

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES
DE REVISION COMPTABLE
Session de septembre 2011

CORRIGE INDICATIF
EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

PREMIERE PARTIE (10 points)

1. Examen analytique

(0,5 point pour les deux dernières colonnes)

	Réalisé 2009 (après audit)	Planifié 2010	Réalisé 2010 (avant audit)	2010/2009	Réalisé/Planifié
Ventes locales	17.436	20.400	22.300	4.864 27.89%	1.900 9.31%
Ventes à l'export	14.100	16.900	17.050	2.950 20.92%	150 0.89%
Total des ventes	31.536	37.300	39.350	7.814 24.78%	2.050 5.49%
Coût des ventes	(17.660)	(20.800)	(18.100)	440 2.49%	(2.700) 12.98%
Marge brute	13.876	16.500	21.250	7.374 53.14%	4.750 28.79%
Marge/revenus	44%	44,23%	54%		

Risques d'anomalies significatives	Compte/Assertion Process ventes	Réponses aux risques Nature, Etendue et Timing des tests
<p>1- Risque de ventes fictives et / ou à des clients non solvables En 2010, les agents commerciaux sont rémunérés en fonction des ventes locales réalisées par chacun d'eux. Les ventes locales ont augmenté 27.89% par rapport à 2009 et de 9,31% par rapport au montant planifié. L'auditeur constate que la direction fait l'objet de pressions pour satisfaire les attentes en matière de résultats</p> <p>(0,25 point)</p>	<p>Revenus Survenance Exactitude Séparation des périodes</p> <p>Comptes « clients » Existence (créances fictives) Droits & Obligations Valorisation</p> <p>(0,25 point)</p>	<p>Tests de contrôles - Tests de conformité & de permanence - Refaire les contrôles</p> <p>Contrôles de substance - Procédures analytiques détaillées - Confirmations externes spécifiques : (demandes de confirmation externe non seulement pour confirmer des soldes, mais aussi des conditions des contrats de vente, y compris la date, les droits de retour s'il en est et les conditions de livraison). - Inspection des enregistrements et documents (contrats conclus en fin de période) - Demandes d'informations & confirmations (renseignements auprès du personnel non financier de l'entité concernant toute modification des contrats de vente et des conditions de livraison). - Vérification des règlements post-clôture (2011). (0,5 point)</p>

<p>2- Risque de sous provisionnement de créances clients Les soldes clients augmentent : délais clients ont augmenté de 30 à 40 jours. Le risque de non recouvrabilité des créances clients augmente, alors que le solde du compte dotations aux provisions reste inchangé. (0,25 point)</p>	<p><u>Comptes</u> <u>« clients »</u></p> <p>Valorisation</p>	<p>- Étendre la vérification des règlements clients post-clôture. - Vérifier la balance par âge des créances clients . - L'auditeur doit vérifier l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques. (0,25 point)</p>
---	---	---

2- Conformité aux normes et les bonnes pratiques

Point 1 :

Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la même personne ne doit pas occuper la fonction d'associé responsable de la mission ou de personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission **pendant plus de sept années**. Mr Ali (l'associé responsable de la mission) et Mr Slim (chargée de la revue de contrôle qualité de la mission) assurent leurs fonction depuis 2003. La période de 7 ans s'achève en 2009. **(0,25 point)**

Le contrôle qualité du dossier de la société ROYAL est en général effectué une fois tous les trois exercices. Selon le paragraphe 35 de l'ISQC 1, le cabinet doit, pour des missions données, définir des politiques et des procédures imposant une revue de contrôle qualité de la mission qui fournisse une évaluation objective des jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions qui en découlent pour la formulation du rapport. Ces politiques et procédures doivent **rendre obligatoire une revue de contrôle qualité de la mission pour tous les audits d'états financiers d'entités cotées**. **(0,25 point)**

Les bonnes pratiques consistent à ce qu'à l'issue de la période de 7 ans, Mr Ali et Mr Slim **ne soient plus ni membre de l'équipe chargée de la mission, ni l'associé principal de la mission chez ce client pendant un délai de deux ans**. Pendant cette période, ces personnes ne doivent pas prendre part à l'audit de l'entité concernée, ni assurer le contrôle qualité de la mission, ni produire des consultations pour l'équipe chargée de la mission ou le client concernant des questions, des opérations ou des événements, techniques ou spécifiques au secteur, ni d'une quelconque manière influencer directement le résultat de la mission. Le cabinet doit assurer la rotation de l'associé responsable de la mission et des personnes chargée de la revue de contrôle qualité de la mission et, le cas échéant, des autres personnes soumises aux exigences de rotation après l'expiration de la durée de 7 ans, en conformité avec les règles d'éthique concernées. **(0,25 point)**

Le cabinet doit définir des politiques et des procédures précisant la nature, le calendrier et l'étendue d'une revue de contrôle qualité de la mission d'audit de la société ROYAL. Ces politiques et procédures doivent imposer que la date du rapport sur la mission ne soit pas antérieure à celle de l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. **(0,25 point)**

Point 2 :

Selon le code d'éthique de l'IFAC, un **réseau (network)** est une structure élargie : (a) qui est destinée à la coopération, (b) qui vise manifestement au partage des bénéfices ou des coûts, ou à la détention de droits de propriété en commun, au partage du contrôle ou de la gestion, au partage de politiques de contrôle qualité communes, d'une stratégie commerciale commune, de l'usage d'un nom de marque commun, ou d'une fraction significative de ressources professionnelles.

