

**RÉPUBLIQUE TUNISIENNE  
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR  
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

---

**CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE  
SESSION DE JUIN 2012**

---

**ÉPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE**

**Durée : 5 heures - Coefficient : 2**

---

*Le sujet se présente sous la forme de quatre parties indépendantes :*

<i>Première partie :</i>	<i>5,75 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie :</i>	<i>6,75 points</i>	<i>Page 4</i>
<i>Troisième partie :</i>	<i>3 points</i>	<i>Page 6</i>
<i>Quatrième partie :</i>	<i>4,5 points</i>	<i>Page 6</i>

- 
- 1. Aucun document n'est autorisé.*
  - 2. Matériel autorisé : une calculatrice de poche à fonctionnement autonome, sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel.*
  - 3. Le sujet comporte 8 pages numérotées de 1 à 8 (y compris la page de garde).*
  - 4. Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.*
  - 5. Si le texte du sujet (ou de ses questions) vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner explicitement dans votre copie.*

## SUJET

*Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.  
Toute information calculée devra être justifiée.*

### **PREMIÈRE PARTIE (5,75 points)**

#### **Dossier N°1: (3,5 points)**

La société Web Access est une société spécialisée dans la gestion des serveurs informatiques à distance. Web Access fournit à ses clients les prestations d'hébergement et d'exploitation de leurs applications et bases de données informatiques à distance à partir d'un accès webifié aux serveurs d'applications. La société Web Access met à la disposition de ses clients des serveurs informatiques et assure la gestion, la maintenance, le contrôle des accès et la sécurité des serveurs pour tous ses clients.

Les prestations de la société Web Access sont facturées sur la base d'une redevance annuelle fixe et d'un montant variable mensuel en fonction du nombre d'accès mensuels de chaque client aux serveurs.

La société Tech-Med est un centre d'appel filiale d'un groupe étranger qui externalise ses applications informatiques chez la société Web Access. Dans le cadre d'une politique d'harmonisation des systèmes informatiques du groupe, la société Tech-Med a acheté, le 02/01/2010, un serveur informatique selon les caractéristiques techniques exigées par son groupe pour un montant de 50.000 \$ et a payé les droits de douane au taux de 20%. Tech-Med a engagé aussi des dépenses d'installation et de mise en marche pour 15.000 DT. Après réception technique du serveur, Tech-Med a signé un contrat complémentaire avec la société Web Access selon les conditions suivantes :

- Web Access doit loger toutes les applications utilisées par Tech-Med sur le nouveau serveur;
- Le serveur sera dédié aux activités de Tech-Med ;
- Conformément aux termes du contrat initial, Web Access sera chargée de la maintenance, l'entretien et la sécurité du nouveau serveur ;
- Le montant à payer lors du règlement des redevances annuelles fixes par la société Tech-Med pour les trois premiers exercices est fixé à 13.000 DT par année.

#### **Sachant que :**

- La société Web Access applique le référentiel comptable « Full-IFRS »;
- les redevances fixes annuelles sont dues le 02 Janvier de chaque année pour un montant annuel de 48.000 DT;
- les redevances variables au titre des mois de janvier 2010 et 2011 sont respectivement de 8.000 DT et 12.000 DT ;

- Le serveur sera utilisé pour les services rendus à Tech-Med pendant une période de 4 années, au delà de cette période Web Access pourrait vendre ou utiliser à d'autres fins ce serveur après mise en place d'un nouveau serveur au profit de Tech-Med ;
- La juste valeur du serveur au 31/12/2011 est de 45.000 DT ;
- Tech-Med applique la méthode du coût historique pour ses équipements informatiques, alors que Web Access applique la méthode de réévaluation et réévalue les équipements informatiques tous les deux ans ;
- La durée de vie économique du serveur est estimée à 5 années ;
- Le cours de change du dollar au 02/01/2010 est de 1\$ = 1,500 DT.

