

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE
SESSION DE DECEMBRE 2016
www.revisioncomptable.wordpress.com

ÉPREUVE DE COMPTABILITÉ

Durée : 4 heures - Coefficient : 2

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :

<i>Première partie</i>	<i>12 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie</i>	<i>08 points</i>	<i>Page 4</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 7 pages numérotées de 1 à 7 (y compris la page de garde).*
 - 4. Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.*

SUJET

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

PREMIÈRE PARTIE (12 points)

Les Laboratoires Pharmaceutiques du Maghreb "LPM", société anonyme de droit tunisien créée en 2001, est une filiale d'un Groupe international spécialisé dans la fabrication de médicaments génériques dans plusieurs domaines thérapeutiques. Son activité relève du secteur des industries manufacturières. Elle opère exclusivement sur le marché local. Son régime fiscal est celui de droit commun. A ce titre, elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.

Elle prépare annuellement, pour les besoins de la consolidation, des états financiers individuels conformément aux IFRS complètes en vigueur applicables par le Groupe.

Dossier n° 1 : (5 points)

Afin de pouvoir réaliser les tests de dépréciation sur ses actifs corporels et incorporels, la société "LPM" a été décomposée en deux unités génératrices de trésorerie (UGT) désignées "A" et "B".

Les activités sont conduites à partir du siège social détenu en pleine propriété. La valeur comptable des UGT est considérée comme une base raisonnable pour allouer à chacune des UGT la partie du siège leur revenant.

La durée d'utilité restant à courir estimée de l'UGT "A" est de 10 ans. Les durées d'utilité restant à courir de l'UGT "B" et des bâtiments administratifs abritant le siège social sont de 20 ans.

A l'exception des bâtiments administratifs abritant le siège social, tous les autres actifs corporels et incorporels (y compris le goodwill) de "LPM" ont pu être affectés sur une base raisonnable, au 31/12/2014, aux deux UGT. Ces affectations ainsi que d'autres informations complémentaires sont fournies en *annexe 1*.

A la clôture de l'exercice 2014, la société "LPM" a pris l'engagement de restructurer l'UGT "A" pour un coût estimé à 150.000 DT décaissable à fin 2015. En conséquence, une provision d'égale montant a été comptabilisée au 31/12/2014.

Les informations relatives aux flux nets de trésorerie futurs estimés de l'UGT "A", tels qu'ils sont reflétés dans les budgets les plus récents approuvés par la direction sur la période 2015-2019, ainsi que celles relatives à la valeur terminale de l'UGT "A" au 31/12/2019 et au Coût Moyen Pondéré du Capital de "LPM" sont fournies en *annexe 2*.

Travail à faire :

Sur la base des informations fournies en annexes 1 et 2, et par référence aux IFRS complètes, il vous est demandé de :

- 1) Préciser, pourquoi, la société "LPM" est tenue de constituer des UGT. (0,5 point)**
- 2) Indiquer les critères de prise en compte d'une provision pour restructuration. (0,5 point)**
- 3) Déterminer, au 31/12/2014, le montant des éventuelles dépréciations à constater pour chaque UGT, ainsi que leur affectation aux différents actifs et de passer les écritures qui en découlent. (4 points)**

Dossier n° 2 : (4 points)

Au début de l'année 2015, la société "LPM" a engagé des dépenses de développement informatique dans le but d'améliorer l'automatisation de ses chaînes de production. Ces développements ont été pris en charge par le département informatique de la société.

Le 01/09/2015, la faisabilité technique du projet, ses apports, les moyens et ses conditions optimales d'utilisation sont démontrées. Il est prévu une mise en service à fin juin 2016 sur une durée d'utilité estimée à 5 ans.

Pour financer ce projet, la société a sollicité et obtenu un prêt imputé sur les ressources d'une ligne de financement dédiée à l'innovation technologique accordée par l'Agence Française de Développement "AFD" à l'Etat Tunisien et gérée pour le compte de ce dernier par différentes banques de la place.

