

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

-----

**CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE**  
**SESSION DE DÉCEMBRE 2013**

-----

**ÉPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE**

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

---

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

<i>Première partie :</i>	<i>6 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie :</i>	<i>6 points</i>	<i>Page 4</i>
<i>Troisième partie :</i>	<i>8 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 10 pages numérotées de 1 à 10 (y compris la page de garde et 2 annexes).*
  - 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 (6 points)**

#### **Dossier n°1 : (3,75 points)**

La société **Electro Alpha** est une société tunisienne filiale d'une entreprise européenne et spécialisée dans la fabrication des composants électroniques. Elle dispose de deux sites de production : une unité A à Tunis et une unité B à l'intérieur du pays. Elle clôture son exercice comptable le 31 décembre de chaque année.

Le 01/10/2012, suite aux problèmes financiers et logistiques rencontrés, la société a fermé son unité B, a mis fin à l'amiable à ses engagements envers le personnel de cette unité et est entrée en négociation avec un groupe tunisien pour lui céder l'unité B.

L'unité B comprend les éléments suivants :

- un Goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprise ;
- un terrain sur lequel sont édifiés une usine de production B et un bâtiment annexe loué à une agence bancaire ;
- des machines de production ;
- un stock de matières premières ; et
- des créances.

Ces actifs sont évalués au 31/12/2011 comme suit :

<b>Eléments</b>	<b>Valeur comptable au 31/12/2011 en DT</b>
Goodwill	226.000
Terrain	450.000
Bâtiment usine de production B	880.000
Bâtiment annexe	205.000
Machines de production	1.250.000
Stock de matières premières	289.000
Créances	550.000
<b>Total</b>	<b>3.850.000</b>

#### **Sachant que :**

- **Electro Alpha** applique le référentiel comptable international IAS – IFRS ;
- Elle évalue son terrain, ses machines de production et ses immeubles de placement selon le modèle de réévaluation ;
- La dotation annuelle des amortissements des machines de production est de 125.000 DT ;
- La dotation annuelle des amortissements des bâtiments de l'unité B est de 44.000 DT. Ces bâtiments sont évalués selon le modèle du coût ;
- Le Goodwill n'a pas subi de dépréciation entre le 31/12/2011 et le 30/09/2012 ; et

• **Au 01/10/2012 :**

- Les stocks existants au 31/12/2011 sont évalués à 251.000 DT ;
- Les justes valeurs du terrain, du bâtiment annexe et des machines de production s'élèvent respectivement à 435.000 DT, 217.000 DT et 1.280.000 DT ;
- La valeur comptable des créances est de 550.000 DT ; et
- La juste valeur nette des coûts de vente de l'unité B est estimée à 3.300.000 DT.

**Travail à faire :**

- 1- Analyser la substance de l'événement survenu à l'unité B au 01/10/2012 et préciser l'incidence comptable et les règles d'évaluation à appliquer à cette date par la société **Electro Alpha**. (1,5 points)
- 2- Passer les écritures comptables à la date du 01/10/2012 (ne pas tenir compte de l'effet de l'impôt). (2,25 points)

**Dossier N° 2: (2,25 points)**

La société des boissons **NOKHA** a lancé en 2012 une campagne promotionnelle conjointe avec l'opérateur téléphonique **KALLAMNI**. Les deux sociétés ont convenu de partager le coût de cette action promotionnelle. La durée de l'action est d'une année, à partir du 19 juillet 2012. Elle consiste à offrir, pour chaque client qui retourne à la société 30 étiquettes collées sur les bouteilles de jus de fruits, une carte de recharge téléphonique **KALLAMNI** d'une valeur unitaire de 5 DT. En plus, cette campagne donne droit aux participants à bénéficier de deux tirages au sort le 31 décembre 2012 et le 19 juillet 2013, pour gagner un voyage pour deux personnes. Chaque voyage est d'une valeur de 3.500 DT.