**Travail à faire :**

On vous demande, sans tenir compte de la TVA, de l'IS et des impôts différés, d'analyser la substance de cette opération et de passer les écritures comptables chez la société Web Access au titre des mois de janvier et décembre des exercices 2010 et 2011.

**Dossier N°2 : (2,25 points)**

La société Sun Fruit est une société tunisienne de conservation et de commercialisation des fruits pour le marché Tunisien et étranger. Sa monnaie fonctionnelle est le dinar tunisien.

**A/** Dans le cadre de ses activités d'exportation vers l'Amérique du nord, la société exploite une unité de stockage et de distribution en Espagne dans laquelle elle dispose au 31/12/2011 des éléments d'actifs suivants :

- a) Un local de stockage acheté le 01/07/2011 pour 200.000 € et réévalué au 31/12/2011 à 220.000 €. Il est amorti sur 20 ans.
- b) La société Sun Fruit a acquis :
  - Le 01/09/2011, une chambre frigorifique pour 30.000 €.
  - Le 14/10/2011, un stock de Fruits acquis pour 60.000 €.
- c) Vente, au 29/11/2011, d'un lot de fruits au client canadien Fruit du Monde pour un montant de 75.000 Dollar canadien. Le prix de la vente sera encaissé le 28/01/2012.

**B/** Sun Fruit a viré en date du 01/03/2011, à sa filiale espagnole Andalucia Packaging spécialisée dans le conditionnement sous vide des fruits, un montant de 150.000 € à titre de prêt au taux fixe de 6% l'an et pour une durée indéterminée en vue de faire face aux difficultés de trésorerie que la filiale rencontre.

Les cours de changes de l'euro et du dollar canadien se présentent comme suit :

	2011				
Date	01/03	01/07	01/09	14/10	31/12
Cours de 1€	1,5 DT	1,6 DT	1,7 DT	1,75 DT	1,9 DT

	2011	
Date	29/11	31/12
Cours de 1 dollar canadien	1,15 DT	1,2 DT

La société Sun Fruit applique la méthode de réévaluation pour l'évaluation de ses constructions.

## Travail à Faire :

En utilisant le référentiel international et sans tenir compte de l'impôt différé, on vous demande de préciser les traitements comptables relatifs à ces opérations à la fin de l'année 2011 et de passer les écritures comptables qui en découlent dans les livres de Sun Fruit au 31/12/2011.

### **DEUXIÈME PARTIE (6,75 points)**

---

La société PHARMA TUNISIA a pour objet le développement, la production et la commercialisation des produits pharmaceutiques. Elle a été constituée en 2001 sous la forme d'une société anonyme. Ses principaux actionnaires sont la société française spécialisée également dans le secteur pharmaceutique PHARMA INTERNATIONAL (70%) et la société INVEST (20%).

Dans le cadre de la préparation et la présentation de ses états financiers annuels, la société PHARMA TUNISIA doit répondre aux besoins particuliers de la société mère française PHARMA INTERNATIONAL en présentant un jeu complet d'états financiers IFRS, en plus de ses états financiers établis selon le référentiel comptable tunisien.

N'ayant pas désigné d'auditeur dans le passé pour les états financiers établis selon les normes IFRS, la société PHARMA TUNISIA a chargé, au cours du mois de juin 2011, le cabinet d'expertise comptable Audit & Conseil d'une mission d'audit contractuel de ses états financiers pour les exercices 2011 et 2012.

Le cabinet d'expertise comptable Audit & Conseil est constitué depuis 2002, sous forme d'une société à responsabilité limitée. Le capital de la société est détenu par quatre experts comptables membres de l'ordre des Experts Comptables de Tunisie. Les associés du cabinet reçoivent des rémunérations au titre de la vente de prestations aux clients.

Au cours de l'exercice 2011, le service des ressources humaines de la société PHARMA TUNISIA a eu des difficultés à recruter un personnel qualifié. Les salaires octroyés ont augmenté considérablement. Suite au départ de plusieurs cadres scientifiques, le conseil d'administration a décidé l'adoption d'un plan de rémunération incitative. La société rencontre également des difficultés pour financer certains projets d'innovation. Suite à un incendie dans le siège social de la société, une partie importante des archives de la société relative aux périodes antérieures à l'exercice 2011 a été perdue. Les différents processus de la société sont fortement informatisés.

