

Annales de révision comptable

EPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION PRINCIPALE - JUIN 2004 (Enoncés)

(Le corrigé figure en pages de 76 à 86).

PREMIERE PARTIE (8 points)

Delta Télécoms est une société anonyme qui a pour objet essentiel la fabrication d'appareils pour la téléphonie fixe et de cartes de recharge dans deux divisions autonomes (F et M). Son capital social s'élève à 20 millions de dinars et son exercice comptable commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre de chaque année civile. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% et ses activités sont soumises à la TVA au taux de 18%.

Début mars 2003, la société française Epsilon Télécoms a acquis 60% des actions composant le capital de Delta Télécoms de qui elle a exigé d'établir des états financiers semestriels et annuels conformément aux normes comptables internationales.

Delta Télécoms est l'un des clients du cabinet dans lequel vous effectuez un stage professionnel. Vous êtes le directeur de la mission qui a pour objet d'assister Delta Télécoms pour l'établissement, pour la première fois, de tels états financiers.

Dans le cadre de la réalisation de cette mission, vous avez à traiter les quatre dossiers suivants :

Dossier 1 (3 points)

En examinant le projet d'états financiers intermédiaires, arrêté par Delta Télécoms au 30 juin 2003, vous avez relevé ce qui suit :

A. Le bénéfice avant impôt pour la période close le 30 juin 2003 s'élève à 3.500.000 DT au titre duquel une charge d'impôt sur les sociétés de 1.225.000 DT a été constatée. Delta Télécoms a programmé la réalisation, au cours du deuxième semestre 2003, d'un programme d'investissement de 5.000.000 DT et ce dans le cadre des avantages fiscaux en matière de réinvestissement des bénéfices (avec un taux d'exonération de 35%). Le bénéfice avant impôt de l'exercice 2003 est estimé de manière fiable à 9.000.000 DT.

B. Les revenus (hors taxes) réalisés au cours de la période close le 30 juin 2003 s'élèvent à 24.000.000 DT. Etant donné que Delta Télécoms réalise habituellement 60% de ses revenus annuels durant le deuxième semestre, elle a présenté au niveau de ses états financiers intermédiaires arrêtés au 30 juin 2003 des revenus de 30.000.000 DT.

C. Delta Télécoms détient 25% du capital d'une société du secteur qui a réalisé un bénéfice distribuable de 400.000 DT au titre de l'exercice 2002. L'assemblée générale ordinaire de cette dernière est convoquée pour le 10 août 2003. Delta Télécoms a pris en compte sa quote-part dans ce bénéfice distribuable, soit 100.000 DT, lors de l'établissement de ses états financiers intermédiaires arrêtés au 30 juin 2003.

D. Sous la rubrique «Autres capitaux propres» figure, pour un montant de 80.000 DT, une subvention d'investissement dont a bénéficié Delta Télécoms lors de l'acquisition d'une partie de son matériel d'exploitation fin juin 2001. Vos investigations ont permis d'obtenir les informations suivantes :

- montant brut de la subvention : 100.000 DT.
- amortissement : linéaire sur 10 ans à partir de juillet 2001.

E. Parmi les actifs, figure la rubrique «Frais d'émission et primes de remboursement des obligations» pour un montant de 42.075 DT, et parmi les passifs, figure la rubrique «Emprunt obligataire» pour un montant de 1.050.000 DT (y compris les intérêts courus).

En effet, pour le financement de ses investissements de développement, Delta Télécoms a émis, début janvier 2003, un emprunt de 10.000 obligations de nominal 100 DT au taux de 6% l'an, la valeur de remboursement des obligations étant de 102 DT, alors que la valeur d'émission était de 98 DT. L'emprunt est

remboursable en totalité dans 5 ans. Les intérêts sont payables annuellement au 30 juin. Les frais d'émission se sont élevés à 6.750 DT.

Travail à faire :

Sachant que le bénéfice comptable est égal au bénéfice fiscal, préciser les corrections qu'il faut éventuellement apporter aux états financiers intermédiaires de Delta Télécoms, arrêtés au 30 juin 2003 conformément aux normes comptables internationales. Argumenter votre position.

Dossier 2 (1,5 points)

Début juillet 2003, Delta Télécoms a réalisé l'acquisition d'un brevet dans les conditions suivantes :

- un versement initial de 12.000 DT a été payé à l'inventeur ;
- une redevance de 0,75% du chiffre d'affaires annuel hors TVA de l'activité couverte par le brevet (estimé en moyenne à 1.600.000 DT) sera payée à l'inventeur à la fin de chaque année (au 30 juin) sur une période de 5 ans.

Le brevet a une durée d'utilité probable de 5 ans et une valeur résiduelle non significative.

Pour l'inscription du brevet à un Institut de la propriété industrielle, des frais ont été engagés pour un montant de 3.300 DT (dont TVA au taux de 10%).

Le chiffre d'affaires de l'activité couverte par le brevet, réalisé au cours du deuxième semestre 2003, s'élève à 800.000 DT (hors TVA).

L'inventeur n'est pas assujéti à la TVA.

Delta Télécoms a comptabilisé en charges de l'exercice 2003, dans le compte «Redevances pour brevets», la somme globale de 15.300 DT constituée du versement initial et des frais d'inscription. Cette somme n'a pas été déduite du bénéfice fiscal.

Travail à faire :

Préciser les corrections qu'il faut éventuellement apporter aux états financiers annuels de Delta Télécoms, arrêtés au 31 décembre 2003 conformément aux normes comptables internationales. Argumenter votre position. Vous prenez un taux d'intérêt de 8% l'an.

Dossier 3 (1,5 points)

L'exercice 2003 a été caractérisé par un développement considérable de la téléphonie mobile à l'échelle du secteur et par une baisse de 30% du chiffre d'affaires de la division F au sein de laquelle Delta télécoms exerce l'activité de fabrication d'appareils pour la téléphonie fixe.

Les valeurs comptables et les prix de vente nets des actifs immobilisés affectés à la division F se présentent comme suit au 31 décembre 2003 :

Actif	Valeur comptable nette	Prix de vente net estimé
Terrain	200.000	300.000
Constructions	375.000	350.000
Matériels	1.500.000	1.200.000
Goodwill	75.000	-
Total	2.150.000	

La valeur recouvrable de la division F (valeur d'utilité) est estimée à 1.900.000 DT au 31 décembre 2003.

Travail à faire :

Analyser cette situation et préciser les retraitements comptables appropriés.

Dossier 4 (2 points)

Delta Télécoms avait loué en janvier 2002 un dépôt pour le stockage des matières premières pour une période ferme de 5 ans, moyennant un loyer annuel payable d'avance d'un montant de 50.000 DT.

A la fin de 2003, Delta Télécoms a décidé de ne plus se servir du dépôt. Le contrat de location stipule qu'en cas de résiliation anticipée, le preneur sera tenu de payer la totalité des loyers restant à courir.

Epsilon Télécoms a conclu avec Delta Télécoms un accord portant sur l'utilisation de ce dépôt pour le stockage de marchandises qu'elle commercialisera directement sur le marché tunisien durant la période 2004 - 2006. En contrepartie, elle supportera la moitié des loyers restant à payer.

Au titre de ce contrat de location, les états financiers de l'exercice 2003 ne font apparaître qu'une charge de location de 50.000 DT.

Par ailleurs, sur proposition de Epsilon Télécoms, Delta Télécoms a décidé de procéder tous les trois ans à une réparation majeure (essentiellement, le remplacement de certaines composantes) de sa nouvelle chaîne de production de cartes de recharge acquise en janvier 2003. Le coût estimatif de cette réparation majeure s'élève à 450.000 DT. A ce titre, Delta Télécoms a constitué à la fin de l'exercice 2003 une provision pour grosse réparation de 150.000 DT.

