ par titre
- Valeur des titres détenus par M : $30 \times 120 = 3\ 600$ soit une plus value de $3\ 600 - 1\ 500 = 2\ 100$
- Evaluation des titres M :
 - $5\ 000 + 100 + 2\ 100 + 3\ 000 - 750 + 2\ 550 = 12\ 000$
 - Valeur par titre : $12\ 000/300 = 40$ par titre
- Parité d'échange : 4 titres F pour 3 titres M
- **Hypothèse 1 : Aucune participation**
 - Nombre de titres F : 200 titres
 - Nombre de titres à émettre : $200 \times \frac{3}{4} = 150$
 - Augmentation du capital : 1 500
- **Hypothèse 2 : Participation de 60%**
 - Part des minoritaires : 80 titres
 - Nombre de titres à émettre : $80 \times \frac{3}{4} = 60$
 - Augmentation du capital : 600
- **Hypothèse 1 : Apports aux valeurs réelles**
 - Actifs apportés : 10 700
 - Passifs : 4 700 dont provision pour impôt pour 700

- Actif net comptable : 6 000
 - Augmentation du capital : $150 \times 10 = 1\,500$
 - Prime de fusion $1\,50 \times (40 - 10) = 4\,500$
 - Actifs pour 10 700, Passifs pour 4 700, Augmentation du capital pour 1500 et Prime de fusion pour 4 500
- **Hypothèse 2 : Apports aux valeurs comptables**
 - Actif net comptable apporté : 3 000
 - Augmentation du capital : $150 \times 40\% \times 10 = 600$
 - Prime de fusion :
 - Prime d'émission sur titres des minoritaires : $40\% \times 3\,000 - 600 = 600$
 - Plus value de fusion : $60\% \times 3\,000 - 1\,500 = 300$
 - Actifs pour 7 000, Passifs pour 4 000, Annulation de titres pour 1500, Augmentation du capital pour 600 et Prime de fusion pour 900
 - Non prise en compte de la plus value sur titres de $2\,100 - 300 = 1\,800$
- **Hypothèse 3 : Apports aux valeurs comptables**
 - Actif net comptable apporté : 3 000 soit 1 800 pour Sté M
 - Acquisition des titres à 4 000
 - Plus values nettes 3 000 soit 1 800 pour Sté M
 - Mali de fusion : $4\,000 - 3\,600 = 400$
 - Fonds commercial théorique : $4\,000 / 60\% - 3\,000 = 3\,667$
 - Fonds commercial : $4\,000 - 1\,800 = 2\,200$
 - Augmentation du capital : $150 \times 40\% \times 10 = 600$
 - Prime de fusion : Prime d'émission sur titres des minoritaires : $40\% \times 3\,000 - 600 = 600$
 - Quote-part théorique des minoritaires sur +values non retenue: 1 200
 - Quote-part théorique des minoritaires sur fonds commercial non retenue : $400 \times 40 / 60 = 267$
 - Actifs pour 7 000, Fonds commercial 2 200, Passifs pour 4 000, Annulation de titres pour 4 000, Augmentation du capital pour 600 et Prime de fusion pour 600
 - Non prise en compte de la plus value sur titres de $2\,100 - 300 = 1\,800$

Bilan simplifié selon l'Hypothèse 3

Le bilan de la société VATI après la fusion se présentera comme suit :

Actifs		Capital	
5 000 + 7 000	12 000	3 000 + 600	3 600
Fonds commercial	2 200	Réserves 2 000	2 000
		Prime de fusion	600
		Provisions pour risques 400 + 200	600
		Dettes 3 600 + 3 800	7 400
TOTAL ACTIF	14 200	TOTAL PASSIF	14 200

SOUS DOSSIER 3.2 - NORMES INTERNATIONALES (6 points)

1) Coûts des constructions

a) Calcul du coût d'acquisition des principaux composants :

Constructions :	Travaux de maçonnerie	100.000
	Transport des matériaux	20.000
	Honoraires architecte : 10% (100.000 + 20.000)	12.000

		132.000
Installations électriques et plomberie	Prix des installations	25.000
	Honoraires architecte : 10% x 25.000	2.500

		27.500
Terrains	Prix	20.000
	Frais de démolition ancien immeuble	6.000
	Droits de mutation	4.000
	Honoraires Notaire	2.500

		32.500

Les pièces de rechange de robinetterie pour un an et la prime d'assurance multirisque ne sont pas à prendre en compte dans les coûts des actifs.

c) Dépréciation de ces composants au 31 décembre 2007.

Les immobilisations ont été mises en service le 2 janvier 2007.

	<u>Coût</u> <u>d'acquisition</u>	<u>Valeur</u> <u>résiduelle</u>	<u>Base</u> <u>amortissable</u>	<u>Taux</u>	<u>Dotations</u> <u>2007</u> <u>(12 mois)</u>
Terrain	32.500	-	-	-	-
Constructions	132.000	12.000	120.000	2%	2.400
Installat° élect./plomb.	27.500	2.500	25.000	10%	2.500
	-----				-----
Total	192.000				4.900

Les dépréciations au 31 décembre 2007 s'élèvent à 4.900 KF.

i. Matériel informatique inscrit en immobilisations corporelles et sa dépréciation

Le coût de la machine est le suivant :

Prix d'achat (30 000) + Frais de transport (3 000) + Frais d'installation (2 000) + Droits de douanes (10 000) = 45 000

Coût de l'actif : 45 000 KF

Le salaire de l'informaticien, les frais administratifs et les consommables ne sont pas à prendre dans les coûts de l'immobilisation.

Valeur amortissable : 45 000 – 5 000 (valeur résiduelle) = 40 000 KF

Le calcul des amortissements jusqu'au 31 décembre 2007 se présente comme suit avec une mise en service le 1^{er} avril 2006 :

Année	Valeur comptab avt dépréc	Valeur amortis-sable	Dota-tions	Valeur compta-ble	Valeur recouv-rable	Valeur comptable (linéaire)	Déprécia-tion complé-mentaire	Valeur compta-ble après dépréc
31/12/2006 (9 mois)	45 000	40 000	7 500	37 500	42 000	37 500		37 500
31/12/2007	37 500	32 500	10 000	27 500	25 000	27 500	2 500	35 000

DOSSIER 4. APPROCHE D'AUDIT – RISQUES - TECHNIQUES D'AUDIT (5 points)

1°) Les nouvelles normes d'exercice professionnelles (NEP) en France et les normes internationales d'audit ISA ont défini une approche d'audit par les risques. A quelle étape de la démarche l'auditeur doit-il utiliser la technique de circularisation des tiers ?

La circularisation est une technique pour la collecte d'éléments probants. Elle est mise en œuvre en réponses à une évaluation des risques donc à la phase de « Réponses aux risques évalués »

2°) Donner la définition du risque d'anomalies significatives et indiquer quels catégories de tests l'auditeur met-il en œuvre pour valider les contrôles mis en place par l'entreprise ?

Le risque d'anomalies significatives est le risque que les états financiers contiennent

des anomalies significatives avant audit. Il relève donc de l'entreprise.

Une anomalie significative est une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière. *(Cette définition n'est pas à fournir par le candidat).*

Les tests que l'auditeur met en œuvre sont :

- les tests de procédures, tests par lesquels, l'auditeur teste l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place par l'entité en matière de prévention, de détection et de corrections des anomalies significatives au niveau des assertions,
- les tests ou contrôles de substance qui visent à détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Ce sont des tests sur les flux d'opérations, sur les soldes des comptes et sur les informations fournies dans les états financiers ainsi que les procédures analytiques de substance.

3°) *Définition d'une assertion et catégories d'assertions définies par les NEP et les ISA*

Définition d'une assertion (selon l'ancienne notion) : Ensemble des critères explicites ou non, retenus par la direction dans la préparation des comptes.

Définition d'une assertion (selon la nouvelle notion) : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Les trois catégories d'assertions définies par les NEP et les ISA sont :

- Assertions relatives aux opérations et événements,
- Assertions relatives aux soldes des comptes à la fin de la période (Actif et Passif),
- Assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations données.

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 40 points.*
- ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
- ▶ *L'utilisation des calculatrices est autorisée.*
- ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
- ▶ *Le sujet comprend 3 annexes.*
- ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
- ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
- ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 25 %.*
- ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F ou 1.000 FCFA.*

LE SUJET

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (15 POINTS)

1. Fonctionnement juridique de l'entreprise (9 points)

La société anonyme BONETAT SA est distributeur de véhicules neufs et d'occasion, exploite un garage et un magasin de pièces de rechange. Le Président du Conseil d'Administration envisage de convoquer une réunion de Conseil d'Administration et plus tard une assemblée générale mixte (ordinaire et extraordinaire) pour statuer sur certains

points à inscrire à l'ordre du jour. Le Directeur Financier qui a une très bonne opinion de votre compétence en droit des sociétés vous consulte sur les sujets suivants :

1) Il soumet à votre examen les décisions indiquées ci-après à prendre par un organe de la société anonyme. Quelles sont les décisions qui relèvent exclusivement du Conseil d'Administration et quels sont le quorum et la majorité requis ? Pour les autres, de quel type d'assemblée générale d'actionnaires relèvent-elles et quels sont les quorums en 1^{re} et 2^{ème} convocations et les majorités requises pour prendre ces décisions :

- Modification des articles 3 (sur la dénomination sociale), 14 et 15 (sur la composition du Conseil d'Administration et la nomination du Président) des statuts,
- Incorporation de réserves au capital,
- Cooptation d'administrateurs,
- Autorisation d'une convention réglementée,
- Distribution de dividendes par prélèvement sur les réserves,
- Approbation des comptes de l'exercice écoulé,
- Renouvellement des mandats d'administrateurs,
- Transfert du siège social dans une autre ville dans le même Etat,
- Ratification dudit transfert du siège social,
- Transformation de la société en Société en nom collectif (SNC).

2) Le Directeur Financier vous interroge également sur les types de conventions, les régimes juridiques et les sanctions portant sur les conventions conclues avec des dirigeants sociaux et indiquées ci après :

- Vente de véhicules à 30 jours fin de mois à un client garagiste, gros consommateur non administrateur et sans lien avec un dirigeant, à des prix de détail moins 15% par rapport aux autres clients courants
- Vente non significative de pièces de rechange au comptant à un administrateur à des prix identiques à ceux des clients relevant de son secteur d'activité
- vente d'un véhicule à l'épouse de Mr Scenic, administrateur au prix de revient majoré de 5%. Le taux de marge de la société ressortant de ses rapports d'activité s'établit à 22%.
- La société a garanti le prêt accordé par la banque à Mme Megane, Administrateur représentant la société Xantia,

- La société a accordé un prêt au taux du marché monétaire au jour le jour majoré de 5 points à la société Xantia, société administrateur de BONETAT SA et représentée par Mme Megane,
- Mme Xsara, PDG de la Xantia a fait un dépôt en compte courant rémunéré au taux du marché + 4 points
- La société Berlingo filiale de Xantia apporte une assistance en matière juridique, commerciale et de gestion à la société BONETAT à travers une convention,
- La société Laguna dirigée par Mr Scenic a un contrat d'exclusivité pour la fourniture des huiles et lubrifiants à la société BONETAT

2. Fiscalité directe (6 points)

Après quelques calculs préalables et à partir des données indiquées ci-après et un extrait des dispositions de la loi prise par un des pays membres de l'UEMOA en 2007 (**Annexe 1**) (applicable à l'arrêté des comptes pour 2007) pour se conformer à la Directive UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA, le Directeur financier de la société BONETAT vous demande, comme pour les exercices antérieurs de l'assister à présenter le résultat fiscal pour 2007 de la société, à effectuer pour 2007 le calcul de l'impôt sur les sociétés et de tous autres impôts qui seraient dus. Il vous invite à retenir toutes les options fiscales légales favorables pour limiter le montant de l'impôt qu'il aura à payer.

Le résultat comptable est de 458 175 KF avant réintégrations des amortissements dérogatoires déduits au cours des exercices antérieurs. Les déficits fiscaux des 4 années antérieures sont les suivants :

- Déficit 2006 de 153 800 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 229 100 KF,
- Déficit 2005 de 18 800 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 119 000 KF,
- Déficit 2004 de 68 800 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 99 100 KF,
- Déficit 2003 de 359 600 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 82 500 KF.

Les dividendes reçus en 2007 de la filiale Saxo détenue à 60% s'élèvent à 54 000 KF après déduction d'un impôt retenu à la source de 10%.

Les intérêts servis en 2007 sur les comptes courants d'associés au taux de 8% s'élèvent à 20 000 KF. Le taux de réescompte de la Banque Centrale est fixé à 4,75% depuis le 24 août 2006 et n'a été modifié que le 13 août 2008 avec effet au 16 août 2008. L'excédent d'intérêts non déductibles est qualifié de distributions nettes après l'IRVM au taux de 10%.

Le matériel de transport a un taux d'amortissement économique de 20% alors que son taux d'amortissement fiscal est de 25%. Les dotations de l'exercice sont ou seront affectées par :

- l'ajustement en 2007 des amortissements dérogatoires des 4 derniers exercices (2003 à 2006) sur un véhicule utilitaire de 15 200 KF. Les compléments d'amortissements dérogatoires déduits étaient de 3 800 KF pour chacun des exercices 2003 à 2006,
- la dotation sur un véhicule de tourisme acquis en début 2003 pour 30 000 KF alors que la dotation annuelle admise en déductibilité est de 5 000 KF
- la dotation liée à une plus value réinvestie pour 20 000 KF et qui se rattache aussi à un véhicule utilitaire acquis en début 2004.

Pour vous guider, votre chef de mission (« très branché en fiscalité ») vous donne un programme de travail détaillé qui indique de :

- 1) Calculer les amortissements fiscalement déductibles pour les exercices déficitaires 2003 à 2006,
- 2) Corriger les déficits fiscaux de ces années en prenant en compte les corrections fiscales sur les dotations et déterminer les montants des amortissements qui sont fiscalement réputés différés et les déficits ordinaires,
- 3) Calculer le résultat fiscal pour 2007 et l'impôt dû après déductions des reports déficitaires et des amortissements réputés différés des exercices précédents,
- 4) Calculer l'IRVM dû sur les dépenses qualifiées de distributions en 2007.

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (5 POINTS)

Dans le cadre de votre mandat de commissaire aux comptes de la société DISTRIB, le collaborateur en charge du dossier a présenté une note de synthèse sur les points relevés suite aux travaux de la phase de prise de connaissance de l'entité et de son activité, des parties prenantes y compris le contrôle interne. Il a exploité le questionnaire sur les risques inhérents et celui sur la fraude et a examiné les 3 cycles achats-fournisseurs, chiffre d'affaires-clients et stocks.

1. Le seuil de signification retenu est de 125 millions de FCFA avec un chiffre d'affaires annuel de 12 550 millions de FCFA, un total de bilan de 35 400 millions de FCFA de total de bilan et un résultat courant avant impôt de 750 millions de FCFA de perte pour 2007. Le bilan et le compte de résultat résumés pour les trois derniers exercices sont présentés en **annexe 2** ;

2. La société vend des consommables d'industries. Elle s'approvisionne auprès d'un grossiste sous régional qui a l'exclusivité de la vente des produits dans la sous région ouest africaine francophone. La concurrence est vive et les marges sont en baisse au cours des 3 dernières années. De petits distributeurs locaux s'approvisionnent auprès du même grossiste. La part de marché de la société est en recul de 6% et 5% sur les 2 dernières années. Les clients de DISTRIB sont de gros consommateurs de consommables d'industries chimiques et d'unités de production d'eau et d'énergie électrique. Les résultats des deux dernières années sont des pertes et les prévisions ne sont guère plus favorables. Les banques attirent régulièrement l'attention des dirigeants sur les dépassements fréquents du plafond des découverts et le faible niveau inquiétant de la rentabilité.
3. Les actionnaires de la société n'ont pas suivi la dernière augmentation du capital envisagée en raison du faible taux de rentabilité des investissements. La société envisage d'émettre un emprunt obligataire sur le marché financier régional garanti par un organisme financier international situé en Afrique subsaharienne.
4. La société se conforme à l'ensemble des dispositions légales à l'exception de la législation fiscale pour laquelle la pratique est de négocier un niveau de redressements avec les vérificateurs. Tous les 2 ans, la société fait l'objet d'un contrôle fiscal. Le dernier contrôle qui est intervenu en septembre dernier, porte sur les résultats des deux exercices précédents et le redressement ressort à 6% du chiffre d'affaires.
5. Le service commercial comprend 10 personnes dont 4 personnes sont rémunérées à la commission sur les ventes alors que les créances clients continuent de croître. Le chef du service commercial qui est rémunéré pour 0,5% du chiffre d'affaires a été licencié parce que les contrôleurs ont mis à jour des factures qui ne sont adossées sur aucune livraison.
6. Les importations sont réceptionnées par le transitaire qui effectue les formalités de transit. Le transitaire porte les réserves nécessaires pour les livraisons comportant des manquants. Les frais de transport sont réglés aux transporteurs par la société après obtention de l'accord matérialisé du transitaire. Les réclamations en attente de solutions s'établissent à 250 millions

FCFA pour les 2 dernières années dont 60% sont imputables aux transporteurs et le reste imputable au fournisseur.

7. Les tarifs de transport qui représentent 20% des coûts des produits rendus magasin ont doublé au cours de ces 2 dernières années en raison de l'évolution des prix du carburant. Les tarifs à l'achat des consommables ont augmenté de 35% en raison de l'augmentation général des prix des matières premières et équipements.
8. Nous n'avons pas identifié de rapprochement entre les quantités achetées et facturées et les quantités entrées en stocks
9. L'application de gestion des stocks est mal utilisée parce que le personnel n'a pas été suffisamment formé et donc les résultats de l'inventaire permanent du stock sont systématiquement corrigés après l'inventaire physique qui est effectué toutes les fins de trimestre y compris l'inventaire fourni par le transitaire sur le stock en entrepôt sous douanes. Ces écarts valorisés représentent généralement 3 à 5% des achats.
10. Les clients sont livrés à partir du magasin sous douane pour permettre des livraisons hors douanes et hors taxes pour les clients exonérés qui représentent environ 35% du chiffre d'affaires. Les factures sont émises sur la base des copies des bons de livraison transmises par le transitaire. Il n'y a pas de contrôle séquentiel de ces bons de livraison parce que les carnets de bons de livraison du transitaire sont également utilisés pour d'autres importateurs.

Il vous est demandé d'indiquer : **Quels types de risques d'anomalies pourriez-vous identifier pour l'entreprise sur les états financiers (inhérent, de fraude ou de contrôle) et sont-ils liés à l'environnement économique, aux activités ou au système d'information ? Quels sont les comptes significatifs ou cycles concernés et pour quelle (s) assertion (s) ?**

DOSSIER 3. CONSOLIDATION ET NORMES INTERNATIONALES (16 POINTS)

SOUS DOSSIER 3.1. CONSOLIDATION (10 POINTS)

Les dirigeants du Groupe BONETAT vous consultent pour la présentation des états financiers consolidés du Groupe au 31 décembre 2007. La seule filiale consolidée est la Société SAXO. Les deux sociétés ont des activités complémentaires et ont des opérations commerciales et des comptes réciproques.

A partir des informations fournies en **Annexe 3**, il vous est demandé de :

- 8) Présenter les retraitements nécessaires à la présentation des comptes consolidés au 31 décembre 2007 avec un rappel pour les écritures 2006 pour le retraitement des cessions internes d'immobilisations ;**
- 9) Présenter le bilan consolidé du Groupe BONETAT ;**
- 10) Dans le cas où la valeur de la société Saxo serait ramenée à 672,5 KF au 31 décembre 2007, quelles seraient les dépréciations qui doivent être constatées (chez BONETAT qui détient 60%) à cette date conformément aux règles définies par IAS 36 ?**

SOUS DOSSIER 3.2. NORMES INTERNATIONALES (6 POINTS)

Pour se préparer à l'adoption des normes IFRS, le Directeur Financier du Groupe BONETAT vous consulte sur les points d'application des normes IAS 16, IAS 32, IAS 36, IAS 38 et IAS 39 suivants :

- 5) Un nouvel équipement a été reçu pour le garage au 1^{er} mai 2006 et mis en service le 1^{er} juillet 2006.**

- Prix d'achat : 120 000 USD ressortant d'une facture reçue et comptabilisée le 1^{er} mars 2006, réglée le 1^{er} juin 2006. Des frais financiers calculés sur 3 mois pour 1 500 KF ont été identifiés en sus. Les cours du dollar US (USD) sont de 0,551 KF au 1^{er} mars 2006, de 0,520 KF au 1^{er} mai 2006, de 0,512 KF au 1^{er} juin 2006 et de 0,513 KF au 1^{er} juillet 2006,

- Frais de transport : 20 000 KF,
- Frais de montage et de formation des utilisateurs : 12.000 KF,
- Pièces de rechange nécessaires à la maintenance sur moins de 12 mois :
10 000 USD comptabilisés le 1^{er} mars 2006,
- Frais administratifs : 40 000 KF,
- Droits de douane : 30 700 KF dont TVA récupérable de 8 820 KF.

Sa durée d'utilité est de 5 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 20 000 KF.