Le conseiller marketing de la société **NOKHA** estime que le pourcentage d'étiquettes retournées par les clients est de 45% du nombre des bouteilles de jus vendues.

**Sachant qu'au cours de l'exercice 2012 :**

1. La société **NOKHA** a:
  - a) vendu, pendant la période allant du 19 juillet 2012 au 31 décembre 2012, 1.500.000 bouteilles de jus de fruits avec des étiquettes promotionnelles à un prix unitaire de 2 DT ;
  - b) acheté 2.400.000 étiquettes pour un montant de 24.000 DT, le 23 avril 2012. Ces étiquettes sont collées sur les bouteilles de jus de fruits pendant la campagne promotionnelle ;
  - c) distribué, lors de cette campagne, 12.500 cartes téléphoniques **KALLAMNI** ; et
  - d) payé le 31/12/2012 le coût du voyage tiré au sort à cette date.
2. Le coût de revient d'une carte de recharge téléphonique chez l'opérateur **KALLAMNI** est de 3,700 DT. La société **KALLAMNI** a facturé ces cartes à la société **NOKHA** au prix unitaire de 4,700 DT.

**Travail à faire :**

- 1- Analyser la substance de cette opération. (0,75 point)
- 2- Passer les écritures comptables relatives à cette opération au titre de l'exercice 2012 chez les deux sociétés sachant qu'elles appliquent le référentiel comptable international et la méthode de l'inventaire intermittent (ne pas tenir compte de l'effet de l'impôt). (1,5 points)

## **DEUXIÈME PARTIE (6 points)**

---

La société **ABS** est une société à responsabilité limitée créée au début de l'année 2011. Elle est une société holding ayant pour objet de réaliser des investissements financiers dans le secteur d'animation et de loisir.

Son capital social est de 1.000.000 DT et composé de 10.000 parts sociales d'une valeur nominale de 100 DT chacune, réparties comme suit :

<b>Mr X</b>	9.000 parts	900.000 DT
<b>Mr Y</b>	1.000 parts	100.000 DT
<b>Total</b>	<b>10.000 parts</b>	<b>1.000.000 DT</b>

Après l'établissement de son business plan et l'étude des investissements et participations envisagés et les modalités de leurs financements, la société a entamé, au début de l'année 2011, la réalisation des investissements physiques et financiers suivants :

### **1<sup>er</sup> investissement :**

- Acquisition d'un salon de thé-restaurant pour une valeur de 500.000 DT, composé d'éléments corporels et incorporels (fonds de commerce, clientèle, pas de porte,..) pour des valeurs respectives de 200.000 DT et 300.000 DT. Le financement de cet investissement a été effectué par des fonds propres pour 100.000 DT et un crédit bancaire à MLT pour 400.000 DT.
- Création d'une société à responsabilité limitée **PHK Loisirs**, dont l'objet social est l'animation et les loisirs. Le capital social de **PHK Loisirs** est de 300.000 DT et composé de 3.000 parts sociales de 100 DT chacune, totalement libérées par les associés suivants :

<b>Société ABS</b>	2.997 parts	299.700 DT	en numéraire
<b>Mr X</b>	2 parts	200 DT	en numéraire
<b>Mr Y</b>	1 part	100 DT	en numéraire
<b>Total</b>	<b>3.000 parts</b>	<b>300.000 DT</b>	

- Mise à disposition gratuite par **ABS** du salon de thé-restaurant au profit de la société **PHK Loisirs**, vu que les bénéfices éventuels de son exploitation future profiteraient à ses associés sous forme de dividendes.