La nouvelle chaîne de production des cartes de recharge a été comptabilisée pour la totalité de son coût d'acquisition en immobilisations corporelles amortissables linéairement sur 10 ans.

Travail à faire :

Préciser les corrections qu'il faut éventuellement apporter aux états financiers annuels de Delta Télécoms, arrêtés au 31 décembre 2003 conformément aux normes comptables internationales. Argumenter votre position. Vous prenez un taux d'actualisation de 10%.

DEUXIÈME PARTIE (12 points)

(Partie A : 7 points - Partie B : 5 points)

A La société «H» a une dizaine d'années d'existence ; elle exploite une unité hôtelière de quatre étoiles, dénommée «H Palace».

Depuis septembre 2001, la société «H», à l'instar de l'ensemble du secteur, traverse des difficultés d'exploitation. Les informations suivantes confirment ce constat :

Indicateurs / Années	2003	2002	2001	2000
Revenus (en milliers de dinars)	3.600	3.700	4.500	5.000
Occupation	49%	50%	57%	60%
Délai crédit clients (en jours)	135	120	90	70
Food-cost : coût nourriture / revenu nourriture	50%	49%	45%	35%
Beverage-cost : coût boissons / revenu boissons	32%	30%	28%	22%
Ratio : Dettes / Capitaux propres	90%	70%	58%	50%

Disposant d'un processus d'identification et d'appréciation des risques, la société «H» a déterminé des mesures à prendre pour gérer cette situation de difficultés. Ainsi, elle s'est rapprochée d'une multinationale de gestion hôtelière : «International Hotels Management : IHM» qui a donné son accord pour participer dans la société, en rachetant du principal actionnaire 10% du capital de la société «H» et de faire partie, également, de son conseil d'administration. De même, et en vue d'améliorer la gestion de l'hôtel, un contrat de gestion pour compte a été signé entre les deux parties. L'ensemble de cet accord est entré en vigueur à compter du 1er janvier 2003.

En vertu de ce contrat de gestion, le gestionnaire «IHM» se réserve le droit exclusif de gérer l'hôtel ; sa rémunération est composée de deux éléments :

- une rémunération proportionnelle sur les revenus hors taxes : 3% ; et

- une rémunération progressive sur le résultat d'exploitation, déterminé selon le référentiel comptable tunisien.

Le gestionnaire «IHM» a désigné, en conséquence, un directeur chargé de l'exploitation de l'hôtel, et lui a délégué les pouvoirs les plus étendus dans sa gestion pour agir rapidement, lui permettant même de dépasser les procédures usuelles de contrôle interne, principalement en matière d'achats.

Le directeur de l'hôtel doit rendre compte exclusivement au gestionnaire «IHM».

La société «H» est gérée par son actionnaire majoritaire, qui occupe le poste de Président Directeur Général. Il contrôle la gestion de l'hôtel sur la base d'un rapport mensuel communiqué par le gestionnaire «IHM».

La comptabilité du siège est assurée par deux personnes. Les états financiers annuels sont élaborés à partir de la balance des comptes de l'hôtel remise par le gestionnaire «IHM» et de la balance des comptes gérés par le propriétaire et ne concernant pas l'exploitation.

La société «H» a, depuis sa création, le même commissaire aux comptes dont les rapports ont toujours été émis sans réserves.

A la fin du mois de mai 2004, la société «IHM» consulte l'expert-comptable auprès duquel vous effectuez un stage professionnel, à l'effet de lui confier une mission qui consiste en un examen annuel, avec assurance élevée, du compte d'exploitation de l'hôtel, et spécialement en vue de se prononcer sur le résultat d'exploitation.

Les honoraires proposés pour cette mission sont basés sur le barème légal avec une majoration indexée sur le résultat d'exploitation.

En outre, la société «IHM» voudrait commander au même expert-comptable une consultation en vue de l'aider à définir une politique comptable plus avantageuse dans la détermination du résultat d'exploitation, d'une part, et à lui préciser les possibilités de facturer des frais de siège à l'hôtel «H Palace», d'autre part.

Par ailleurs, et agissant pour ses intérêts en qualité d'actionnaire dans la société «H», la société «IHM» a demandé à l'expert-comptable des précisions sur les situations décrites ci-après, à l'effet d'être éclairée sur toutes les conséquences que celles-ci peuvent engendrer, au niveau des administrateurs comme du commissaire aux comptes (en termes de droits et d'obligations) :

a) La société «H» a fait l'objet, à la fin de l'exercice 2002, d'un contrôle fiscal qui a porté sur les exercices 1999 - 2001. La notification définitive, après tous les

recours, du résultat de ce redressement est parvenue à la société à la fin du mois de mai 2004. Le montant en principal et pénalités porte sur 400.000 DT. Les comptes des exercices 2002 (approuvés) et 2003 (projet) n'ont pas fait référence à cette situation.

b) Le rapprochement des Food-costs et des Beverage-costs de l'année à ceux des années précédentes et des normes du secteur a mis en exergue une variation expliquée par le directeur de l'hôtel par l'effet combiné d'une augmentation des prix d'achat et par une baisse des prix de vente. Il est précisé, d'ailleurs, qu'une lettre d'affirmation dans ce sens a été remise par le directeur de l'hôtel au commissaire aux comptes.

c) Le commissaire aux comptes présente annuellement un rapport général et un rapport spécial, mais pas une lettre au conseil. Il ne donne pas de conseils sur la gestion ni sur le système d'information.

d) La balance âgée des clients fait état de créances anciennes sur des clients insolubles de 90.000 DT. Ces créances n'ont fait l'objet d'aucune provision ; le commissaire aux comptes ne prévoit pas de mentionner une réserve dans son rapport du fait que leur montant est inférieur au seuil de signification global qu'il a précisé avoir correctement fixé, en 2003, à 100.000 DT.

Après avoir effectué les diligences nécessaires, l'expert-comptable accepte la mission et vous confie le dossier de la société «H».

Il vous fixe le seuil de signification dans cette mission à 140.000 DT, et vous recommande d'être particulièrement attentif quant à la réalité des achats et au respect de la séparation des exercices les concernant.

Lors de la réalisation de votre audit, et en réponse au premier souci particulier exprimé par votre maître de stage, l'un des membres de l'équipe intervenante a estimé qu'il faudrait examiner toute la population (environ 15.000 factures) pour obtenir la certitude maximale. Il a commencé par :

- Sélectionner 100 écritures comptables du journal «Achats», et rapprocher les pièces justificatives (factures) avec les documents de réception correspondants ;

- Sélectionner 100 documents de réception, et les rapprocher avec les factures d'achat correspondantes.

Les résultats des deux tests montrent qu'il n'y a pas de documents de réception pour trois factures d'achat, et que deux documents de réception sont encore en attente de factures d'achat.

Travail à faire :

1) Concernant la mission confiée à l'expert-comptable :

- a)** Préciser sa nature, ses caractéristiques, ainsi que les normes et règles d'éthique qui lui sont applicables.

- b)** Décrire succinctement les étapes spécifiques qui devraient être réalisées préalablement à son acceptation.

- c)** Présenter succinctement les zones de risques spécifiques qui devraient être prises en compte lors de la planification de cette mission.

- d)** Se prononcer sur la base de calcul qui devrait être prise en compte et sur le montant du seuil de signification fixé par l'expert-comptable.

2) Situer les principales différences entre la mission confiée à l'expert-comptable et celle du commissaire aux comptes de la société «H». Laquelle présente un risque d'audit plus élevé ?

3) Etudier l'impact des anomalies significatives suivantes sur l'opinion du professionnel dans chacune des deux missions (la mission confiée à l'expert-comptable et celle du commissaire aux comptes de la société «H») :

- des ventes de l'année (N+1) ont été comptabilisées en (N) ;

- des ventes sont comptabilisées au débit d'un compte client inapproprié ;

- des charges d'exploitation ont été comptabilisées en pertes ordinaires ;

- des produits de placement n'ont pas été comptabilisés.

