

**République Tunisienne**  
**Ministère de l'Enseignement Supérieur, de la Recherche**  
**Scientifique et de la Technologie**

\*\*\*\*\*

**CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE**  
**Session de juin 2008**

---

**CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE**  
**DE REVISION COMPTABLE**

**BAREME :**

- 1<sup>ère</sup> Partie : 7 points
- 2<sup>ème</sup> Partie : 5 points
- 3<sup>ème</sup> Partie : 8 points

## **PREMIERE PARTIE (7 points)**

---

### **A. Première Question : (2,5 points)**

**A.1- La procédure d'acceptation n'est pas régulière :** c'est un manquement au code des devoirs professionnels et au code de déontologie des professionnels comptables (Code d'éthique de l'IFAC approuvé par l'OECT en février 2008) car aucune des démarches préalables à l'acceptation de fonctions n'a eu lieu.

**Au regard de la réglementation nationale [0,25 pour l'une des deux réponses suivantes] :**

- **Le code des devoirs professionnels (Art. 18 de l'arrêté du 26/07/91) indique que** le commissaire aux comptes appelé à succéder à un autre commissaire aux comptes doit avant d'accepter la mission s'assurer que son prédécesseur a perçu ses honoraires.
- **La Norme OECT 4: Diligences du CAC à l'entrée en fonction précise les diligences à accomplir relatives à la phase préliminaire à l'acceptation de la mission.**

**Au regard du référentiel international :**

- **Le code de déontologie des professionnels comptables (le code d'éthique de l'IFAC) notamment sa section 210 :**

« Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, l'auditeur doit se demander si cette acceptation serait de nature **à créer des menaces concernant la conformité aux principes de base de l'éthique** (à savoir : intégrité, objectivité, compétence professionnelle, confidentialité et comportement professionnel) » **[0,25]**

- **L'ISA 220 : contrôle qualité des missions d'audit [0,25]**

« L'associé responsable de la mission doit s'assurer que des procédures appropriées relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client et de missions d'audit ponctuelles ont été suivies et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées et documentées. »

**A.2-** M. Karim doit veiller à évaluer préalablement les menaces liées à son indépendance et au non respect des règles d'incompatibilité prévu par le code des sociétés commerciales.

Le cadre conceptuel prévu par le code d'éthique précise qu'au préalable il évalue les menaces, si elles sont manifestement significatives, il estime les mesures de sauvegardes adaptées pour la circonstance. Si les menaces demeurent élevées il devrait refuser la mission. M. Karim devait préalablement à l'acceptation de mission, s'assurer qu'il est en situation de pouvoir accepter le mandat. **[0,25]**

- Selon l'ISA 220 §16, la décision d'acceptation de la relation client et de missions d'audit nécessite la prise en compte de :

- l'intégrité des principaux détenteurs du capital, des dirigeants-clés et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
  - la compétence pour effectuer la mission d'audit, la disponibilité et les ressources nécessaires de l'équipe affectée à celle-ci ; et
  - la possibilité pour le cabinet et l'équipe affectée à la mission de respecter les règles d'éthique (notamment d'indépendance du cabinet, des membres chargés de la mission et des cabinets membres du réseau). **[0,25]**
- Selon OECT 4:
    - **Le CAC doit prendre connaissance de l'entreprise préalablement à la formulation de son accord de principe**
    - **Il vérifie qu'il ne tombe pas sous le coup d'incompatibilités prévues par la réglementation commerciale**
    - **Il se renseigne auprès de la société sur les motifs qu'ils l'ont amené à ne pas proposer le renouvellement du mandat du prédécesseur**
    - Après avoir informé les dirigeants, il prend contact avec son prédécesseur pour connaître les raisons de son non renouvellement. Le non renouvellement ne doit pas avoir pour but d'échapper à l'application des diligences par le prédécesseur ;
    - Il s'assure que la capacité de son cabinet ne fait pas obstacle à une exécution correcte de la mission...  
**[0,25]**

L'objectif de telles procédures préalables à l'acceptation permettront à M. Karim d'exprimer une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers sans être affecté par des influences qui compromettent son jugement professionnel. Ces procédures lui permettent en outre d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et de scepticisme professionnel (Ethique section 290) et de réaliser ses travaux au niveau de qualité requis (ISA 220). **[0,25]**