Ainsi, le cabinet XYZ, qui partage avec le cabinet « Audit & Audit » des politiques de contrôle qualité communes, ainsi que l'usage de méthodes de travail et d'un nom commun au niveau

international, appartient par définition au même réseau international que le cabinet Audit & Audit. **(0,25 point)**

Le cabinet XYZ est chargé de préparer les états financiers de la société ROYAL. Excepté dans des situations d'urgence, **le cabinet ne doit pas fournir, pour le compte d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, de prestation comptable ou de tenue de comptabilité**, y compris l'établissement de la paie, ni préparer d'états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, ou d'informations financières qui forment la base des états financiers. Pour les missions d'audit, dans l'intérêt général, les membres des équipes chargées d'audit, les cabinets et les cabinets membres du réseau, doivent être indépendants des clients d'audit. **(0,25 point)**

Les bonnes pratiques consistent à ce que soit le cabinet XYZ refuse la mission de préparation des états financiers, soit que le cabinet Audit & Audit démissionne de la mission d'audit. **(0,25 point)**

Point 3 :

Selon l'ISA 330, la décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les éléments probants recueillis lors d'audits précédents relatifs aux contrôles :

- (a) qui n'ont pas subi de modification depuis qu'ils avaient fait l'objet de vérifications ; et
- (b) qui ne concernent pas des contrôles ayant pour but de réduire un risque important, est une question de jugement professionnel. De plus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de tester à nouveau ces contrôles est aussi une question de jugement professionnel, sous réserve que ces vérifications soient effectuées au moins une fois tous les trois ans.

Le système de contrôle interne a subi des modifications. Le suivi des ventes et des primes y afférentes est assuré par le nouveau système informatique, totalement intégré à la comptabilité, qui a été mis en place depuis le début de 2010. Il existe un changement dans les procédures des ventes confirmé par les résultats de l'examen analytique qui indiquent un accroissement du risque d'anomalies significatives relatif au process ventes-encaissements. Donc, l'auditeur ne peut pas s'appuyer sur les résultats des contrôles de l'exercice précédent. **(0,5 point)**

Les bonnes pratiques consistent pour le cabinet Audit & Audit à ne pas s'appuyer sur les résultats des contrôles internes testés en 2009. Il doit vérifier le processus des ventes-encaissements et particulièrement l'impact des nouvelles procédures de rémunération des commerciaux ainsi que le nouveau système informatique. **(0,25 point)**

Point 4 :

Les travaux d'audit se sont basés principalement sur l'état préparé par le service audit interne. La norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes» prévoit que l'auditeur externe doit déterminer :

- a) s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront adéquats aux fins de l'audit;
- b) dans l'affirmative, l'incidence prévue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe.

Le directeur des affaires administratives et financières assure la supervision hiérarchique et fonctionnelle du service audit interne, ce qui peut influencer sur l'indépendance et l'objectivité de ses travaux. Compte tenu du changement dans le service d'audit interne et du risque de manipulation du résultat (objectif de cotation dans une bourse étrangère), l'auditeur externe doit évaluer :

- a) l'objectivité de la fonction d'audit interne;
 - b) les compétences techniques des auditeurs internes;
 - c) la probabilité que les travaux des auditeurs internes soient effectués avec les diligences professionnelles requises;
 - d) la probabilité que la communication entre les auditeurs internes et l'auditeur externe soit efficace.
- Les conditions d'objectivité et de la compétence du service d'audit interne ne sont pas vérifiées.

(0,25 point)

Les bonnes pratiques consistent à ne pas s'appuyer sur les travaux d'audit interne. Les éléments probants internes doivent être complétés par des recoupements avec les résultats de l'assistance à l'inventaire physique. **(0,25 point)**

Point 5 :

Pour les tests des rubriques clients et fournisseurs, les contrôles de substance ont été réalisés à la date du 30 octobre 2010. Ces contrôles de substances intermédiaires ne sont pas suffisants. Selon l'ISA 330, si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :

(a) des contrôles de substance, en association avec des tests de procédures portant sur la période restant à couvrir ; ou

(b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ; afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période.

