

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE
SESSION DE MARS 2018

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>8 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 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.*

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)

La société "PRIMA HOLDING" est une holding financière qui dirige un groupe diversifié comportant plusieurs filiales, dont :

- La société "PRIMA CAR" : Un concessionnaire automobile, distributeur exclusif pour la Tunisie, de véhicules utilitaires et de tourisme d'une marque japonaise. Créée en 2012, sous forme de société anonyme, elle assure, en outre, la fourniture de services d'entretien et d'assistance à ses clients. Elle avait, également, obtenu l'agrément pour conclure avec ses clients des contrats de location longue durée (LLD) et des contrats de location avec option d'achat (LOA) portant sur des véhicules neufs de la même marque. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.
- La société "PRIMA BAT" : Société à responsabilité limitée, créée en 2009, et ayant pour objet l'exécution de tous travaux de construction de bâtiments et de génie civil ainsi que toute activité de prestation de services connexes. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.

Pour lever les fonds nécessaires au financement de l'acquisition, en 2014, de 100% du capital de la société "PRIMA CAR", la holding avait conclu un contrat de prêt avec la "*Japan Bank for International Cooperation*" (JBIC). Ledit contrat met à la charge de "PRIMA HOLDING" l'obligation de préparer annuellement des états financiers consolidés conformément aux IFRS complètes en vigueur.

A cette fin, chaque filiale joint à sa liasse de consolidation annuelle une balance individuelle établie conformément aux IFRS complètes en vigueur.

Dans ce cadre vous êtes invités à prêter assistance aux services comptables des sociétés "PRIMA CAR" et "PRIMA BAT" dans les travaux conduisant à établir, au titre de l'exercice clos le 31/12/2017, les balances individuelles conformément aux IFRS complètes en vigueur.

Dossier n° 1 : (3 points)

Face à la baisse substantielle, observée en 2016, des revenus provenant des activités d'entretien des véhicules, les dirigeants de "PRIMA CAR" avaient décidé de mettre en place, en 2017, un dispositif marketing dénommé "*Rewards*" et permettant aux clients d'accumuler des points de fidélité convertibles en pneus fournis gratuitement.

Les termes et les conditions du programme susvisé prévoient l'attribution aux clients de dix (10) points pour cent dinars (100 DT) de prestations d'entretien. Pour l'obtention d'un pneu gratuit, chaque client doit accumuler deux cents (200) points. Les points accordés sont valables pendant les deux ans qui suivent leur obtention. Les dirigeants de "PRIMA CAR" estiment que 80% des points accordés seront convertis par les clients.

Pour accorder les gratuités à ses clients, "PRIMA CAR" s'approvisionne, en pneus, auprès de son fournisseur "TOYO TIRES TUNISIE" (3T).

En raison du caractère excessif des coûts occasionnés par le stockage des pneus dans le cadre du programme de fidélité, les dirigeants de "PRIMA CAR" et de "3T" avaient conclu un protocole d'accord entrant en vigueur à partir du 01/01/2018. Ce protocole prévoit :

- Le stockage, par "3T", des pneus à ses propres risques et périls ;
- Le versement par "PRIMA CAR" à "3T" d'un montant égal à 390 DT à l'occasion de chaque enlèvement par les clients d'un pneu qui leur est offert dans le cadre du programme de fidélité. (La juste valeur d'un pneu est estimée à 450 DT en 2018)

Les informations relatives à la mise en œuvre du programme de fidélité, au titre de l'année 2017, sont fournies en **annexe 1**.

Travail à faire :

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

- 1) **De préciser le traitement comptable applicable au programme de fidélité "Rewards" et de passer les écritures comptables nécessaires, au titre de l'exercice clos le 31/12/2017. (2,5 point)**
- 2) **D'indiquer l'incidence du protocole d'accord conclu entre "PRIMA CAR" et "3T" sur le traitement comptable du programme de fidélité en 2018. (Aucune écriture comptable n'est exigée) (0,5 point)**

Dossier n° 2 : (5 points)

Pour répondre à la faible demande sur les véhicules de type "Sport Utility Vehicle" (SUV), les dirigeants de "PRIMA CAR" avaient décidé d'engager, en 2017, une campagne promotionnelle qui consiste à offrir aux acquéreurs de ce modèle deux (2) années de prestations gratuites d'entretien. Cette campagne a été lancée à partir du 01/01/2017.