**A.3-** Les risques d'audit sont définis par l'ISA 200 comme étant le risque d'exprimer une opinion sur des états financiers qui comprennent des anomalies significatives avant audit et ce qu'elles proviennent de fraudes ou d'erreurs. L'auditeur doit évaluer de **façon préliminaire** le risque d'audit ainsi que le business risque (le risque que la société ne puisse pas atteindre ses objectifs stratégiques du fait de facteurs liés à l'environnement interne ou externe). **[0,25]**

Les risques associés à la société sont les suivants :

1. Secteur des travaux public : Secteur à risque car ayant recours à des corps de métiers divers faiblement organisés et structurés ;
2. Le recours à du personnel occasionnel nombreux entraîne un risque élevé de fraude (notamment fiscale) ou d'erreurs ;
3. Les travaux de longues durées nécessitent un suivi analytique/budgétaire rigoureux, des règles comptables strictes et compliqués notamment en matière de reconnaissance des revenus et d'évaluation des coûts de projets en cours, d'estimations comptables. Tous ces aspects favorisent le risque d'anomalies significatives (manipulation des résultats) ;

4. La dispersion des chantiers sur tout le territoire nationale augmente le risque inhérent associé à la société notamment au regard des assertions de réalité, d'exhaustivité et de séparation des exercices (problème d'inventaire physique, de collecte et de comptabilisations des engagements, de suivi ...)

5. La dépendance vis-à-vis de 2 ou 3 clients impact le business risque  
**[0,25 si le candidat répond à 3 sur 5]**

• Compte tenu des risques identifiés ci-dessus, M Karim devra prévoir des mesures de sauvegardes à appliquer tels que :

1. Participation d'un second associé
2. Choix de collaborateurs disposant des compétences ou d'une spécialisation dans le secteur
3. Confiance restreinte dans les contrôles internes de l'entreprise
4. Extension des tests substantiels
5. Recours à des experts externes

**[0,25 si le candidat répond à 3 sur 5]**

## **B. Deuxième Question : (3 points)**

**B.1-** Il est vrai que l'ISA -510 Missions initiales - soldes d'ouverture permet de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en examinant les dossiers de travail de l'auditeur précédent et ce après avoir évalué la compétence professionnelle et l'indépendance de l'auditeur précédent. Conformément aux dispositions de la norme ISA 600 « Utilisation des travaux d'un autre auditeur ». **[0,25]**

Toutefois, dans le cas d'espèce, il ne devait pas mettre son prédécesseur dans une situation compromettant son secret professionnel en lui demandant les dossiers de son prédécesseur car ce dernier est **tenu au secret professionnel** et n'était pas autorisé à lui communiquer ses dossiers. En effet, en Tunisie, l'auditeur précédent (agissant dans un mandat d'audit légal) ne pourra être levé du secret professionnel que si un texte légal l'y autorise. La simple autorisation du client ne suffit pas.

Quoi qu'il en soit **vu la qualité de l'opinion exprimée**, il est clair que M. KARIM ne pouvait se baser sur les travaux de son prédécesseur (du fait du paragraphe d'observation inapproprié). **[0,25]**

**B.2-**

### **Objectif de l'audit des soldes d'ouverture :**

L'objectif de l'audit des soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier:

- (a) que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; **[0,25]**

- (b) que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ; [0,25]
- (c) que des méthodes comptables appropriées ont été appliquées de manière permanente ou que les changements de méthodes comptables ont été correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et qu'une information pertinente a été fournie dans les états financiers [0,25]

### **La procédure à suivre pour auditer les soldes d'ouvertures :**

Il convient de rappeler que le client **n'a pas à limiter l'étendue des travaux de l'auditeur, ni à exercer une pression concernant les délais.** La démarche à suivre peut être la suivante :