L'auditeur ne peut pas se limiter à des contrôles de substance intermédiaire. **(0,25 point)**

Toutes les lettres de circularisation ont été envoyées, par les responsables de la société « ROYAL ». L'auditeur doit procéder à l'envoi des demandes aux tiers. En effet, selon l'ISA 505, Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment de :

a)...b)... c)...

d) procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin. **(0,25 point)**

Face au refus de la direction d'envoyer une lettre de circularisation au fournisseur blé d'or, l'auditeur doit :

a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons;

b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit;

c) mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables. **(0,25 point)**

Pour la lettre d'affirmation, confirmant la valorisation et l'exhaustivité du solde, et selon l'ISA 580, bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Par ailleurs, **le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'a aucune incidence sur la nature ou l'étendue des autres éléments probants** que l'auditeur obtient en ce qui concerne l'accomplissement des responsabilités de la direction ou des assertions spécifiques.

(0,25 point)

L'auditeur ne peut pas se limiter à la lettre d'affirmation des dirigeants d'autant plus qu'elle ne porte que sur la valorisation et l'exhaustivité du solde, alors qu'il y a un risque relatif à l'**existence**. Il doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables **(0,25 point)**

Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit de remplacement, il doit en informer les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 260 **(0,25 point)**.

L'auditeur doit également examiner les incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion, conformément à la norme ISA 705 **(0,25 point)**.

Point 6 :

Le cabinet d'expertise comptable «C.P.A » confirme les choix comptables de la société et rejette clairement ceux préconisés par le cabinet « Audit & Audit » sans obéir à la règle d'éthique relative à un deuxième avis.

Les bonnes pratiques consistent, pour le cabinet « C.P.A », à respecter la section 230 du code et ne pas exprimer un deuxième avis avant d'évaluer l'importance des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis (indisponibilité de toutes les informations par rapport à ceux dont dispose le professionnel en place), et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.

Si la société ou l'entité recherchant ce deuxième avis n'autorise pas la communication avec le professionnel comptable en place, le professionnel comptable libéral doit se demander si, eu égard à l'ensemble de ces circonstances, il est approprié de donner l'avis sollicité. **(0,5 point)**

Point 7 :

Des menaces liées à la familiarité ou à l'intimidation sont créées lorsqu'**un associé d'audit principal** rejoint un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, en qualité :

(a) d'administrateur ou de cadre dirigeant de cette entité ;

(b) de salarié à un poste lui permettant d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion.

L'indépendance serait compromise sauf si, une fois achevé le rôle de cet associé comme associé d'audit principal, l'entité d'intérêt public a publié des états financiers audités couvrant une période **au moins égale à douze mois** et que l'associé n'était pas membre de l'équipe d'audit en charge de l'audit de ces états financiers. De même, une menace liée à l'intimidation est créée lorsque la personne qui était **le dirigeant du cabinet** (directeur général ou équivalent) rejoint un client d'audit qui est une entité d'intérêt public (a) en qualité de salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables ou des états financiers de ce client ou (b) en qualité d'administrateur ou de cadre dirigeant de ce client. L'indépendance est réputée être compromise sauf si **douze mois** se sont écoulés depuis que cette personne a cessé d'être le dirigeant du cabinet.

Mr Slim accepte l'offre et signe le contrat en avril 2011. L'indépendance est compromise car la société ROYAL est cotée et il faut respecter la période de douze mois. **(0,25 point)**

Les bonnes pratiques consistent, pour l'associé Slim, à respecter la section 290 du code et ne pas accepter l'offre de travail qu'après l'expiration du délai requis. **(0,25 point)**

D'après le code d'éthique de l'IFAC, les professionnels comptables doivent se conformer aux règles et recommandations les plus rigoureuses prévues par la loi ou la réglementation et le code d'éthique de l'IFAC. La cession des parts de Mr Slim aux trois associés à parts égales rend la proportion du capital détenue par un salarié, non membre de l'ordre, supérieure à 25%. **(Bonus)**

Point 8 :

Il n'est jamais trop tard pour agir. Selon l'ISA 560, l'auditeur doit répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci.

Le montant d'achats fictifs de 450.000 dinars est-il significatif et modifie-t-il le rapport?

La réponse est par l'affirmative puisque ce montant qui représente 1,43% du total des ventes est significatif qualitativement (fraude). **(0,25 point)**

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son

rapport, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :

- a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
- b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
- c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers. **(0,25 point)**

L'étudiant peut évoquer le cas ou les faits sont portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers et du rapport.