Aux dates de clôture des exercices les valeurs recouvrables, de marché ou d'utilité se présentent comme suit :

- aux 31 décembre 2006, la valeur recouvrable était de 110 000 KF
- au 31 décembre 2007, la valeur d'utilité est estimée à 60 000 KF et la valeur de marché à 72 500 KF,
- au 31 décembre 2008, la valeur d'utilité est estimée à 72 000 KF en raison du relèvement des prix des biens d'occasion lié à la crise financière.

Calculer son coût d'acquisition, sa valeur amortissable, les amortissements, les dépréciations à constater ou à reprendre et la valeur comptable jusqu'au 31 décembre 2008 (3 points).

6) Au 31 décembre 2007, le bilan de la société BONETAT comprend les postes suivants :

- Un prêt d'un montant de 200 000 KF accordé le 2 janvier 2007 au personnel sans intérêt pour l'acquisition de maisons d'habitation. Le prêt est remboursable le 31 décembre 2009 à partir de fonds empruntés par les salariés auprès d'un organisme spécialisé. Le taux d'intérêt du marché est de 10% HT sur les 3 dernières années ;
- Dans les comptes consolidés le poste titres de participation est formé par les titres d'une société de crédit bail acquis en 2005 pour 23 000 KF majorés des frais d'acquisition de 2 000 KF représentant 3,1% dans laquelle la société BONETAT n'a aucune influence. La valeur de l'actif net corrigé de la

société au 31 décembre 2007 est de 1 000 000 KF alors qu'elle était de 900 000 KF au 31 décembre 2006.

- Le poste titres de placement comprend 1 000 titres SONATEL acquis le 30 avril 2007 à 89 KF et cotée le 31 décembre 2007 à 110 KF
- des dettes fournisseurs nées en début 2007 payables au 31 décembre 2008 pour 250 000 KF. Le taux d'intérêt du marché est de 10% HT.

Sans tenir compte des impôts différés, indiquer :

- 1) la catégorie des instruments financiers à laquelle appartient chacun de ces actifs ou passifs,**
- 2) les méthodes d'évaluation initiale et les méthodes d'évaluation au 31 décembre 2007 à retenir et**
- 3) le montant et le poste (capitaux propres ou résultat) qui sera impacté par cette évaluation postérieure à l'acquisition.**

(3 points)

DOSSIER 4. APPROCHE D'AUDIT – RISQUES - TECHNIQUES D'AUDIT (4 POINTS)
--

1°) Après avoir défini Les procédures analytiques ou examen analytique sont une des techniques d'audit utilisées par l'auditeur tout le long de sa mission, définissez cette technique **(2 points)**.

2°) La situation financière et les résultats de la société DISTRIB pour 2005, 2006 et 2007 sont résumés à **l'Annexe 2**. Sur la base de quelques indicateurs pertinents (6 à 7 indicateurs clés) ressortant de procédures analytiques (ou examen analytique), pouvez-vous confirmer l'existence de risques de continuité d'exploitation signalés au dossier ? **(2 points)**

ANNEXE 1

Extrait des dispositions de la loi prise par l'Etat XXXXX en application de la Directive UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA

Chapitre 3 Exonérations

Article 8

Les Etats membres prennent les dispositions pour exonérer de l'impôt sur les bénéfices les personnes et activités prévues à l'article 9.

En dehors de ces cas, les Etats membres n'accordent pas de franchise d'impôt sauf les exonérations prévues dans le Code des investissements ou dans les codes particuliers (code minier, code pétrolier ou autres).

Article 9

Sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1) Les plus-values provenant de la cession, en cours d'exploitation, d'éléments de l'actif immobilisé, si dans la déclaration des résultats dudit exercice, le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations, dans ses entreprises situées dans les Etats de l'UEMOA, avant l'expiration d'un délai fixé par l'Etat membre, une somme égale au moins au montant de ces plus-values majoré du prix de revient des éléments cédés.

Le délai indiqué à l'alinéa précédent ne peut excéder trois ans.

Si le emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable viennent en déduction du prix de revient des nouvelles immobilisations, soit pour le calcul des amortissements s'il s'agit d'éléments d'actif amortissables, soit pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement.

2) Les produits bruts des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges.

Les Etats membres déterminent les modalités de déduction de cette quote-part qui ne peut être inférieure à 5% du produit net des participations.

Ce régime fiscal des sociétés mères et filiales s'applique lorsque les quatre conditions ci-après sont cumulativement remplies :

-la société mère et la société filiale sont constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée ;

-la société mère et sa ou ses filiales ont leur siège social dans l'un des Etats membres de l'UEMOA et sont passibles de l'impôt sur les bénéfices ;

-les actions ou parts d'intérêts possédées par la première société représentent au moins 10% du capital de la seconde société ;

-les actions ou parts d'intérêts susvisées sont souscrites ou attribuées à l'émission et sont inscrites au nom de la société ou que celle-ci s'engage à les conserver pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative. La lettre portant cet engagement doit être annexée à la déclaration des résultats.

Lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères et filiales ci-dessus, la société participante n'est soumise à l'impôt sur les bénéfices sur lesdits produits que sur une part représentative d'au moins 40% du produit des participations.

3) Les plus-values provenant de la cession de titres de participation par les sociétés de holding de droit national si le portefeuille desdites sociétés est composé d'au moins 60% de participation dans les sociétés dont le siège est situé dans l'un des Etats membres de l'UEMOA.

4) Les intérêts des emprunts obligataires et tous autres titres d'emprunts émis par les Etats membres et leurs collectivités décentralisées.

Les Etats membres peuvent exonérer les intérêts d'emprunts destinés à financer les secteurs sociaux de base.

Article 10

Les Etats membres peuvent prendre des mesures visant à exonérer, en tout ou en partie, les plus-values afférentes aux opérations suivantes :

- 1) les fusions et scissions de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union;
- 2) les apports partiels d'actifs des sociétés anonymes ou à responsabilité limitée à des sociétés de cette forme et ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union

Titre IV : Détermination du résultat imposable

Article 12

La détermination du bénéfice imposable s'effectue comme suit :

1) Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, y compris, notamment, les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2) Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats servent de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par le ou les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

3) Le bénéfice est établi sous déduction de toutes les charges remplissant les conditions suivantes :

- être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ;
- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise;
- être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ;
- concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt sur le bénéfice.

Article 13

Sont considérés comme charges déductibles, notamment:

1) les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel, de main d'œuvre, les indemnités de fonction allouées aux mandataires sociaux, le loyer des biens meubles et immeubles dont l'entreprise est locataire, le loyer versé par le crédit preneur pour la partie

représentant les charges d'intérêt ;

Concernant les dépenses de personnel et les rémunérations allouées aux mandataires sociaux, elles doivent correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives au regard du travail effectué. Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum pour la déduction de ces charges ;

2) les redevances de cession ou de concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, les contrats de marques, procédés ou formules de fabrication, autres droits analogues et les frais d'assistance technique. Toutefois, les sommes payées ne sont admises en déduction du bénéfice que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère exagéré.

Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum indexé sur le chiffre d'affaires ou les frais généraux de l'entreprise pour la déduction de ces dépenses ;

3) les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt minimum forfaitaire ;

Les Etats membres ont également la faculté d'exclure du droit à déduction certains impôts et taxes particuliers ;

4) les amortissements linéaires réellement comptabilisés, dans la limite de ceux qui sont admis d'après les usages, y compris ceux qui sont réputés différés en période déficitaire.

Les Etats membres déterminent la valeur minimale pour laquelle l'amortissement des biens

doit être pratiqué ;

5) les provisions constituées en vue de faire face à des pertes et charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables ;

6) les intérêts servis aux associés, à raison des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société en sus de leur part de capital, quelle que soit la forme de la société, à condition que le taux d'intérêt ne dépasse pas le taux d'escompte de la BCEAO majoré de deux points et que le capital social soit entièrement libéré ;

ANNEXE 2

Société DISTRIB SA

	2007	2006	2005
Immobilisations	700	803	915
Stocks	2630	2982	2510
Créances clients	4063	4451	3933
Autres créances	120	108	250
Trésorerie	125	88	110
Total Actif	7638	8432	7718
Capital social	400	400	400
Réserves	365	547	365
Résultat	-576	-182	182
Dettes financières	2846	3063	3254
Dettes d'exploitation	1788	1514	1280
Trésorerie	2815	3290	2237
Total Passif	7638	8632	7718
Chiffre d'affaires	12566	13189	14050
Coût d'achat des MV	-11044	-11110	-11521
Marge	1522	2079	2529
Autres achats	-118	-125	-102
Frais de personnel	-923	-876	-835
Services extérieurs et impôts et taxes	-305	-478	-380
Dépréciations d'actifs circulants	-390	-350	-190
Excédent Brut d'Exploitation (EBE)	-214	250	1022
Dotations aux amortissements	-100	-99	-105
Résultat d'exploitation	-314	151	917
Résultat financier	-620	-619	-685
Résultat courant avant impôt	-934	-468	232
Résultat hors activités ordinaires	210	120	90
Impôts sur le résultat et IMF	-126	-132	-141
Résultat net	-850	-480	182

ANNEXE 3

Bilan au 31 décembre 2007 et Compte de résultat pour 2007
BONETAT SAXO

Immobilisations corp et incorp	1 508	352
Titres SAXO	480	
Autres immob financières	232	128
Stocks	2 300	450
Créances client	650	230
Autres créances	150	120
Trésorerie	380	220
	5 700	1 500

Capital	1 000	300
Réserves	1 700	200
Résultats	300	100
Provision pour risques et charges	180	120
Dettes financières	1 200	200
Dettes d'exploitation	1 290	560
Trésorerie	30	20
	5 700	1 500

Ventes	6 300	2 520
Coût des produits vendus	4 725	1 890
<i>Marges</i>	1 575	630
Autres charges externes	425	235
Frais de personnel	582	208
Dotations aux amortissements	128	47
Impôt sur les sociétés	140	40
Résultat net	300	100

Les opérations réciproques entre les deux sociétés sont les suivantes :

- 1) Dividendes perçus par la société BONETAT de la société SAXO : 54
- 2) Ventes effectuées à la société SAXO : 1 200
- 3) Stocks détenus par la société SAXO provenant des livraisons de la société BONETAT : 360 dont 20% de marge. Ce stock était de 240 au 31 décembre 2006.
- 4) Immobilisations cédées le 1^{er} juillet 2006 par la société BONETAT à la société SAXO avec les caractéristiques suivantes :
 - a. Prix d'acquisition chez BONETAT : 200
 - b. Amortissements au 30 juin 2006 (36 mois à 20% l'an) : 120
 - c. Cession à la société SAXO : 180
 - d. Dotations de puis le 1^{er} juillet 2006 sont calculées sur une durée d'utilisation de 3 ans avec valeur résiduelle de 0

Les autres informations pour la consolidation portent sur :

- 1) Les immobilisations amortissables dans la société SAXO ont été réévaluées au moment de l'acquisition des titres. La réévaluation des valeurs brutes a porté sur 400 et celle des dépréciations cumulées s'élèvent à 240 dont 120 de dotations pour 2007.
- 2) Les postes de bilan des deux sociétés ont des valeurs conformes aux valeurs fiscales à l'exception des postes Provisions pour risques et charges qui ont déjà subi la fiscalité de 25%.

DESCOGEF SESSION 2008

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES

ET PROBLEMES JURIDIQUES

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 40 points.*
 - ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
 - ▶ *L'utilisation des calculatrices est autorisée.*
 - ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
 - ▶ *Le sujet comprend 3 annexes.*
 - ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
 - ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
 - ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 25 %.*
 - ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F ou 1.000 FCFA.*
-

LE SUJET

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (15 POINTS)

3. Fonctionnement juridique de l'entreprise (9 points)

La société anonyme BONETAT SA est distributeur de véhicules neufs et d'occasion, exploite un garage et un magasin de pièces de rechange. Le Président du Conseil d'Administration envisage de convoquer une réunion de Conseil d'Administration et plus tard une assemblée générale mixte (ordinaire et extraordinaire) pour statuer sur certains points à inscrire à l'ordre du jour. Le Directeur Financier qui a une très bonne opinion de votre compétence en droit des sociétés vous consulte sur les sujets suivants :

3) Il soumet à votre examen les décisions indiquées ci-après à prendre par un organe de la société anonyme. Quelles sont les décisions qui relèvent exclusivement du Conseil d'Administration et quels sont le quorum et la majorité requis ? Pour les autres, de quel type d'assemblée générale d'actionnaires relèvent-elles et quels sont les quorums en 1^{re} et 2^{ème} convocations et les majorités requises pour prendre ces décisions :

- Modification des articles 3 (sur la dénomination sociale), 14 et 15 (sur la composition du Conseil d'Administration et la nomination du Président) des statuts,
- Incorporation de réserves au capital,
- Cooptation d'administrateurs,
- Autorisation d'une convention réglementée,
- Distribution de dividendes par prélèvement sur les réserves,
- Approbation des comptes de l'exercice écoulé,
- Renouvellement des mandats d'administrateurs,
- Transfert du siège social dans une autre ville dans le même Etat,
- Ratification dudit transfert du siège social,
- Transformation de la société en Société en nom collectif (SNC).

- 4) Le Directeur Financier vous interroge également sur les types de conventions, les régimes juridiques et les sanctions portant sur les conventions conclues avec des dirigeants sociaux et indiquées ci après :
- Vente de véhicules à 30 jours fin de mois à un client garagiste, gros consommateur non administrateur et sans lien avec un dirigeant, à des prix de détail moins 15% par rapport aux autres clients courants
 - Vente non significative de pièces de rechange au comptant à un administrateur à des prix identiques à ceux des clients relevant de son secteur d'activité
 - vente d'un véhicule à l'épouse de Mr Scenic, administrateur au prix de revient majoré de 5%. Le taux de marge de la société ressortant de ses rapports d'activité s'établit à 22%.
 - La société a garanti le prêt accordé par la banque à Mme Megane, Administrateur représentant la société Xantia,
 - La société a accordé un prêt au taux du marché monétaire au jour le jour majoré de 5 points à la société Xantia, société administrateur de BONETAT SA et représentée par Mme Megane,
 - Mme Xsara, PDG de la Xantia a fait un dépôt en compte courant rémunéré au taux du marché + 4 points
 - La société Berlingo filiale de Xantia apporte une assistance en matière juridique, commerciale et de gestion à la société BONETAT à travers une convention,
 - La société Laguna dirigée par Mr Scenic a un contrat d'exclusivité pour la fourniture des huiles et lubrifiants à la société BONETAT

4. Fiscalité directe (6 points)

Après quelques calculs préalables et à partir des données indiquées ci-après et un extrait des dispositions de la loi prise par un des pays membres de l'UEMOA en 2007 (**Annexe 1**) (applicable à l'arrêté des comptes pour 2007) pour se conformer à la Directive UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA, le Directeur financier de la société BONETAT vous demande, comme pour les exercices antérieurs de l'assister à présenter le résultat fiscal pour 2007 de la société, à effectuer pour 2007 le calcul de l'impôt sur les sociétés et de tous autres impôts qui seraient dus. Il vous invite à retenir toutes les options fiscales légales favorables pour limiter le montant de l'impôt qu'il aura à payer.

Le résultat comptable est de 458 175 KF avant réintégrations des amortissements dérogatoires déduits au cours des exercices antérieurs. Les déficits fiscaux des 4 années antérieures sont les suivants :

- Déficit 2006 de 153 800 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 229 100 KF,

- Déficit 2005 de 18 800 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 119 000 KF,
- Déficit 2004 de 68 800 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 99 100 KF,
- Déficit 2003 de 359 600 KF après prise en compte des dotations aux amortissements comptabilisées de 82 500 KF.

Les dividendes reçus en 2007 de la filiale Saxo détenue à 60% s'élèvent à 54 000 KF après déduction d'un impôt retenu à la source de 10%.

Les intérêts servis en 2007 sur les comptes courants d'associés au taux de 8% s'élèvent à 20 000 KF. Le taux de réescompte de la Banque Centrale est fixé à 4,75% depuis le 24 août 2006 et n'a été modifié que le 13 août 2008 avec effet au 16 août 2008. L'excédent d'intérêts non déductibles est qualifié de distributions nettes après l'IRVM au taux de 10%.

Le matériel de transport a un taux d'amortissement économique de 20% alors que son taux d'amortissement fiscal est de 25%. Les dotations de l'exercice sont ou seront affectées par :

- l'ajustement en 2007 des amortissements dérogatoires des 4 derniers exercices (2003 à 2006) sur un véhicule utilitaire de 15 200 KF. Les compléments d'amortissements dérogatoires déduits étaient de 3 800 KF pour chacun des exercices 2003 à 2006,
- la dotation sur un véhicule de tourisme acquis en début 2003 pour 30 000 KF alors que la dotation annuelle admise en déductibilité est de 5 000 KF
- la dotation liée à une plus value réinvestie pour 20 000 KF et qui se rattache aussi à un véhicule utilitaire acquis en début 2004.

Pour vous guider, votre chef de mission (« très branché en fiscalité ») vous donne un programme de travail détaillé qui indique de :

- 5) Calculer les amortissements fiscalement déductibles pour les exercices déficitaires 2003 à 2006,
- 6) Corriger les déficits fiscaux de ces années en prenant en compte les corrections fiscales sur les dotations et déterminer les montants des amortissements qui sont fiscalement réputés différés et les déficits ordinaires,
- 7) Calculer le résultat fiscal pour 2007 et l'impôt dû après déductions des reports déficitaires et des amortissements réputés différés des exercices précédents,
- 8) Calculer l'IRVM dû sur les dépenses qualifiées de distributions en 2007.

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (5 POINTS)

Dans le cadre de votre mandat de commissaire aux comptes de la société DISTRIB, le collaborateur en charge du dossier a présenté une note de synthèse sur les points relevés suite aux travaux de la phase de prise de connaissance de l'entité et de son activité, des parties prenantes y compris le contrôle interne. Il a exploité le questionnaire sur les risques inhérents et celui sur la fraude et a examiné les 3 cycles achats-fournisseurs, chiffre d'affaires-clients et stocks.

11. Le seuil de signification retenu est de 125 millions de FCFA avec un chiffre d'affaires annuel de 12 550 millions de FCFA, un total de bilan de 35 400 millions de FCFA de total de bilan et un résultat courant avant impôt de 750 millions de FCFA de perte pour 2007. Le bilan et le compte de résultat résumés pour les trois derniers exercices sont présentés en **annexe 2** ;
12. La société vend des consommables d'industries. Elle s'approvisionne auprès d'un grossiste sous régional qui a l'exclusivité de la vente des produits dans la sous région ouest africaine francophone. La concurrence est vive et les marges sont en baisse au cours des 3 dernières années. De petits distributeurs locaux s'approvisionnent auprès du même grossiste. La part de marché de la société est en recul de 6% et 5% sur les 2 dernières années. Les clients de DISTRIB sont de gros consommateurs de consommables d'industries chimiques et d'unités de production d'eau et d'énergie électrique. Les résultats des deux dernières années sont des pertes et les prévisions ne sont guère plus favorables. Les banques attirent régulièrement l'attention des dirigeants sur les dépassements fréquents du plafond des découverts et le faible niveau inquiétant de la rentabilité.
13. Les actionnaires de la société n'ont pas suivi la dernière augmentation du capital envisagée en raison du faible taux de rentabilité des investissements. La société envisage d'émettre un emprunt obligataire sur le marché financier régional garanti par un organisme financier international situé en Afrique subsaharienne.
14. La société se conforme à l'ensemble des dispositions légales à l'exception de la législation fiscale pour laquelle la pratique est de négocier un niveau de redressements avec les vérificateurs. Tous les 2 ans, la société fait l'objet d'un contrôle fiscal. Le dernier contrôle qui est intervenu en septembre dernier, porte sur les résultats des deux exercices précédents et le redressement ressort à 6% du chiffre d'affaires.

15. Le service commercial comprend 10 personnes dont 4 personnes sont rémunérées à la commission sur les ventes alors que les créances clients continuent de croître. Le chef du service commercial qui est rémunéré pour 0,5% du chiffre d'affaires a été licencié parce que les contrôleurs ont mis à jour des factures qui ne sont adossées sur aucune livraison.
16. Les importations sont réceptionnées par le transitaire qui effectue les formalités de transit. Le transitaire porte les réserves nécessaires pour les livraisons comportant des manquants. Les frais de transport sont réglés aux transporteurs par la société après obtention de l'accord matérialisé du transitaire. Les réclamations en attente de solutions s'établissent à 250 millions FCFA pour les 2 dernières années dont 60% sont imputables aux transporteurs et le reste imputable au fournisseur.
17. Les tarifs de transport qui représentent 20% des coûts des produits rendus magasin ont doublé au cours de ces 2 dernières années en raison de l'évolution des prix du carburant. Les tarifs à l'achat des consommables ont augmenté de 35% en raison de l'augmentation général des prix des matières premières et équipements.
18. Nous n'avons pas identifié de rapprochement entre les quantités achetées et facturées et les quantités entrées en stocks
19. L'application de gestion des stocks est mal utilisée parce que le personnel n'a pas été suffisamment formé et donc les résultats de l'inventaire permanent du stock sont systématiquement corrigés après l'inventaire physique qui est effectué toutes les fins de trimestre y compris l'inventaire fourni par le transitaire sur le stock en entrepôt sous douanes. Ces écarts valorisés représentent généralement 3 à 5% des achats.
20. Les clients sont livrés à partir du magasin sous douane pour permettre des livraisons hors douanes et hors taxes pour les clients exonérés qui représentent environ 35% du chiffre d'affaires. Les factures sont émises sur la base des copies des bons de livraison transmises par le transitaire. Il n'y a pas de contrôle séquentiel de ces bons de livraison parce que les carnets de bons de livraison du transitaire sont également utilisés pour d'autres importateurs.