Les informations relatives aux ventes réalisées, en 2017, sur les véhicules de type "SUV" ainsi que les estimations relatives aux prestations gratuites d'entretien s'y rapportant sont détaillées en **annexe 2**.

Par ailleurs, et afin de liquider un stock de dix (10) véhicules de type "Crossover Utility Vehicle" (CUV), la société "PRIMA CAR" a proposé aux agences de voyage, spécialisées dans le tourisme saharien, la conclusion de contrats de location avec option d'achat (LOA) selon les termes et conditions exposés en **annexe 3**.

Le prix de vente unitaire d'un véhicule "CUV", tel qu'affiché dans le showroom de la société "PRIMA CAR", est de 86.590 DT. Le coût unitaire d'un véhicule "CUV" est de 74.000 DT.

Le 01/02/2017, la société "PRIMA CAR" a réussi à conclure avec l'agence "SAFARI TOURS" un contrat LOA portant sur les dix (10) véhicules "CUV" selon les modalités proposées.

Travail à faire :

Par référence aux IFRS complètes, il vous est demandé :

- 1) **Sur la base des informations fournies en annexe 2, de préciser le traitement comptable applicable aux ventes des véhicules "SUV" et de passer les écritures comptables nécessaires au titre de l'exercice clos le 31/12/2017. (2 points)**
- 2) **Sur la base des informations fournies en annexe 3, de préciser le traitement comptable applicable au contrat LOA conclu avec "SAFARI TOURS" et de passer les écritures comptables y afférentes depuis le commencement de la location jusqu'au règlement du premier loyer. (3 points)**

Dossier n° 3 : (4 points)

Le contrat conclu entre la société "PRIMA CAR" et le constructeur automobile japonais prévoit la faculté pour la première de concéder son droit d'exclusivité de distribution des véhicules fabriqués par le second sur une partie du territoire tunisien.

Dans ce cadre, et afin de pouvoir distribuer des véhicules fabriqués par le constructeur automobile japonais dans les gouvernorats du sud tunisien, la société "SUD AUTO" a conclu avec la société "PRIMA CAR" un contrat de concession de l'exclusivité sur la région du sud selon les conditions figurant en **annexe 4**.

Par ailleurs, et en vue de construire le showroom et l'atelier dédié à l'entretien des véhicules selon les standards exigés par le constructeur japonais, la société "SUD AUTO" a conclu avec la société "PRIMA BAT" deux contrats dont les termes et conditions sont détaillés en **annexe 5**.

Travail à faire :

Par référence aux IFRS complètes, il vous est demandé :

- 1) Sur la base des informations fournies en annexe 4, de préciser, chez la société "PRIMA CAR", le traitement comptable applicable au contrat de concession de l'exclusivité et de passer les écritures comptables nécessaires au titre de l'exercice clos le 31/12/2017. (1,25 points)**
- 2) Sur la base des informations fournies en annexe 5, de préciser, chez la société "PRIMA BAT" le traitement comptable applicable aux contrats conclus avec "SUD AUTO" et de passer les écritures comptables nécessaires au titre de l'exercice clos le 31/12/2017. (2,75 points)**

N.B :

- (1) Les trois dossiers sont indépendants.*
- (2) Pour les besoins de l'élaboration des états financiers consolidés conformément aux IFRS complètes, la holding avait opté pour la non application anticipée des normes IFRS 15 et IFRS 16.*
- (3) L'incidence de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et des éventuelles retenues à la source sera négligée.*

DEUXIÈME PARTIE (8 points)

La société anonyme "SM" est à la tête d'un groupe de sociétés opérant dans le secteur de l'industrie agro-alimentaire.