4) Répondre aux précisions (a, b, c et d) demandées par la société «IHM», en vous référant aux normes d'audit.

5) Commenter la démarche du membre de l'équipe intervenante concernant l'assertion d'existence (réalité) des achats.

6) En vous basant sur le premier test réalisé par le membre de l'équipe intervenante et en supposant que 25 factures n'ont pas fait l'objet de bons de réception, quelles seraient vos conclusions ?

7) Préciser le programme d'audit à suivre pour répondre au deuxième souci exprimé par votre maître de stage relatif à l'assertion de rattachement des achats (séparation des exercices). Énoncer, également, le programme d'audit qui vous permettrait de vérifier l'exhaustivité des achats.

B Devant la situation que traverse la société «H», il vous est précisé que des diligences spécifiques ont été accomplies par le commissaire aux comptes.

Le Président-Directeur Général, principal actionnaire par ailleurs, Monsieur Mohamed, envisage de réaliser les opérations suivantes pour renforcer l'assise financière de la société «H» et faire face à la conjoncture, à savoir :

1. Versement par lui-même de la somme de 500.000 DT à inscrire à son compte courant, déjà créditeur à cette date de 2.000.000 DT, à rémunérer à un taux relativement réduit (de 4%).

2. Augmentation en numéraire du capital social, par émission de 20.000 titres nouveaux à une valeur d'émission unitaire de 120 DT à libérer de 50% à la souscription, soit 60 DT par titre.

Le capital actuel de la société «H» est de 4.000.000 DT ; il est représenté par 30.000 actions ordinaires et 10.000 certificats d'investissement (CI). La valeur nominale de chaque titre est de 100 DT.

La répartition actuelle du capital de la société «H» se présente comme suit :

Actionnaires	Nombre d'actions	Nombre de CI	Total
Monsieur Mohamed	18.000	6.000	24.000 titres
Banque Z	6.000	2.000	8.000 titres
IHM	3.000	1.000	4.000 titres
Autres actionnaires privés	3.000	1.000	4.000 titres

Monsieur Mohamed a racheté, depuis quelques mois, les 1.000 certificats de droit de vote détenus par les autres actionnaires privés.

3. Proposer, dans une deuxième étape, à un fournisseur d'investissement qui n'a pas été payé depuis deux années, de devenir actionnaire de la société «H» et de convertir sa créance de 1.125.000 DT. A cet effet, la société compte augmenter son capital et remettre à l'intéressé de nouveaux certificats d'investissement de nominal 100 DT à émettre à une valeur unitaire de 125 DT.

Travail à faire :

1) Préciser les diligences spécifiques qu'aurait accompli le commissaire aux comptes de la société «H».

2) Procéder à la répartition des actions ordinaires, des certificats d'investissement et des certificats de droit de vote à émettre pour réaliser la première augmentation du capital. Etant précisé que la banque a fait savoir à la société «H» sa décision de ne pas souscrire à cette augmentation du capital ; par contre, Monsieur Mohamed, la société «IHM» et les autres actionnaires privés demandent de souscrire à titre réductible les titres suivants :

Actionnaires	Demande en actions ordinaires	Demande en certificats d'investis.	Total
Monsieur Mohamed	2.260	800	3.060 titres
IHM	380	130	510 titres
Autres actionnaires privés	333	20	353 titres

3) Préciser tous les éléments juridiques à observer pour garantir la régularité des mesures et décisions prises ainsi que des opérations envisagées.



Format : 16 x 24
Volume : 616 pages
Prix : 155 D

Préparation et présentation des états financiers

La préparation et la présentation des états financiers font appel à des connaissances et un savoir-faire comptable élevés.

Ce livre ajoute à votre habileté dans un domaine clef de l'expertise comptable.

EPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION PRINCIPALE - JUIN 2004 (CORRIGÉ)

(Les énoncés figurent en pages de 57 à 61).

PREMIERE PARTIE

Dossier n° 1

A. La charge d'impôt pour la période close le 30 juin 2003 a été déterminée par référence au taux d'imposition nominal ($3.500.000 \times 35\% = 1.225.000$ DT).

Selon le paragraphe IAS 34.37 (c), cette charge devrait être comptabilisée, au titre de chaque période intermédiaire, sur la base de la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour l'ensemble de l'exercice.

Sachant que le bénéfice avant impôt de l'exercice 2003 est fiablement estimé à 9.000.000 DT et que la société projette de profiter d'un dégrèvement fiscal au titre de son programme d'investissement, le taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour l'exercice 2003 peut être estimé de façon fiable comme suit :

Bénéfice fiscal attendu avant impôt (1)	9.000.000
Dégrèvement autorisé [(1) x 35%] = 3.150.000 DT (a)	
Programme d'investissement projeté = 5.000.000 DT (b)	
Abattement fiscal à retenir (2) = Min(a,b)	(3.150.000)
Bénéfice fiscal après dégrèvement (1)-(2)	5.850.000
I.S dû [(1) - (2)] x 35% = 2.047.500 (c)	
Minimum d'impôt dû (1) x 20% = 1.800.000 (d)	
Charge d'impôt exigible attendue (3) = Max(c,d)	2.047.500
Taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu = (3)/(1)	22,75%

Ainsi, la charge d'impôt pour la période close le 30 juin 2003 devrait s'élever à 796.250 DT soit ($3.500.000 \times 22,75\%$).

(B) Etat, Impôt sur les sociétés dû (1.225.000 - 796.250)	428.750	
(G) Impôt sur les bénéfices		428.750

B. Les revenus figurant dans l'état de résultats intermédiaires arrêté au 30 juin 2003 s'élèvent à 30.000.000 DT soit, $[24.000.000 / (100\% - 60\%)] \times 50\%$.

Selon IAS 34.37, «Les produits des activités ordinaires qu'une entreprise perçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice ne doivent être ni anticipés ni différés à une date intermédiaire s'il n'est pas approprié de les anticiper ou de les différer à la fin de l'exercice».

Aussi y a-t-il lieu de ne retenir comme revenus pour la période close le 30 juin 2003 que 24.000.000 DT.

(G) Revenus (30.000.000 - 24.000.000)	6.000.000	
(B) Produits à recevoir		6.000.000

C. Pour les mêmes raisons évoquées au point "B" ci dessus, Delta Télécoms ne peut anticiper la prise en compte des dividendes générés par ses participations.

En effet, selon IAS 18.30 (c), la prise en compte des produits des activités ordinaires sous forme de dividendes ne devrait intervenir que lorsque le droit de leur perception est établi au profit de l'actionnaire.

(G) Produits des placements (dividendes)	100.000	
(B) Produits à recevoir		100.000

D. Selon IAS 20.24, les subventions liées à des actifs ne doivent pas figurer parmi les capitaux propres. Elles doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

Si le choix de Delta Télécoms consisterait à imputer les subventions en produits différés, (choix à appliquer de façon cohérente et permanente) la correction à apporter aux états financiers intermédiaires serait :

(B) Subvention d'investissement (capitaux propres)	80.000	
(B) Produits différés (Passifs courants) [100.000 - 100.000 x 10% x 2]		80.000

Si, par contre, le choix consisterait à minorer le coût des immobilisations corporelles financées par lesdites subventions, (choix à appliquer de façon cohérente et permanente), l'ajustement serait :

(B) Subvention d'investissement (capitaux propres)	80.000	
(B) Immobilisations corporelles [100.000 - 100.000 x 10% x 2]		80.000

E. L'emprunt obligataire émis par Delta Télécoms constitue au sens de la norme IAS 39 un passif financier détenu jusqu'à l'échéance.