Il vous est demandé d'indiquer : **Quels types de risques d'anomalies pourriez-vous identifier pour l'entreprise sur les états financiers (inhérent, de fraude ou de contrôle) et sont-ils liés à l'environnement économique, aux activités ou au système d'information ? Quels sont les comptes significatifs ou cycles concernés et pour quelle (s) assertion (s) ?**

DOSSIER 3. CONSOLIDATION ET NORMES INTERNATIONALES (16 POINTS)

SOUS DOSSIER 3.1. CONSOLIDATION (10 POINTS)

Les dirigeants du Groupe BONETAT vous consultent pour la présentation des états financiers consolidés du Groupe au 31 décembre 2007. La seule filiale consolidée est la Société SAXO. Les deux sociétés ont des activités complémentaires et ont des opérations commerciales et des comptes réciproques.

A partir des informations fournies en **Annexe 3**, il vous est demandé de :

- 11) **Présenter les retraitements nécessaires à la présentation des comptes consolidés au 31 décembre 2007 avec un rappel pour les écritures 2006 pour le retraitement des cessions internes d'immobilisations ;**
- 12) **Présenter le bilan consolidé du Groupe BONETAT ;**
- 13) **Dans le cas où la valeur de la société Saxo serait ramenée à 672,5 KF au 31 décembre 2007, quelles seraient les dépréciations qui doivent être constatées (chez BONETAT qui détient 60%) à cette date conformément aux règles définies par IAS 36 ?**

SOUS DOSSIER 3.2. NORMES INTERNATIONALES (6 POINTS)

Pour se préparer à l'adoption des normes IFRS, le Directeur Financier du Groupe BONETAT vous consulte sur les points d'application des normes IAS 16, IAS 32, IAS 36, IAS 38 et IAS 39 suivants :

- 7) Un nouvel équipement a été reçu pour le garage au 1^{er} mai 2006 et mis en service le 1^{er} juillet 2006.

- Prix d'achat : 120 000 USD ressortant d'une facture reçue et comptabilisée le 1^{er} mars 2006, réglée le 1^{er} juin 2006. Des frais financiers calculés sur 3 mois pour 1 500 KF ont été identifiés en sus. Les cours du dollar US (USD) sont de 0,551 KF au 1^{er} mars 2006, de 0,520 KF au 1^{er} mai 2006, de 0,512 KF au 1^{er} juin 2006 et de 0,513 KF au 1^{er} juillet 2006,

- Frais de transport : 20 000 KF,
- Frais de montage et de formation des utilisateurs : 12.000 KF,
- Pièces de rechange nécessaires à la maintenance sur moins de 12 mois : 10 000 USD comptabilisés le 1^{er} mars 2006,
- Frais administratifs : 40 000 KF,
- Droits de douane : 30 700 KF dont TVA récupérable de 8 820 KF.

Sa durée d'utilité est de 5 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 20 000 KF.

Aux dates de clôture des exercices les valeurs recouvrables, de marché ou d'utilité se présentent comme suit :

- aux 31 décembre 2006, la valeur recouvrable était de 110 000 KF
- au 31 décembre 2007, la valeur d'utilité est estimée à 60 000 KF et la valeur de marché à 72 500 KF,
- au 31 décembre 2008, la valeur d'utilité est estimée à 72 000 KF en raison du relèvement des prix des biens d'occasion lié à la crise financière.

Calculer son coût d'acquisition, sa valeur amortissable, les amortissements, les dépréciations à constater ou à reprendre et la valeur comptable jusqu'au 31 décembre 2008 (3 points).

- 8) Au 31 décembre 2007, le bilan de la société BONETAT comprend les postes suivants :

- Un prêt d'un montant de 200 000 KF accordé le 2 janvier 2007 au personnel sans intérêt pour l'acquisition de maisons d'habitation. Le prêt est

remboursable le 31 décembre 2009 à partir de fonds empruntés par les salariés auprès d'un organisme spécialisé. Le taux d'intérêt du marché est de 10% HT sur les 3 dernières années ;

- Dans les comptes consolidés le poste titres de participation est formé par les titres d'une société de crédit bail acquis en 2005 pour 23 000 KF majorés des frais d'acquisition de 2 000 KF représentant 3,1% dans laquelle la société BONETAT n'a aucune influence. La valeur de l'actif net corrigé de la société au 31 décembre 2007 est de 1 000 000 KF alors qu'elle était de 900 000 KF au 31 décembre 2006.
- Le poste titres de placement comprend 1 000 titres SONATEL acquis le 30 avril 2007 à 89 KF et cotée le 31 décembre 2007 à 110 KF
- des dettes fournisseurs nées en début 2007 payables au 31 décembre 2008 pour 250 000 KF. Le taux d'intérêt du marché est de 10% HT.

Sans tenir compte des impôts différés, indiquer :

- 1) la catégorie des instruments financiers à laquelle appartient chacun de ces actifs ou passifs,**
- 2) les méthodes d'évaluation initiale et les méthodes d'évaluation au 31 décembre 2007 à retenir et**
- 3) le montant et le poste (capitaux propres ou résultat) qui sera impacté par cette évaluation postérieure à l'acquisition.**

(3 points)

DOSSIER 4. APPROCHE D'AUDIT – RISQUES - TECHNIQUES D'AUDIT (4 POINTS)
--

1°) Après avoir défini Les procédures analytiques ou examen analytique sont une des techniques d'audit utilisées par l'auditeur tout le long de sa mission, définissez cette technique **(2 points)**.

2°) La situation financière et les résultats de la société DISTRIB pour 2005, 2006 et 2007 sont résumés à **l'Annexe 2**. Sur la base de quelques indicateurs pertinents (6 à 7 indicateurs clés) ressortant de procédures analytiques (ou examen analytique), pouvez-

vous confirmer l'existence de risques de continuité d'exploitation signalés au dossier ?
(2 points)

ANNEXE 1

Extrait des dispositions de la loi prise par l'Etat XXXXX en application de la Directive UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA

Chapitre 3 Exonérations

Article 8

Les Etats membres prennent les dispositions pour exonérer de l'impôt sur les bénéfices les personnes et activités prévues à l'article 9.

En dehors de ces cas, les Etats membres n'accordent pas de franchise d'impôt sauf les exonérations prévues dans le Code des investissements ou dans les codes particuliers (code minier, code pétrolier ou autres).

Article 9

Sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1) Les plus-values provenant de la cession, en cours d'exploitation, d'éléments de l'actif immobilisé, si dans la déclaration des résultats dudit exercice, le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations, dans ses entreprises situées dans les Etats de l'UEMOA, avant l'expiration d'un délai fixé par l'Etat membre, une somme égale au moins au montant de ces plus-values majoré du prix de revient des éléments cédés.

Le délai indiqué à l'alinéa précédent ne peut excéder trois ans.

Si le emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable viennent en déduction du prix de revient des nouvelles immobilisations, soit pour le calcul des amortissements s'il s'agit d'éléments d'actif amortissables, soit pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement.

2) Les produits bruts des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges.

Les Etats membres déterminent les modalités de déduction de cette quote-part qui ne peut être inférieure à 5% du produit net des participations.

Ce régime fiscal des sociétés mères et filiales s'applique lorsque les quatre conditions ci-après sont cumulativement remplies :

-la société mère et la société filiale sont constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée ;

-la société mère et sa ou ses filiales ont leur siège social dans l'un des Etats membres de l'UEMOA et sont passibles de l'impôt sur les bénéfices ;

-les actions ou parts d'intérêts possédées par la première société représentent au moins 10% du capital de la seconde société ;

-les actions ou parts d'intérêts susvisées sont souscrites ou attribuées à l'émission et sont inscrites au nom de la société ou que celle-ci s'engage à les conserver pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative. La lettre portant cet engagement doit être annexée à la déclaration des résultats.

Lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères et filiales ci-dessus, la société participante n'est soumise à l'impôt sur les bénéfices sur lesdits produits que sur une part représentative d'au moins 40% du produit des participations.

3) Les plus-values provenant de la cession de titres de participation par les sociétés de holding de droit national si le portefeuille desdites sociétés est composé d'au moins 60% de participation dans les sociétés dont le siège est situé dans l'un des Etats membres de l'UEMOA.

4) Les intérêts des emprunts obligataires et tous autres titres d'emprunts émis par les Etats membres et leurs collectivités décentralisées.

Les Etats membres peuvent exonérer les intérêts d'emprunts destinés à financer les secteurs sociaux de base.

Article 10

Les Etats membres peuvent prendre des mesures visant à exonérer, en tout ou en partie, les plus-values afférentes aux opérations suivantes :

- 1) les fusions et scissions de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union;
- 2) les apports partiels d'actifs des sociétés anonymes ou à responsabilité limitée à des sociétés de cette forme et ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union

Titre IV : Détermination du résultat imposable

Article 12

La détermination du bénéfice imposable s'effectue comme suit :

1) Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, y compris, notamment, les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2) Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats servent de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par

le ou les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

3) Le bénéfice est établi sous déduction de toutes les charges remplissant les conditions suivantes :

- être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ;
- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise;
- être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ;
- concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt sur le bénéfice.

Article 13

Sont considérés comme charges déductibles, notamment:

1) les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel, de main d'œuvre, les indemnités de fonction allouées aux mandataires sociaux, le loyer des biens meubles et immeubles dont l'entreprise est locataire, le loyer versé par le crédit preneur pour la partie

représentant les charges d'intérêt ;

Concernant les dépenses de personnel et les rémunérations allouées aux mandataires sociaux, elles doivent correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives au regard du travail effectué. Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum pour la déduction de ces charges ;

2) les redevances de cession ou de concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, les contrats de marques, procédés ou formules de fabrication, autres droits analogues et les frais d'assistance technique. Toutefois, les sommes payées ne sont admises en déduction du bénéfice que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère exagéré.

Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum indexé sur le chiffre d'affaires ou les frais généraux de l'entreprise pour la déduction de ces dépenses ;

3) les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt minimum forfaitaire ;

Les Etats membres ont également la faculté d'exclure du droit à déduction certains impôts et taxes particuliers ;

4) les amortissements linéaires réellement comptabilisés, dans la limite de ceux qui

sont admis d'après les usages, y compris ceux qui sont réputés différés en période déficitaire.

Les Etats membres déterminent la valeur minimale pour laquelle l'amortissement des biens doit être pratiqué ;

5) les provisions constituées en vue de faire face à des pertes et charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables ;

6) les intérêts servis aux associés, à raison des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société en sus de leur part de capital, quelle que soit la forme de la société, à condition que le taux d'intérêt ne dépasse pas le taux d'escompte de la BCEAO majoré de deux points et que le capital social soit entièrement libéré ;

ANNEXE 2

Société DISTRIB SA

	2007	2006	2005
Immobilisations	700	803	915
Stocks	2630	2982	2510
Créances clients	4063	4451	3933
Autres créances	120	108	250
Trésorerie	125	88	110
Total Actif	7638	8432	7718
Capital social	400	400	400
Réserves	365	547	365
Résultat	-576	-182	182
Dettes financières	2846	3063	3254
Dettes d'exploitation	1788	1514	1280
Trésorerie	2815	3290	2237
Total Passif	7638	8632	7718
Chiffre d'affaires	12566	13189	14050
Coût d'achat des MV	-11044	-11110	-11521
Marge	1522	2079	2529
Autres achats	-118	-125	-102
Frais de personnel	-923	-876	-835
Services extérieurs et impôts et taxes	-305	-478	-380
Dépréciations d'actifs circulants	-390	-350	-190
Excédent Brut d'Exploitation (EBE)	-214	250	1022
Dotations aux amortissements	-100	-99	-105
Résultat d'exploitation	-314	151	917
Résultat financier	-620	-619	-685
Résultat courant avant impôt	-934	-468	232
Résultat hors activités ordinaires	210	120	90
Impôts sur le résultat et IMF	-126	-132	-141
Résultat net	-850	-480	182

ANNEXE 3

Bilan au 31 décembre 2007 et Compte de résultat pour 2007
BONETAT SAXO

Immobilisations corp et incorp	1 508	352
Titres SAXO	480	
Autres immob financières	232	128
Stocks	2 300	450
Créances client	650	230
Autres créances	150	120
Trésorerie	380	220
	5 700	1 500

Capital	1 000	300
Réserves	1 700	200
Résultats	300	100
Provision pour risques et charges	180	120
Dettes financières	1 200	200
Dettes d'exploitation	1 290	560
Trésorerie	30	20
	5 700	1 500

Ventes	6 300	2 520
Coût des produits vendus	4 725	1 890
<i>Marges</i>	1 575	630
Autres charges externes	425	235
Frais de personnel	582	208
Dotations aux amortissements	128	47
Impôt sur les sociétés	140	40
Résultat net	300	100

Les opérations réciproques entre les deux sociétés sont les suivantes :

- 5) Dividendes perçus par la société BONETAT de la société SAXO : 54
- 6) Ventes effectuées à la société SAXO : 1 200
- 7) Stocks détenus par la société SAXO provenant des livraisons de la société BONETAT : 360 dont 20% de marge. Ce stock était de 240 au 31 décembre 2006.
- 8) Immobilisations cédées le 1^{er} juillet 2006 par la société BONETAT à la société SAXO avec les caractéristiques suivantes :
 - a. Prix d'acquisition chez BONETAT : 200
 - b. Amortissements au 30 juin 2006 (36 mois à 20% l'an) : 120
 - c. Cession à la société SAXO : 180
 - d. Dotations de puis le 1^{er} juillet 2006 sont calculées sur une durée d'utilisation de 3 ans avec valeur résiduelle de 0

Les autres informations pour la consolidation portent sur :

- 3) Les immobilisations amortissables dans la société SAXO ont été réévaluées au moment de l'acquisition des titres. La réévaluation des valeurs brutes a porté sur 400 et celle des dépréciations cumulées s'élèvent à 240 dont 120 de dotations pour 2007.
- 4) Les postes de bilan des deux sociétés ont des valeurs conformes aux valeurs fiscales à l'exception des postes Provisions pour risques et charges qui ont déjà subi la fiscalité de 25%.

DESCOGEF SESSION 2008

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES

ET PROBLEMES JURIDIQUES

ELEMENTS DE CORRIGES

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (15 POINTS)

5. Fonctionnement juridique de l'entreprise (9 points)

5) (5 points) Les décisions soumises à notre examen sont :

- Modification des articles 3 (sur la dénomination sociale), 14 et 15 (sur la composition du Conseil d'Administration et la nomination du Président) des statuts,
- Incorporation de réserves au capital,
- Cooptation d'administrateurs,
- Autorisation d'une convention réglementée,
- Distribution de dividendes par prélèvement sur les réserves,
- Approbation des comptes de l'exercice écoulé,
- Renouvellement des mandats d'administrateurs,
- Transfert du siège social dans une autre ville dans le même Etat,
- Ratification dudit transfert du siège social,
- Transformation de la société en Société en nom collectif (SNC).

Les organes compétents, les quorums et la majorité requis sont indiqués ci-après :

Décision	Organe compétent	Quorum 1 ^{ère} Convocation	Quorum 2 ^{ème} Convocation	Majorité
----------	---------------------	--	--	----------

Modification des articles 3 (sur la dénomination sociale), 14 et 15 (sur la composition du Conseil d'Administration et la nomination du Président) des statuts	Assemblée Générale Extraordinaire des actionnaires (AGE)	Actions présentes ou représentées représentent la moitié des actions	Actions présentes ou représentées représentent le quart des actions	Majorité qualifiée représentant plus de 2/3 des voix exprimées
Incorporation de réserves au capital	AGE	Actions présentes ou représentées représentent la moitié des actions	Actions présentes ou représentées représentent le quart des actions	Majorité qualifiée représentant plus de 2/3 des voix exprimées
Cooptation d'administrateurs	Conseil d'Administration (CA)	Présence physique de la moitié au moins des membres	Idem - Présence physique de la moitié au moins des membres	Majorité simple des membres présents et représentés
Autorisation d'une convention réglementée	CA	Présence physique de la moitié au moins des membres	Idem - Présence physique de la moitié au moins des membres	Majorité simple des membres présents et représentés
Distribution de dividendes par prélèvement sur les réserves	Assemblée Générale Ordinaire des actionnaires (AGO)	Actions présentes ou représentées représentent le quart des actions ayant le droit de vote	Aucun quorum n'est requis	Majorité des voix exprimées (+50%)
Approbation des comptes de l'exercice écoulé	AGO annuelle	Actions présentes ou représentées représentent le quart des actions ayant le droit de vote	Aucun quorum n'est requis	Majorité des voix exprimées (+50%)

Renouvellement des mandats d'administrateurs	AGO	Actions présentes ou représentées représentent le quart des actions ayant le droit de vote	Aucun quorum n'est requis	Majorité des voix exprimées (+50%)
Transfert du siège social dans une autre ville dans le même Etat	Décision par le CA et modification des statuts sous réserve de la ratification par la prochaine AGO	Présence physique de la moitié au moins des membres	Idem - Présence physique de la moitié au moins des membres	Majorité simple des membres présents et représentés
Ratification dudit transfert du siège social	AGO	Actions présentes ou représentées représentent le quart des actions ayant le droit de vote	Aucun quorum n'est requis	Majorité des voix exprimées (+50%)
Transformation de la société en Société en nom collectif (SNC)	AGE	Actions présentes ou représentées représentent la moitié des actions	Actions présentes ou représentées représentent le quart des actions	Majorité qualifiée représentant plus de 2/3 des voix exprimées

6) **(4 points)** Les conventions soumises à notre examen sont les suivantes :

- Vente de véhicules à 30 jours fin de mois à un client garagiste, gros consommateur non administrateur et sans lien avec un dirigeant, à des prix de détail moins 15% par rapport aux autres clients courants
- Vente non significative de pièces de rechange au comptant à un administrateur à des prix identiques à ceux des clients relevant de son secteur d'activité
- vente d'un véhicule à l'épouse de Mr Scenic, administrateur au prix de revient majoré de 5%. Le taux de marge de la société ressortant de ses rapports d'activités s'établit à 22%.
- La société a garanti le prêt accordé par la banque à Mme Megane, Administrateur représentant la société Xantia,

- La société a accordé un prêt au taux du marché monétaire au jour le jour majoré de 5 points à la société Xantia, société administrateur de BONETAT SA et représentée par Mme Megane,
- Mme Xsara, PDG de la Xantia a fait un dépôt en compte courant rémunéré au taux du marché + 4 points
- La société Berlingo filiale de Xantia apporte une assistance en matière juridique, commerciale et de gestion à la société BONETAT à travers une convention,
- La société Laguna dirigée par Mr Scenic a un contrat d'exclusivité pour la fourniture des huiles et lubrifiants à la société BONETAT

Le classement, le régime juridique et les sanctions qui leur sont attachées se présentent comme suit :

	Type de convention	Régime juridique	Sanctions
Vente de véhicules à 30 jours fin de mois à un client garagiste, gros consommateur non administrateur et sans lien avec un dirigeant, à des prix de détail moins 15% par rapport aux autres clients courants	Pas de conflit d'intérêt, convention courante conclue avec un tiers	Libre	Aucune
Vente non significative de pièces de rechange au comptant à un administrateur à des prix identiques à ceux des clients relevant de son secteur d'activité	Conflit d'intérêt existe mais convention courante conclue à des conditions normales et elle est non significative	Art 439 : Convention réglementée mais sans nécessité d'autorisation préalable du CA	Aucune
Vente d'un véhicule à l'épouse de Mr Scenic, administrateur au prix de revient majoré de 5%. Le taux de marge de la société ressortant de ses rapports d'activité s'établit à 22%.	Conflit d'intérêt existe, conventions non interdites, convention courante non conclue à des conditions normales	Art 438 : Convention réglementée, Autorisation préalable du CA + Approbation de l'AG a posteriori à travers le rapport du CAC	- Si non autorisée : nullité si conséquences dommageables ; - Si non approuvée par AG : produit ses effets à l'égard des tiers mais responsabilité de l'auteur si conséquences dommageables

La société a garanti le prêt accordé par la banque à Mme Megane, Administrateur représentant la société Xantia,	Caution donnée à un administrateur, représentant permanent. Les conséquences sont identiques à celles des administrateurs personnes physiques	Art 450 : Convention interdite	Nullité absolue
La société a accordé un prêt au taux du marché monétaire au jour le jour majoré de 5 points à la société Xantia, société administrateur de BONETAT SA et représentée par Mme Megane	Conflit d'intérêt existe, conventions non interdites, convention non courante conclue à des conditions normales	Art 438 : Convention réglementée, Autorisation préalable du CA + Approbation de l'AG a posteriori à travers le rapport du CAC	- Si non autorisée : nullité si conséquences dommageables ; - Si non approuvée par AG : produit ses effets à l'égard des tiers mais responsabilité de l'auteur si conséquences dommageables
Mme Xsara, PDG de la Xantia a fait un dépôt en compte courant rémunéré au taux du marché + 4 points	Conflit d'intérêt existe, conventions non interdites puisqu'il s'agit de prêt accordé à la société.	Art 438 : Convention réglementée, Autorisation préalable du CA + Approbation de l'AG a posteriori à travers le rapport du CAC	- Si non autorisée : nullité si conséquences dommageables ; - Si non approuvée par AG : produit ses effets à l'égard des tiers mais responsabilité de l'auteur si conséquences dommageables
La société Berlingo filiale de Xantia apporte une assistance en matière juridique, commerciale et de gestion à la société BONETAT à travers une convention,	Conflit d'intérêt existe, conventions non interdites, convention non courante	Art 438 : Convention réglementée, Autorisation préalable du CA + Approbation de l'AG a posteriori à travers le rapport du CAC	- Si non autorisée : nullité si conséquences dommageables ; - Si non approuvée par AG : produit ses effets à l'égard des tiers mais responsabilité de l'auteur si conséquences dommageables
La société Laguna dirigée par Mr Scenic a un contrat d'exclusivité pour la fourniture des huiles et lubrifiants à la société BONETAT	Conflit d'intérêt existe, conventions non interdites, convention non courante	Art 438 : Convention réglementée, Autorisation préalable du CA + Approbation de l'AG a posteriori à travers le rapport du CAC	- Si non autorisée : nullité si conséquences dommageables ; - Si non approuvée par AG : produit ses effets à l'égard des tiers mais responsabilité de l'auteur si conséquences dommageables

Les candidats qui n'auront pas cité les articles de l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit des sociétés et au GIE ne doivent pas être pénalisés.