Le prêt a été débloqué par tirage unique au début janvier de l'année 2015 pour la somme de 120.000 DT et porte intérêt au taux annuel fixe de 3%. Il est remboursable par amortissement constant du principal sur 5 ans dont une année de grâce. Les coûts de transaction relatifs à ce prêt sont négligeables.

Le contrat de prêt prévoit que si, à la fin de l'année 2015, la faisabilité technique du projet n'est pas démontrée, alors le crédit serait rémunéré aux conditions habituelles de marché, soit au taux annuel fixe de 8%.

Le détail des coûts engagés sur ce projet ainsi que le tableau d'amortissement du prêt figurent en *annexe 3*.

Travail à faire :

Sur la base des informations fournies en annexe 3, et par référence aux IFRS complètes, il vous est demandé de :

- 1) Préciser le traitement comptable de toutes les opérations relatives à ce projet durant les exercices 2015 et 2016. (3 points)**
- 2) Indiquer, dans l'hypothèse où la date de transition aux IFRS complètes était fixée au 01/01/2016, le traitement approprié qu'aurait appliqué la société "LPM" en sa qualité de premier adoptant. (1 point)**

Dossier n° 3 : (3 points)

Les conditions de travail au sein de la société "LPM" et les engagements de cette dernière envers son personnel sont encadrés par une convention collective d'établissement conclue conformément à la réglementation en vigueur.

Cette convention stipule au niveau de son article 51 que *"chaque employé percevra à l'occasion de sa mise à la retraite à l'âge légal de 60 ans une prime, égale à six mensualités, calculée sur la base du salaire brut du dernier mois travaillé"*.

La société "LPM" a, toujours, assumé la charge découlant des obligations prévues par l'article susvisé.

Par ailleurs, la société "LPM" cotise à la Caisse Nationale de Sécurité Sociale (CNSS) au titre du régime obligatoire de retraite de base et aux autres régimes de sécurité sociale et dans les conditions indiquées en *annexe 4*.

Au 01/01/2015, le directeur technique a 41 ans d'âge et 15 ans d'ancienneté. Son salaire brut annuel mensualisé s'élève à 6.448 DT contre 6.200 DT au 01/01/2014.

Pour l'évaluation des obligations mises à sa charge par l'article 51 de la convention collective d'établissement, la société "LPM" s'appuie sur des hypothèses actuarielles incluant les variables démographiques (taux de rotation du personnel et taux de mortalité) et financières (taux d'augmentation des salaires et taux d'actualisation) et qui sont fournies en **annexe 4**.

Travail à faire :

Sur la base des informations fournies en annexe 4, et par référence aux IFRS complètes, il vous est demandé de :

- 1) Rappeler la définition d'un régime d'avantages postérieurs à l'emploi. (0,5 points)**
- 2) Identifier les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi fournis au personnel de la société "LPM" en indiquant leur nature. (1 point)**
- 3) Evaluer et de comptabiliser, au 31/12/2015, les engagements de la société "LPM" envers son directeur technique au titre de la prime de départ à la retraite. (1,5 points)**

N.B :

- (1) Les flux de trésorerie afférents à toutes les opérations sont réputés intervenir, par simplification, à la fin de chaque année.*
- (2) Tous les calculs seront arrondis au dinar le plus proche.*

DEUXIÈME PARTIE (8 points)

La société mère "MENA HOLDING" [M] est à la tête d'un groupe de sociétés diversifiées opérant dans plusieurs secteurs économiques dans la région du moyen orient et de l'Afrique du nord. Elle prépare, depuis 2004, des états financiers consolidés conformément au Système Comptable des Entreprises en vigueur en Tunisie.

Elle a acquis au début janvier 2013, une participation de 80% dans le capital de la société dénommée "Les Fonderies modernes" [F] (Société anonyme de droit tunisien au capital de 900.000 DT). Le coût d'acquisition des actions "F" s'est élevé à 1.236.000 DT (coûts directement attribuables à l'acquisition inclus).

A la date d'acquisition de la participation susvisée, les capitaux propres de "F" retraités selon les méthodes comptables retenues par le groupe s'élevaient à 1.100.000 DT.