### **2<sup>ème</sup> investissement :**

- Acquisition par la société **ABS**, au début de l'exercice 2011, du terrain RAYHAN pour 600.000 DT, financé par des fonds propres à concurrence de 100.000 DT et un crédit bancaire à MLT pour une valeur de 500.000 DT.
- Constitution d'une nouvelle société dénommée **GB Animation**, société anonyme spécialisée en animation et loisir, avec un capital social de 2.000.000 DT, composé de 20.000 actions de 100 DT chacune réparties comme suit :

<b>Société ABS</b>	12.000 actions	1.200.000 DT	en nature ( terrain )
<b>Mr X</b>	2.000 actions	200.000 DT	en numéraire
<b>Mr Y</b>	1.000 actions	100.000 DT	en numéraire
<b>Autres actionnaires</b>	5.000 actions	500.000 DT	en numéraire
<b>Total</b>	<b>20.000 actions</b>	<b>2.000.000 DT</b>	

- La société **ABS** a effectué l'apport du terrain pour une valeur de 1.200.000 DT. Le terrain est évalué par **Mr Z**, qui est un ami de longue date de **Mr X**, et architecte décorateur chargé de l'étude

et de l'élaboration du plan du centre de loisir **GB Animation**. **Mr Z** a été désigné commissaire aux apports par la 1<sup>ère</sup> assemblée constitutive de la société.

- Réalisation par la société **GB Animation** de la construction du centre de loisir (restaurant, salon de thé, salle de jeu, salle de fête, ...) pour un montant de 5.000.000 DT financé comme suit :

<b>Fonds propres</b>	1.500.000 DT
<b>Crédit bancaire à MLT</b>	3.500.000 DT
<b>Total</b>	<b>5.000.000 DT</b>

Pour compléter son schéma de financement, **GB Animation** a décidé, lors de son assemblée générale extraordinaire tenue en septembre 2011, une augmentation du capital d'un montant de 1.000.000 DT par la création de 10.000 actions nouvelles, d'une valeur de 100 DT chacune, dont la moitié a été réservée à une SICAR de la place, et le reste aux actionnaires suivants :

<b>Mr X</b>	4.000 actions	400.000 DT
<b>Mr Y</b>	1.000 actions	100.000 DT
<b>Total</b>	<b>5.000 actions</b>	<b>500.000 DT</b>

Constatant que **Mr X** et **Mr Y** éprouvent des difficultés financières et ne peuvent pas libérer les actions qu'ils ont souscrites, le conseil d'administration de **GB Animation**, réuni en décembre 2011:

- a accepté la libération totale des actions souscrites par la SICAR. Un contrat de portage ferme conclu prévoit la rétrocession en bloc des actions détenues par la SICAR à la société **ABS** pour un prix ferme de 702.464 DT, le 31 décembre 2014. Le contrat de portage prévoit que la société **ABS** est titulaire des prérogatives essentielles attachées à ces titres.

- a décidé de contracter un emprunt à CT de 500.000 DT auprès d'un actionnaire minoritaire (parmi les divers actionnaires). Pour ce faire, le même conseil d'administration a accepté de coopter ce dernier comme nouvel administrateur.

#### **Autres informations :**

- Le comptable de **ABS** n'a pas traité l'opération d'augmentation du capital de **GB Animation**.

- Les assemblées générales extraordinaires constitutives des sociétés précitées ont décidé de désigner Mr Ali Expert Comptable, comme commissaire aux comptes des sociétés **ABS** et **PHK loisir** pour les années 2011, 2012 et 2013, et Mr Mahdi cousin de Mr Ali, Expert Comptable, comme commissaire aux comptes de la société **GB Animation** pour les années 2011, 2012 et 2013.

- **Mr X** a été désigné à la fois Gérant de **ABS** et de **PHK Loisirs** et PDG de **GB Animation**, depuis leur constitution.

- Ne disposant pas de suffisamment d'effectifs, Mr Mahdi et Mr Ali font recours à Mr Nizar, réviseur consultant indépendant, pour sous-traiter les travaux de commissariat aux comptes des trois sociétés pour l'exercice 2011.