6. Fiscalité directe (6 points)

Le programme de travail qui nous a été fourni par le chef de mission nous indique de :

- 9) Calculer les amortissements fiscalement déductibles pour les exercices déficitaires 2003 à 2006,
- 10) Corriger les déficits fiscaux de ces années en prenant en compte les corrections fiscales sur les dotations et déterminer les montants des amortissements qui sont fiscalement réputés différés et les déficits ordinaires,
- 11) Calculer le résultat fiscal pour 2007 et l'impôt dû après déductions des reports déficitaires et des amortissements réputés différés des exercices précédents,
- 12) Calculer l'IRVM dû sur les dépenses qualifiées de distributions en 2007.

	Année 2003	Année 2004	Année 2005	Année 2006	
Calcul des dotations fiscales					
Dotations comptabilisées	82 500	99 100	119 000	229 100	
Excédent sur amortissements véhicules de tourisme (soit 30 000 * 25%) – 5 000 sur la période d'amortissement fiscal soit 4 ans	- 2 500	- 2 500	- 2 500	- 2 500	
Réintégration dotation sur plus value réinvestie sur une période de 4 ans correspondant à la période fiscale		- 5 000	- 5 000	- 5 000	
Dotations fiscales	80 000	91 600	111 500	221 600	
Corrections des déficits des 4 dernières années et détermination du résultat fiscal 2007					
	2003	2004	2005	2006	2007
Déficit (-) / Bénéfice (+)	- 359 600	- 68 800	- 18 800	-53 800	+458 175

Réintégrations en 2007 des amortissements dérogatoires après 4 années de déduction 3 800 x 4					15 200
Excédent sur amortissements véhicules de tourisme (soit 30 000 * 25%) – 5 000 sur la période d'amortissement fiscal 2003 à 2006	2 500	2 500	2 500	2 500	
Réintégration dotation sur plus value réinvestie sur une période de 4 ans correspondant à la période fiscale à partir de 2004		5 000	5 000	5 000	5 000
Déficits fiscaux 2003 à 2006	- 357 100	- 61 300	-11 300	-157 600	
Amortissements réputés différés (ARD) pour le montant minimum entre le déficit et les dotations fiscales	-80 000	-61 300	-11 300	-157 600	
Déficits reportables	-277 100	0	0	0	
Régime de société mère et filiale pour les dividendes reçus (non imposables mais réintégration de la quote-part des frais de 5%)					- 54 000
					+ 2 700
Excédent d'intérêts déductibles (sur un capital de 20 000/8% soit 250 000 KF)= 20 000 – (250 000*6,75%)= 3 125					+ 3 125
Bénéfice fiscal avant imputation des déficits et ARD					+ 430 200
Déficits imputés	+277 100				Déficit périmé
Amortissements réputés différés imputés	+80 000	+61 300	+11 300	+157 600	-310 200
Bénéfice fiscal pour 2007					120 000
Taux d'imposition					25%
Impôt dû					30 000

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (5 POINTS)

A partir de la note de synthèse sur les points relevés suite aux travaux de la phase de prise de connaissance de l'entité et de son activité, des parties prenantes y compris le contrôle interne, réalisée par le collaborateur en charge du dossier et après exploitation du questionnaire sur les risques inhérents et celui sur la fraude et a après examen des 3 cycles achats-fournisseurs, chiffre d'affaires-clients et stocks, **les types de risques d'anomalies, les comptes significatifs ou les postes ainsi que les assertions concernés** se présentent comme suit :

21. Le seuil de signification retenu est de 125 millions de FCFA avec un chiffre d'affaires annuel de 12 550 millions de FCFA, un total de bilan de 35 400 millions de FCFA et un résultat courant avant impôt de 750 millions de FCFA de perte pour 2007. Le bilan et le compte de résultat résumés pour les 3 derniers exercices sont présentés en annexe ;
22. La société vend des consommables d'industries. Elle s'approvisionne auprès d'un grossiste sous régional qui a l'exclusivité de la vente des produits dans la sous région ouest africaine francophone. La concurrence est vive et les marges sont en baisse au cours des 3 dernières années. De petits distributeurs locaux s'approvisionnent auprès du même grossiste. La part de marché de la société est en recul de 6% et 5% sur les 2 dernières années. Les clients de DISTRIB sont de gros consommateurs de consommables d'industries chimiques et d'unités de production d'eau et d'énergie électrique. Les résultats des deux dernières années sont des pertes et les prévisions ne sont guère plus favorables. Les banques attirent régulièrement l'attention des dirigeants sur les dépassements fréquents du plafond des découverts et le faible niveau inquiétant de la rentabilité.

Type de risque : *Inhérent – Marché ou environnement économique*

Postes concernés et assertions : *Chiffre d'affaires-clients (réalité, mesure) ; marge, trésorerie et charges financières (continuité d'exploitation)*

23. Les actionnaires de la société n'ont pas suivi la dernière augmentation du capital envisagée en raison du faible taux de rentabilité des investissements. La société envisage d'émettre un emprunt obligataire sur le marché financier régional garanti par un organisme financier international situé en Afrique subsaharienne.

Type de risque : *Inhérent – Financement, structure du capital ou environnement économique*

Postes concernés et assertions : *Rentabilité, trésorerie et charges financières (continuité d'exploitation)*

24. La société se conforme à l'ensemble des dispositions légales à l'exception de la législation fiscale pour laquelle la pratique est de négocier un niveau de redressements avec les vérificateurs. Tous les 2 ans, la société fait l'objet d'un contrôle fiscal. Le dernier contrôle qui est intervenu en septembre dernier, porte sur les résultats des deux exercices précédents et le redressement ressort à 6% du chiffre d'affaires.

Type de risque : *Inhérent – Règlementation*

Postes concernés et assertions : *Charges fiscales et dettes d'exploitation (continuité d'exploitation, exhaustivité et évaluation)*

25. Le service commercial comprend 10 personnes dont 4 personnes sont rémunérées à la commission sur les ventes alors que les créances clients continuent de croître. Le chef du service commercial qui est rémunéré pour 0,5% du chiffre d'affaires a été licencié parce que les contrôleurs ont mis à jour des factures qui ne sont adossées sur aucune livraison.

Type de risque : *Fraude*

Postes concernés et assertions : *Chiffre d'affaires-clients (réalité et mesure) ; charges de personnel (réalité et mesure)*

26. Les importations sont réceptionnées par le transitaire qui effectue les formalités de transit. Le transitaire porte les réserves nécessaires pour les livraisons comportant des manquants. Les frais de transport sont réglés aux transporteurs par la société après obtention de l'accord matérialisé du transitaire. Les réclamations en attente de solutions s'établissent à 250 millions FCFA pour les 2 dernières années dont 60% sont imputables aux transporteurs et le reste imputable au fournisseur.

Type de risque : *Contrôle*

Postes concernés et assertions : *Achats-fournisseurs, stocks, créances diverses (Evaluation, existence)*

27. Les tarifs de transport qui représentent 20% des coûts des produits rendus magasin ont doublé au cours de ces 2 dernières années en raison de l'évolution

des prix du carburant. Les tarifs à l'achat des consommables ont augmenté de 35% en raison de l'augmentation général des prix des matières premières et équipements.

Type de risque : *Inhérent – Environnement économique*

Postes concernés et assertions : *Marge, trésorerie et charges financières (continuité d'exploitation)*

28. Nous n'avons pas identifié de rapprochement entre les quantités achetées et facturées et les quantités entrées en stocks

Type de risque : *Contrôle*

Postes concernés et assertions : *Chiffre d'affaires-clients, stocks, Achats-fournisseurs (réalité, exhaustivité et mesure)*

29. L'application de gestion des stocks est mal utilisée parce que le personnel n'a pas été suffisamment formé et donc les résultats de l'inventaire permanent du stock sont systématiquement corrigés après l'inventaire physique qui est effectué toutes les fins de trimestre y compris l'inventaire fourni par le transitaire sur le stock en entrepôt sous douanes. Ces écarts valorisés représentent généralement 3 à 5% des achats.

Type de risque : *Fraude, Contrôle et système d'information*

Postes concernés et assertions : *Achats-fournisseurs, Stocks, Chiffres d'affaires-clients, marge (continuité d'exploitation, réalité, évaluation)*

30. Les clients sont livrés à partir du magasin sous douane pour permettre des livraisons hors douanes et hors taxes pour les clients exonérés qui représentent environ 35% du chiffre d'affaires. Les factures sont émises sur la base des copies des bons de livraison transmises par le transitaire. Il n'y a pas de contrôle séquentiel de ces bons de livraison parce que les carnets de bons de livraison du transitaire sont également utilisés pour d'autres importateurs.

Type de risque : *Fraude, Contrôle*

Postes concernés et assertions : *Chiffre d'affaires-clients, stocks (continuité d'exploitation, réalité, mesure).*

DOSSIER 3. CONSOLIDATION ET NORMES INTERNATIONALES (16 POINTS)**SOUS DOSSIER 3.1. CONSOLIDATION (10 POINTS)**

A partir des informations fournies en **Annexe 3**, il nous est demandé de présenter le bilan consolidé du Groupe BONETAT au 31 décembre 2007 après avoir présenté les retraitements nécessaires à la présentation des comptes consolidés. Il nous est ensuite demandé d'indiquer les dépréciations qui doivent être constatées chez BONETAT (qui détient, à titre de rappel 60%) à cette date conformément aux règles définies par IAS 36 si la valeur de la société SAXO était ramenée à 672,5 KF au 31 décembre 2007.

Les retraitements sont présentés aux points 1 à 9 ci-après, le bilan consolidé au point 10 et les dépréciations au point 11 :

1) DividendesBilan

Résultat BONETAT	54	
Réserves BONETAT		54

Compte de résultat

Produits financiers	54	
Résultat BONETAT		54

2) Achats et Ventes intergroupe

Ventes	1 200	
Achats		1 200

3) Stocks

Comptes sociaux Comptes consolidés

Stocks (Bilan)	360	300
Variation des stocks (Compte de résultat)	(120)	(100)
	(240-360)	(200-100)

Compte de résultat

Variation stock (120 – 100)		20
Résultat global		20
Résultat global (20x25%)		5
Impôts sur les résultats (différés)		5

Bilan

Résultat BONETAT (120-100)		20
Réserves BONETAT (240-200)		40
Stocks (360-300)		60
Impôts différés actif (60x25%) Saxo		15
Résultats BONETAT (20x25%)		5
Réserves BONETAT (40x25%)		10

4) Immobilisations

	<u>Comptes sociaux</u>		<u>Comptes consolidés</u>
<u>Au 31 décembre 2005</u> : Immobilisations			200
Amortissements		100	
	<u>BONETAT</u>	<u>SAXO</u>	<u>Comptes consolidés</u>
<u>Au 31 décembre 2006</u>			
Immobilisations (200-200)	0	180	200 → +20
Amortissements (120-120)	0	30	140 → -110
Dotations	20	30	40 → - 10
Valeur nette comptable	80		0
Prix de cession	180		0
Profit	100		0 → +100
	<u>BONETAT</u>	<u>SAXO</u>	<u>Comptes consolidés</u>
<u>Au 31 décembre 2007</u>			

Immobilisations (200-200)		180	200 → + 20
Amortissements (120-120)	0	90	180 → -90 (40x4,5)=180
Valeur nette comptable			0
Prix de cession			0
Profit			0
Réserves			
Dotations		60	40 → -20

Ecritures pour 2006

Compte de résultat

Produits de cession		180	
Valeur nette comptable			80
Résultat global			100
Résultat global		10	
Dotations (40 -50)			10
Résultat global		22,5	
Impôts sur les bénéfices (100-10) x 25%			22,5

Bilan

Immobilisations (200-180)		20	
Amortissements (140-30)			110
Résultat (180-80)		100	
Résultat (50-40)			10
Impôt différés actif		22,5	
Résultat			22,5

Ecritures pour 2007

Compte de résultat

Résultat global		20	
-----------------	--	----	--

Dotations (40-60)		20
Impôts sur les bénéfiques (20x25%)	5	
Résultat global		5

Bilan

Immobilisations (200-180)		20
Amortissements (180-90)		90
Réserves BONETAT	100	
Réserves SAXO		10
Résultat SAXO		20
Réserves SAXO (10x25%)		2,5
Résultat SAXO (20x25%)		5
Réserves BONETAT (100x25%)		25
Impôt différés Actif SAXO		17,5

5) Réévaluation des immobilisations amortissables SAXO

Immobilisations SAXO		400
Impôt différés Passif		100
Intérêts minoritaires		0
Réserves SAXO		300
Résultat SAXO (120x75%)		90
Réserves SAXO (120x75%)		90
Impôt différés Passif SAXO (240x25%)		60
Amortissements Immobilisations corp SAXO		240

6) Fiscalité différée sur provisions pour risques

Impôt différés Actif (180+120)x 25/75	100	
Réerves		100

7) Capitaux propres SAXO

Capital et Réerves	500	
Résultat	100	
		600
Excédent amortissements	+30	
Impôt différés Passif sur amortissements	-7,5	
Réerves sur immobilisations	+300	
Réerves	-90	
Résultat	-90	
Réerves sur Impôt diff actif sur prov pour risques	+40	
		782,5
Quote-part de 60% : 782,5 X 0,60 =	469,5	
Intérêts minoritaires : 782,5 X 40% =	313	

8) Elimination des titres SAXO

Ecart d'acquisition	10,50	
Titres SAXO		480
Capital, Réerves et Résultat	782,50	
Intérêts minoritaires		313

9) Ventilation de l'actif net comptable corrigé

	Total	Quote-part 60%	Intérêts minoritaires
Actif net comptable	662,5	397,5	265
Ecart d'évaluation	120	72	48
	782,5	469,5	313
Goodwill	28,0	10,5	17,5

810,5 480 330,5

10) Bilan consolidé du Groupe BONETAT au 31 décembre 2007

Bilan consolidé au 31 décembre 2007

	BONETAT	SAXO	Retraitements	Consolidé
Immobilisations corp et incorp	1 508	352	+20-90+400-240	1950
Ecart d'acquisition			10,5	10,5
Titres SAXO	480		-480	0
Autres immob financières	232	128		360
Stocks	2 300	450	-60	2 690
Créances client	650	230		880
Impôts différés actif			+15+17,5+100+22,5	155
Autres créances	150	120		270
Trésorerie	380	220		600
	5 700	1 500		6915,5
Capital	1 000	300	-300	1 000
Réserves	1 700	200	+54-40+10-100+10-2,5 +25+300-90+100-472,5	1 694
Résultats	300	100	-54-20+5+20-5-90-10+22,5	268,5
Intérêts minoritaires			313	313
Provision pour risques et charges	180	120		300
Dettes financières	1 200	200		1 400
Impôts différés passif			+100-60	40
Dettes d'exploitation	1 290	560		1 850
Trésorerie	30	20		50
	5 700	1 500		6 915,5

11) Dépréciation chez BONETAT lorsque la valeur de la société SAXO est de 672,50 : Quote-part de BONETAT : $672,50 \times 60\% = 403,50$

	Valeur Société	BONETAT 60%
Actif net comptable corrigé	810,50	480
Dépréciation du Good will (100%)	-28	-10,5
Dépréciation de l'écart d'évaluation 110 sur les 120 de réévaluation (400-240)x 75/100 soit 120 dont 60% pour BONETAT (110x60%)	-110	-66
Valeur après dépréciation	<u>672,50</u>	<u>403,5</u>

		sable			vrable			Plan Initial
2006								
6 mois	120 000	100 000	10 000	110 000	120 000	0	120 000	110 000
2007	110 000	90 000	20 000	90 000	72 500	17 500	72 500	90 000
2008	72 500	52 500	15 000	57 500	72 000	- 12 500	70 000	70 000

a. - Analyse des actifs et passifs financiers selon les normes IAS 32 et IAS 39 (3 points) :

Sans tenir compte des impôts différés, nous allons indiquer :

- 4) la catégorie des instruments financiers à laquelle appartient chacun de ces actifs ou passifs,
 - 5) les méthodes d'évaluation initiale et les méthodes d'évaluation au 31 décembre 2007 à retenir et
 - 6) le montant et le poste (capitaux propres ou résultat) qui sera impacté par cette évaluation postérieure à l'acquisition.
- Un prêt d'un montant de 200 000 KF accordé le 2 janvier 2007 au personnel sans intérêt pour l'acquisition de maisons d'habitation. Le prêt est remboursable le 31 décembre 2009 à partir de fonds empruntés par les salariés auprès d'un organisme spécialisé. Le taux d'intérêt du marché est de 10% HT sur les 3 dernières années ;

Catégorie d'actif ou de passif financier : Prêt et créances émis par l'entreprise

Méthode d'évaluation initiale : Juste valeur majorée des coûts de transaction

Valeur initiale : $200\,000 \times (1,10)^{-3} = 200\,000 \times 0,751315 = 150\,263$ en prêt et 49 737 en

Frais financiers ou Charge de personnel ou Résultat

Méthode d'évaluation au 31 décembre 2007 : Coût amorti avec impact sur le résultat

Valeur au 31 décembre 2007 : $150\,263 \times 1,10 = 165\,289$

Ecart sur valeur : $165\,289 - 150\,263 = 15\,026$ KF

Compte à impacter : Compte de Résultat

- Dans les comptes consolidés le poste titres de participation est formé par les titres d'une société de crédit bail acquis en 2005 pour 23 000 KF majorés des frais d'acquisition de 2 000 KF représentant 3,1% dans laquelle la société

BONETAT n'a aucune influence. La valeur de l'actif net corrigé de la société au 31 décembre 2007 est de 1 000 000 KF alors qu'elle était de 900 000 KF au 31 décembre 2006.

Catégorie d'actif ou de passif financier : Actifs financiers disponibles à la vente

Méthode d'évaluation initiale : Juste valeur majorée des coûts de transaction

Valeur initiale : 23 000 + 2 000 = 25 000 KF

Méthode d'évaluation au 31 décembre 2007 : Juste valeur avec impact sur les capitaux propres

Valeur au 31 décembre 2007 : 1 000 000 X 3,1% = 31 000 KF

Ecart sur valeur au 31 décembre 2007 : 31 000 – (900 000 X 3,1%) = 3 100 KF

Compte à impacter : Capitaux propres

- Le poste titres de placement comprend 1 000 titres SONATEL acquis le 30 avril 2007 à 89 KF et cotée le 31 décembre 2007 à 110 KF

Catégorie d'actif ou de passif financier : Actifs financiers en juste valeur par résultat

Méthode d'évaluation initiale : Juste valeur majorée des coûts de transaction

Valeur initiale : 1 000 X 89 KF = 89 000

Méthode d'évaluation au 31 décembre 2007 : Juste valeur avec impact sur le résultat

Valeur au 31 décembre 2007 : 1 000 X 110 = 110 000 KF

Ecart sur valeur au 31 décembre 2007 : 110 000 – 89 000 = 21 000 KF

Compte à impacter : Compte de résultat

- des dettes fournisseurs nées en début 2007 payables au 31 décembre 2008 pour 250 000 KF. Le taux d'intérêt du marché est de 10% HT.