Selon IAS 39.66, un passif financier est constaté à la date d'entrée au bilan à son coût qui est la juste valeur de la contrepartie reçue.

Les coûts de transaction, tels que les frais d'émission, sont inclus dans l'évaluation initiale du passif financier en tant qu'ajustement du taux effectif.

Après leur comptabilisation initiale, Delta télécoms doit évaluer au coût amorti tous les passifs financiers autres que les passifs détenus à des fins de transaction (IAS 39.93).

Les frais d'émission et la prime de remboursement sont constatés en charges financières par étalement actuariel en fonction du taux effectif.

Les corrections à apporter au 30 juin 2003 au titre de l'emprunt obligataire et des charges s'y rapportant se résument comme suit :

- Détermination du taux effectif «t» de l'emprunt comme suit :

$$(98 \times 10.000 - 6.750) = \frac{60.000}{(1+i)^{1,5}} + \frac{60.000}{(1+i)^{2,5}} + \frac{60.000}{(1+i)^{3,5}} + \frac{60.000}{(1+i)^{4,5}} + \frac{1.020.000}{(1+i)^5} + \frac{60.000}{(1+i)^{5,5}}$$

Les calculs itératifs permettent de fixer «t» à environ 6,80%.

- Détermination des charges financières devant être constatées en IAS/IFRS :

$$(98 \times 10.000 - 6.750) \times [(1 + 6,80\%)^{6,12} - 1] = 32.546,312 \text{ DT.}$$

- Incidence de la correction sur le résultat :

Delta Télécoms avait constaté des charges financières pour 34.675 DT dont 4.675 DT de résorption de frais d'émission et de prime de remboursement des obligations.

Le résultat de la période close le 30 juin 2003 devrait être donc ajusté à la baisse de 2.128,688 DT soit (34.675 - 32.546,312).

- Ajustement de la valeur du passif financier et élimination des charges reportées comme suit :

(B) Emprunt obligataire	42.075	
(B) Frais d'émission et primes de remboursement des obligations		42.075
(B) Emprunt obligataire [34.675 - 32.546,312]	2.128,688	
(G) Charges financières		2.128,688

L'emprunt obligataire figurera ainsi au passif pour son coût amorti de 1.005.796,312 DT déterminé comme suit :

Encaissement net perçu lors de l'émission (98 x 10.000 - 6.750)	973.250,000
Charges financières courues au taux effectif (973.250) x [(1 + 6,80%) ^{6,12} - 1]	32.546,312
	<u>1.005.796,312</u>

N.B : Le candidat qui retient une maturité de 5 ans pour l'emprunt, en considérant un paiement annuel des échéances en intérêts et qui dégagera par conséquent un taux effectif de 7% aura la note complète. Dans ces conditions, le candidat doit proposer les écritures d'ajustement suivantes :

(B) Emprunt obligataire	42.075	
(B) Frais d'émission et primes de remboursement des obligations		42.075
(B) Emprunt obligataire [34.675 - (98 x 10.000 - 6.750) x ((1 + 7%) ^{6,12} - 1)]	1.187,372	
(G) Charges financières		1.187,372

Le coût amorti de l'emprunt obligataire s'élèvera dans ces conditions à 1.006.737,628 DT, soit [973.250 x (1 + 7%)^{6,12}].

Dossier n° 2

Selon IAS 38.7, «Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins administratives».

IAS 38.19 impose de comptabiliser une immobilisation incorporelle si et seulement si :

- il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité ;
- le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Le brevet d'invention acquis par la société Delta Télécoms constitue, donc, un actif incorporel identifiable devant être évalué initialement à son coût incluant, outre le prix d'achat, les droits d'importation et taxes non remboursables, ainsi que toute dépense directement attribuable à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée (IAS 38.24).

Sachant que le paiement du brevet est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix comptant ; la différence entre ce montant et le

total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la durée du crédit (IAS 38.25).

Le brevet sera ainsi estimé à l'acquisition :

$$\text{Brevet} = 12.000 + 3.000 + (1.600.000 \times 0,75\%) \times \frac{1 - (1 + 8\%)^5}{8\%}$$

$$= 62.912,520 \text{ DT.}$$

Les ajustements qui s'imposent au titre du traitement comptable du brevet se présentent au 31 décembre 2003 comme suit :

(B) Brevets (immobilisations incorporelles)	62.912,520	
(B) Etat, TVA déductible	300,000	
(B) Fournisseurs d'immobilisations	47.912,520	
(G) Redevances pour brevets	15.300,000	
(G) Charges financières d'intérêt {47.912,520 x [(1 + 8%) ⁵ - 1]}	1.879,631	
(B) Fournisseurs d'immobilisations, intérêts à payer		1.879,631
(G) Dotation aux amortissements {62.912,500 x 20% x 6/12}	6.291,250	
(B) Amortissement des brevets		6.291,250

Dossier n° 3

Selon IAS 36.8, une entreprise doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.

Dans le cas de l'espèce, la division F a connu, en 2003, une baisse substantielle de son chiffre d'affaires estimée à 30% imputable à un changement dans l'environnement technologique dans lequel opère Delta Télécoms. Conformément à IAS 36.9 (b), cet événement constitue un indice de dépréciation des actifs affectés à cette division.

Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur (IAS 36.58).

Face à un indice de dépréciation, la valeur recouvrable de chaque actif pris isolément doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif isolé, il y a lieu de déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient.

Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs (IAS 36.5).

La division F répond aux critères de définitions d'une unité génératrice de trésorerie.

Selon IAS 36.88 et IAS 36.89, une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie si sa valeur recouvrable est inférieure à sa valeur comptable. La perte de valeur doit être répartie, afin de réduire la valeur comptable des actifs de l'unité dans l'ordre suivant :

- en premier lieu, au goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie,
- puis aux autres actifs de l'unité (dits actifs de support) au prorata de la valeur comptable des actifs de l'unité.

Lors de la répartition d'une perte de valeur, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être ramenée en dessous du plus élevé de :

- son prix de vente net,
- sa valeur d'utilité,
- Zéro.

Le montant de la perte de valeur qui, autrement, aurait été affecté à l'actif doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.

Sachant que la valeur recouvrable de la division F est estimée à 1.900.000 DT au 31 décembre 2003, il y a lieu de constater une perte de valeur de 250.000 DT soit (2.150.000 - 1.900.000). Celle-ci sera affectée au goodwill pour 75.000 DT et aux autres actifs de support pour 175.000 DT comme suit :

- Pas de dépréciation pour le terrain dans la mesure où son prix de vente net estimé excède sa valeur comptable.

- L'affectation proportionnelle aux valeurs comptables permettra de dégager, a priori, une dépréciation des constructions égale à 35.000 DT soit [175.000 x 375.000 / (1500.000 + 375.000)]. Une telle dépréciation aura pour effet de ramener la valeur des constructions en deçà de leur prix de vente net estimé. Aussi, y a-t-il lieu de plafonner la dépréciation des constructions à 25.000 DT : (375.000 - 350.000).

- Le reliquat de la perte de valeur, soit 150.000 DT sera totalement affecté aux matériels.

(G) Perte de valeur sur immobilisations corporelles et incorporelles	250.000	
(B) Goodwill		75.000
(B) Constructions		25.000
(B) Matériels		150.000

La perte de valeur sur éléments corporels amortissables n'étant pas fiscalement déductible, cette situation est génératrice d'une différence temporelle (1) déductible entre la base comptable desdits éléments et leur base fiscale en cas de cession. Il y a lieu, donc, de constater, selon IAS 36.63, l'actif d'impôt différé qui en découle comme suit :

(B) Actif d'impôt différé (175.000 x 35%)	61.250	
(G) Produit d'impôt différé		61.250

Par ailleurs, et selon IAS 12, aucun impôt différé lié au goodwill n'a été comptabilisé initialement. En conséquence, la perte de valeur du goodwill ne donne pas lieu à un ajustement de l'impôt différé.