Les principaux indicateurs financiers de PHARMA TUNISIA sont les suivants (en dinars) :

<b>Rubriques</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>
Revenus	54.113.340	53.700.666
Chiffre d'affaires réalisé avec la société PHARMA INTERNATIONAL	23.440.220	23.160.580
Achats consommés	32.831.345	32.580.970
Capitaux propres (avant résultat)	21.009.311	20.907.739
Résultat des activités poursuivies (avant impôt)	-1.054.388	5.733.002
Charges de personnel	9.206.176	6.502.308
Stock de produits finis	11.930.325	10.837.186
Dotations aux provisions pour dépréciation des stocks de produits finis	1.411.197	595.199

La société PHARMA TUNISIA a, depuis sa création, le même commissaire aux comptes qui a toujours établi des rapports sans réserves.

Tous les travaux d'audit du cabinet Audit & Conseil ont été directement réalisés auprès des services concernés de la société. Seulement un projet de rapport d'audit, ne comportant ni réserve ni paragraphe d'observation, a été préparé par le cabinet et envoyé aux principaux actionnaires. Les travaux de l'équipe d'audit permettent de relever les conclusions suivantes :

1) Pour les principales assertions concernant le processus «Ventes-Encaissements », la confiance dans les contrôles internes est très faible. En effet, l'application informatique commerciale n'intègre pas des contrôles suffisants assurant la non-modification des données. L'associé chargé de la mission décide de recourir à une stratégie corroborative.

Le solde du poste « clients » est débiteur de 8.900.000 dinars. Le cabinet a fixé pour les clients une erreur tolérable de 100.000 dinars. Le seuil de travail est fixé à 80%. L'objectif du test est de s'assurer de l'existence des soldes. Le cabinet envoie des demandes de confirmation négatives à des clients sélectionnés par méthode d'échantillonnage statistique. L'analyse des résultats, selon la méthode du Sondage des Unités Monétaires, permet de dégager des erreurs dans deux comptes clients. Le solde confirmé par le premier client et vérifié par l'auditeur est de 120.000 dinars, alors que le solde en comptabilité est de 150.000 dinars. Pour le deuxième client, le solde confirmé et vérifié est de 180.400 dinars, alors que le solde en comptabilité n'est que de 144.100 dinars. Les diligences d'audit se sont limitées à l'exploitation des résultats de la confirmation. La conclusion de l'équipe est qu'il est possible de valider les comptes clients qui ne sont pas surévalués de plus de 66.300 dinars.

2) Au cours de l'année 2011, la société a engagé des frais de recherche et de développement d'un montant de 1.140.000 dinars pour développer des nouveaux produits. L'avancement des activités de recherche et de développement varie d'un produit à un autre. Le directeur comptable a confirmé que tous les projets en cours sont susceptibles de générer des avantages économiques futurs et il a décidé d'immobiliser la totalité des frais de recherche et de développement. Le cabinet s'est contenté d'exiger une lettre d'affirmation sur le caractère recouvrable de ces frais.

3) La société utilise la méthode du coût standard pour la valorisation des stocks de produits finis. A la date de la première mise en exploitation de chaque produit fini, la société fait appel au cabinet de conseil ALPHA CONSULTING pour déterminer son coût standard. Le cabinet a demandé et a obtenu les curriculums vitae des intervenants du cabinet de conseil, ce qui lui a permis d'asseoir la fiabilité de la valorisation du stock. Toutefois, l'estimation indépendante effectuée par l'équipe d'audit, concernant la dotation aux provisions pour dépréciation de stocks des produits finis, la conduit à déterminer une fourchette comprise entre 2.500.000 dinars et 2.600.000 dinars.