Catégorie d'actif ou de passif financier : Autres passifs ou Dettes

Méthode d'évaluation initiale : Juste valeur majorée des coûts de transaction

Valeur initiale : 250 000 X (1,10)⁻² = 250 000 X 0,826446 = 206 612

Méthode d'évaluation au 31 décembre 2007 : Coût amorti avec impact sur le résultat

Valeur au 31 décembre 2007 : 206 612 X 1,10 = 227 273

Ecart sur valeur : 227 273 – 206 612 = 20 661 KF

Compte à impacter : Compte de Résultat

<p>DOSSIER 4. APPROCHE D'AUDIT – RISQUES - TECHNIQUES D'AUDIT (4 POINTS)</p>
--

1°) Définition des procédures analytiques ou examen analytique (2 points) :

Les " procédures analytiques " consistent à :

- faire des comparaisons entre les données résultant des comptes et des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou des données d'entités similaires afin d'établir des relations entre elles ;
- analyser les variations significatives et les tendances ;
- étudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons.

Les procédures analytiques comprennent la comparaison des informations financières de l'entité avec, par exemple :

- les informations comparables des périodes précédentes ;
- les résultats escomptés de l'entité ressortant de budgets ou de prévisions, ou avec des données attendues par le commissaire aux comptes, par exemple l'estimation de la charge d'amortissement ;
- les informations sur un secteur d'activité similaire, telles que la comparaison du ratio ventes/créances clients de l'entité par rapport à la moyenne du secteur ou d'autres entités de taille comparable opérant dans le même secteur.

Les procédures analytiques comprennent également la comparaison :

- entre divers éléments d'informations comptables et financières dont on s'attend à ce qu'ils soient conformes à un modèle prévisible basé sur l'expérience de l'entité, par exemple le pourcentage de marge brute ;
- entre des informations comptables et financières et des informations non financières ayant une relation entre elles, par exemple le ratio entre frais de personnel et effectif.

2°) Analyse de la situation financière et des résultats de la société DISTRIB pour 2005, 2006 et 2007 présentés à l'Annexe 2 et sur la base de 8 indicateurs pertinents, nous allons confirmer l'existence de risques de continuité d'exploitation (2 points) .

	2007	2006	2005	
Chiffre d'affaires	12566	13189	14050	
Coût d'achat des MV	-11044	-11110	-11521	
Marge	1522	2079	2529	
Autres achats	-118	-125	-102	
Frais de personnel	-923	-876	-835	
Services extérieurs et impôts et	-305	-478	-380	
Dépréciations d'actifs circulants	-390	-350	-190	
Excédent Brut d'Exploitation	-214	250	1022	
Dotations aux amortissements	-100	-99	-105	
Résultat d'exploitation	-314	151	917	
Résultat financier	-620	-619	-685	
Résultat courant avant impôt	-934	-468	232	
Résultat hors activités	210	120	90	
Impôts sur le résultat et IMF	-126	-132	-141	
Résultat net	-850	-480	182	
<i>Taux de la marge</i>	12%	16%	18%	<i>Baisse significative de la marge</i>
<i>Baisse du chiffre d'affaires</i>	-5%	-6%		<i>Baisse importante du chiffre d'affaires</i>
<i>Point mort hors dépréciation créances</i>	15 759	13 107	11 089	
<i>Point mort avec dépréciation créances</i>	18 734	15 195	12 089	<i>Ventes inférieures au point mort</i>
<i>Délai stocks</i>	86 jours	97 jours	78 jours	<i>Délais de stockage élevés</i>
<i>Délai clients</i>	116 jours	121 jours	101 jours	<i>Délais clients très élevés</i>
<i>Délai dettes court terme/Ch d'affaires</i>	132 jours	131 jours	90 jours	<i>Risque de suspension des livraisons et de suspension des découverts</i>
<i>Coût des emprunts et découverts</i>	10%	10%	12%	
<i>Taux de la rentabilité d'exploitation</i>	-3%	1%	7%	<i>Rentabilité d'exploitation inférieure au coût des crédits bancaires et même < 0 en 2007</i>
<i>Taux du RCAI sur Chiffre d'affaires</i>	-7%	-4%	2%	<i>Taux de rentabilité courante avant impôt < 0</i>

EXAMEN BLANC DESCOGEF 2008

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

Durée : 5 heures – Coefficient : 2

- ▶ *La notation est faite sur 40 points.*
- ▶ *La liste des comptes du Plan comptable SYSCOA ou OHADA est autorisée.*
- ▶ *L'utilisation des calculatrices est autorisée.*
- ▶ *Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.*
- ▶ *Le sujet comprend 4 annexes.*
- ▶ *Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il est demandé de la (de les) mentionner explicitement dans la copie.*
- ▶ *Un soin particulier doit être apporté à la présentation de la copie. Les écritures comptables devront comporter les noms des comptes et un libellé. Le numéro du compte n'est pas obligatoire.*
- ▶ *Sauf mention particulière, le taux de l'impôt sur les sociétés retenu pour tous les dossiers est de 25 %.*
- ▶ *L'unité de compte retenu en KF représente 1.000 F ou 1.000 FCFA.*

LE SUJET

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (15 POINTS)

7. Fonctionnement juridique de l'entreprise (6 points)

La société anonyme EGO SA est distributeur de matériel de froid. Le Président du Conseil d'Administration envisage de convoquer une réunion de Conseil d'Administration et plus tard une assemblée générale mixte (ordinaire et extraordinaire) pour statuer sur certains

points à inscrire à l'ordre du jour. Le Directeur Financier vous demande de lui établir un mémo sur le quorum et la majorité lors de la réunion du Conseil d'administration et pour les deux formes d'Assemblée Générale (ordinaire et extraordinaire) et de l'éclairer sur le type, le régime et les sanctions relatifs aux conventions libres, règlementées et interdites.

- 7) Présenter ledit mémo faisant ressortir ces quorums et majorités dans une société anonyme pour la réunion du CA et pour l'AGO et l'AGE ;
- 8) Le Directeur Financier vous demande également de présenter une note sur les types de conventions, les régimes juridiques et les sanctions portant sur les conventions conclues avec des dirigeants sociaux.

8. Fiscalité directe (9 points)

Sur la base des informations données en **Annexe 1** reprenant des éléments de la Directive UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA, le Directeur financier de la société EGO vous demande de présenter le résultat fiscal pour 2007 de la société, de calculer l'impôt sur les sociétés. Il vous invite à retenir toutes les options fiscales légales favorables pour limiter le montant de l'impôt qu'il aura à payer sachant que le chiffre d'affaires de l'exercice 2007 est de 1.350.000 KF et que l'IMF représente 1% du chiffre d'affaires.

Le résultat comptable est de 145.075 KF avant déduction des déficits. Les déficits fiscaux des exercices antérieurs sont les suivants :

- Déficit 2006 de 55.000 KF après une dotation aux amortissements de 49.500 KF,
- Déficit 2005 de 27.500 KF après une dotation aux amortissements de 52.500 KF.

Les autres périodes étaient bénéficiaires.

Les dividendes reçus en 2007 d'une filiale détenue à 70% s'élèvent à 13.500 KF après déduction d'un impôt retenu à la source de 10%.

Les intérêts servis en 2007 sur les comptes courants d'associés au taux de 8% s'élèvent à 8.000 KF. Le taux de réescompte de la Banque Centrale est fixé à 4,75% depuis le 24 août 2006 et n'a été modifié que le 13 août 2008 avec effet au 16 août 2008. L'excédent d'intérêts non déductibles est qualifié de distributions nettes après l'IRVM au taux de 10%.

Les dotations de l'exercice sont affectées par :

- la dotation sur un véhicule de tourisme acquis en début 2003 pour 30 000 KF amorti sur 5 ans alors que la dotation annuelle admise en déductibilité est de 5 000 KF

- la dotation liée à une plus value réinvestie pour 8 000 KF et qui se rattache aussi à un véhicule utilitaire acquis en début 2005.

13) Déterminer les montants des amortissements qui sont fiscalement réputés différés et les déficits ordinaires sur les deux dernières années,

14) Calculer le résultat fiscal pour 2007 et l'impôt dû.

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (5 POINTS)

Dans le cadre de votre mandat de commissaire aux comptes de la société EXOMED, le collaborateur en charge du dossier a présenté une note de synthèse sur les points relevés suite aux travaux de la phase d'interim.

31. La société vend des consommables informatiques. La concurrence est vive et les marges sont en baisse. De petits distributeurs cassent les prix. La part de marché de la société est en recul sur les 2 dernières années. Les résultats des deux dernières années sont des pertes et les prévisions ne sont guère meilleures..
32. La société ne respecte pas volontairement toutes les dispositions fiscales. Tous les 4 ans, la société fait l'objet d'un contrôle fiscal. Le dernier contrôle qui est intervenu en septembre dernier, porte sur les résultats des quatre exercices précédents et le redressement ressort à 6% du chiffre d'affaires.
33. Le service commercial comprend des salariés qui sont rémunérées à la commission sur les ventes alors que les créances clients continuent de croître.
34. Les tarifs de transport qui sont significatifs dans les coûts des produits rendus magasin ont doublé au cours de ces 2 dernières années en raison de l'évolution des prix du carburant.
35. Nous n'avons pas identifié de rapprochement entre les quantités achetées et facturées et les quantités entrées en stocks.

Il vous est demandé d'indiquer : **Quels types de risques d'anomalies pourriez-vous identifier pour l'entreprise sur les états financiers (inhérent, de fraude ou de contrôle) et sont-ils liés à l'environnement économique, aux activités ou au système d'information ? Quels sont les comptes significatifs ou cycles concernés et pour quelle (s) assertion (s) ?**

DOSSIER 3. CONSOLIDATION ET NORMES INTERNATIONALES (15 POINTS)

SOUS DOSSIER 3.1. CONSOLIDATION (10 POINTS)

A partir des données présentées aux annexes 1 et 2, il vous est demandé de présenter :

- 4) Le calcul et le traitement comptable de l'écart d'évaluation et de l'écart d'acquisition,
- 5) Les retraitements nécessaires à la consolidation y compris la fiscalité différée au taux de l'impôt sur les sociétés de 25% et leur comptabilisation pour les écritures au bilan,
- 6) La situation nette du groupe TTE au 31 décembre 2007 et les capitaux propres et la part des minoritaires de la société UNE
- 7) Compte tenu de la valeur de l'actif net comptable corrigé de la société UNE après les retraitements et la dépréciation de l'écart d'évaluation au 31 décembre 2007, quelle dépréciation serait pratiquée en 2007 sur le Goodwill conformément aux dispositions de la norme IAS 36 ?

SOUS DOSSIER 3.2. NORMES INTERNATIONALES (5 POINTS)

Pour se préparer à l'adoption des normes IFRS, le Directeur Financier du Groupe EGO vous consulte sur les points d'application des normes IAS 16, IAS 32, IAS 36 et IAS 39 suivants :

- 9) Une machine a été reçue au 1^{er} mai 2006 et mis en service le 1^{er} juillet 2006.

- Prix d'achat : 120 000 000 F ressortant d'une facture reçue et comptabilisée le 1^{er} mars 2006, réglée le 1^{er} juin 2006. Des frais financiers calculés sur 3 mois pour 1 500 000 F ont été identifiés en sus.

- Frais de transport : 10 000 000 F,
- Frais de montage et de formation des utilisateurs : 5.000 000 F,
- Frais administratifs : 20 000 000 F,
- Droits de douane : 30 700 000 F dont TVA récupérable de 15.700 000 F.

Sa durée d'utilité est de 5 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 30 000 000 F.

Aux dates de clôture des exercices les valeurs recouvrables, de marché ou d'utilité se présentent comme suit :

- aux 31 décembre 2006, la valeur recouvrable était de 140 000 000 F
- au 31 décembre 2007, la valeur d'utilité est estimée à 93 000 000 F et la valeur de marché à 72 500 000 F,
- au 31 décembre 2008, la valeur d'utilité est estimée à 90 000 000 F en raison du relèvement des prix des biens d'occasion.

Calculer son coût d'acquisition, sa valeur amortissable, les amortissements, les dépréciations à constater ou à reprendre et la valeur comptable jusqu'au 31 décembre 2008.

10) Au 31 décembre 2007, le bilan de la société EGO SA comprend les postes suivants :

- Un prêt au personnel sans intérêt ;
- le poste titres de participation est formé par les titres d'une société de transport dans laquelle la société EGO SA n'a aucune influence.
- Le poste titres de placement comprend des titres cotés ;

Il vous demander de présenter une synthèse sur la catégorie des instruments financiers de ces actifs, les méthodes d'évaluation initiale et les méthodes d'évaluation après comptabilisation et le poste (capitaux propres ou résultat) qui sera impacté par cette évaluation postérieure à l'acquisition.

<p>DOSSIER 4. APPROCHE D'AUDIT – RISQUES - TECHNIQUES D'AUDIT (5 POINTS)</p>
--

1°) Indiquez les différentes techniques d'audit utilisées par l'auditeur tout le long de sa mission,

2°) La situation financière et les résultats de la société EGO pour 2005, 2006 et 2007 sont reflétés à travers résumés quelques indicateurs ressortant à **l'Annexe 4**. Sur la base de ces indicateurs, quel risque principal pouvez-vous identifier ? Quel est le dispositif que doit déclencher le Commissaire aux comptes dans ce contexte.

Annexe – 1 **BILAN DE LA SOCIETE TTE ET LA SOCIETE UNE**

La Société TTE a acquis en juillet 2004 les 1.200 titres d'une valeur nominale de 10 KF (représentant 60 % du capital) de la Société UNE au prix de 20.615 KF alors que les capitaux propres représentaient 30.000 KF à cette date.

Au 31 décembre 2007, les immobilisations de UNE comprennent du matériel de chantiers amortissable sur 10 ans d'une valeur nette comptable de 17.750 KF et dont la valeur vénale s'établit à 21.750 KF et un terrain inscrit au bilan pour 15.000 KF avec une valeur vénale de 21.000 KF. Les règles relatives aux impôts différés permettent de n'appliquer l'impôt différé que sur les éléments amortissables.

Au 31 décembre 2007, la Société UNE détient des stocks acquis auprès de TTE pour 2.500 KF et dont le prix de revient est de 2.000 KF.

Les dividendes distribués en 2007 par UNE représentent 10 % du capital.

Les créances de TTE comprennent une prestation de service de 300 KF réalisée au profit de UNE.

La provision pour risques et charges de UNE est formée par une provision pour retraite non déductible dont 800 KF ont été constitués en 2007.

Les capitaux propres ressortant des comptes du groupe TTE au 31 décembre 2007 avant retraitement (simple sommation des comptes) se présentent comme suit en KF :

Capital	80.000
Primes et réserves	40.500
Résultat de l'exercice	16.100
	<hr/>
	136.600

Annexe – 2 BILAN DE LA SOCIETE UNE AU 31 DECEMBRE 2007
(En KF)

Actif		Passif	
Immobilisations incorporelles	-	Capital	20 000
Immobilisations corporelles	37 984	Primes et réserves	9.190
Immobilisations financières	1 461	Résultat de l'exercice	3 385
Stocks	12 949	Provisions pour risques et charges	3 000
Créances et emplois assimilés	39 628	Dettes circulantes	67.219
Trésorerie - Actif	10 772	Trésorerie – Passif	-
TOTAL ACTIF	102 794	TOTAL PASSIF	102 794

ANNEXE 3

Extrait de dispositions prises en application de la Directive UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA

Chapitre 3 Exonérations

Article 8

Les Etats membres prennent les dispositions pour exonérer de l'impôt sur les bénéfices les personnes et activités prévues à l'article 9.

En dehors de ces cas, les Etats membres n'accordent pas de franchise d'impôt sauf les exonérations prévues dans le Code des investissements ou dans les codes particuliers (code minier, code pétrolier ou autres).

Article 9

Sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1) Les plus-values provenant de la cession, en cours d'exploitation, d'éléments de l'actif immobilisé, si dans la déclaration des résultats dudit exercice, le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations, dans ses entreprises situées dans les Etats de l'UEMOA, avant l'expiration d'un délai fixé par l'Etat membre, une somme égale au moins au montant de ces plus-values majoré du prix de revient des éléments cédés.

Le délai indiqué à l'alinéa précédent ne peut excéder trois ans.

Si le emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable viennent en déduction du prix de revient des nouvelles immobilisations, soit pour le calcul des amortissements s'il s'agit d'éléments d'actif amortissables, soit pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement.

2) Les produits bruts des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges.

Les Etats membres déterminent les modalités de déduction de cette quote-part qui ne peut être inférieure à 5% du produit net des participations.

Ce régime fiscal des sociétés mères et filiales s'applique lorsque les quatre conditions ci-après sont cumulativement remplies :

-la société mère et la société filiale sont constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée ;

-la société mère et sa ou ses filiales ont leur siège social dans l'un des Etats membres de l'UEMOA et sont passibles de l'impôt sur les bénéfices ;

-les actions ou parts d'intérêts possédées par la première société représentent au moins 10% du capital de la seconde société ;

-les actions ou parts d'intérêts susvisées sont souscrites ou attribuées à l'émission et sont inscrites au nom de la société ou que celle-ci s'engage à les conserver pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative. La lettre portant cet engagement doit être annexée à la déclaration des résultats.

Lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères et

filiales ci-dessus, la société participante n'est soumise à l'impôt sur les bénéfices sur lesdits produits que sur une part représentative d'au moins 40% du produit des participations.

3) Les plus-values provenant de la cession de titres de participation par les sociétés de holding de droit national si le portefeuille desdites sociétés est composé d'au moins 60% de participation dans les sociétés dont le siège est situé dans l'un des Etats membres de l'UEMOA.

4) Les intérêts des emprunts obligataires et tous autres titres d'emprunts émis par les Etats membres et leurs collectivités décentralisées.

Les Etats membres peuvent exonérer les intérêts d'emprunts destinés à financer les secteurs sociaux de base.

Article 10

Les Etats membres peuvent prendre des mesures visant à exonérer, en tout ou en partie, les plus-values afférentes aux opérations suivantes :

1) les fusions et scissions de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union;

2) les apports partiels d'actifs des sociétés anonymes ou à responsabilité limitée à des sociétés de cette forme et ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union

Titre IV : Détermination du résultat imposable

Article 12

La détermination du bénéfice imposable s'effectue comme suit :

1) Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, y compris, notamment, les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2) Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats servent de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par le ou les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

3) Le bénéfice est établi sous déduction de toutes les charges remplissant les conditions suivantes :

-être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;

-correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ;

-se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise;

- être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ;
- concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt sur le bénéfice.

Article 13

Sont considérés comme charges déductibles, notamment:

1) les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel, de main d'œuvre, les indemnités de fonction allouées aux mandataires sociaux, le loyer des biens meubles et immeubles dont l'entreprise est locataire, le loyer versé par le crédit preneur pour la partie représentant les charges d'intérêt ;

Concernant les dépenses de personnel et les rémunérations allouées aux mandataires sociaux, elles doivent correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives au regard du travail effectué. Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum pour la déduction de ces charges ;

2) les redevances de cession ou de concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, les contrats de marques, procédés ou formules de fabrication, autres droits analogues et les frais d'assistance technique. Toutefois, les sommes payées ne sont admises en déduction du bénéfice que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère exagéré.

Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum indexé sur le chiffre d'affaires ou les frais généraux de l'entreprise pour la déduction de ces dépenses ;

3) les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt minimum forfaitaire ;

Les Etats membres ont également la faculté d'exclure du droit à déduction certains impôts et taxes particuliers ;

4) les amortissements linéaires réellement comptabilisés, dans la limite de ceux qui sont admis d'après les usages, y compris ceux qui sont réputés différés en période déficitaire.

Les Etats membres déterminent la valeur minimale pour laquelle l'amortissement des biens doit être pratiqué ;

5) les provisions constituées en vue de faire face à des pertes et charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables ;

6) les intérêts servis aux associés, à raison des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société en sus de leur part de capital, quelle que soit la forme de la société, à condition que le taux d'intérêt ne dépasse pas le taux d'escompte de la BCEAO majoré de deux points et que le capital social soit entièrement libéré.

ANNEXE 4

Société EXOMED SA

	2007	2006	2005
Marge	1500	2000	2500
Excédent Brut d'Exploitation (EBE)	-250	170	1000
Résultat d'exploitation	-350	70	900
Résultat financier	-600	-600	-700
Résultat courant avant impôt	-950	-530	200
Résultat hors activités ordinaires	200	100	90
Impôts sur le résultat et IMF	-120	-130	-140
Résultat net	-870	-560	150
<i>Taux de la marge</i>	12%	16%	18%
<i>Point mort hors dépréciation créances</i>	15 000	13 000	11 000
<i>Point mort avec dépréciation créances</i>	19 000	15 000	12 000
<i>Délai stocks</i>	80 jours	90 jours	80 jours
<i>Délai clients</i>	120 jours	120 jours	100 jours
<i>Délai dettes court terme/Ch d'affaires</i>	130 jours	130 jours	90 jours
<i>Coût des emprunts et découverts</i>	10%	10%	12%
<i>Taux de la rentabilité d'exploitation</i>	-3%	0,5%	6,4%
<i>Taux du RCAI sur Chiffre d'affaires</i>	-8%	-4%	1%

DESCOGEF

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

EXAMEN BLANC

ELEMENTS DE CORRIGES

Dossier 1 : Droit des sociétés et commissariat aux comptes

L'Assemblée constitutive statue avec un quorum de 50% des actions sur première convocation, de 25% à la deuxième ou troisième convocation. Elle délibère à la majorité des deux tiers (2/3) des voix dont disposent les souscripteurs présents ou représentés.