Selon l'ISA 240, si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié. L'auditeur doit rendre compte de ces faits dès que possible à l'ensemble du conseil d'administration et peut s'interroger sur la nécessité de le faire également par écrit. **(0,25 point)**

La société Blé d'or est une SUARL propriété d'un membre de la famille proche d'un dirigeant clés de ROYAL. Elle répond ainsi à la définition de parties liées telle que citée par la norme ISA 550 qui précise dans le §A5 que : « l'existence des relations suivantes peut indiquer la présence de contrôle ou d'influence notable :

- (a) la participation direct ou indirecte dans le capital ou autres intérêt financier détenu dans l'entité,
- (b) la participation direct ou indirecte dans le capital ou autres intérêt financier de l'entité dans d'autres entités,
- (c) faire partie de ceux chargés de la gouvernance ou des dirigeants clés.
- (d) être un membre de famille proche de toute personne citée au paragraphe (c).
- (e) avoir une relation d'affaire significative avec toute personne citée au paragraphe (c)». **(0,25 point)**

Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques (ISA 315 et ISA 240), l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures afin de réunir des informations pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. D'après le paragraphe 14 de l'ISA 550 : « L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques jugées appropriées, pour acquérir une connaissance des contrôles, s'ils existent, que la direction a mis en place pour : (Voir Par. A15-A20)

- (a) identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les opérations avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ;
- (b) autoriser et approuver les opérations et les accords importants intervenus avec les parties liées;
- (c) autoriser et approuver les opérations et les accords importants intervenus qui sortent du cadre normal des activités ».

Le responsable du dossier s'est contenté d'une déclaration écrite des dirigeants confirmant la valorisation et l'exhaustivité du solde, sans se soucier de son existence et n'a même pas circularisé le tiers Blé d'or, alors que compte tenu des informations sur les livraisons fictives, les investigations de l'auditeur auraient dûes concerner plutôt l'assertion d'existence (compte achat de matières premières) et droits et obligations (compte fournisseur). **(0,25 point)**

3- Les principaux risques d'affaires auxquels s'expose la société «ROYAL» :

3-1- Perte d'un partenaire/client important.

Le client italien décide d'interrompre le contrat qui le lie à la société « ROYAL », et de chercher un autre partenaire. La société perd ainsi un client important. En effet, la production de la seconde chaîne de biscuits destinée à l'exportation risque d'être arrêtée suite à la résiliation du contrat avec

ce client italien exclusif. L'interruption de ce contrat a une incidence importante sur la continuité d'exploitation de la seconde fabrique et l'activité de la société en général (une partie significative du revenu de la société provient de cette fabrique).

3-2- Introduction sur la cote d'une place boursière étrangère

La société ROYAL est sur le point d'inscrire ses actions sur la cote d'une autre bourse étrangère. Il existe un risque que les dirigeants subissent des pressions pour augmenter les résultats, ce qui pourrait les amener à manipuler les résultats (augmentation des ventes et diminution des charges). La cotation sur une autre bourse étrangère et l'ouverture du capital à d'autres investisseurs constituent un changement et augmentent le risque de mission.

3-3- Troubles sociaux

Depuis la fin de l'année 2010, les perturbations dans le programme de production et de livraison se sont accentuées du fait des grèves. Les grèves des salariés causent une interruption de l'activité et la société n'arrive pas à honorer ses engagements avec les clients. La société encourt les risques des demandes d'augmentation de salaires et des pertes d'autres clients.

3-4- Nouvelle stratégie commerciale

Les dirigeants visent à améliorer la performance par l'application d'une nouvelle stratégie commerciale. La direction a ainsi décidé d'accorder aux agents commerciaux, une prime variable servie en fonction des ventes locales réalisées par chacun d'eux. Cette nouvelle stratégie commerciale constitue un changement et peut avoir une incidence sur la réalité des contrats de vente conclus et la recouvrabilité des créances.

3-5- Nouveau système informatique

Le suivi des ventes et des primes y afférentes est assuré par le nouveau système informatique, totalement intégré à la comptabilité, qui a été mis en place depuis le début de 2010. La mise en place du nouveau système informatique constitue un changement.

(0,25 point)

(0,25 point par risque cité avec un maximum de 1 point)

Partie 2 : (5 points) Corrigé indicatif de la partie Commissariat aux comptes

1- Etablissement des états financiers consolidés (1,5 point) :

1-1- Obligation d'élaboration des états financiers consolidés (0,25 point)

L'Art 24 de la loi n°96-112 du 30/12/1996 relative au SCE et l'Art 471 du CSC exigent l'élaboration d'états financiers consolidés pour le groupe M-F.

L'exemption prévue par la NCT 35 n'est pas applicable car la société M n'est pas contrôlée par d'autres entreprises établies en Tunisie.

1-2- Obligations légales qui pèsent sur la société « M » découlant de l'élaboration d'états financiers consolidés (0,75 point)

Ces obligations se présentent comme suit : (0,25 par obligation citée sans dépasser 0,75)

- Etablissement du rapport de gestion du groupe (Art 473 du CSC),
- Mise au siège, à la disposition des associés, les états financiers consolidés, le rapport de gestion du groupe et le rapport du CAC au moins un mois avant la tenue de l'AGO (Art 472 du CSC),
- Approbation des états financiers consolidés par l'AGO (Art 472 du CSC),
- Publication des états financiers consolidés dans un journal quotidien paraissant en langue arabe, et ce, dans le délai d'un mois de leur approbation (Art 472 du CSC).