Dossier n° 4

1- Le contrat de location conclu par Delta Télécoms constitue au sens du paragraphe IAS 37.10, un contrat déficitaire, c'est à dire «un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat».

Selon IAS 37.68, les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.

Par ailleurs, et selon IAS 37.66, «Si une entreprise a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision».

Une provision (passif dont l'échéance ou le montant est incertain) doit être comptabilisée lorsque :

- (a) l'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- (b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ; et
- (c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation :

Le fait générateur d'obligation est la signature du contrat de location qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre une obligation :

Lorsque le contrat de location devient déficitaire, une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable. (Jusqu'à ce que le contrat de location devienne déficitaire, Delta Télécoms comptabilise le bail selon IAS 17 - Contrats de location).

Estimation des paiements de loyers inévitables :

Selon IAS 37.45, «Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation».

$$\text{Provision} = \frac{50.000}{(1+10\%)^0} + \frac{50.000}{(1+10\%)^1} + \frac{50.000}{(1+10\%)^2} = 136.776,860$$

L'accord conclu entre Delta Télécoms et Epsilon Télécoms portant sur l'utilisation du dépôt objet du contrat déficitaire, constitue un remboursement au sens du paragraphe IAS 37.53.

Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.

$$\text{Remboursement} = \frac{25.000}{(1+10\%)^0} + \frac{25.000}{(1+10\%)^1} + \frac{25.000}{(1+10\%)^2} = 68.388,430$$

Dans l'état de résultat, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement (IAS 37.54).

(G) Dotations aux provisions pour risques et charges	68.388,430	
(B) Produits à recevoir	68.388,430	
(B) Provisions pour risques et charges		136.776,860

Cette provision, n'étant pas fiscalement déductible, la différence temporelle déductible qui en découle donne lieu à la constatation d'un actif d'impôt différé de 47.871,901 DT soit (136.776,860 x 35%) (2).

(B) Actif d'impôt différé (136.776,860 x 35%)	47.871,901	
(G) Produit d'impôt différé		47.871,901

2- Le remplacement triennal de certaines composantes de la nouvelle chaîne de production des cartes à recharge ne constitue pas, pour Delta Télécoms, une obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation

1 La comptabilisation d'une perte de valeur sous la forme d'une réduction de valeur et non de provision pour dépréciation entraîne un écart entre la base comptable et la base fiscale définitif et non temporel. La non constatation subséquente de la dotation aux amortissements fiscale entraîne une perte définitive de la déductibilité de l'amortissement fiscal non constaté au titre de l'exercice fiscal de rattachement.

2 Les produits à recevoir ne sont pas plus imposables et doivent donner lieu à la constatation d'un passif fiscal différé (charges).

actuelle. Donc aucune provision ne devrait être comptabilisée (IAS 37.14, IAS 37.17 et IAS 37.19).

IAS 16.27 et SIC 23.5 indiquent que des composants principaux de certaines immobilisations corporelles peuvent nécessiter un remplacement à intervalles réguliers. Ces composants sont comptabilisés comme des actifs distincts car ils ont des durées d'utilité différentes de celles des immobilisations corporelles auxquelles ils sont liés.

Aussi y a-t-il lieu d'individualiser les composantes nécessitant un renouvellement triennal sous rubrique distincte et de procéder à leur amortissement sur leur durée de vie estimative soit 3 ans à partir de la date d'utilisation (janvier 2003).

(B) Provisions pour risques et charges (G) Dotations aux provisions pour risques et charges	150.000		150.000
(B) Immobilisations corporelles (composantes spécifiques) (B) Immobilisations corporelles (chaîne de production de cartes)	150.000		150.000
(G) Amortissement chaîne de production	15.000		
(B) Dotations aux amortissements [(150.000/3) - (150.000/10)] (B) Amortissement des composantes spécifiques	35.000		50.000

DEUXIÈME PARTIE

Sous-partie A : Audit

Question 1 a)

a.1) Nature de la mission

La mission confiée à l'expert-comptable est une mission d'audit spécial : rapport sur une rubrique d'états financiers à savoir le RE.

Il s'agit d'un examen avec assurance élevée.

La mission comporte en plus un volet de conseil.

a.2) Caractéristiques de la mission

Les principales caractéristiques par rapport à une mission d'audit des états financiers de cette mission sont les suivantes :

1. La mission comporte les mêmes étapes que la mission d'audit à savoir acceptation, planification (connaissance, procédures analytiques, seuil de signification, compréhension des systèmes comptables, stratégie), collecte des éléments probants, événements

postérieurs, rapports (structuré de manière analogue au rapport d'audit).

Elle vise à exprimer une opinion selon laquelle la rubrique auditée est conforme dans tous ses aspects significatifs au référentiel comptable.

2. Pour définir l'étendue de ses travaux, l'auditeur doit prendre en compte les rubriques interdépendantes des états financiers, susceptibles d'avoir une incidence significative sur les informations sur lesquelles portera son opinion. Dans le cas d'espèce, ce sont donc tous les comptes de gestion et les comptes de bilan qui leur sont liés mouvementés par le gestionnaire qui sont susceptibles d'intéresser l'auditeur.

Sont donc hors champ d'intérêt de l'auditeur, les comptes gérés par le propriétaire tels que :

- Les capitaux propres ;
- Les emprunts non liés à l'exploitation et les comptes de charges y afférents ;
- Les investissements matériels et immatériels non affectés à l'exploitation ainsi que les comptes qui leur sont rattachés (amortissements et provisions, fournisseurs d'immobilisations,...) ;
- Les salaires des employés du siège.

3. La mission donne lieu à un rapport sur la rubrique et non pas sur les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur doit donc informer le client que son rapport ne peut être joint aux états financiers de la société pour ne pas donner l'impression à l'utilisateur que le rapport porte sur l'ensemble des états financiers.

4. Le rapport d'audit spécial peut préciser les limites de diffusion et d'utilisation (ISA 800 §4).

5. L'auditeur doit fixer un seuil de signification pour la rubrique.

a.3) Normes applicables

Il s'agit d'appliquer toutes les normes d'audit (ISA 120 à 720), avec la spécificité de l'application de la norme internationale ISA 800 relative au rapport de l'auditeur sur les missions d'audit spéciales.

a.4) Règles d'éthiques applicables

Toutes les règles d'éthique prévues par le code d'éthique et le code des devoirs professionnels lui sont applicables en particulier les principes suivants :

- indépendance,
- intégrité,
- objectivité,
- compétence professionnelle,

- confidentialité,
- professionnalisme,
- respect des normes techniques et professionnelles.

b) En règle générale, les étapes préalables à l'acceptation d'une mission sont :

- 1) évaluation de l'indépendance ;
- 2) évaluation de la compétence pour accomplir la mission ;
- 3) identification des circonstances spéciales et des risques inhabituels (dont l'intégrité de la direction) ;
- 4) détermination de la capacité à appliquer les diligences normales (y compris la connaissance préliminaire visant à rassembler des informations sur le secteur, la propriété, la direction et les opérations ainsi que le contact avec le prédécesseur) ;
- 5) préparation de la lettre de mission.