L'Assemblée Générale Ordinaire statuant au quorum du quart (1/4) des actionnaires présents ou représentés ayant droit de vote à la première convocation et sans quorum requis à la deuxième convocation et à la majorité (50%) des voix exprimées.

L'Assemblée Générale Extraordinaire statue au quorum de la moitié (1/2) (50%) des actionnaires présents ou représentés ayant droit de vote à la première convocation et un quart (1/4) (25%) à la deuxième et à la troisième convocations et décide à la majorité des 2/3 des voix exprimées.

L'AG qui statue sur :

- la nomination des administrateurs est l'AGO
- la nomination du commissaire aux comptes est l'AGO
- le changement d'un article des statuts est l'AGE
- l'augmentation du capital est l'AGE

Dossier 2 : Evaluation des risques (Sujet INTEC 2005 – UV 712– Cinquième partie)

- i) Dire quelles sont les zones à risques, c'est-à-dire les cycles ou séquences de travail concernés par les phénomènes constatés.

Les zones de risques (au sens de cycles ou séquences de travail) sont :

- les stocks de matières premières et composants (une partie non identifiée est défectueuse), et les stocks de produits finis (produits neufs défectueux et produits retournés par les clients qui peuvent ne pas avoir été pris à l'inventaire ou ne pas avoir été dépréciés) ;
- le cycle achats/fournisseurs (réclamations tardives, contestations et litiges) ;
- le cycle ventes clients (prise en compte par la provision pour garantie clients de l'alourdissement du coût de la garantie, litiges clients, impayés suivis de défaillances) ;
- le cycle provision pour risques et charges (demandes de dommages et intérêts de fournisseurs contestant la mauvaise qualité détectée tardivement et hors délais, et de clients).

Nota :

Les candidats qui auront, d'une manière techniquement sensée, articulé différemment les zones de risque, ne doivent pas être pénalisés.

- j) Pour chaque cycle, dire quels sont les risques inhérents, c'est-à-dire quels comptes peuvent contenir des anomalies du faits des phénomènes en question (justifier votre position).

Les risques inhérents sont, principalement :

- pour les stocks de matières premières et composants : insuffisance ou absence de provision pour dépréciation alors qu'une partie non identifiée est défectueuse ;
- pour les stocks de produits finis : absence ou insuffisance de provision pour remise en état de produits neufs éventuellement défectueux, absence de comptage à l'inventaire de produits retournés par les clients, absence de dépréciation de produits retournés correctement comptés lors de l'inventaire physique, comptage à l'inventaire de produits finis qui sont simplement à réparer sous garantie ;
- pour le cycle achats/fournisseurs : sous estimation des achats et de la dette fournisseurs du fait de la comptabilisation d'avoirs à recevoir contestables ;
- pour le cycle ventes clients : sous estimation de la provision pour garantie clients faute de modification de son calcul pour tenir compte de l'alourdissement du coût de la garantie, surestimation des produits et de la créance clients du fait de la non comptabilisation d'avoirs à établir, insuffisance de la dépréciation de comptes clients (facture bloquée par un client mécontent devenu insolvable et non identifié comme tel car, en raison du litige, non analysé

sous cet angle ...);

- pour le cycle provision pour risques et charges et si ces aspects n'ont pas été rattachés à un autre cycle selon le découpage propre au dossier : sous estimation des provisions pour litiges malgré assignation en demandes de dommages et intérêts de fournisseurs contestant la mauvaise qualité détectée tardivement et hors délais, et de clients ayant subi un préjudice, du fait des défauts.

Nota :

Les candidats qui auront explicité autrement les risques inhérents ou en auront énoncé avec pertinence d'autres, ne devront pas être sanctionnés : Ce. uniquement à condition qu'il n'y ait aucune confusion entre risque opérationnel et risque inhérent (erreur comptable possible dans les comptes, en raison soit de l'enregistrement d'un fait comptable inexistant, soit du non enregistrement d'un fait comptable, soit enfin, de l'enregistrement d'un fait comptable d'une manière erronée).

k) Dire comment, à votre avis, d'une manière générale, peut être chiffré un risque inhérent estimé, 'pur chiffrer un risque inhérent estimé, il faut :

- déterminer la période sur laquelle le risque court (au cas d'espèce le second semestre) ;
- connaître la nature exacte des éléments de patrimoine ou de résultat concernés (matières premières,
- composants, produit finis, heures d'interventions SAV. ...);
- cerner les volumes enjeu (par exemple nombre de produits fabriqués, pourcentage de produits défectueux,
- typologie des réparations effectuées sous garantie, nombre de clients mécontents, nombre de litiges en cours,
- nombre d'avoirs fournisseurs à recevoir, nombre de demandes d'avoirs réclamées par les clients, etc.) ;
- identifier les éléments de valorisation unitaire (valeur moyenne d'une facture, coût horaire d'intervention

Nota : Les candidats qui auront en substance, par une réponse de portée générale sensée et pratique, exposé une approche différente, ne devront pas être sanctionnés.

- l) Dire ensuite, quelles sont, compte tenu de la décision de gestion prise et sur laquelle il n'y a pas lieu de revenir, les mesures que l'entreprise peut avoir prises pour prévenir, détecter et corriger les risques inhérents dont vous avez fait état.

Ces mesures concernent les anomalies comptables potentielles auxquelles la situation peut conduire, pour faire en sorte que ni les provisions pour litiges ni les provisions pour dépréciation ne soient sous estimées, que les existants physiques soient correctement comptés, que seuls les avoirs à recevoir qui reposent sur un fondement juridique soient constatés, que les avoirs clients à établir qui sont justifiés soient pris en compte.

Les mesures nécessaires sont, pour l'essentiel, l'ouverture et le suivi de dossiers d'incidents et réclamations, la tenue de listes de ces dossiers avec mise à jour du stade d'avancement et le pilotage de ces dossiers :

- un dossier pour chaque réclamation client, chaque incident de production, et chaque fournisseur de matières premières ou composants défectueux ;
- le suivi administratif et juridique de ces dossiers, avec contrôle hiérarchique ;
- la tenue d'une liste de ces dossiers avec indication du stade d'avancement ;
- l'isolement physique des produits retournés dans des zones séparées, selon qu'il s'agit de réparation sous garantie, ou d'un retour que le client considère comme définitifs et sur lequel il faudra statuer ;
- l'isolement physique des lots de matières premières et composants défectueux avec interdiction de les utiliser ;
- la tenue d'une liste des litiges clients ;
- la tenue d'une liste des litiges fournisseurs.

Il s'agit, aussi, au niveau de la procédure d'inventaire, de prévoir des instructions relatives au rangement et au comptage appropriés des stocks litigieux isolés et, lors de la clôture des comptes, d'organiser le traitement des situations, objet des mesures dont il vient d'être question.

Nota : Le candidat sera jugé sur la cohérence et le bons sens de sa réponse : le détail exposé ci-dessus apportant de simples repères pour en apprécier le pertinence et l'esprit critique.

Dossier 3 : Consolidation et normes internationales

A- Evaluation et consolidation

Calculs préliminaires et présentation du bilan consolidé:

c) Pour la société XXX SA au 31 décembre 2005

Actif net comptable :	490.000
Plus values sur immobilisations ou écart d'évaluation :	
[235.000 – 195.000] =	40.000
Impôts différés 40.000 x 35% =	-14.000
	<hr/>
Actif net comptable corrigé (ANCC)	516.000
80% de l'ANCC :	412.800
Coût des titres	450.000
	<hr/>
Ecart d'acquisition	37.200

L'écart d'évaluation sera constaté en réserves pour 24.000 KF et en impôt différé passif pour 14.000 KF et l'écart d'acquisition apparaîtra à l'actif du bilan consolidé avant amortissement pour 37.200 KF.

b) Elimination de la marge sur stocks

L'élimination des marges a un impact sur les réserves pour le stock de début d'exercice qui est de 0 pour le groupe et sur le résultat de l'exercice pour la variation des stocks de l'exercice. Ces corrections doivent intégrer l'impôt différé correspondant.

Marge totale au 31 décembre 2005 : 200.000 x 20% =	40.000
avec impôt différé actif : 40.000x35% =	14.000
- sur les réserves : marge au 31 décembre 2004 : 0 x 20% =	0
avec impôt différé actif : 0 x 35% =	<u>0</u>
	<hr/>
- sur le résultat de l'exercice :	40.000
avec impôt différé actif :	14.000

c) Traitement de la provision pour restructuration :

Provision pour restructuration	100.000
Impôt différé actif sur réserve : $100.000 \times 35\% =$	35.000

h) Le résultat consolidé par 2005 évoluera comme suit :

	Résultat Part du Groupe	Résultat part des minoritaires	Total
Résultat YYY SA	110.000		110.000
Résultat XXX SA	32.000	8.000	40.000
	-----	-----	-----
	142.000	8.000	150.000
Elimination marge sur stock XXX SA	-40.000		-40.000
Impact impôt différé sur Elimination marge	+14.000		+14.000
	-----	-----	-----
	116.000	8.000	124.000

e) Le poste de Capitaux propres (Capital, Réserves et Résultat) évoluera comme suit :

	Réserves Intérêts Du Groupe	Réserves intérêts minoritaires	Total
Capital XXX SA	160.000	40.000	200.000
Réserves YYY	300.000		300.000
Réserves XXX SA	200.000	50.000	250.000
	-----	-----	-----
	660.000	90.000	750.000
Ecart d'évaluation net d'impôt différé	+20 800	+5 200	+26.000
Impôt différé sur provision restruct	+35 000		+35 000
	-----	-----	-----
	715 800	95 200	811.000
Titres YYY SA	-450.000		-450.000
Ecart d'acquisition	37.200		37.200
	-----	-----	-----
	303 000	95 200	398.200

i) Présentation du Tableau pour la consolidation par intégration globale des sociétés filiales (FIYE SA et TPE SARL) et de la société mère TTPG SA) :

	Société YYY SA	Société XXX SA	TOTAL	Elimination		Elimination de titres et Ecart d'évaluation	TOTAL
				Profits stocks	Prov. Restruct		
Immob incorporelles	110 000	25 000	135 000			20 000	155 000
Immob corporelles	230 000	150 000	380 000			20 000	400 000
Titres	450 000		450 000			-450 000	0
Ecart d'acquisition			0			37 200	37 200
Stocks	150 000	200 000	350 000	-40 000			310 000
Créances	300 000	180 000	480 000				480 000
Impôt différé actif			0	14 000	35 000		49 000
Trésorerie	90 000	45 000	135 000				135 000
Total	1.330.000	600 000	1.930 000				1 566 200
Capital social	600 000	200 000	800 000			-200 000	600 000
Réserves		250 000	250 000			-250 000	0
Réserves Groupe	300 000		300 000		35 000	20 800	-52 800
Réserves int. Minorit			0			5 200	90 000
Résultat		40.000	40.000			-40 000	0
Resultat groupe	110 000		110 000	-26 000		32 000	116 000
Résultat int. Minorit			0			8 000	8 000
Dettes	320 000	110.000	430.000				430 000
Impôt différé passif			0			14 000	14 000
Total	1.330 000	600 000	1.930 000	0	0	0	1 566 200
Total mouvements				0	0	0	0

IAS 16 – IMMOBILISATION CORPORELLES**Cas 16.1 Comptabilisation des
Immobilisations corporelles****I) Evaluation initiale**

	Coût de l'actif :
a) Déterminer les éléments formant le coût d'une machine inscrite au poste immobilisations corporelles :	
Prix d'achat = 75 millions	75
Frais de transport = 5 millions	5
Frais de montage = 3 millions	3
Prix d'achat de pièces détachées nécessaires à la maintenance sur 3 ans = 5 millions	5
Frais administratifs = 20 millions	Non
Droits de douane = 9 millions	9
Coût estimé pour une inspection majeure = 6 millions	6
Frais financiers = 2 millions	2 si option IAS 23
Frais de déplacement après mise en service = 5 millions	Non
TOTAL	105,0 millions
b) Déterminer le coût d'un immeuble comprenant un ascenseur amortissable sur une période distincte de celle de l'immeuble	
Coût des matériaux utilisés = 200 millions	200
Honoraires d'architecte = 20 millions	20
Honoraires de notaire = 3 millions	3
Droits de douanes sur matériaux = 20 millions	20
Coût d'achat de l'ascenseur importé = 20 millions	20 mais composant distinct
Droits de douanes sur l'ascenseur = 3 millions	3 mais rattaché au composant
Coût estimé du démantèlement = 15 millions	15
Droits de mutation du terrain = 10 millions	10 pour le terrain
Tva récupérable = 50 millions	Non
TOTAL	258 millions pour les constructions 23 millions pour l'ascenseur 10 millions en complément du prix du terrain

II) Evaluation après comptabilisation et dépréciation d'actif (selon le modèle du coût)

La machine acquise en Ia) a été mise en service le 1^{er} janvier 2001.

Sa durée d'utilité est de 10 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 5 millions.

Au 31 décembre 2003, la valeur recouvrable correspondant à sa valeur d'utilité est estimée à 68 millions et sa valeur de marché au 31 décembre 2004, est également portée à 70 millions.

Indiquer, les amortissements, la dépréciation à constater et la valeur comptable jusqu'au décembre 2005.

Solution cas 16.1 . II)

Coût de l'actif : 105 millions

Valeur amortissable : $105 - 5$ (valeur résiduelle) = 100 millions

Au 31 décembre 2003 :

Valeur d'utilité = 68 millions = Valeur recouvrable

Valeur comptable = $105 - 30$ (amortissements) = 75 millions

Dépréciation pour perte de valeur en 2003 : $75 - 68 = 7$ millions

Valeur comptable après dépréciation = 68 millions

Au 31 décembre 2004 :

Valeur amortissable pour 2004 = $68 - 5 = 63$ millions

Amortissements 2004 = 9 millions (63/7 ans restant à courir)

Valeur comptable : $68 - 9 = 59$ millions

Valeur de marché = 70 millions = Valeur recouvrable

Donc reprise de dépréciation :

Valeur maximale = $105 - 30$ (fin 2003) - $10(2004)$ = 65 millions

Valeur comptable au 31 décembre 2004 après amortissement 2004 =
59 millions

Valeur comptable maximale < valeur recouvrable soit,

Reprise = $65 - 59 = 6$ millions

Valeur comptable après reprise = 65 millions

Au 31 décembre 2005 :

Valeur comptable = 65 millions

Amortissement = $(65 - 5) : 6$ ans = 10 millions (nous revenons donc à la
dotation annuelle initiale)

Valeur comptable après amortissement = $65 - 10 = 55$ millions

IAS 36 - DEPRECIATION D'ACTIFS

Une entreprise dispose de 4 unités industrielle pour lesquelles il est généré des entrées de trésorerie distinctes et qu'un cash flow distinct est identifiable.	
L'unité industrielle n° 4 acquise le 1 ^{er} janvier 2004 comprend les éléments suivants :	
Prix d'acquisition = 2.500 millions	
Juste valeur des actifs identifiables = 2.000 millions	
Valeur de cession des actifs identifiables à la fin de la période d'utilité = 200 millions	
L'évaluation au 31 décembre 2004, après un amortissement de 10% sur les actifs identifiables, fait ressortir une valeur d'utilité (au moyen de l'actualisation des cash flows futurs) de 1.500 millions et une valeur de marché de 1.300 millions avec des frais de vente de 100 millions.	
Indiquer les éléments suivants :	
- L' UGT	Unité industrielle n° 4
- La valeur d'utilité	1.500 millions
- La juste valeur	1.200 millions
- La valeur du Goodwill au 1 ^{er} janvier 2004	500 millions (prix d'acquisition 2.500 - Juste valeur nette des frais de cession des actifs identifiables 2 000)
- La valeur recouvrable au 31 décembre 2004	1.500 millions (maximum entre valeur d'utilité et valeur de marché nette)
- La valeur amortissable des actifs identifiables au 31 décembre 2004	1.800 millions (2 000 - 200 millions de valeur résiduelle)
- Les amortissements des actifs identifiables en 2004	180 millions (1.800 x 10%) La dépréciation totale au 31 décembre 2004 = valeur recouvrable 1.500-(prix d'acquisition 2.500 – amortissements 180) = 820 millions dont 500 millions sur le Goodwill et 320 millions sur les actifs identifiables
- La dépréciation du Goodwill au 31 décembre 2004	500 millions
La dépréciation des actifs identifiables	320 millions de dépréciation et 180 millions d'amortissements
Si la valeur de marché et la valeur d'utilité passaient à 2.000 millions au 31 décembre 2005, y aurait-il reprise de perte de valeur des actifs identifiables ? Y aurait- il reprise d'une partie de la perte du Goodwill ?	Valeur comptable au 31 décembre 2005=1500- [(1.500 – 200)/9 ans] = 1.356 millions. Reprise totale perte de valeur = 644 millions ? Valeur comptable des actifs sans perte de valeur = 2.000 – 360 = 1.640 millions donc reprise = 1.640 – 1.356 = 284 millions Même s'il reste 360 millions de reprise de perte de valeur à effectuer, il n'y a pas de reprise sur perte de valeur sur le Goodwill

IAS 37 - PASSIFS

QUATRE MINI CAS	
1) La société Fabmétal décide en N d'acheter une machine en N+1 pour 15.000.0000 F. Peut - elle comptabiliser une provision et de quelle nature ?	Non, parce qu'il y a un actif attendu en contrepartie
Elle a un plan de formation qui s'étale sur 3 exercices en N , N+1 , N+2 pour 30.000.000 F. Peut - elle comptabiliser une provision au 31 décembre N et pour quel montant ?	Non, parce que contrepartie attendue = service
2) La société CHANTIER NAVALON a obtenu un marché de travaux étalé sur 3 ans. A la fin de la première année, les éléments relatifs à ce marché sont les suivants : Prix de vente initial : 2.500 millions Facturation N : 500 millions Coût initial prévu : 2.250 millions Coûts engagés en N : 450 millions Coûts restant à engager au 31 décembre N = 2.200 millions. Doit – elle comptabiliser une provision sur le contrat déficitaire, au 31 décembre N et pour quel montant ?	Oui, résultat estimé en fin N après profit de 50 millions en N = Reste à facturer : 2 000 Coûts restants 2 200 ----- Perte 200 Donc provision : 200 millions
3) La société NTIC SA a lancé une nouvelle application télécoms qui enregistrera des pertes sur les 3 années futures estimées à 1500 millions F. Peut-elle comptabiliser une provision pour perte future d'exploitation ?	Non, pas de provisions pour pertes futures autre que les contrats déficitaires.
4) La société FAILLITE SA a 3 sites d'exploitation et décide en novembre N de fermer l'un des 3 sites. Le plan de restructuration est bouclé au 10 décembre N et il a été rendu public le lendemain. Les coûts contenus dans ce plan sont :	
Dépréciation du matériel transféré = 30 millions	Non
Dépréciation du matériel non récupéré = 25 millions	Non pour la provision pour restructuration mais oui pour la dépréciation complémentaire sur les actifs
Licenciement du personnel = 300 millions	300
Appui au personnel licencié = 60 millions	60

Formation du personnel maintenu = 40 millions	Non
Salaires du personnel administratif retenu avant de l'affecter à d'autres sites = 75 millions	Non
Pertes sur le site n° 2 sur les années suivant l'affectation d'une partie du personnel du site fermé = 90 millions	Non
Déterminer la provision pour restructuration qui pourra être comptabilisée ?	----- 360 millions

Dossier 4 : Techniques d'audit

Présentation brève des techniques d'audit suivantes :

- **1) les demandes de confirmations directes, dites « circularisations »** (*extrait du cours de l'INTEC sur l'audit et le contrôle des comptes*)

Les demandes de confirmation directe sont une procédure d'audit visant à corroborer des éléments enregistrés dans les documents comptables contrôlés. Elles sont mises en œuvre lors de la phase de contrôle des comptes ; et s'il s'agit d'une petite entreprise, compte tenu du déplacement du centre de gravité des contrôles, pour des positions à une date la plus proche de la date de clôture. Elles peuvent aussi être mises en œuvre à l'occasion de l'appréciation du contrôle interne pour s'assurer des conditions de fonctionnement d'un service, donc à une date de fin de période choisie à cet effet.

Les demandes de confirmation directe permettent d'obtenir directement d'un tiers extérieur à l'entité soumise à contrôle la position de l'entité en question dans ses propres livres afin de pouvoir s'assurer de sa réciprocité avec celle du tiers concerné dans les livres de l'entité en question.

La mise en œuvre de cette procédure fait partie des points que la lettre de mission doit utilement aborder ; car *il faut l'accord de l'entreprise, et la mise en place des moyens pour faire les choses à temps, utilement et correctement.*

La décision et le calendrier sont déterminés en cours d'exercice, et l'opération lancée avant la date de clôture ; en prévoyant, en fonction de la date des soldes dont confirmation est demandée (au 31 août, au 30 septembre, à la date de clôture...), un délai suffisant pour recevoir les réponses, faire le cas échéant des relances, effectuer le dépouillement et la synthèse des réponses.

La « **circularisation positive** » consiste à communiquer au tiers contacté la position qui est la sienne dans les livres, en lui demandant d'indiquer si, réciproquement, c'est bien celle de

l'entité dans les siens, et dans la négative, d'indiquer le détail des éléments qui conduisent à la position dans ses livres. S'il ne répond pas, l'auditeur analysera le solde, de manière approfondie.