1-3- Régularité de leur élaboration avec l'assistance de monsieur Youssef : (0,5 point)

Rappelons que la société « M » est membre du CA de la société « F ».

L'acceptation de la mission d'assistance à l'élaboration des états financiers consolidés par monsieur Youssef moyennant une rémunération fixée à 10.000 DT HTVA tout en conservant sa fonction de commissaire aux comptes de la société « F » est contraire aux dispositions de l'article 262 du CSC qui stipule que « ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonctions autres que celles des commissaires un salaire ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société ... ». Monsieur Youssef aurait dû, soit refuser la mission d'assistance à l'élaboration des états financiers consolidés de la société « M », soit démissionner de sa fonction de commissaire aux comptes de la société « F ».

2- Obligation de désignation d'un COCAC et risques encourus en cas de non désignation (0,75 point) :

2-1- Obligation de désignation d'un COCAC pour la société « M » : (0,25 point)

Le total bilan au titre des états financiers consolidés relatifs à 2010 dépasse pour la première fois les 100.000.000 DT. D'où, et en application des dispositions de l'Art 13 Ter du CSC et du décret n°2006-1546 du 6/6/2006, la société « M » doit désigner un CO-CAC. (l'étudiant obtient la note complète sans invoquer la date d'effet).

Une discussion (non notée) pourrait concerner la date d'effet de cette désignation. En effet, une première solution consiste à désigner à partir de 2010, cette solution est difficile à mettre en œuvre car le dépassement n'est définitif qu'une fois qu'il est constaté par une assemblée qui est le seul organe souverain pour approuver les états financiers. Pour des considérations pratiques évidentes, une deuxième solution consiste à désigner le CO-CAC, lors de l'AGO statuant sur les comptes de 2010 (qui valide le dépassement du seuil), et ce, pour le mandat 2011-2013.

2-2- Risques encourus en cas de non désignation : (0,5 point)

A défaut de désignation d'un COCAC, la société « M » risque ce qui suit : (0,25/2 par risque cité)

- Une amende allant de 2.000 à 20.000 DT à l'encontre de la société « M » (Art 263 du CSC),
- La nullité des délibérations portant approbation des états financiers individuels (Art 275 du CSC),
- La possibilité de désignation d'un COCAC en justice à la demande de tout intéressé (Art 261 du CSC),
- La révélation d'un fait délictueux par le CAC monsieur Kamel (Art 270 du CSC).

3) Audit des états financiers consolidés (1,75 points)

3-1- Commentaire de la position de monsieur Kamel quant aux modalités de réalisation de l'audit des états financiers consolidés (0,5 point) :

A- Régularité de l'audit effectué par monsieur Kamel : (0,25 point)

C'est monsieur Kamel qui doit auditer les états financiers consolidés de la société « M » puisque l'Art 471 du CSC stipule que les états financiers consolidés sont soumis à l'audit du ou des commissaires aux comptes de la société mère qui doivent être inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie.

B- Gratuité de l'audit effectué par monsieur Kamel : (0,25 point)

L'audit des états financiers consolidés constitue une mission spécifique nécessitant la mise en œuvre, d'une manière continue, de diligences supplémentaires par rapport aux diligences normales d'audit et entrant dans le cadre des missions législativement et réglementairement dévolues aux CAC.

Cette mission est visée par les Art 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 tel que modifié par l'arrêté du 24 septembre 2003 et nécessite une augmentation des honoraires établie d'un commun accord avec la société « M ».

Le défaut de facturation d'honoraires supplémentaires constitue une entorse à l'indépendance du CAC de la société « M ».

3-2- Diligences du CAC liées à l'audit des états financiers consolidés en application des dispositions du CSC : (0,75 point)

Les diligences prévues par le CSC au titre de l'audit des états financiers consolidés concernent les investigations, les conclusions et la communication : (0,25 par diligence)

Investigations: Le CAC de la société « M » a la possibilité d'effectuer toutes les investigations qu'il juge nécessaires auprès de la société « F » (Art 471 du CSC)

Conclusions: Le CAC de la société « M » ne certifie les états financiers consolidés qu'après avoir consulté le rapport du CAC de la société « F » (Art 471 du CSC). De plus, le CAC doit présenter un rapport sur les états financiers consolidés (Art 472) dans lequel il exprime son opinion sur les dits états.

Communication: Le CAC de la société « M » (qui est tenue d'établir des états financiers consolidés) doit communiquer à la BCT une copie de chaque rapport adressé aux assemblées générales si le total bilan au titre des états financiers consolidés dépasse 10.000.000 DT (ce qui est le cas).

(Facultatif : Non noté) : En application des dispositions normatives, le CAC doit recourir à l'ISA 600 - Audit des états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes): Considérations particulières.