En sa qualité de société mère, elle prépare et présente des états financiers consolidés conformément au système comptable des entreprises en vigueur en Tunisie.

La société "SM" utilise deux journaux pour les travaux de consolidation :

- Un journal de consolidation pour les comptes de bilan ;
- Un journal de consolidation pour les comptes de résultat.

La fiscalité différée est traitée par référence à la norme IAS 12.

Vous êtes invités à prêter assistance aux services comptables de la société "SM" dans les travaux d'élaboration des états financiers consolidés du groupe au titre de l'exercice clos le 31/12/2017.

Dossier n° 1 : (3,5 points)

La société "SM" a des liens de participation directs et indirects avec des sociétés anonymes de droit tunisien dénommées "A", "B", "C", "D" et "E" dont le capital est composé uniquement d'actions ordinaires à droit de vote simple.

Jusqu'au 31/12/2017, les sociétés "B" et "C" n'ont pas encore trouvé un accord pour régulariser leurs participations réciproques.

Dans l'organigramme, fourni en **annexe 6**, les pourcentages représentent la fraction détenue du capital.

Travail à faire :

A partir de l'organigramme fourni en annexe 6, veuillez présenter sous forme de tableau, pour chacune des sociétés :

- 1) Le pourcentage de contrôle. (1,25 points)
- 2) Le type d'influence exercée par référence au seul pourcentage de contrôle ainsi que la méthode de consolidation appropriée (le cas échéant). (1 point)
- 3) Le pourcentage d'intérêts. (1,25 points)

Dossier n° 2 : (4,5 points)

Plusieurs opérations réciproques recensées au sein du groupe concernent les sociétés "B", "D" et "E". Ces opérations sont détaillées en **annexe 7**.

Travail à faire :

Sur la base des informations fournies en annexe 7, il vous est demandé de passer les écritures d'élimination dans les journaux de consolidation du groupe au titre de l'exercice clos le 31/12/2017.

A cette fin, vous supposez que toutes les étapes du processus de consolidation qui précèdent les travaux d'élimination des opérations réciproques ont été correctement effectuées.

Annexe 1 : Renseignements relatifs à la mise en œuvre du programme de fidélité en 2017

Les informations relatives à la mise en œuvre, en 2017, du programme de fidélité se présentent comme suit :

Revenus des prestations d'entretien (*)	1.200.000 DT
Nombre de points attribués	12.000
Nombre de points exercés par les clients	6.000
Coût unitaire d'un pneu acheté dans le cadre du programme	320 DT
Juste valeur d'un pneu offert dans le cadre du programme	400 DT

(*) Les prestations d'entretien sont supposées avoir été rendues en début d'année.

Annexe 2 : Renseignements relatifs aux ventes et aux prestations d'entretien des véhicules de type "SUV"

- La société "PRIMA CAR" a réussi, durant les cinq (5) premiers jours de l'année 2017, et grâce à sa campagne promotionnelle, de liquider tout son stock de véhicules "SUV" composé de cent (100) unités vendues à 80.000 DT chacune. Le coût unitaire d'un véhicule "SUV" est de 72.000 DT.
- Les services de la société "PRIMA CAR" estiment que :
 - Chaque véhicule "SUV" vendu dans le cadre de la campagne promotionnelle bénéficiera, durant les deux (2) années qui suivent sa mise en circulation, de deux (2) entretiens par an ;
 - Le coût et la juste valeur d'une opération d'entretien s'élèveront respectivement à 180 DT et 350 DT au cours de la première année de mise en circulation ;
 - Le coût et la juste valeur d'une opération d'entretien s'élèveront respectivement à 250 DT et 320 DT au cours de la deuxième année de mise en circulation ;
 - Pour tout besoin d'actualisation, un taux de 10% pourrait être utilisé.