4) Plusieurs soldes débiteurs et créditeurs remontant à l'exercice 2010 ne sont pas justifiés. Ils demeurent non apurés au 31/12/2011. Le cabinet estime que ces soldes se compensent et la différence nette n'est pas significative. Ces soldes débiteurs et créditeurs se ventilent comme suit :

	<u>31/12/2011</u>
Total des soldes débiteurs non justifiés	1.430.300 dinars
Total des soldes créditeurs non justifiés	1.410.500 dinars

En mars 2012, l'associé chargé de la mission a réussi à conclure un nouveau contrat de prestation de services d'établissement de la paie sur la base de données établies par la société PHARMA TUNISIA. La société ADWIYAMED, concurrent principal de PHARMA TUNISIA, a proposé à la société d'expertise comptable Audit & Conseil la mission de commissariat aux comptes des exercices 2012, 2013 et 2014. Le cabinet a accepté immédiatement cette mission.

### **Travail à faire :**

1. Préparer une note succincte indiquant pour la mission d'audit contractuel auprès du client PHARMA TUNISIA, en quoi les travaux effectués, les conclusions et le rapport du cabinet ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les diligences complémentaires à mettre en œuvre. **(5,5 points)**
2. Dégager et commenter les questions d'éthique posées par le cas. **(1,25 points)**

### **TROISIÈME PARTIE (3 points)**

---

La SARL Y, dont le capital de 200 millions de dinars est détenu par le gérant et son frère, est propriétaire d'une importante usine de fabrication sise à Tunis. La SARL Y, dont Monsieur A est commissaire aux comptes depuis l'exercice 2009, vient de racheter en octobre 2011 les 99,99% du capital de la société anonyme Z opérant dans le même secteur d'activité. Pour ce rachat la société a dû contracter un crédit bancaire sur cinq ans pour un montant de 50 millions de dinars. Le total bilan inscrit à la situation comptable intermédiaire établi par la société anonyme au 30/9/2011 est de 250 millions de dinars. Le PDG de la société anonyme Z est également le gérant de la SARL Y depuis deux ans.

### **Travail à faire :**

1. Le lendemain de cette opération de rachat, le Gérant de la SARL vous consulte pour lui préciser toutes les opérations et les étapes juridiques nécessaires pour que la SARL soit en conformité aux dispositions du code des sociétés commerciales en vigueur d'une part, et pour qu'elle réunisse d'une manière régulière son assemblée générale ordinaire appelée à statuer sur l'exercice 2011 d'autre part. (les réponses sont à fournir d'une manière succincte avec indication des conditions de convocation et de réunion nécessaire de tout organe habilité, pour cette opération). **(2 points)**
2. Il vous est également demandé d'indiquer d'une manière succincte, les principales diligences à accomplir en matière de présentation des rapports de commissariat aux comptes au titre de l'exercice 2011. **(1 point)**

### **QUATRIÈME PARTIE (4,5 points)**

---

Le portefeuille titres de la société ALPHA est composé des participations suivantes :

#### **• Titres de la société BETA :**

Au début de l'exercice 2009, ALPHA a procédé à l'acquisition de 36% du capital de la société BETA, pour un montant de 8,7 millions de dinars, alors que ses capitaux propres comprenaient, outre le capital social de 20 millions de dinars (200.000 actions de 100 dinars de nominal chacune), des réserves cumulées de 3,6 millions de dinars. Cette acquisition a nécessité l'engagement d'honoraires d'experts et d'intermédiaires pour un montant décaissé de 180.000 dinars, et le coût estimé du temps passé par le directeur général de ALPHA dans les négociations d'acquisition est estimé à 50.000 dinars.

A la date d'acquisition de ce premier lot, les justes valeurs des terrains possédés par BETA, dépassaient leurs valeurs comptables nettes de 650.000 dinars et celles des constructions de 800.000 dinars, dont la durée de vie restante était de 10 ans.