3-3- Conséquences éventuelles de l'accomplissement de la mission d'audit des états financiers consolidés sur la responsabilité du CAC monsieur Kamel : (0,5 point)

A- Conséquences liées à la gratuité de la mission (0,25 point):

Responsabilité pénale: Non en raison de l'absence de l'élément légal

Responsabilité civile : Possible étant donné qu'elle suppose la réunion d'une faute (qui peut être facilement retenue car l'audit des états financiers a été mené gratuitement alors que cet audit aurait dû être rémunéré conformément aux dispositions des Art 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 sus visé), d'un préjudice (qui peut être retenu non pas pour la société « M » qui a bénéficié de la gratuité mais éventuellement pour les confrères de monsieur Youssef qui peuvent être privés de certaines missions parce qu'ils exigent la facturation d'honoraires supplémentaires pour l'audit des états financiers consolidés) et le lien de causalité entre la faute et le préjudice subi.

Responsabilité disciplinaire : Oui, et ce parce que la faute commise par le CAC, monsieur Kamel, peut affecter son indépendance et porter, par conséquent, atteinte à l'honneur et à la probité de la profession.

B- Conséquences éventuelles liées au manquement aux diligences visées au 3-2 (0,25 point):

C'est le cas lorsque le CAC ne procède pas à des investigations auprès de « F », ne consulte pas le rapport du CAC de « F », ne présente pas un rapport au titre des états financiers consolidés ou ne communique pas à la BCT une copie de ses rapports adressés aux assemblées générales de la société « M ».

Responsabilité pénale: Non (en raison de l'absence de l'élément légal)

Responsabilité civile : Oui (faute, préjudice, lien de causalité)

Responsabilité disciplinaire : Oui (infraction aux règles régissant la profession)

4-Rapport spécial sur les conventions réglementées de la société « M » (1 point)

A/ Identification des conventions réglementées chez la société « M » (notée avec la partie B)

Il y a lieu de relever les conventions suivantes et de les analyser en vue de les classer parmi les conventions réglementées ou libres :

- Les ventes de produits finis à des conditions similaires à celles accordées aux autres clients constituent des opérations courantes conclues à des conditions normales et par conséquent elles sont libres au sens de l'article 200 nouveau du CSC,
- La facturation des frais communs du groupe pour prise en charge, par la société « M » de certaines tâches des fonctions Comptabilité et Informatique de la société « F » et ce pour la somme totale de 12.000 DT HTVA de 18% constitue une convention non courante (et par conséquent réglementée) conclue par la société « M » avec une autre société dans laquelle son PDG est président du conseil d'administration qui est visée par les dispositions de l'Art 200 nouveau § 1 et de l'Art 475 du CSC.
- La facturation des frais relatifs au personnel détaché de la société « M » auprès de la société « F » à hauteur de 3.600 (charges sociales comprises) par trimestre constitue également une convention non courante (et par conséquent réglementée) conclue par la société « M » avec une autre société dans laquelle son PDG est président du conseil d'administration qui est visée par les dispositions de l'Art 200 nouveau § 1 et de l'Art 475 du CSC.
- La rémunération du PDG, monsieur Zouheir, prise en charge par la société « M » elle-même ainsi que sa rémunération prise en charge par la société filiale « F » en tant que président de son conseil d'administration constituent des conventions réglementées visées par les dispositions de l'article 200 nouveau II § 5 du CSC.

Il y a lieu de souligner que, d'après l'énoncé, les conventions réglementées relevées sont anciennes (donc autorisées au cours des exercices antérieurs) mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice 2010.

B/ Contenu du rapport spécial du CAC au titre de l'exercice 2010 (1 point)

Le rôle du CAC ne consiste pas à se prononcer sur le bien fondé des conventions réglementées réalisées ou à apprécier l'intérêt qui s'y attache. En revanche, il doit relater les faits découlant de ses contrôles et les éléments permettant, in fine, à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt qui s'attache à ces conventions en vue de leur approbation conformément aux dispositions de l'article 200 du CSC.

Le rapport spécial du CAC comporte les conventions réglementées (à l'exclusion des conventions libres) dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux et ce qu'elles soient nouvellement autorisées ou autorisées au cours des exercices antérieurs mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice.

Concernant les obligations et engagements pris envers les dirigeants, le rapport spécial du CAC doit, conformément aux dispositions de la note d'orientation, établie par l'OECD en mars 2010, sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants, fournir des informations chiffrées sur les rémunérations des dirigeants qui seront structurées, par dirigeant, conformément au référentiel de bonne pratique indiqué dans la note d'orientation. Ces informations chiffrées doivent porter sur les charges de l'exercice constatées au titre des dites rémunérations ainsi que sur les passifs s'y rapportant.

Le contenu du rapport spécial du CAC de la société « M » peut se présenter comme suit :

A/ Conventions et opérations nouvellement réalisées (autres que les rémunérations des dirigeants): (0 point)

Votre conseil d'administration ne nous a tenus informés d'aucune convention et opération nouvellement conclue au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2010.