Dans le cas d'espèce, l'auditeur doit observer les étapes suivantes :

b.1) évaluation de l'indépendance

Dans l'offre qui lui a été faite, on exige de l'auditeur une attitude favorable à IHM, en faisant dépendre ses honoraires du niveau du R.E. On vise l'alignement de ses intérêts sur ceux du gestionnaire. Donc, il existe des menaces sérieuses qui risquent d'affecter l'indépendance de l'auditeur.

b.2) évaluation de la compétence pour accomplir la mission

L'hôtellerie est une activité qui a ses spécificités sur les plans procédural, comptable, juridique et fiscal. En plus, on est dans le cadre d'une gestion pour compte d'hôtel régie par un contrat spécifique qui peut mettre à la charge de l'un ou l'autre des co-contractants des obligations peu coutumières. Par ailleurs, la lecture attentive du contrat de gestion peut amener l'auditeur à envisager le recours à la consultation externe et/ou de s'attacher des services de spécialistes pour aborder certains aspects spécifiques ou complexes de la mission.

b.3) identification des circonstances spéciales et des risques inhabituels (cf. c. ci-dessous)

Le contexte de la mission est assez particulier et fait courir à l'auditeur des risques tels que :

- 1- Les difficultés financières que connaît la société sont de plus en plus sérieuses et la conjoncture internationale n'aide pas à surmonter ces difficultés.

Le risque de remise en cause de la continuité d'exploitation devrait être pris en compte par l'auditeur.

2- La direction est sous pressions qui auraient pu l'amener en 2003 à manipuler les comptes de la société et qui continueront à peser sur son comportement. En effet, l'indexation de la rémunération de gestion sur le R.E incite le gestionnaire à gérer ce paramètre. En plus, le gestionnaire sera tenté à manipuler les comptes sociaux pour dissimuler les insuffisances éventuelles de sa gestion (relation conflictuelle entre le propriétaire et le gestionnaire).

3- La relation avec le confrère commissaire aux comptes risque d'être tendue. Les deux professionnels auront à intervenir sur les mêmes données financières, ils ne doivent pas occulter leurs opinions respectives et doivent se concerter.

b.4) Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales

La capacité pourra être altérée par une limitation de l'étendue de ses travaux. En effet, la possible relation conflictuelle avec le propriétaire peut justifier une anticipation de difficultés pour l'obtention d'éléments probants sur certains aspects délicats de la mission.

b.5) Préparation de la lettre de mission

La lettre de mission est une convention entre l'auditeur et son client, qui décrit les principaux droits et obligations de chacune des parties. L'établissement de ce document constitue le couronnement du processus de pré-acceptation de la mission.

Le contenu de la lettre de mission est prévu par l'ISA 210 et le code des devoirs professionnels.

c) Zones de risques spécifiques à prendre en compte lors de la planification

D'après les données du cas et un examen analytique très allégé (analyse des ratios), l'étudiant détermine normalement les zones de risques suivantes :

RISQUES GENERAUX

c.1) La politique de distinction entre charges d'exploitation et charges hors exploitation :

L'assertion qui doit être vérifiée est la présentation au niveau du compte d'exploitation des charges dont le classement en avant ou après R.E prête à confusion.

c.2) Les menaces qui pèsent sur la continuité d'exploitation (cf. b.3) 1-) :

La continuité d'exploitation est sérieusement menacée du moins pour les considérations suivantes :

- L'endettement de la société qui ne cesse de s'alourdir (résultat de l'examen analytique) ;

- L'accroissement des coûts de l'hôtel (résultat de l'examen analytique) et/ou de la diminution des prix ;

- L'insolvabilité éventuelle de la clientèle (résultat de l'examen analytique : ratio DCC) et/ou l'accroissement du délai de règlement ;

- La détérioration des fonds propres (résultat de l'examen analytique) et/ou l'augmentation de l'endettement ;

- La conjoncture internationale défavorable et l'échec apparent de la stratégie adoptée pour y faire face (la formule de gestion pour compte n'a pas donné de bons résultats en 2003 et la société s'est vue supporter, dans le cadre de cette formule, des charges supplémentaires).

c.3) Pressions sur les résultats (cf. ci-dessus b.3) 2-)

Opportunisme du gestionnaire en vue de maximiser sa rémunération, et paradoxalement celle de l'auditeur. Exemple : politique de distinction entre charges et immobilisations - Assertion de présentation - Il s'agit des dépenses dont l'activation ou la prise en charges constituent toutes les deux des solutions «valables».

RISQUES SPECIFIQUES

c.4) Le directeur de l'hôtel dispose de pouvoirs étendus et passe outre à tous les contrôles internes en matière d'achat notamment.

d) Seuil de signification

L'auditeur doit fixer un seuil de signification eu égard aux rubriques sur lesquelles portera son opinion. Le calcul du seuil de signification doit se baser sur la décision des utilisateurs. Cette mission étant destinée à arbitrer le conflit d'intérêts propriétaire-gestionnaire en ce qui concerne le montant du R.E, la base qui affecte la décision de ces deux uniques utilisateurs est donc le R.E.

Le montant retenu de 140.000 dinars est excessif en relation avec le seuil de l'ensemble de la mission d'audit correctement fixé à 100.000 dinars par le commissaire aux comptes.

S'agissant du seuil d'une rubrique, il doit être nettement inférieur à 100.000 dinars. Donc le seuil doit être inférieur à 100.000 dinars et non 140.000.

Question 2) Différences entre la mission confiée à l'expert-comptable et celle du commissaire aux comptes de «H». (Cf. a.2) ci-dessus)

2.1. Les deux missions fournissent la même assurance élevée (raisonnable) aux utilisateurs. Le risque d'audit

étant le risque que des anomalies significatives contenues dans l'information audité ne soient pas détectées par l'auditeur. Les deux missions présentent donc le même risque d'audit mais pas la même responsabilité.

2.2.

	CAC	AUDIT SPECIAL
Nature	Audit	Audit spécial
Responsabilité	Légale	Contractuelle
Rémunération	Barème	Contractuelle

2.3. Pour définir l'étendue de ses travaux, l'auditeur doit prendre en compte les rubriques interdépendantes des états financiers, susceptibles d'avoir une incidence significative sur les informations sur lesquelles portera son opinion.

2.4. La mission donne lieu à un rapport sur la rubrique et non pas sur les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur doit donc informer le client que son rapport ne peut être joint aux états financiers de la société pour ne pas donner l'impression à l'utilisateur que le rapport porte sur l'ensemble des états financiers.

2.5. Le rapport d'audit spécial peut préciser les limites de diffusion et d'utilisation (ISA 800 §4).

2.6. L'auditeur doit fixer un seuil de signification plus faible par rapport à la mission d'audit normal. Par conséquent, son examen de la rubrique sera plus approfondi.

Question 3) Etudier l'impact des anomalies significatives (rapport modifié) suivantes sur l'opinion du professionnel dans chacune des deux missions :

	MISSION CAC	AUDIT SPECIAL
1- Des ventes de l'année (N+1) ont été comptabilisées en (N)	IMPACT	IMPACT
2- Des ventes sont comptabilisées au débit d'un compte client inapproprié	Si évaluation et Présentation affectées	SANS IMPACT
3- Des charges d'exploitation ont été comptabilisées en pertes ordinaires	IMPACT	IMPACT
4- Des produits de placement n'ont pas été comptabilisés	IMPACT	SANS IMPACT

Question 4)

4. a) Redressement fiscal

Il s'agit là, au sens de la norme comptable 14, d'un événement significatif post-clôture qui renseigne sur

une situation qui prévalait à la date de clôture de l'exercice 2002. En règle générale, cet événement nécessite une correction des états financiers déjà publiés de l'exercice 2002.

4.a.1) Toutefois, et conformément au paragraphe 18 de l'ISA 560, il n'est pas nécessaire de corriger les états financiers 2002 et d'établir un nouveau rapport d'audit relatif à 2002 lorsque les états financiers de l'exercice suivant sont sur le point d'être publiés, à condition qu'une information appropriée soit fournie en notes annexes aux états financiers.

Il n'est plus nécessaire donc de corriger les états financiers 2002, à condition de traduire l'information dans les états financiers de l'exercice 2003.