#### **Travail à faire :**

1- Il vous est demandé de :

- a. relever les éventuelles irrégularités et anomalies qui découlent des situations décrites ci-dessus ;
- b. préciser les moyens permettant de régulariser ces irrégularités et anomalies; et

c. déterminer les obligations de diligences et de rapports des deux commissaires aux comptes. (4,75 points)

**N.B : La réponse à la question 1 doit être présentée sous la forme d'un tableau à 3 colonnes (a, b et c)**

2- **Mr X** vous consulte en vue de savoir si le lien de parenté de Mr Ali et Mr Mahdi constitue une incompatibilité ou non.

Par ailleurs, il se demande si l'échange entre Mr Ali et Mr Mahdi, d'informations sur les sociétés qui les ont désignés commissaires aux comptes est toléré par la loi ou est susceptible d'être qualifié de non respect du secret professionnel. (0,5 point)

3- Quelles sont les diligences des commissaires aux comptes, sachant que les travaux de contrôle, réalisés dans le cadre des missions de commissariat aux comptes des sociétés **ABS**, **PHK Loisirs** et **GB Animation** pour l'exercice 2011, ont dégagé ce qui suit :

a. Un prêt a été octroyé par la société **ABS** à **Mr X** pour le même montant de sa participation initiale au capital de la société **GB Animation**, soit pour 200.000 DT. Les conditions de ce prêt n'ont pas été formalisées et aucun intérêt n'a été prévu.

b. **Mr X** a puisé dans les recettes journalières de **PHK loisir** et **GB Animation** pour faire face à certaines dépenses personnelles pour des totaux respectifs de 75.000 DT et 125.000 DT.

c. La société **GB Animation** a prêté 250.000 DT à la société **ABS** pour lui permettre de régler les premières échéances des crédits obtenus, sachant que ces crédits ont été garantis par l'hypothèque du terrain RAYHAN. (0,75 point)

### **TROISIÈME PARTIE (8 points)**

---

Vous venez d'obtenir votre CES Révision Comptable et vous commencez votre stage réglementaire dans la société d'expertise comptable **EXPERTISE**, inscrite au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie. Le capital est détenu par 3 experts comptables et un salarié inscrit au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie (CCT).

Le gérant vous présente des situations rencontrées au sein du cabinet et vous demande de lui rédiger une note sur la conformité des diligences entreprises par le cabinet à la réglementation nationale, au code d'éthique et aux normes de l'IFAC.

#### **Dossier N°1: (4 points)**

1. Compte tenu de l'augmentation des coûts des missions d'audit et de l'instauration de services d'audit interne dans les entreprises auditées, le cabinet envisage de s'appuyer sur les travaux de ces services pour diminuer ses coûts après expérimentation de cette pratique lors de l'audit de la société **ZENITH**. A cet effet, il a recensé trois missions pour lesquelles les équipes devraient obtenir les rapports d'audit interne des sociétés auditées et utiliser leurs résultats dans les tests de procédures et les contrôles de substance selon le cas.

a. **La société ATLAS** est une société auditée pour la première fois et dispose d'un service d'audit interne rattaché au directeur administratif, financier et comptable. Le service a produit récemment un rapport sur le processus d'approvisionnement et a dégagé, à travers un diagnostic des procédures en place, les points forts et les points faibles. Le cabinet compte s'appuyer sur ces conclusions pour fixer l'étendue des contrôles de substance.