Annexe 3 : Termes et conditions des contrats LOA proposés pour les véhicules de type "CUV"

- Les contrats LOA proposés aux agences de voyage spécialisés dans le tourisme saharien prévoient les conditions suivantes :
 - Une période de location de cinq (5) ans ;
 - Des loyers annuels payables à terme échu de 20.000 DT chacun ;
 - Une option prévoyant le rachat gratuit du véhicule.
- Le loyer annuel payable à terme échu tel que stipulé dans les contrats LOA conclus habituellement par la société et portant sur des véhicules de type "CUV" est de 23.429 DT (contrats conclus pour une période de cinq ans et prévoyant une option de reprise gratuite du véhicule).

Annexe 4 : Informations sur le contrat de concession de l'exclusivité

- Le contrat de concession de l'exclusivité a été signé le 02/01/2017 et prend effet dès sa signature.
- Le droit d'exclusivité de distribution dans les gouvernorats du sud a été concédé à la société "SUD AUTO" pour une période de cinq (5) ans. En contrepartie, cette dernière est tenue de verser à la société "PRIMA CAR" :
 - Un droit d'entrée (ou redevance initiale) de 150.000 DT ; payable à la signature du contrat ;
 - Une redevance annuelle fixée à 2% du chiffre d'affaires réalisé par "SUD AUTO" sur la vente des véhicules de marque japonaise ; payable à la fin de chaque année.
- Les modalités financières stipulées dans le contrat tiennent compte des difficultés de trésorerie de la société "PRIMA CAR". Dans des conditions normales, cette dernière aurait renoncé au droit d'entrée et aurait exigé des redevances annuelles égales à 5% du chiffre d'affaires réalisé par le concessionnaire.
- La société "SUD AUTO" a réalisé, en 2017, un chiffre d'affaire de 800.000 DT provenant de la vente des véhicules de marque japonaise.
- Un taux de 10% pourrait être utilisé pour tout besoin d'actualisation.

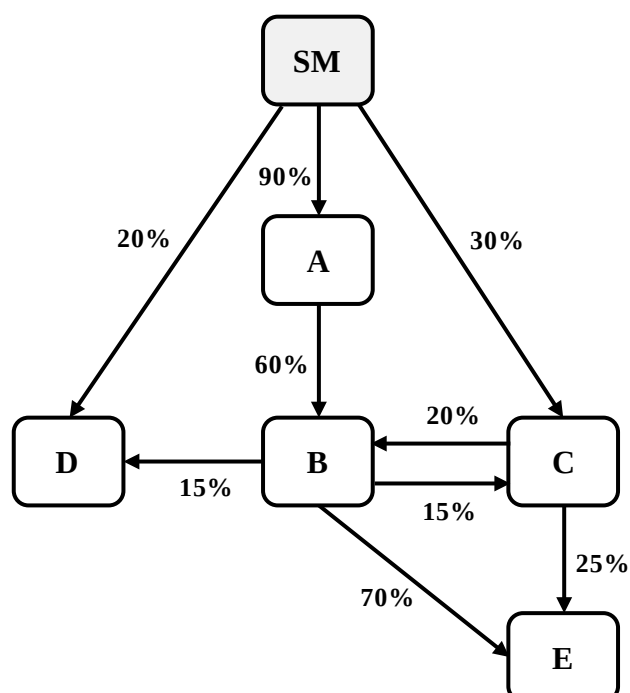
Annexe 5 : Informations sur les contrats conclus entre "PRIMA BAT" et "SUD AUTO"

- Le 01/03/2017, "PRIMA BAT" et "SUD AUTO" ont conclu les contrats suivants :

- Un contrat ferme portant construction d'un showroom et d'un atelier d'entretien (contrat 1) ;
- Un contrat ferme portant pose et montage d'une charpente métallique pour la toiture du showroom et de l'atelier d'entretien (contrat 2).
- Les deux contrats susvisés ont été négociés simultanément. Compte tenu de la fluctuation des coûts des matériaux de construction et de l'acier, les dirigeants de "PRIMA BAT" ont exigé la conclusion des deux contrats séparés.
- La société "PRIMA BAT" a toujours affiché une politique de négociation d'une marge globale sur les travaux de construction de bâtiments industriels ainsi que ceux de pose et de montage des charpentes métalliques.
- Les travaux objet des deux contrats conclus avec "SUD AUTO" ont débuté le 01/04/2017 et s'achèveront le 01/07/2018. Ils seront facturés à l'achèvement.
- Les données financières relatives aux deux contrats conclus entre "PRIMA BAT" et "SUD AUTO" se présentent comme suit :