B/ Conventions autorisées antérieurement à l'exercice 2010 et qui continuent à produire leurs effets en 2010 (autres que les rémunérations des dirigeants): (0,5 point)

L'exécution des conventions suivantes, conclues au cours des exercices antérieurs, s'est poursuivie au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2010 :

- La prise en charge, par la société « M » de certaines tâches des fonctions Comptabilité et Informatique de la société « F ». Les faits facturés, en 2010, à ce titre se sont élevés à la somme totale de 12.000 DT HTVA de 18%, (0,25 point)
- Le détachement du personnel de la société « M » chez la société « F ». Les rémunérations et charges sociales ainsi facturées en 2010 à cette filiale se sont élevées à 14.400 DT. (0,25 point)

C/ Obligations et engagements de la société envers les dirigeants : (0,5 point)

C.1- Les obligations et engagements envers les dirigeants tels que visés à l'article 200 nouveau II § 5 du CSC concernent exclusivement la rémunération du Président Directeur Général qui se compose comme suit : (Noté avec le C2)

a- Une rémunération à la charge de la société « M » comprenant uniquement des avantages à court terme sous forme de salaires mensuels et d'une prime annuelle de bilan.

b- Une rémunération à la charge de la filiale, la société « F », en sa qualité de président du conseil d'administration de cette dernière comprenant des avantages à court terme sous forme d'indemnités de représentation mensuelles.

C.2- Les obligations et engagements pris par la société « M » elle-même envers ses dirigeants, tels qu'ils ressortent de ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, se présentent comme suit (en DT) : (0,25 point)

	PDG	
	Charges de l'exercice	Passif au 31/12/2010
Avantages à court terme	84.000	36.000
TOTAL	84.000	36.000

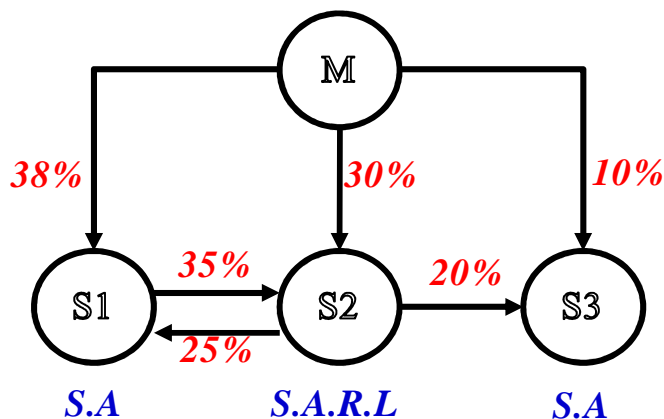
Les obligations et engagements pris par la société « F » au profit des dirigeants de la société « M », tels qu'ils ressortent des états financiers de cette filiale pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, se présentent comme suit (en DT) : (0,25 point)

	PDG	
	Charges de l'exercice	Passif au 31/12/2010
Avantages à court terme	1.800	0
TOTAL	1.800	0

Partie 3 (5 points)

1) Pourcentages de contrôle et d'intérêt, nature de dominance et méthodes de consolidation : (2 points)

L'organigramme du groupe peut être schématisé comme suit :



	S1	S2	S3			
Pourcentages de contrôle	Direct ⁽¹⁾	50,67%	Direct	30%	Direct	10%
	Indirect	0%	Indirect (par S1)	35%	Indirect (par S2)	20%
	Total	50,67%	Total	65%	Total	30%
		0,25		0,25		0,25
Pourcentages d'intérêt	$\frac{38\%+30\% \times 25\%}{100\%-35\% \times 25\%} = 49,86\%$		$\frac{30\%+38\% \times 35\%}{100\%-25\% \times 35\%} = 47,45\%$		$10\%+47,45\% \times 20\% = 19,49\%$	
		0,25		0,25		0,25
Nature de la dominance	Contrôle exclusif		Contrôle exclusif		Influence notable	
Méthodes de consolidation	Intégration globale		Intégration globale		Mise en équivalence	

⁽¹⁾ "S1" (société par actions) détient 35% (plus que 10%) au capital de "S2" (société autre que par actions). En vertu des dispositions de l'article 467 du CSC, "S2" est obligée d'aliéner sa participation de 25% au capital de "S1" (dans un délai ne dépassant pas un an à compter de la date d'acquisition). Jusqu'à l'aliénation, "S2" ne peut pas exercer les droits de vote rattachés à sa participation. **(0,25 point)**

En conséquence, le pourcentage de droits de vote détenu par "M" dans "S1" se détermine comme suit :

$$\frac{38\%}{(100\%-25\%)} = 50,67\%$$

2) Elimination des dividendes intra-groupe et Mise en équivalence de S3 : (1,5 point)

a- Elimination des dividendes intra-groupe perçus par "M" : (0,25 point)

Au bilan		
(B) Résultat "M" [80.000 x 30%+ 100.000x10%]	34.000	
(B) Réserves "M"		34.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Revenus de valeurs mobilières	34.000	
(G) Résultat global (en gestion)		34.000

b- Elimination des dividendes intra-groupe perçus par "S1" : (0,25 point)