- b. La société ZENITH** dispose d'un service d'audit interne rattaché à la direction générale. Sur instruction du conseil d'administration, ce service a produit, pour la troisième année consécutive, un rapport sur le processus de facturation. Le rapport illustre les points faibles et les points forts des procédures du processus justifiés par des échantillons des tests réalisés. Similairement aux années antérieures, le cabinet compte s'appuyer sur ces conclusions pour fixer l'étendue des contrôles de substance.
- c. La société MARS** dispose d'un service d'audit interne rattaché au conseil d'administration. Le rapport d'audit interne relatif à l'audit des provisions pour dépréciation des comptes clients comprend des conclusions sur le montant des provisions additionnelles à constater. Le cabinet compte s'appuyer sur ce rapport pour valider les comptes clients.
- 2. Le système de contrôle qualité du cabinet EXPERTISE**, composé des procédures de contrôle qualité et des procédures de respect des règles d'éthiques, prévoit ce qui suit :
- a.** La finalisation des dossiers des missions d'audit et d'examen limité des états financiers et de services connexes doit s'effectuer au cours de la période de baisse d'activité (après la tenue des assemblées générales au mois de juin et l'achèvement des missions d'examen limité le 31 août), soit au mois de septembre.
- b. Les procédures de contrôle qualité**, arrêtées par écrit par les trois experts comptables associés, sont décrites dans **l'annexe 1**.
- c. Les procédures de respect des règles d'éthiques**, arrêtées par écrit par les trois experts comptables associés, sont les suivantes :
- Au début de chaque année, soit au mois d'octobre, des e-mails avec accusés de réception sont envoyés à tous les collaborateurs, pour les informer de l'obligation de respecter toutes les règles d'éthique dûment synthétisées dans une note jointe. En plus, des e-mails de rappels sont envoyés au milieu et à la fin de la saison.
  - Les règles d'éthique relatives aux honoraires doivent être rigoureusement respectées. Toutefois, si les honoraires reçus d'un client continuent pour la troisième année consécutive à représenter 20% du chiffre d'affaires du cabinet, il sera procédé au cours de la troisième année au changement de l'associé signataire annuellement.
- 3. Pour les missions de commissariat aux comptes des sociétés anonymes familiales** (dont les PDG ne sont pas convaincus de l'utilité des audits imposés par la loi), le cabinet a décidé, dans sa politique de maintien et de fidélisation des clients, ce qui suit :
- assister ses clients gratuitement dans les redressements fiscaux dont ils font l'objet ; et
  - assister aux différentes réunions du conseil d'administration de ces sociétés.

### **Travail à faire :**

Indiquer pour chaque point (points de **1 à 3** ci-dessus), en quoi les procédures mises en place par le cabinet et les mesures prises ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, le code d'éthique de l'IFAC et les normes internationales de contrôle qualité. **(4 points)**

## Dossier N°2: (4 points)

Le cabinet **EXPERTISE** est désigné commissaire aux comptes de la société **JUPITER**, cotée en bourse et spécialisée dans le délavage de jeans, pour un quatrième mandat couvrant la période 2012-2014. Par application des règles de rotation, toute l'équipe d'audit a été modifiée.

Les principaux indicateurs financiers de **JUPITER** sont les suivants (en DT) :

Rubriques	2012	2011
Revenus	10.112.340	16.700.400
Capitaux propres (avant résultat)	2.270.311	2.250.739
Capital social	2.000.000	2.000.000
Résultat des activités poursuivies (avant impôt)	-60.350	700.400

1. Le nouveau chef de mission décide d'appliquer, pour la première fois en cabinet, des sondages statistiques. Dans le cadre de son plan d'audit du compte Vente (les mouvements de ce compte sont issus du processus Vente de produits finis), il décide de vérifier que *"Toutes les factures de vente ont été rapprochées avec les bons de livraisons correspondants"* et *"Toutes les factures de vente sont conformes aux bons de commandes correspondants"*. En effet, il considère que ces contrôles sont déterminants pour la suite de ses travaux. Un résumé des hypothèses et résultats du sondage figure en **annexe 2**.

2. Les états financiers de l'exercice 2012 ont été approuvés par l'assemblée générale ordinaire tenue en juin 2013, sur la base d'un rapport d'audit non modifié. En août 2013, le directeur de la société contacte le cabinet pour l'informer qu'une fraude a été découverte. Depuis mars 2012, des salaires fictifs d'ouvriers ont été réglés et constatés en comptabilité. En 2012, leurs montants totalisent 80.000 DT. Le conseil d'administration décide d'engager une action en justice contre le cabinet **EXPERTISE** pour faute grave.