Désignation	Contrat 1	Contrat 2
Coût global estimé à la signature du contrat	1.100.000 DT	250.000 DT
Prix forfaitaire non révisable	1.200.000 DT	500.000 DT
Main d'œuvre directe engagée en 2017	435.000 DT	100.000 DT
Frais de sous-traitance directe encourus en 2017	250.000 DT	30.000 DT
Quote-part des frais généraux encourus en 2017	100.000 DT	25.000 DT
Achats de matériaux de construction en 2017	200.000 DT	-
Stocks de matériaux de construction au 31/12/2017	80.000 DT	-
Coûts directs restant à encourir (estimés au 31/12/2017)	735.000 DT	200.000 DT

Annexe 6 : Organigramme des liens de participation au sein du groupe "SM"



Annexe 7 : Opérations réciproques conclues entre les sociétés "B", "D" et "E"

- Extrait des balances générales des comptes des sociétés "B", "D" et "E" telles qu'arrêtées au 31/12/2017 (soldes exprimés en dinars) :

Intitulé des comptes	Société			
	B	D	E	
(B) Terrain (acquis auprès de "B")	-	-	200 000	(1)
(B) Constructions (acquises auprès de "B")	-	-	900 000	(1)
(B) Amortissement des constructions (acquises auprès de "B")	-	-	(270 000)	
(B) Matériel et outillage (acquis auprès de "D")	280 000	-	-	(2)
(B) Amortissement du matériel et outillage (acquis auprès de "D")	(70 000)	-	-	
(B) Provision sur titres "D"	(80 000)	-	-	
(B) Stocks de matières premières (en provenance de "E")	100 000	-	-	(3)
(B) Fournisseur "E" - Effets à payer	(60 000)	-	-	(4)
(B) Client "B" - Effets à recevoir	-	-	35 000	(4)
(B) Client "B"	-	-	59 000	(5)
(R) Achats de matières premières (en provenance de "E")	650 000	-	-	(5)
(R) Variation de stocks de matières premières (en provenance de "E")	(15 000)	-	-	
(R) Ventes de produits finis à "B"	-	-	(700 000)	(5)
(R) Dotations aux amortissements des constructions (acquises auprès de "B")	-	-	90 000	
(R) Dotations aux amortissements du matériel et outillage (acquis auprès de "D")	70 000	-	-	
(R) Dotations aux provisions sur titres "D"	20 000	-	-	
(R) Gain sur cession de matériel (cédé à "B")	-	(40 000)	-	
(R) Revenus de placements (Dividendes en provenance de "E")	(21 000)	-	-	

- Les soldes figurant entre parenthèses sont de nature créditrice.
- **(B)** désigne un compte de bilan et **(R)** désigne un compte de résultat.

- Ensemble immobilier cédé par "B" à "E" avec une plus-value de 150.000 DT dont 50.000 DT pour le terrain.
- Matériel acquis par "B" auprès de "D" en 2017.
- La marge interne réalisée par la société "E" s'élève à 10% du prix de vente. Les frais sur achats sont négligeables.
- Parmi les effets escomptés et non échus de "E", totalisant au 31/12/2017 la somme 125.000 DT, figurent deux lettres de change tirées sur la société "B" pour 25.000 DT. Les effets escomptés et non échus sont présentés au niveau des notes aux états financiers parmi les engagements hors bilan.
- Le rapprochement des soldes réciproques fait ressortir que des matières premières vendues aux conditions départ-usine pour 50.000 DT (hors TVA de 18%) et expédiées par la société "E" le 31/12/2017 ont été réceptionnées avec la facture correspondante le 01/01/2018.

- Les sociétés "B", "D" et "E" sont totalement assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).