L'évaluation provisoire des actifs et des passifs identifiables de "F" a révélé, à la date d'acquisition, l'existence de plus-values latentes sur un ensemble immobilier composé d'un terrain et de constructions :

- Plus-value latente sur le terrain : 20.000 DT (Valeur brute : 35.000 DT, Juste valeur provisoire : 55.000 DT) ;
- Plus-value latente sur la construction : 80.000 DT (Valeur brute : 130.000 DT, cumul des amortissements : 110.000 DT, Juste valeur provisoire : 100.000 DT).

La durée d'utilité résiduelle de la construction est estimée à 5 ans.

Le 31/03/2014, une nouvelle expertise des actifs identifiables a démontré que la juste valeur de l'ensemble immobilier était à la date d'acquisition de 195.000 DT (dont 65.000 DT pour le terrain).

Au 31/12/2015, les capitaux propres retraités de "F" s'élevaient à 1.600.000 DT. (Dont 200.000 DT de résultat).

Le 02/01/2016, la société "M" a cédé, pour 1.320.000 DT, 70% du capital de la société "F" à des investisseurs extérieurs au périmètre de consolidation.

Travail à faire :

Sachant que la société "M" applique le traitement de référence prévu par la norme NCT 38 pour la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, il vous est demandé de :

- 1) Présenter, dans la comptabilité de consolidation, les écritures relatives à la mise en évidence des écarts de première consolidation et à l'amortissement des écarts d'évaluation ainsi que celles relatives à l'amortissement (ou à la reprise) de l'écart d'acquisition au 31/12/2013. (2 points)
- 2) Présenter, dans la comptabilité de consolidation, les écritures relatives à la mise en évidence des écarts de première consolidation et à l'amortissement des écarts d'évaluation ainsi que celles relatives à l'amortissement (ou à la reprise) de l'écart d'acquisition au 31/12/2014. (3 points)
- 3) Présenter, dans la comptabilité de consolidation, les écritures relatives aux conséquences de la cession des titres "F" ainsi que celles relatives à la sortie de "F" du périmètre de consolidation au 31/12/2016. (3 points)

N.B :

- (1) La fiscalité différée sera traitée conformément à la norme internationale d'information financière IAS 12, Impôts sur le résultat. Par souci de simplification, un taux unique d'impôt sur les sociétés de 25% sera retenu pour toutes les différences temporaires.
- (2) Les écarts d'acquisition feront l'objet, selon le cas, d'un plan d'amortissement ou d'un plan de reprise sur 10 ans.
- (3) Tous les calculs seront arrondis au dinar le plus proche.

Annexe 1 : Affectation des actifs corporels et incorporels aux différentes UGT

L'affectation de l'ensemble des actifs corporels et incorporels de la société "LPM" aux différentes UGT se présente, au 31/12/2014, comme suit (montants exprimés en dinars) :

Désignation	Unité "A"	Unité "B"	Eléments non affectés	Valeur Comptable au 31/12/2014	Valeur d'utilité	Juste valeur diminuée des coûts de sortie
Goodwill	700.000	200.000	-	900.000	ND	ND
Bâtiments administratifs (siège social)	-	-	600.000	600.000	ND	ND
Bâtiments industriels	800.000	-	-	800.000	ND	915.000
Matériel industriel	1.100.000	600.000	-	1.700.000	ND	ND
Outillage industriel	-	900.000	-	900.000	ND	ND
Stocks	450.000	-	-	450.000		
Clients et autres créances d'exploitation	300.000	-	-	300.000		
Liquidités et équivalents de liquidités	-	-	200.000	200.000		
Total des actifs	3.350.000	1.700.000	800.000	5.850.000		
Emprunts	-	-	450.000	450.000		
Provisions pour restructuration	150.000	-	-	150.000		
Autres passifs non courants	-	-	300.000	300.000		
Fournisseurs et autres dettes d'exploitation	850.000	-	-	850.000		
Impôt sur les sociétés à payer	-	-	50.000	50.000		
Total des passifs	1.000.000	-	800.000	1.800.000		
Capitaux propres				4.050.000		

Valeur d'utilité	A déterminer	1.300.000
------------------	--------------	-----------

ND : Non déterminable.