3. Suite aux difficultés d'exploitation rencontrées et la perte de nombreux clients, la société **JUPITER** a réalisé un résultat déficitaire au titre de l'exercice 2012. Début 2013, son cours boursier a fortement baissé pour atteindre un prix presque égal à la valeur nominale de 10 DT. Le conseil d'administration réuni en septembre 2013 décide le rachat de 10.000 actions pour réguler le cours boursier.

### Travail à faire :

- 1- Quelles sont les diligences à accomplir par la nouvelle équipe d'audit pour déterminer les risques d'anomalies significatives du processus «Vente de produits finis»? **(0,5 point)**
- 2- En ce qui concerne les travaux de sondage statistique :
  - Dégager les hypothèses et conclusions erronées
  - Quelle est l'approche à adopter pour le reste des travaux d'audit du compte vente? **(1,5 points)**
- 3- Que pensez-vous des décisions prises par le conseil d'administration de **JUPITER** aux points 2 et 3? **(2 points)**



## Annexe 1

### Cabinet EXPERTISE : Procédures de contrôle qualité

<b>Nature de la mission</b>	<b>Dossiers d'audit des sociétés cotées</b>	<b>Dossiers d'audit des autres sociétés faisant appel public à l'épargne</b>	<b>Dossiers d'examen Limité (Toutes les sociétés faisant appel public à l'épargne)</b>	<b>Dossiers de missions de procédures convenues</b>	<b>Dossiers d'audit sous la responsabilité de l'associé membre de la CCT</b>
<b>Nature du contrôle</b>	Contrôle du dossier	Contrôle de la rédaction des rapports	Contrôle de l'examen analytique	Pas de contrôle car le risque n'est pas élevé	Pas de contrôle car il n'est pas expert comptable
<b>Périodicité</b>	Contrôle de tous les dossiers sur 3 ans	Tous les rapports de l'année	20% des dossiers chaque année	-	-
<b>Responsable du contrôle</b>	<b>L'associé membre de la CCT</b> est indépendant car une revue de contrôle qualité de ses missions n'est pas requise.				
<b>Date du contrôle</b>	Dès la finalisation du dossier	Après la rédaction du rapport avant même la finalisation du dossier	A la fin de la saison	-	-
<b>Rédaction du rapport de contrôle</b>	Mois d'octobre			-	-

## Annexe 2

### Société JUPITER

### Exercice 2012

### Résumé du sondage - Processus Vente de produits finis

<b>Objectifs des tests :</b>					
1. <i>S'assurer que toutes les factures de vente ont été rapprochées avec les bons de livraisons correspondants</i>					
2. <i>S'assurer que toutes les factures de vente sont conformes aux bons de commandes correspondants</i>					
<b>Population :</b> Factures de vente de janvier à octobre					
<b>Taille de la population =</b> 5.400					
<b>Unité d'échantillonnage :</b> Factures de vente					
<b>Sélection de l'échantillon :</b> Usage des tables des nombres au hasard					
<b>Niveau de confiance 95%</b>					
Les attributs testés	Les paramètres de planification			Les résultats de l'échantillon	
	Taux d'écart acceptable	Taux d'écart attendu (a)	Taille de l'échantillon (b)	Nombre d'erreurs	Taux maximum d'erreur (b)
1. Toutes les factures de vente ont été rapprochées avec les bons de livraisons correspondants	15%	5%	40	1	11,4%
2. Toutes les factures de vente sont conformes aux prix de vente et conditions prévues dans les bons de commande correspondants	4%	1%	156	3	5,1%
<b>Conclusion :</b> Pour l'exercice 2012, les résultats du sondage montrent un risque lié au contrôle faible relatif à l'assertion existence et exhaustivité des ventes.					

(a) Il s'agit du taux déterminé lors de l'audit de l'exercice 2011.

(b) La taille de l'échantillon et le taux maximum d'erreur sont déterminés correctement à partir des tables statistiques.