4.a.2) En ce qui concerne l'exercice 2003, l'auditeur se doit normalement de demander à la direction de procéder aux corrections nécessaires dans les états financiers 2003, et ce aussi bien concernant la colonne 2003 que concernant la colonne 2002. Plusieurs cas peuvent se présenter :

1. La direction corrige convenablement les colonnes 2003 et 2002 et donne une information adéquate dans les notes : Dans ce cas, l'auditeur appréciera, en application de l'ISA 710, s'il convient de formuler une observation post-opinion pour attirer l'attention des utilisateurs sur le fait que les chiffres 2002 ont été retraités dans les états de 2003 sans faire l'objet d'une nouvelle publication des états de 2002.

2. La direction corrige uniquement la colonne 2003. Compte tenu de l'importance de la question, l'auditeur sera amené à modifier son opinion dans son rapport sur l'exercice clos au 31/12/2003, mais uniquement au titre des données comparatives (2002), à condition de s'assurer qu'une information adéquate était disponible lors de la préparation des états financiers de l'exercice précédent et qu'elle n'a pas été convenablement traitée.

3. La direction refuse de corriger les états de 2003. Dans ce cas, l'auditeur exprimera une opinion défavorable au titre des données de 2003 et 2002.

4.b) De la tendance ascendante des Food-costs et des Beverage-costs

Le ratio en question aurait pu donner lieu à plus d'investigations de la part de tous les intervenants dans la chaîne de production des informations financières (conseil d'administration, audit interne, comité d'audit, et commissaire aux comptes), d'autant plus que le revenu de l'hôtel n'a cessé de régresser du fait non seulement de la détérioration du taux d'occupation, mais également de la baisse des tarifs rendue nécessaire pour attirer les clients.

D'ailleurs, cette déclaration est invraisemblable. L'argument avancé peut, à la limite, être valable pour justifier l'évolution dans les temps des deux ratios mais pas de décalage par rapport aux normes sectorielles.

Contrairement à une mission d'examen, dans une mission d'audit la discussion des valeurs avec la direction et l'obtention de réponses, même écrites, ne constituent pas un élément probant suffisant surtout lorsqu'on considère le risque lié à l'intégrité de cette dernière.

Les résultats des procédures analytiques n'étant pas suffisants, l'auditeur doit réaliser des tests étendus sur les soldes ou sur le détail des opérations.

La lettre d'affirmation n'est pas suffisante et ne peut remplacer des diligences d'audit.

4.c) Le commissaire aux comptes se contente de présenter annuellement un rapport général et spécial mais pas une lettre au conseil ni des conseils sur la gestion et le système d'information.

Le code des sociétés commerciales ne reconnaît pas la lettre au conseil pour toutes les missions de commissariat aux comptes. Seules les normes de l'OECT en font référence (avant la réforme) pour les commissaires aux comptes membres de l'ordre.

La question qui se pose : y a-t-il lieu de distinguer là où la loi ne distingue pas ?

Toutefois, l'inefficacité des procédures du contrôle interne relevées lors de la prise de connaissance et au moment de la mise en œuvre des tests sur les contrôles ainsi qu'à l'occasion, le cas échéant, de l'exécution des tests substantifs doit être notifiée à la direction. Cette obligation est expressément prévue par l'ISA 400.

Par ailleurs, et conformément à l'ISA 260, les déficiences majeures relevées dans le contrôle interne devraient être portées à l'attention de la gouvernance.

Donc, la remise d'une lettre au conseil est obligatoire pour les missions de commissariat aux comptes confiées à des membres de l'ordre (ce qui est le cas puisque le chiffre d'affaires est supérieur à 3MD), en application des normes professionnelles.

Pour le conseil, cette activité est incompatible (sous réserve des recommandations relatives au système d'information et intégrées à la lettre de direction).

4.d) De la non constatation de provisions pour créances douteuses

Dans l'appréciation de l'importance relative de ladite provision, il ne faut pas se baser sur le seuil de signification global de l'ensemble de la mission, mais au seuil alloué aux créances.

Il faut retenir les autres inexactitudes qui pourraient être décelées au niveau des autres assertions du module ventes/clients.

La prise en compte de toutes les inexactitudes risque d'aboutir à un montant très proche du seuil de signification global. Par conséquent, afin de réduire le risque d'audit, il convient de demander à la direction de procéder aux corrections nécessaires et d'étendre les investigations en vue de se prononcer avec davantage de précision sur les erreurs extrapolées éventuelles.

Question 5)

5.1. L'objectif d'un audit n'est pas d'obtenir la certitude maximale (100%).

Le travail du membre de l'équipe est basé sur les sondages et dans de rares exceptions, sur des tests exhaustifs (populations réduites).

5.2. Le test adéquat est le premier en relation avec l'objectif d'audit et de l'assertion d'existence.

Le test 2 est inutile.

5.3. La réalisation de tests de contrôle suppose que le risque lié au contrôle a été estimé, d'une manière préliminaire, comme étant faible.

5.4. Il semble que le type de sondage retenu soit un sondage d'attribut avec sélection d'un échantillon dont la taille peut être le résultat d'un travail statistique, ou simplement d'un échantillon de contrôle de taille = 100 pour estimer l'erreur escomptée.

La taille de l'échantillon de contrôle aurait pu se limiter, dans ce cas, à 50 individus (AICPA) pour estimer l'erreur escomptée.

5.5. L'auditeur aurait pu également se baser sur un sondage non statistique ou utiliser d'autres méthodes (sondage numérique, SUM appliqué aux procédures etc.).

5.6. Test 1 : Assertion d'existence

5.6.1- Analyser les exceptions et éliminer les cas pour lesquels le test n'est pas applicable (exemple, factures de consommation STEG, SONEDE, TELECOM, ainsi que les factures d'honoraires, ... et ne pas les considérer comme des exceptions, en vue de dégager le taux d'exception résiduel de l'échantillon = 3% ;

5.6.2- Utiliser la table adéquate pour tirer une conclusion applicable à l'ensemble de la population (erreur maximale) ;

5.6.3- confirmer le faible niveau du risque lié au contrôle
→ accepter la procédure de contrôle pour l'assertion d'existence.

Question 6)

Si 25 factures n'ont pas été réceptionnées, la démarche suivante doit être adoptée :

- éliminer les cas pour lesquels le test n'est pas applicable (exemple, factures de consommation STEG, SONEDE, TELECOM, ainsi que les factures d'honoraires, ...) et ne pas les considérer comme des exceptions,

- dégager le taux d'exception résiduel de l'échantillon ;

- Utiliser la table adéquate pour tirer une conclusion applicable à l'ensemble de la population (erreur maximale).

Le taux d'exception résiduel de l'échantillon étant élevé (25%), le test ne peut confirmer le faible niveau du RC.

Un problème d'erreur dans la phase de planification est à l'origine de ce constat, l'auditeur devrait refaire le choix de sa stratégie pour l'assertion d'existence : choisir une stratégie corroborative et non une stratégie mixte.

Question 7)

7.1. Assertion exhaustivité : programme d'audit

- exploiter les résultats des procédures analytiques,
- circulariser les fournisseurs,

- sélectionner un échantillon de documents de réception et de commandes, s'assurer que les factures d'achat correspondantes sont correctement enregistrées.

7.2. Assertion de rattachement :

- exploiter les résultats des procédures analytiques,
- examiner les dernières réceptions, commandes, factures de l'année et les premières de l'année N+1, s'assurer que celles qui se rattachent à l'exercice ont été enregistrées correctement dans l'exercice concerné.