Annexe 2 : Eléments de détermination de la valeur d'utilité de l'UGT "A"

- Les prévisions de flux de trésorerie nets de l'UGT "A" sur la période 2015-2019 seront établies à partir des informations suivantes (montants exprimés en dinars) :

	2015	2016	2017	2018	2019
Flux de trésorerie nets prévisionnels (hors restructuration) ^{(1) (2)}	340.000	388.800	512.000	577.600	649.600
Coûts estimés de la restructuration	(150.000)	-	-	-	-
Avantages estimés attendus de la restructuration	-	97.200	128.000	144.400	162.400

⁽¹⁾ Les flux nets tiennent compte de la variation du besoin en fonds de roulement.

⁽²⁾ Les flux nets sont calculés avant impôt sur les sociétés.

- La valeur résiduelle des actifs de l'UGT "A" (ou valeur terminale) s'élève au 31/12/2019 à 180.423 DT sans tenir compte de la restructuration et à 200.207 DT en considérant celle-ci.
- Le coût moyen pondéré du capital (CMPC) de la société "LPM" est de 15% avant impôt sur les sociétés. Il est de 12% après impôt sur les sociétés.

Annexe 3 : Renseignements relatifs au projet de développement informatique

- Le détail des coûts engagés sur le projet de développement informatique se présente comme suit (montants exprimés en dinars) :

Récapitulatif des dépenses par période	Du 02/01/2015 au 31/08/2015	Du 01/09/2015 au 31/12/2015	Du 02/01/2016 au 30/06/2016
Charges de personnel (Département informatique)	18.000	40.000	25.000
Divers frais directement liés au projet	4.000	10.000	5.000
Frais de formation des futurs utilisateurs	-	5.000	4.000
Quote-part de frais généraux	2.000	4.500	2.500

- Le tableau de remboursement du prêt contracté pour financer le projet de développement informatique se présente comme suit (montants exprimés en dinars) :

Échéance	Capital restant dû	Intérêts à 3% (a)	Principal (b)	Annuité (a)+(b)
01/01/2015	120.000			
01/01/2016	120 000	3.600	-	3.600
01/01/2017	90.000	3.600	30.000	33.600
01/01/2018	60.000	2.700	30.000	32.700
01/01/2019	30.000	1.800	30.000	31.800
01/01/2020	-	900	30.000	30.900

Annexe 4 : Renseignements relatifs aux avantages du personnel

- La société "LPM" cotise à la CNSS au titre du régime obligatoire de retraite de base et des autres régimes de sécurité sociale sur la base des taux suivants :

Régimes	Part Employeur	Part Employé	Total
Régime de retraite de base (1)	7,39%	4,56%	11,95%
Autres régimes de sécurité sociale (2) = (a) +(b) +(c)	11,68%	4,62%	16,30%
(a) Prestations familiales et assurances sociales	5,18%	1,87%	7,05%
(b) Assurance maladie	4,00%	2,75%	6,75%
(c) Réparation des préjudices résultant des accidents de travail	2,50%	-	2,50%
Total (1) + (2)	19,07%	9,18%	28,25%

- Selon la réglementation en vigueur, les cadeaux en nature et en espèces accordés à l'occasion de la mise à la retraite sont exclus de l'assiette de cotisation au titre du régime de retraite de base et des autres régimes de sécurité sociale et ce dans la limite de trois mensualités de salaires.
- Les hypothèses actuarielles retenues par la société "LPM" pour l'évaluation des obligations mises à sa charge par l'article 51 de la convention collective d'établissement se présentent comme suit :

Taux de croissance des salaires	4%
Probabilité que le salarié soit présent au moment de son départ à la retraite	68%
Taux d'actualisation financière	6,5%
Probabilité que le salarié soit en vie au moment de son départ à la retraite	96%