La « **circularisation en aveugle** », plus contraignante pour la personne contactée, consiste à lui demander de communiquer le montant du solde de l'entité dans ses livres et le détail de ses éléments constitutifs. S'il ne répond pas, l'auditeur analysera le solde, de manière approfondie.

Leur mise en œuvre est subordonnée à l'accord de l'entité soumise à contrôle, sur la mise en œuvre de la procédure d'audit en question, et sur les tiers concernés. Les lettres d'envoi sont sur papier à en-tête de l'entité soumise à contrôle et signées par un de ses membres habilité à le faire. Elles demandent explicitement que la réponse soit adressée directement à l'auditeur mentionné à l'aide de l'enveloppe préaffranchie jointe à l'envoi.

En cas de refus de la société auditée, ne reste plus qu'à choisir d'autres procédures d'audit, dont la justification des sommes en compte par rapprochement, par exemple de factures avec les bons de livraison et les bons de commande (travail plus lourd que la « circularisation », dont les honoraires tiendront compte), ou l'examen de dénouements postérieurs à la date d'arrêté des soldes. Ce refus peut être fondé, par exemple si dans les circonstances du moment l'entité ne peut pas faire face aux travaux qui lui incombent, ou en raison d'un climat donné. L'auditeur doit s'enquérir des raisons. Il peut devoir en tirer les conséquences en termes d'opinion, selon l'importance et la portée des limitations qu'il rencontre ainsi dans l'exécution de sa mission ; qu'elles soient ou non liées aux circonstances.

Le mode opératoire est strict. La validité de la procédure en dépend.

Les modalités pratiques d'exécution de la procédure sont à organiser en fonction des **travaux matériels du ressort de la société** (copie des relevés le cas échéant, frappe de la lettre type de demande de confirmation, établissement et affranchissement des enveloppes d'expédition et des enveloppes retour aux nom et adresse de l'auditeur, mise sous pli, remise des plis ouverts pour contrôle du contenu et de la liste par l'auditeur, explications au vu des réponses remises par l'auditeur).

La sélection des tiers, par la méthode des sondages, est du ressort exclusif de l'auditeur. L'étendue, qui dépend de son appréciation du risque sur le poste considéré, est la conséquence de la qualité des procédures et du contrôle interne en place. Le choix des soldes à confirmer porte, par exemple, sur le montant des mouvements, le niveau, la stabilité ou l'ancienneté du solde, ou tout autre critère comme le sens ou le niveau anormal.

Les plis sont fermés et postés par l'auditeur. Ils ne doivent comporter aucune autre identification d'émetteur que les coordonnées de l'auditeur, pour que les plis non remis lui parviennent, comme les réponses, directement. C'est la raison pour laquelle l'affranchissement machine est proscrit, car la Poste retourne au détenteur de la machine à timbrer. Cette précaution élémentaire permet, en sous-produit, de **détecter des risques** (« n'habite pas l'adresse indiquée », ou lettre de contestation en réponse).

Le traitement des réponses consiste d'abord à pointer, au fur et à mesure de leur arrivée (mise à jour de la liste d'envoi et relevé des soldes confirmés ou non confirmés sur la feuille de travail prévue à cet effet pour suivi des montants à confirmer, des dates d'envoi et de relance des demandes). C'est, au même titre que la synthèse, un travail du ressort exclusif de l'auditeur. À condition de la contrôler ensuite, l'exploitation technique des réponses peut, dans certaines conditions pratiques, être confiée par l'auditeur aux services de l'entreprise, pour les réponses en discordance (réponses ne confirmant pas le solde dans les livres de l'entité, que l'auditeur communique alors au service concerné avec le schéma de présentation de la

réconciliation des écarts à fournir). Les non-concordances peuvent résulter de chevauchements de périodes, de documents ou règlement non encore enregistrés ou reçus, d'erreurs d'imputation, ou encore de litiges. **L'auditeur fait enfin une synthèse des réponses reçues** (taux de couverture, taux de réponses, taux de soldes confirmés, taux de soldes en ajustement, etc.) pour pouvoir tirer les conclusions au vu des résultats obtenus.

Pour que la procédure soit pertinente et valide, il faut que :

- la procédure ait été appliquée en toute rigueur,
- la population concernée soit homogène,
- l'échantillon choisi ait une taille minimum et que cette taille soit délimitée de manière valable,
- les réponses arrivent à temps pour être correctement traitées,
- le taux de réponse soit suffisant pour que la couverture obtenue permette raisonnablement d'étendre les résultats obtenus au reste de la population,
- et que des procédures alternatives aient été appliquées aux « non-réponses ».

Nous sommes effectivement dans le **contexte général des sondages en audit** dont le lexique de la CNCC dit qu'il s'agit de l'« application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations permettant au commissaire aux comptes d'obtenir et d'évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion, ou d'aider à tirer une conclusion, sur l'ensemble de la population ».

À ce contexte correspondent les deux risques que ledit lexique alphabétique présente dans les termes suivants :

« **Risque d'échantillonnage** - Risque que la conclusion à laquelle parvient le commissaire aux comptes sur la base d'un échantillon sélectionné puisse être différente de celle qui aurait été obtenue si le contrôle avait porté sur l'ensemble de la population.

Risque non lié à la sélection d'un échantillon - Possibilité que le commissaire aux comptes applique des procédures inadéquates ou commette des erreurs d'interprétation lors de l'examen de pièces justificatives et ne parvienne donc pas à déceler une anomalie par le fait même que la majorité des éléments probants collectés conduit davantage à des déductions qu'à des certitudes. »

Les cas les plus classiques de mise en œuvre sont :

- Emprunts ;
- Prêts et avances (personnel par exemple) ;
- Provisions pour litiges, risques et charges ;
- Immobilisations corporelles détenues par un tiers (par exemple sous-traitant utilisant de l'outillage) ;
- Immobilisations financières (titres de participation et de placement en dépôt, en portefeuille géré par un tiers, coupons à encaisser) ;
- Valeurs d'exploitations détenues par l'entreprise et ne lui appartenant pas ou lui appartenant et détenues à l'extérieur, voire en transit ;
- Créances clients et dettes fournisseurs ;
- Opérations Groupe ;
- Engagements hors bilan et passifs éventuels.

Cette procédure d'audit fournit un élément probant sur l'existence du solde et son exactitude, ainsi que sur l'existence de créances ou de dettes non enregistrées ; voire, en cas de non-distribution, une piste de recherche de risques.

Mais il ne faut en espérer, par exemple, d'indications quant à la solvabilité des clients ou à la probabilité d'absence d'incident de règlement ou quant à la pérennité d'un fournisseur et à la qualité de ses produits ou services.

- **2) l'observation physique** (*instructions d'audit*)

Deux niveaux d'intervention de l'auditeur :

A - EVALUATION PRELIMINAIRE DES PROCEDURES D'INVENTAIRE

Les questions qui suivent ne couvrent que les procédures de contrôle interne relatives à l'organisation de l'inventaire physique. La nature et l'étendue de l'intervention de l'auditeur lors de la prise d'inventaire devront tenir compte des résultats de cette évaluation.

1. Des instructions d'inventaire écrites ont-elles été émises ?

et transmises ?

- au directeur financier et/ou au chef comptable ?
- au personnel participant à l'inventaire ?
- aux auditeurs ?

2. En l'absence d'instructions écrites, des dispositions ont-elles été prises pour définir les procédures de comptage et les communiquer au personnel participant à l'inventaire ?

Rédiger une note décrivant ces dispositions.

3. Vérifier que, écrites ou orales, les instructions d'inventaires prévoient les dispositions décrites ci-après :

- Arrêt des mouvements durant l'inventaire :
 - Stockage à part des réceptions
 - Arrêt de la production
 - Absence de transfert de marchandises entre les magasins et les ateliers, notamment si la production n'est pas arrêtée
 - Absence d'expédition de marchandises
 - Procédure à suivre en cas de mouvement indispensable
 - Rangement des stocks et découpage des lieux de stockage en section (facilité de

- comptage)
 - Identification claire des produits
 - Définition précise des unités de mesure à utiliser
 - Limitation de l'accès aux lieux de stockage
 - Isolement des produits détenus pour des tiers

- Equipe de comptage :
 - Répartition des zones par équipe
 - Indépendance du personnel de comptage vis-à-vis du suivi journalier des produits en stock
 - Capacité à identifier les produits
 - Supervision d'un responsable
 - Horaires à respecter

- Sécurité des comptages et de leur enregistrement
 - Etalonnage des instruments de mesures (balances, compteur...)
 - Prélèvements d'échantillon pour contrôle de la qualité (produits pétroliers, vins, etc...)
 - Vérification du contenu des emballages (quantité, qualité)
 - Enregistrement indélébile des quantités comptées
 - Double comptage
 - Indication sur les fiches de comptages :
 - . de l'unité de mesure utilisée
 - . du stade d'avancement pour les travaux en cours
 - . des articles qui paraissent usagés, anciens ou à rotation lente
 - Utilisation de feuilles (ou fiches à attacher à chaque lot) de comptage pré numérotées
 - Contrôle des séquences numériques des feuilles utilisées
 - Signature des feuilles par les équipes de comptage
 - Indication des comptages permettant de vérifier, à la fin de l'inventaire, que tous les stocks ont été comptés
 - Conservation des feuilles annulées ou non utilisées

- Rapprochement rapide des comptages avec les quantités théoriques permettant des recherches en cas d'écart important
- Séparation des exercices :
 - Transmission aux services comptables des informations nécessaires à une bonne séparation des exercices
 - . dernière réception
 - . derniers transferts inter-magasins
 - . dernière expédition
 - . marchandises en transit

B - INTERVENTION DE L'AUDITEUR PENDANT L'INVENTAIRE

N.B. : Si des anomalies importantes sont constatées au cours de la prise d'inventaire, le chef de mission doit être informé de toute urgence : la remise en cause de l'inventaire doit pouvoir être faite dans un délai très court pour prendre les mesures nécessaires.

Le programme de contrôle destiné aux collaborateurs qui assisteront à la prise d'inventaire physique comprendra les procédures de contrôle listées ci-après, modifiées ou complétées compte tenu de la nature des stocks à inventorier, de l'expérience passée et de l'évaluation préliminaire de l'organisation de l'inventaire physique. Le collaborateur doit être présent, au minimum, au début et à la fin l'inventaire.

- Contrôle du suivi des instructions :
 1. S'assurer que les instructions d'inventaire sont connues du personnel participant au comptage et qu'il n'y a pas eu de modification de dernière minute de ces instructions
 2. Vérifier que les équipes sont au complet
 3. Visiter les lieux de stockage et s'assurer que :
 - . les stocks sont correctement rangés,
 - . la production est arrêtée,
 - . des dispositions ont été prises pour stopper les mouvements d'entrée, de transfert et de sortie de stocks durant l'inventaire physique,
 - . les zones de comptage définies dans les instructions couvrent bien tous les stocks
 4. Noter les numéros de séquence des feuilles de comptage ou des fiches pré

numérotées distribuées à chaque équipe de comptage

5. Si les instruments de mesure devaient être testés par le client avant la date d'inventaire, vérifier que cela a été fait
6. Suivre les équipes de comptage et s'assurer qu'elles procèdent avec méthode et conscience au recensement des stocks conformément aux instructions émises
7. Vérifier, pour la détermination des quantités à retenir en cas de différences entre le premier et le deuxième comptage, l'application de la procédure prévue (par exemple, troisième comptage)
8. Examiner les feuilles ou fiches de comptage remplies et s'assurer qu'elles sont :
 - . lisibles
 - . complètes
 - . signées
9. Vérifier que les stocks en dépôt dans l'entreprise, mais qui ne sont pas sa propriété (marchandises de clients, consignations, marchandises en réparation, dépôts), font bien l'objet d'un recensement distinct du reste de l'inventaire
10. S'assurer que les stocks obsolètes, à rotation lente ou endommagés sont identifiés en tant que tels par les équipes de comptage. Sinon, identifier les articles les plus importants par observation de leur état physique et avec l'aide des magasiniers.

- Sondages :

(N.B. : ces sondages doivent être limités en nombre, et porter sur des références représentant une valeur significative des stocks)

11. Procéder au comptage matériel de certains produits pris au hasard, partout où ils sont stockés :
 - rapprocher les quantités comptées avec celles figurant sur les feuilles ou fiches de comptage et l'inventaire permanent, le cas échéant
 - inversement, à partir des feuilles ou fiches de comptage et de l'inventaire permanent, le cas échéant, rechercher les stocks et vérifier le comptage

- pour les travaux en cours, vérifier en particulier le stade d'avancement et sa mention sur les feuilles ou fiches de comptage
- 12. Sélectionner les produits emballés et vérifier que le contenu correspond, en quantité et en qualité, à l'étiquette d'identification.
- 13. Effectuer des prélèvements d'échantillon (produits pétroliers, vins, etc...) et faire analyser ces produits pour contrôle de la qualité
- 14. Relever toutes les anomalies apparentes des produits inventoriés (casse, ancienneté...) et obtenir des explications
- Informations pour le contrôle de la séparation des exercices
- 15. Obtenir une copie des derniers bons de réception, de transfert, d'expédition et de retour,

ou noter les numéros de ces bons, le nom des fournisseurs ou clients, les quantités et les références des articles

ou vérifier ces informations sur les relevés préparés par le client
- Contrôle final de l'inventaire :
- 16. A la fin de l'inventaire, faire une inspection des magasins en compagnie d'un responsable, pour s'assurer que tous les stocks ont été inventoriés (existence d'un volet de fiche attaché à chaque lot ou d'une marque attestant le comptage)
- 17. Dans le cas où l'inventaire est établi par récapitulation de fiches pré numérotées attachées à chaque lot, vérifier, à la fin de l'inventaire, que toutes les fiches ont été retirées
- 18. Noter les numéros des feuilles ou fiches annulées ou non utilisées. Pour les feuilles de comptage partiellement utilisées, s'assurer qu'il ne peut être effectué de rajouts
- 19. Obtenir une copie complète des feuilles d'inventaire émises. Si cela est matériellement impossible, sélectionner certaines fiches, les photocopier ou noter toutes les informations concernant l'identification et les quantités des marchandises comptées

afin de s'assurer, ultérieurement, qu'elles n'ont pas été modifiées lors de la centralisation de l'inventaire physique

20. S'assurer que les quantités comptées sont ou seront rapprochées de celles figurant à l'inventaire permanent et que les différences significatives sont ou seront expliquées. Cette procédure est particulièrement importante si l'inventaire physique a lieu à une date intérimaire. Obtenir la liste et les explications des écarts constatés.

DESCOGEF EXAMEN BLANC 2011

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

Durée : 5 heures

LE SUJET

DOSSIER 1. COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (11 POINTS)

1. Fonctionnement juridique de l'entreprise (4 points)

1°) Le Président du Conseil d'Administration de la société anonyme ESSAI SA envisage de convoquer une réunion de Conseil d'Administration et plus tard une assemblée générale ordinaire pour statuer sur certains points à inscrire à l'ordre du jour. Le Directeur Financier vous demande de lui établir un mémo sur les dates et sur le quorum et la majorité lors de la réunion du Conseil d'administration et pour la 1^{ère} convocation de l'Assemblée Générale ordinaire sur les états financiers annuels et de l'éclairer sur le type, le régime et les sanctions relatifs aux conventions libres, règlementées et interdites.

9) Présenter ledit mémo faisant ressortir les dates limites, les quorums et majorités dans une société anonyme pour la réunion du CA et pour l'AGO ;

10) Le Directeur Financier vous demande également de présenter une note sur les types de conventions, les régimes juridiques et les sanctions portant sur les conventions conclues avec des dirigeants sociaux.

2. Fiscalité directe et indirecte (7 points)

En tenant compte de la Directive n° 01/2008 du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA complétée de dispositions locales (extraits présentés en Annexe 1) et de la Directive UEMOA n° 02/98 du 22 décembre 1998 relative à la TVA (extrait présenté en Annexe 2), il vous est demandé de répondre aux questions suivantes :

1°) Avec un taux d'imposition pour 2009 de 25% et un taux d'impôt minimum fiscal de 1% du chiffre d'affaires, **calculer l'impôt dû** sachant que le résultat comptable pour 2009 comprend les éléments suivants :

- un résultat comptable avant impôt 2009 de 522 500 KF et un chiffre d'affaires de 40 000 000 KF,
- des dividendes bénéficiant du régime des sociétés mère et filiale de 150 000 KF en brut sachant que l'IRVM retenu à la source par la filiale donne droit à un crédit d'impôt utilisable lors des distributions par la société mère ou sur d'autres impôts,
- une dotation aux amortissements se rapportant à un investissement de 2 500 000 KF amortissable sur 5 ans depuis 2007 comprenant une quote-part excédant le seuil de déductibilité fiscale de 500 000 KF,
- un reliquat de déficit fiscal et des amortissements réputés différés de 2005 pour respectivement 200 000 KF et 120 000 KF. Les autres exercices 2006 à 2008 avaient des résultats fiscaux nuls.

2°) Au titre du mois de mai 2010, le taux de TVA en vigueur est de 20% et la société ESSAI a réalisé une activité caractérisée par les chiffres indiqués suivants :

- Chiffre d'affaires soumis à la TVA : 120 000 KF HT,
- Chiffre d'affaires export sur des produits qui sont exonérés de TVA à l'intérieur : 24 000 KF HT,
- Chiffre d'affaires export sur des produits qui sont soumis à la TVA à l'intérieur : 30 000 KF HT,
- Chiffre d'affaires exonéré de TVA : 26 000 KF HT,
- Achats de biens destinés à être vendus et soumis à la TVA en mai pour 80 000 KF HT et en avril 2010 pour 100 000 KF HT,
- Achat d'équipement en avril 2010 pour 20 000 KF HT,
- Une immobilisation acquise en décembre 2008 pour 100 000 KF avec une TVA de 20%, récupérée à hauteur de 75%, a été cédée en mai 2010. La TVA est régularisée sur 5 ans pour ce type d'immobilisation et la régularisation est intervenue en mai 2010,
- Achat de biens et services inscrits en frais généraux tous les mois : 30 000 KF HT,
- Le chiffre d'affaires pour 2009 représente 12 fois le chiffre d'affaires de mai 2010 toutes proportions gardées de ventes soumises à la TVA ou non et de ventes locales et export.

En vous référant aux dispositions contenues à la note en annexe 2 pour la TVA déductible, il vous est demandé de calculer la TVA à payer pour le mois de mai 2010.

DOSSIER 2. EVALUATION DES RISQUES (5 POINTS)

Dans le cadre de votre mandat de commissaire aux comptes de la société ESSAI, le collaborateur en charge du dossier a présenté une note de synthèse sur les points relevés suite aux travaux de la phase d'interim.

36. La société vend des consommables informatiques. La concurrence est vive et les marges sont en baisse. De petits distributeurs cassent les prix. La part de marché de la société est en recul sur les 2 dernières années. Les résultats des deux dernières années sont des pertes et les prévisions ne sont guère meilleures..
37. La société ne respecte pas volontairement toutes les dispositions fiscales. Tous les 4 ans, la société fait l'objet d'un contrôle fiscal. Le dernier contrôle qui est intervenu en septembre dernier, porte sur les résultats des quatre exercices précédents et le redressement ressort à 6% du chiffre d'affaires.
38. Le service commercial comprend des salariés qui sont rémunérées à la commission sur les ventes alors que les créances clients continuent de croître.
39. Les tarifs de transport qui sont significatifs dans les coûts des produits rendus magasin ont doublé au cours de ces 2 dernières années en raison de l'évolution des prix du carburant.
40. Nous n'avons pas identifié de rapprochement entre les quantités achetées et facturées et les quantités entrées en stocks.

Il vous est demandé d'indiquer : **Quels types de risques d'anomalies pourriez-vous identifier pour l'entreprise sur les états financiers (inhérent, de fraude ou de contrôle) et sont-ils liés à l'environnement économique, aux activités ou au système d'information ? Quels sont les comptes significatifs ou cycles concernés et pour quelle (s) assertion (s) ?**

DOSSIER 3. CONSOLIDATION ET NORMES INTERNATIONALES (16 POINTS)

NORMES INTERNATIONALES (8 points)

2) Les coûts d'acquisition d'un matériel informatique inscrit au poste immobilisations corporelles sont les suivants, en KF :

- Prix d'achat : 30 000
- Frais de transport : 3 000
- Frais d'installation : 2.000
- Consommables nécessaires pour une consommation d'un an : 2 750
- Frais administratifs : 40 000
- Salaire de l'informaticien : 2 000 sur la période d'installation
- Droits de douanes : 10 000

Le matériel a été mis en service le 1^{er} avril 2008.

Sa durée d'utilité est de 4 ans et sa valeur résiduelle à l'issue de cette période est de 5 000 KF.

Aux dates de clôture des exercices les valeurs de marché ou d'utilité se présentent comme suit :

- au 31 décembre 2008, la valeur d'utilité est estimée à 40 000 KF et la valeur de marché à 42 000 KF,
- au 31 décembre 2009, la valeur de marché est à 25 000 KF et la valeur d'utilité à 22 000 KF,
- au 31 décembre 2010, la valeur de marché est à 20 000 KF.