Sous-partie B : Commissariat aux comptes

1/ Les diligences spécifiques à accomplir par le CAC face à une entreprise en difficultés économiques sont prévues par l'article 6 de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995, modifiée par la loi n° 99-63 du 15 juillet 1999 et la loi n° 2003-79 du 29 décembre 2003. En effet, le CAC doit demander par écrit au dirigeant (Monsieur Mohamed), des éclaircissements relatifs à tous actes menaçant l'activité de l'entreprise, relevés à l'occasion de l'accomplissement de ses fonctions. Ce dernier doit

, répondre dans un délai de 15 jours. A défaut de réponse, ou en cas de réponse insuffisante, le CAC soumet la question au conseil d'administration et en cas d'urgence, il convoque l'assemblée des actionnaires, et ce, dans un délai ne dépassant pas un mois de la date de réception de la réponse ou de l'expiration du délai de réponse.

2/ LA REPARTITION

L'article 384 du CSC prévoit que la proportion entre actions et CDV (certificats de droit de vote) doit être maintenue, soit 3 actions ordinaires pour 1 CDV.

La société doit donc émettre 5.000 CDV.

Tableau de répartition

Actionnaires	Irréductible actions	Irréductible CI	Réductible actions	Réductible CI	Réductible action	Réductible CI	TOTAL actions ordinaires	Total certificats d'investis.	Certificats de droit de vote
Monsieur Mohamed	9000	3000	2250	750	10	50	11260	3800	4320
IHM	1500	500	375	125	5	5	1880	630	630
Autres actionnaires privés	1500	500	333	20	-	-	1833	520	-

(Tenir compte du raisonnement de l'étudiant basé sur la reconstitution des CI et CDV en actions ordinaires).

(Tenir compte de la possibilité de considérer le rachat des CDV comme ne pouvant être visé par les dispositions de l'article 379 du CSC).

3/ Les éléments juridiques permettant de garantir la régularité des mesures, décisions et opérations envisagées sont :

a/ - Le contrat de gestion de l'hôtel est considéré comme une convention réglementée du fait qu'il est conclu entre la société «H» et un membre du conseil d'administration (1).

- Pour la validité de la décision du Conseil, il faut vérifier que le quorum a été atteint (50% des membres doivent être effectivement présents après exclusion de la société de gestion de ce quorum) (2), et que la

majorité a été atteinte (majorité simple des membres présents et représentés en excluant la société de gestion) (3) ;

- Le CAC doit être avisé de cette convention et il doit indiquer cette opération dans son rapport spécial à l'AGO (4).

- L'AGO doit se prononcer sur l'approbation ou non de cette convention. Le quorum nécessaire à la première convocation est le tiers des actionnaires présents ou représentés en écartant les titres détenus ou représentés par la société de gestion (actions ordinaires, certificats des droits de vote). A défaut de ce quorum, l'AGO statuera quels que soient les

présents ou représentés. De même, pour le calcul de la majorité simple des présents et représentés, il y a lieu d'exclure la société concernée (5).

b/ - L'avance en compte courant est une convention réglementée à autoriser au préalable par le Conseil d'administration. De même, pour la fixation du taux de rémunération de ce compte.

- Pour la validité de la décision du CA, il faut vérifier que le quorum a été atteint (50% des membres soient effectivement présents en excluant l'intéressé), et la majorité a été atteinte (majorité simple des membres présents et représentés après avoir exclu l'intéressé (6));

- Le CAC doit être avisé de cette convention et il doit indiquer cette opération dans son rapport spécial à l'AGO (7).

(1) L'application stricte de l'article 200 du CSC régissant les SA à conseil d'administration ne permet pas de qualifier le contrat de gestion pour compte de l'hôtel de convention réglementée ; seul un contrat de location gérance du fonds de commerce l'est.

(2) Dans tous les cas, l'administrateur intéressé n'est pas exclu du vote au conseil.

(3) En cas de partage des voix des administrateurs, avec la participation au vote de l'administrateur intéressé par la convention, la voix du président est prépondérante, sauf stipulation contraire des statuts.

(4) Le CSC ne met pas d'obligation explicite à la charge du conseil pour aviser le commissaire aux comptes d'une convention réglementée au moment de son autorisation par le conseil d'administration. Il appartient au CAC de diligenter pour prendre connaissance, sous sa responsabilité, des conventions.

(5) L'exclusion de l'actionnaire intéressé du vote d'approbation n'est instituée par le CSC qu'en cas d'absence d'autorisation préalable de la convention par le conseil d'administration (l'exclusion de l'actionnaire du quorum et du vote est spécifique à la procédure de régularisation de l'article 202 du CSC).

(6) Dans tous les cas, l'administrateur intéressé n'est pas exclu du vote au conseil.

(7) Le CSC ne met pas d'obligation explicite à la charge du conseil pour aviser le commissaire aux comptes d'une convention réglementée au moment de son autorisation par le conseil d'administration. Il appartient au CAC de diligenter pour prendre connaissance, sous sa responsabilité, des conventions.

des actionnaires présents ou représentés en évitant les titres détenus ou représentés par Mr Mohamed (actions ordinaires, certificats des droits de vote y compris ceux rachetés des autres actionnaires privés). Il en est de même de la majorité simple des présents et représentés en excluant l'intéressé (1).

c/ - L'augmentation du capital en numéraire doit être décidée par une AGE à convoquer par le conseil d'administration selon les conditions de forme et de délai fixées par les statuts de la société (2).

- Le quorum de l'AGE à vérifier est de 50% à la première convocation sinon le 1/3 à la seconde.

- Publier au JORT le délai à observer pour exercer le DPS. Ce délai est à fixer par l'AGE et il ne peut être inférieur à 15 jours. Ce délai commence à courir à partir de la date de la parution au JORT.

- Publier la notice prévue à l'article 163 du CSC ;

- Etablir des bulletins de souscription (art 303 du CSC) ;

- Les fonds sont à déposer dans un compte bloqué (art 304 du CSC) ;

- La prime d'émission doit être libérée totalement à la souscription et la libération de 50% ne peut concerner que le nominal et dans un délai maximum de six mois à compter de l'AGE. Le reste est à libérer dans un délai maximum de cinq ans.

- L'augmentation du capital n'a pas été totalement souscrite et il reste 27 actions et 50 certificats d'investissement non souscrits. Vu que les titres non

limiter l'augmentation au montant de la souscription (art 299 du CSC) ;

d/ - Permettre au fournisseur de devenir actionnaire nécessite la suppression du DPS des anciens actionnaires et des anciens titulaires de certificats d'investissement.

- Réunion du Conseil pour établir un premier rapport destiné à l'AGE des détenteurs des actions ordinaires, et un deuxième rapport destiné à l'Assemblée Spéciale (statuant dans les mêmes conditions qu'une AGE d'actionnaires) des détenteurs des certificats d'investissement. Ces AGE sont à convoquer selon les conditions statutaires ;

- Etablissement par le CAC d'un rapport spécial à l'AGE des détenteurs des actions ordinaires, et un second à l'Assemblée spéciale des détenteurs des CI.

- Les décisions de ces assemblées nécessitent les conditions de quorum et de majorité des AGE (*à rappeler par l'étudiant*).

- L'article 376 du CSC prévoit que les CI ne peuvent représenter plus du tiers du capital social. Cette condition ne se trouve pas vérifiée et la société doit, par exemple, réduire le montant de l'augmentation envisagée pour se conformer à cette disposition légale ;

- Les nouveaux certificats sont à libérer par compensation, il faut que le CA délivre un certificat à faire attester par le CAC (article 305 du CSC).

(1) L'exclusion de l'actionnaire intéressé du vote d'approbation n'est instituée par le CSC qu'en cas d'absence d'autorisation préalable de la convention par le conseil d'administration (l'exclusion de l'actionnaire du quorum et du vote est spécifique à la procédure de régularisation de l'article 202 du CSC).

(2) La convocation par un avis publié au JORT et dans deux journaux quotidiens dont l'un est en langue arabe est impérative.

La

Revue

Comptable

et Financière

Votre rendez-vous

trimestriel

- Savoir
- S'informer
- Maîtriser
- Pratiquer
- Réussir