Au 30 juin 2011, BETA a augmenté son capital en procédant simultanément à une incorporation de 2 millions de dinars de réserves avec distribution de 20.000 actions gratuites à ses actionnaires et l'émission de 80.000 actions nouvelles à 110 dinars chacune. ALPHA, dont le premier lot d'actions détenu dans BETA a atteint une juste valeur à cette date, estimée à 9,5 millions de dinars, a souscrit 73.800 actions nouvelles en utilisant ses propres droits préférentiels de souscription et en achetant le reliquat pour un coût global de 1.100.000 dinars.

La situation des capitaux propres de la société BETA se présente comme suit à la veille et au lendemain de cette augmentation du capital :

	exprimé en dinars	
	<u>30/06/2011</u>	<u>01/07/2011</u>
Capital	20.000.000	30.000.000
Réserves	5.200.000	3.200.000
Primes d'émission	-	800.000
Résultat	1.240.000	1.240.000
	<u>26.440.000</u>	<u>35.240.000</u>

A cette date, les justes valeurs des terrains et des constructions justifiant les plus-values suivantes par rapport aux valeurs nettes comptables :

Plus-value sur terrains	750.000 dinars
Plus-value sur constructions	700.000 dinars

• **Titres de la société TETA :**

Il s'agit de 150.000 titres représentant 75% du capital de TETA, achetés en octobre 2010 pour un montant de 1,8 millions de dinars et pour lequel ALPHA a dû supporter des frais de courtage de 18.000 dinars.

Les capitaux propres de TETA à la date d'acquisition s'élevaient à 2.100.000 dinars. Depuis son acquisition, ALPHA prépare une stratégie de revente des titres TETA.

ALPHA a toujours considéré l'investissement fait dans TETA, comme étant une opportunité de placement financier et s'active depuis à rechercher un repreneur.

• **Titres de la société ZETA :**

Lors de la création de la société ZETA en 2008, ALPHA a souscrit pour 700.000 dinars, représentant 35% de son capital. La valeur nominale de l'action est de 200 dinars.

Au 30 juin 2010, et alors que les capitaux propres de ZETA affichaient outre le montant du capital social, des réserves pour 300.000 dinars et un résultat du premier semestre 2010 pour 130.000 dinars, ZETA a émis un emprunt obligataire convertible en actions, d'un montant de 2,5 millions de dinars avec une valeur d'émission de 250 dinars l'obligation, rémunéré à un taux implicite net d'impôt de 5% par an (aucune incidence de la fiscalité n'est à retenir quant au rendement des obligations).

Deux conditions de conversion ont été arrêtées pour cet emprunt : la moitié (obligations A) est convertible à tout moment, l'autre (obligations B) une année après la date d'émission au plus tôt. La conversion se fera une action nouvelle pour une obligation, à la valeur courue par celle-ci à la date de conversion.

ALPHA a souscrit à tous ses droits à titre irréductible pour les deux catégories d'obligations, et a eu droit à titre réductible à souscrire à la moitié des autres obligations à égalité entre les catégories A et B.

Jusqu'à la date du 31 décembre 2011, ALPHA et les autres souscripteurs ont maintenu leurs obligations sans conversion.

### **Travail à faire :**

1. Préciser pour chacune des sociétés citées et au titre des exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2011, son statut par rapport au périmètre de consolidation par référence au système comptable des entreprises et déterminer les pourcentages de contrôle et d'intérêt du groupe dans chacune d'entre-elles. **(1,5 points)**
2. Procéder, au 1<sup>er</sup> juillet 2011, au traitement comptable de la participation dans la société BETA pour les besoins de la consolidation chez la société ALPHA selon la norme relative au regroupement d'entreprises, du système comptable des entreprises, sachant que : **(3 points)**
  - La société ALPHA applique, pour les regroupements d'entreprises, le traitement autorisé par la norme comptable NCT 38.
  - Les écarts d'acquisition éventuels font l'objet selon le cas, soit d'un plan d'amortissement soit d'un plan de reprise, sur 5 ans suivant le mode linéaire.
  - La société BETA est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 30%.