Calculer son coût d'acquisition, sa valeur amortissable, les amortissements, la dépréciation à constater et la valeur comptable jusqu'au 31 décembre 2010.

SYSCOA ET CONVERGENCE AVEC NORMES INTERNATIONALES (8 points)

A partir de l'étude menée au sein de l'UEMOA (jointe au présent sujet) pour la convergence du SYSCOHADA avec les normes internationales, présenter une note faisant ressortir les

différences de traitement entre le SYSCOA et les normes internationales et les options retenues pour les points suivants :

- frais accessoires liés à l'acquisition des immobilisations, les immobilisations par composants et la dépréciation des immobilisations,
- les indemnités de retraite
- les frais de recherche
- les frais de constitution et les autres charges immobilisées
- les écarts de conversion

(Pour ouvrir le fichier joint, cliquer deux fois sur la page de garde.)

F I D E C A

FIDUCIAIRE D'EXPERTISE COMPTABLE, DE CONSEIL ET D'AUDIT

5, AVENUE GARDE – B.P. 1005 – DAKAR F.R.
TÉL : (221) 821.83.07 – 021.41.77 – FAX : (221) 828.23.45
E-mail : fideca@arc.sn – ncea : 00 837 15 2 A 3

RAPPORT PROVISOIRE

ETUDE SUR IMPLEMENTATION DU

SYSCOA

DANS LES PAYS DE L'UEMOA

DOSSIER 4. DEONTOLOGIE DU COMMISSAIRE AU COMPTES

(8 POINTS)

A partir de quel seuil et pour quelle nature de société, doit-on nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes ?

Quels sont les cas d'incompatibilités que vous connaissez au commissaire aux comptes ?

Qui nomme le commissaire aux comptes et qui le révoque ou le récuse ?

ANNEXE 1

Extrait de la Directive UEMOA n° 01/2008 du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales des Etats membres de l'UEMOA et Note complémentaire sur l'impôt minimum fiscal.

Chapitre 3 Exonérations

Article 8

Les Etats membres prennent les dispositions pour exonérer de l'impôt sur les bénéfices les personnes et activités prévues à l'article 9.

En dehors de ces cas, les Etats membres n'accordent pas de franchise d'impôt sauf les exonérations prévues dans le Code des investissements ou dans les codes particuliers (code minier, code pétrolier ou autres).

Article 9

Sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1) Les plus-values provenant de la cession, en cours d'exploitation, d'éléments de l'actif immobilisé, si dans la déclaration des résultats dudit exercice, le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations, dans ses entreprises situées dans les Etats de l'UEMOA, avant l'expiration d'un délai fixé par l'Etat membre, une somme égale au moins au montant de ces plus-values majoré du prix de revient des éléments cédés.

Le délai indiqué à l'alinéa précédent ne peut excéder trois ans.

Si le emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable viennent en déduction du prix de revient des nouvelles immobilisations, soit pour le calcul des amortissements s'il s'agit d'éléments d'actif amortissables, soit pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement.

2) Les produits bruts des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges.

Les Etats membres déterminent les modalités de déduction de cette quote-part qui ne peut être inférieure à 5% du produit net des participations.

Ce régime fiscal des sociétés mères et filiales s'applique lorsque les quatre conditions ci-après sont cumulativement remplies :

-la société mère et la société filiale sont constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée ;

-la société mère et sa ou ses filiales ont leur siège social dans l'un des Etats membres de l'UEMOA et sont passibles de l'impôt sur les bénéfices ;

-les actions ou parts d'intérêts possédées par la première société représentent au moins 10% du capital de la seconde société ;

-les actions ou parts d'intérêts susvisées sont souscrites ou attribuées à l'émission et sont inscrites au nom de la société ou que celle-ci s'engage à les conserver pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative. La lettre portant cet engagement doit être annexée à la déclaration des résultats.

Lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères et filiales ci-dessus, la société participante n'est soumise à l'impôt sur les bénéfices sur lesdits produits que sur une part représentative d'au moins 40% du produit des participations.

3) Les plus-values provenant de la cession de titres de participation par les sociétés de holding de droit national si le portefeuille desdites sociétés est composé d'au moins 60% de participation dans les sociétés dont le siège est situé dans l'un des Etats membres de l'UEMOA.

4) Les intérêts des emprunts obligataires et tous autres titres d'emprunts émis par les Etats membres et leurs collectivités décentralisées.

Les Etats membres peuvent exonérer les intérêts d'emprunts destinés à financer les secteurs sociaux de base.

Article 10

Les Etats membres peuvent prendre des mesures visant à exonérer, en tout ou en partie, les plus-values afférentes aux opérations suivantes :

- 1) les fusions et scissions de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union;
- 2) les apports partiels d'actifs des sociétés anonymes ou à responsabilité limitée à des sociétés de cette forme et ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union

Titre IV : Détermination du résultat imposable

Article 12

La détermination du bénéfice imposable s'effectue comme suit :

1) Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, y compris, notamment, les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2) Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats servent de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par le ou les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au

passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

3) Le bénéfice est établi sous déduction de toutes les charges remplissant les conditions suivantes :

- être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ;
- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise;
- être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ;
- concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt sur le bénéfice.

Article 13

Sont considérés comme charges déductibles, notamment:

1) les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel, de main d'œuvre, les indemnités de fonction allouées aux mandataires sociaux, le loyer des biens meubles et immeubles dont l'entreprise est locataire, le loyer versé par le crédit preneur pour la partie représentant les charges d'intérêt ;

Concernant les dépenses de personnel et les rémunérations allouées aux mandataires sociaux, elles doivent correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives au regard du travail effectué. Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum pour la déduction de ces charges ;

2) les redevances de cession ou de concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, les contrats de marques, procédés ou formules de fabrication, autres droits analogues et les frais d'assistance technique. Toutefois, les sommes payées ne sont admises en déduction du bénéfice que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère exagéré.

Les Etats membres ont la faculté de fixer un montant maximum indexé sur le chiffre d'affaires ou les frais généraux de l'entreprise pour la déduction de ces dépenses ;

3) les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt minimum forfaitaire ;

Les Etats membres ont également la faculté d'exclure du droit à déduction certains impôts et taxes particuliers ;

4) les amortissements linéaires réellement comptabilisés, dans la limite de ceux qui sont admis d'après les usages, y compris ceux qui sont réputés différés en période déficitaire.

Les Etats membres déterminent la valeur minimale pour laquelle l'amortissement des biens doit être pratiqué ;

5) les provisions constituées en vue de faire face à des pertes et charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables ;

6) les intérêts servis aux associés, à raison des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société en sus de leur part de capital, quelle que soit la forme de la société, à condition que le taux d'intérêt ne dépasse pas le taux d'escompte de la BCEAO majoré de deux points et que le capital social soit entièrement libéré ;

Note Complémentaire

La législation du pays prévoit que lorsque le résultat fiscal est un déficit ou lorsque le bénéfice fiscal est insuffisant, il est calculé un impôt minimum fiscal représentant 1% du chiffre d'affaires H TVA. L'impôt dû est donc le plus élevé entre l'impôt sur le bénéfice fiscal et l'impôt minimum fiscal de 1% du chiffre d'affaires.

Extrait de la Directive UEMOA sur la TVA : Directive n°02/ 98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA

Titre 8 - Régime des déductions

Art.31.- Les Etats membres accordent aux assujettis, suivant les modalités qu'ils définissent, le droit de déduire la TVA, facturée par leurs fournisseurs ou acquittée lors des opérations d'importation, qui a grevé le prix des biens et des services utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables.

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe est exigible chez le fournisseur des biens et services. Pour les importations, le droit à déduction prend naissance lors de la mise à la consommation.

Art.32.- Le droit à déduction de la TVA est également accordé, dans les mêmes conditions, aux assujettis qui réalisent les opérations suivantes, dont le lieu d'imposition est situé hors du champ d'application territorial de la taxe, ou qui en sont exonérées :

- 1° les prestations de services réalisées et imposées à l'étranger, sans y être établi, par un assujetti d'un Etat membre. Le droit à déduction s'exerce seulement pour la taxe facturée dans l'Etat membre ;
- 2° les exportations de biens, dont la livraison serait imposable si elle était effectuée sur le territoire de l'Etat membre, et les services assimilés à des exportations ;
- 3° les prestations de services liées aux biens placés sous le régime douanier du transit ;
- 4° les livraisons, les transformations, les réparations, l'entretien, l'affrètements et les locations de bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons de biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces bateaux et de leur cargaison ;
- 5° les livraisons, les transformations, les réparations, l'entretien, l'affrètements et les locations d'aéronefs, utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons des biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison.

Art.33.- Les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Art.34.- Sont exclus du droit à déduction, y compris lorsque les biens ou services concernés sont utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction :

- les frais de réception, d'hébergement, de restaurant, de spectacles, ou ceux à caractère somptuaire ;
- les acquisitions de véhicules de tourisme ou à usage mixte, à l'exception de celles effectuées par les loueurs professionnels ou les crédit-bailleurs ;
- les prestations de services afférentes aux biens exclus.
- les frais de carburant pour véhicules.

Les Etats membres ont la faculté d'exclure du droit à déduction des biens et services non visés par le présent article.

Art.35.- La déduction est opérée par l'assujetti par imputation sur le montant de la taxe exigible pour la période de déclaration au titre de laquelle le droit à déduction a pris naissance.

Les Etats membres ont la faculté de différer l'exercice de la déduction de la taxe ayant grevé certains biens ou services. Dans cette hypothèse, la déduction doit pouvoir être opérée au plus tard durant la période de déclaration du mois qui suit la naissance du droit à déduction. *(L'Etat dans lequel se déroulent les opérations a retenu de ne pas différer la déduction de la TVA sur les biens et services).*

Art.36.- Les Etats membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux dispositions précédentes.

DESCOGEF EXAMEN BLANC 2011

**TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES
ET PROBLEMES JURIDIQUES**

ELEMENTS DE CORRIGES

DOSSIER 1 : COMMISSARIAT AUX COMPTES ET FISCALITE (11 POINTS)

2. Fonctionnement juridique de l'entreprise (4 points)

1°) (2 points) Les dates limites des réunions pour le Conseil d'administration (CA) et l'assemblée générale ordinaire annuelle des actionnaires (AGO) sont :

Pour les CA

- le quorum requis pour une réunion du CA est la présence physique de plus de la moitié des administrateurs
- les décisions sont prises avec les votes favorables de plus de la moitié des administrateurs présents ou représentés

Pour l'AGO

Les pourcentages requis pour la validité d'une décision de l'AG ordinaire, en première convocation qui statue sur les comptes sont :

- Quorum : les actionnaires présents ou représentés possèdent au moins $\frac{1}{4}$ des actions ayant le droit de vote
- Majorité : l'assemblée statue à la majorité (+50%) des voix exprimées soit plus de 50% des votes exprimés (à l'exclusion des bulletins blancs) par les actionnaires présents ou représentés.

2°) (2 points) Différents types de conventions que l'on rencontre dans une SA :

Les différents types de conventions que l'on rencontre dans une SA vis-à-vis des dirigeants notamment les Administrateurs, le Directeur Général, le Directeur Général Adjoint sont :

- convention libre portant sur des opérations courantes conclues à des conditions normales et les conventions conclues avec des administrateurs personnes morales pour des emprunts, des découverts en comptes courants, des cautions ou avals sur leurs engagements envers les tiers,
- convention règlementée qui porte :
 - o sur les conventions conclues entre un de ces dirigeants et la société ou,
 - o sur les conventions auxquelles un administrateur est indirectement intéressé ou,
 - o celles conclues avec une société ou une entreprise dans laquelle un dirigeant est propriétaire, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, administrateur général, administrateur général adjoint, directeur général ou directeur général adjoint.
- convention interdite : sont nulles les conventions permettant d'accorder aux administrateurs personnes physiques ou les représentants permanents d'administrateurs personnes morales, aux directeurs généraux et aux directeurs généraux adjoints, à leurs conjoints, ascendants et descendants et aux personnes interposées des emprunts, des découverts en comptes courants, des cautions ou avals sur leurs engagements envers les tiers.

3. Fiscalité directe et indirecte (7 points)

Fiscalité directe (3 points)

- 15) Traitement de l'amortissement sur l'investissement excédant le seuil de déductibilité fiscale : l'amortissement de la valeur excédentaire est non déductible
- a) Le bien réinvesti en 2007 est donc amorti en 2009 pour 500 000 KF dont 100 000 KF se rapporte à la quote-part de la partie non déductible. Le montant de 100 000 KF sera donc réintégré.
- 16) Calcul du résultat fiscal pour 2009 et l'impôt dû après déductions des reports déficitaires et des amortissements réputés différés des exercices précédents.

	Année 2009
<i>Bénéfice comptable</i>	522 500
1) Régime de société mère et filiale pour les dividendes reçus (non imposables)	-150 000
2) Régime Réintégration de la quote-part des frais de 5%	

marché de la société est en recul sur les 2 dernières années. Les résultats des deux dernières années sont des pertes et les prévisions ne sont guère meilleures.

Type de risque : *Inhérent – Marché ou environnement économique*

Postes concernés et assertions : *Chiffre d'affaires-clients (réalité, mesure); marge, trésorerie et charges financières (continuité d'exploitation)*

42. La société ne respecte pas volontairement toutes les dispositions fiscales. Tous les 4 ans, la société fait l'objet d'un contrôle fiscal. Le dernier contrôle qui est intervenu en septembre dernier, porte sur les résultats des quatre exercices précédents et le redressement ressort à 6% du chiffre d'affaires.

Type de risque : *Inhérent – Règlementation*

Postes concernés et assertions : *Charges fiscales et dettes d'exploitation (continuité d'exploitation, exhaustivité et évaluation)*

43. Le service commercial comprend des salariés qui sont rémunérées à la commission sur les ventes alors que les créances clients continuent de croître.

Type de risque : *Contrôle*

Postes concernés et assertions : *Chiffre d'affaires-clients (réalité et mesure); charges de personnel (réalité et mesure)*

44. Les tarifs de transport qui sont significatifs dans les coûts des produits rendus magasin ont doublé au cours de ces 2 dernières années en raison de l'évolution des prix du carburant sans possibilité de répercussion aux clients pour la société.

Type de risque : *Contrôle*

Postes concernés et assertions : *Achats-fournisseurs, stocks, (Evaluation, existence), marges ;*

45. Nous n'avons pas identifié de rapprochement entre les quantités achetées et facturées et les quantités entrées en stocks.

Type de risque : *Contrôle*

Postes concernés et assertions : *Chiffre d'affaires-clients, stocks, Achats-fournisseurs (réalité, exhaustivité et mesure)*

DOSSIER 3. CONSOLIDATION ET NORMES INTERNATIONALES (16 points)

3-1 NORMES INTERNATIONALES (8 points)

Matériel informatique inscrit en immobilisations corporelles et sa dépréciation

Le coût du matériel est le suivant :

Prix d'achat (30 000) + Frais de transport (3 000) + Frais d'installation (2 000) + Droits de douanes (10 000) = 45 000

Coût de l'actif : 45 000 KF

Le salaire de l'informaticien, les frais administratifs et les consommables ne sont pas à prendre dans les coûts de l'immobilisation.

Valeur amortissable : 45 000 – 5 000 (valeur résiduelle) = 40 000 KF

Le calcul des amortissements jusqu'au 31 décembre 2010 se présente comme suit avec une mise en service le 1^{er} avril 2008 :

Année	Valeur comptab avt dépréc	Valeur amortis-sable	Dota-tions	Valeur compta-ble	Valeur recouv-rable	Valeur comptable (plan initial)	Déprécia-tion complé-mentaire	Valeur compta-ble après dépréc
31/12/2008 (9 mois)	45 000	40 000	7 500	37 500	42 000	37 500		37 500
31/12/2009	37 500	32 500	10 000	27 500	25 000	27 500	-2 500	25 000
31/12/2010	25 000	20 000	8 889	16 111	20 000	17 500	+ 1 389	17 500

3- 2 SYSCOA ET CONVERGENCE AVEC NORMES INTERNATIONALES (8 points)

Ce corrigé n'est qu'indicatif. Un travail plus approfondi doit être réalisé par le candidat pour sa préparation à l'examen.

1. Immobilisations incorporelles et corporelles : frais accessoires

Selon l'IAS 16.16, le coût d'une immobilisation comptabilisée en tant qu'actif comprend : son coût d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux, tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction, l'estimation des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site Un retraitement est donc nécessaire en SYSCOHADA parce que les droits de mutation et les frais de notaire ne sont pas portés en immobilisations en SYSCOHADA.

2. Indemnités de départ à la retraite

L'IAS 19.139 prévoit que les indemnités de départ à la retraite ou de fin de carrière font l'objet d'une actualisation si les indemnités sont exigibles plus de 12 mois après la clôture de l'exercice.

Le document propose que le CCOA recommande la comptabilisation des indemnités de départ à la retraite sans actualisation.

Pour le rattrapage des indemnités relatives aux exercices antérieurs non constatées en comptabilité, les normes IAS/IFRS prévoient que lors de la première application, cette charge puisse être étalée de façon linéaire sur une durée maximale de 5 ans à compter de la date de la première application (IAS 19.154).

3. Comptabilisation des immobilisations par composants

Il ressort de l'analyse de l'article 38 du Règlement que les immobilisations doivent être ventilées par composants et amorties selon de la durée d'utilisation de chaque composant comme cela a été prévu par les normes internationales.

La méthode appelée « approche par les composants » prévue par le SYSCOA permet d'immobiliser chaque partie du bien ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément et d'être amortie **séparément** suivant la durée d'utilité de chaque composant.

4. Frais de recherche

Selon IFRS, les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues (IAS 38.54).

En effet, selon les normes IAS/IFRS lors de la phase de recherche d'un projet interne, une entité ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs probables (IAS 38.55).

L'approche retenue par les normes IAS/IFRS permet de ne pas porter au bilan des non valeurs qui affecteraient l'image fidèle de la situation patrimoniale d'une entité. En SYSCOHADA, certaines dépenses de recherche (dite appliquée) qui remplissent certaines conditions sont inscrites à l'actif. Un retraitement est donc nécessaire en SYSCOHADA.

5. Dépréciation des actifs

A la clôture de l'exercice, la valeur comptable doit être comparée à la valeur recouvrable ou valeur actuelle selon les normes IAS/IFRS. Alors que le SYSCOA, préconise une comparaison avec la valeur actuelle (valeur d'inventaire) qui est définie comme la valeur qui s'apprécie en fonction du marché (prix fixé par le marché, à une date précise, pour un bien ou un élément nettement précisé quant à sa nature et à son objet) et de l'utilité d'un bien pour l'entreprise. Cette valeur est déterminée dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou d'utilisation, ou le cas échéant, dans l'hypothèse de non – continuité d'exploitation.

6. Frais de constitution et d'augmentation de capital

Les coûts engagés dans le cadre d'une constitution de société ou d'une augmentation de capital sont portés en déduction des capitaux propres (IAS 32.35). Le SYSCOA préconise la comptabilisation des coûts de transaction dans les charges immobilisées. Cette approche n'est pas conforme à la définition de l'actif dans le cadre conceptuel du SYSCOA. Mais la déduction des capitaux propres peut se heurter à la réglementation fiscale qui conditionne la déductibilité de ces coûts à leur comptabilisation dans les comptes de charges.

Ces coûts doivent être enregistrés dans les comptes de charges pour permettre leur déductibilité fiscale

7. Ecarts de conversion

L'IAS 21.28 dispose que les écarts de change résultant de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans les états financiers antérieurs doivent être comptabilisés dans le résultat de la période au cours de laquelle ils surviennent.

Par éléments monétaires, la norme IAS 21.16 entend un droit de recevoir (ou une obligation de livrer) un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. À l'inverse, la caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. Un retraitement est donc nécessaire en SYSCOHADA pour les sommes inscrites en Ecart de conversion Actif ou Passif.

8. Charges immobilisées

Le cadre conceptuel du SYSCOA et les normes IAS /IFRS ont retenu la même définition pour les actifs. Un actif est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable que l'entité puisse en tirer des avantages économiques futurs et lorsque cet actif a un coût ou une valeur qui peut être mesuré de manière fiable.

Une telle définition exclut toute notion de charges immobilisées puisqu'il est improbable qu'elles généreront des avantages économiques futurs au-delà de la période en cours.

Au vu de cette définition, toutes les charges immobilisées doivent être exclues de l'actif du bilan du SYSCOA et être maintenues dans les comptes de charges par nature.

DOSSIER 4. DEONTOLOGIE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (8 POINTS)

Les articles cités ci- après font référence à l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE. Le candidat ne se contera pas de citer ces articles, il doit résumer le contenu de ces articles.

- 1) Nature de société et Seuil de nomination d'un ou plusieurs commissaires aux comptes
SARL: Art 85, Art 376 et 377
SA: Art 410, Art 702

- 2) Incompatibilités de la fonction de commissaire aux comptes
Art 697 et 698

- 3) Organes de nomination, de révocation et de récusation du commissaire aux comptes
Nomination et renouvellement : Art 347, Art 410
Récusation : Art 730, 732 à 734
Révocation : Art 731 à 734