Au bilan		
(B) Résultat "S1" [80.000 x 35%]	28.000	
(B) Réserves "S1"		28.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Revenus de valeurs mobilières	28.000	
(G) Résultat global (en gestion)		28.000

c- Elimination des dividendes intra-groupe perçus par "S2" : (0,25 point)

Au bilan		
(B) Résultat "S2" [100.000 x 20%]	20.000	
(B) Réserves "S2"		20.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Revenus de valeurs mobilières	20.000	
(G) Résultat global (en gestion)		20.000

d- Mise en équivalence de "S3" chez "M" : (0,25 point)

Au bilan		
(B) Titres mis en équivalence [6.700.000 x 10%]	670.000	
(B) Titres de participation dans "S3"		400.000
(B) Réserves "M" [6.500.000 x 10%-400.000]		250.000
(B) Résultat "M" [200.000 x 10%]		20.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Résultat global (en gestion)	20.000	
(G) Part dans les résultats des SME		20.000

e- Mise en équivalence de "S3" chez "S2" : (0,5 point)

La valeur d'équivalence de la participation de S2 dans S3 s'élève à 1.379.375 DT, déterminée comme suit :

+ Part dans le résultat 2010 de "S3" [200.000 x 20%]	(a)	40.000
+ Part dans les autres capitaux propres de "S3" [6.500.000 x 20%]	(b)	1.300.000
+ Valeur brute du Goodwill	(c)	75.000
- Amortissement du Goodwill du 01/04/2006 au 31/12/2009 [(75.000/10)x3,75]	(d)	(28.125)
- Amortissement du Goodwill au titre de l'exercice 2010 [75.000/10]	(e)	(7.500)
= Valeur d'équivalence au 31 décembre 2010		1.379.375

Au bilan 0,25		
(B) Titres mis en équivalence	1.379.375	
(B) Titres de participation dans "S3"		975.000
(B) Réserves "S2" [(b)+(d)-900.000]		371.875
(B) Résultat "S2" [(a)+(e)]		32.500
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Résultat global (en gestion)	32.500	
(G) Part dans les résultats des SME		32.500

3) Partage des capitaux propres de S1 et S2 : (1,5 point)

Les résultats et les réserves à retenir comme base de partage, se présentent comme suit :

	S1	S2
+ Résultat après retraitement et éliminations (autres que les dividendes)	(412.000)	127.500
+ Part dans les résultats des SME		32.500
- dividendes sur titres consolidés	(28.000)	(20.000)
= Résultat (Base de partage)	(440.000)	140.000

	S1	S2
+ Réserves après retraitement et éliminations (autres que les dividendes)	4.972.000	1.008.125
+ Part dans les réserves des SME	-	371.875
+ dividendes sur titres consolidés	28.000	20.000
= Réserves (Base de partage)	5.000.000	1.400.000

Le tableau de partage des capitaux propres se présente comme suit :

		M	S1	S2
Résultats			(440 000)	140 000
Autres capitaux propres	Capital		2 000 000	400 000
	Réserves		5 000 000	1 400 000
	Total		7 000 000	1 800 000
% d'intérêt du groupe		100%	49,86%	47,45%
Participation dans	S1	760 000	-	500 000
	S2	120 000	140 000	-
% d'intérêt hors groupe		0%	50,14%	52,55%

a- Partage des capitaux propres de S1 selon la technique de consolidation directe : (0,75 point)

Au bilan		
(B) Capital "S1"	2.000.000	
(B) Réserves "S1" [4.972.000+28.000]	5.000.000	
(B) Résultat consolidé [440.000 x49,86%]	219.384	(0,25)
(B) Résultat "S1" [-412.000-28.000]		440.000
(B) Titres de participation dans "S1" [760.000+500.000]		1.260.000
(B) Réserves consolidées [7.000.000x49,86%-760.000x100%-500.000x47,45%]	(0,25)	2.492.450
(B) Intérêts minoritaires	(0,25)	3.026.434
[7.000.000x50,14%-760.000x0%-500.000x52,55%]-[440.000x50,14%]		

b- Partage des capitaux propres de S2 selon la technique de consolidation directe : (0,75 point)

Au bilan		
(B) Capital "S2"	400.000	
(B) Réserves "S2" [1.008.125+371.875+20.000]	1.400.000	
(B) Résultat "S2" [127.500+32.500-20.000]	140.000	
(B) Titres de participation dans "S2" [120.000+140.000]		260.000
(B) Résultat consolidé [140.000 x47,45%]	(0,25)	66.430
(B) Réserves consolidées [1.800.000x47,45%-120.000x100%-140.000x49,86%]	(0,25)	664.296
(B) Intérêts minoritaires	(0,25)	949.274
[1.800.000x52,55%-120.000x0%-140.000x50,14%]+[140.000x52,55%]		