- **Pour les actifs circulants et les dettes à court terme,** il est généralement possible de recueillir certains éléments probants par la mise en œuvre des procédures d'audit de la période en cours. La revue subséquente par exemple, des encaissements/ règlements réalisés en 2007 des créances et des dettes existant au 31/12/2006 fournira certains éléments probants sur leur existence, et les droits et obligations qui s'y rattachent, ainsi que sur leur exhaustivité et leur évaluation en début de période. [0,25]
- **Pour les actifs immobilisés et passifs à long terme,** tels que les immobilisations corporelles, et financières et les dettes à long terme, l'auditeur examinera en général les documents comptables et autres informations justifiant les soldes d'ouverture. [0,25]

Dans certains cas, l'auditeur peut obtenir confirmation des soldes d'ouverture (concernant les soldes au 31/12/2006) auprès de tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les immobilisations financières. Ou il peut avoir à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires :

- Revue des contrats et des échéanciers de crédit ;
- Revu de la base extra comptable de gestion des immobilisations et de calcul des amortissements ;
- Revue des PV des organes de gestion et de délibération des filiales comptabilisées parmi les immobilisations financières
- Etc. [0,25]

### **B.3-**

#### **Procédures particulières à mettre en œuvre :**

Du fait qu'il a été désigné après la date de clôture des comptes de 2007, l'auditeur n'a pas été en mesure d'assister aux inventaires physiques en date d'ouverture et en date de clôture. Il est, donc, appelé à mettre en œuvre des procédures complémentaires d'audit telles que :

1. Concernant les stocks l'auditeur peut procéder à l'observation et l'inspection des stocks d'une prise d'inventaire physique en juin 2008 et

la **reconstitution et le rapprochement** des quantités en stock existant avec celles à l'ouverture (par la reconstitution des mouvements par l'inspection des bons d'entrée et des bons de sorties d'un échantillon représentatif **d'articles et ce jusqu'au 31/12/2007 et 1/1/2007**). Cette procédure risque d'être extrêmement lourde et non pertinente surtout que ses chantiers sont répartis sur tout le territoire (ce qui pose le problème des stocks sur chantiers et de la traçabilité et le pesage de certains stocks fongibles comme le sable, le gravier, le ciment...).

2. Il doit apprécier et contrôler les méthodes de valorisation des éléments en stock à l'ouverture et à la clôture,
3. Il peut procéder à un examen analytique (tel qu'examiner l'évolution de la marge brute ...)
4. Vérifier le respect de la césure des exercices. (contrôle des mouvements intervenus entre le 15 décembre et le 15 janvier des exercices 2007 et 2008)...
5. La revue subséquente des documents constatant les cessions de production

**[0,5]**

### **Conclusions à tirer dans le cadre du rapport :**

Si les mesures complémentaires réalisées par l'auditeur lui permettent d'obtenir des éléments probants suffisants notamment en termes de réalité des stocks (à l'ouverture et à la clôture), il ne portera aucune mention sur les stocks dans son opinion. **[0,25]**

Toutefois, eu égard aux circonstances, M. KARIM devrait établir un **rapport modifié** (réserve /refus) car :

- La procédure de gestion et d'évaluation des stocks est demeurée non fiable
- Son prédécesseur a émit un rapport modifié (même si il n'est pas aux normes)
- La reconstitution des mouvements et des stocks reste une tâche complexe et risque de ne pas aboutir (en termes de preuve de la réalité des stocks notamment)

**[0,25]**

### **C. Troisième Question : (1,5 points)**

Son appréciation du risque **est erronée car la caisse présente généralement un risque inhérent élevé**. En effet, le risque inhérent lié à la caisse existe indépendamment des contrôles mis en place. Donc l'auditeur ne pourra pas en retirer une confiance préalable. Par ailleurs, le scepticisme professionnel l'amène à considérer le risque de fraude plus élevé pour ce poste caisse. Ainsi, le risque d'anomalie significative (donc le risque entité) est considéré **modéré voir élevé**. Par conséquent seule la stratégie S1 ou S2 est envisageable. **[0,25]**

Enfin, L'auditeur a ciblé uniquement l'assertion réalité alors qu'il aurait dut couvrir toutes les assertions prévues par l'ISA 500 : survenance – exhaustivité – exactitude – séparation des périodes – imputation comptable droits et obligations – classification et compréhension.

**[0,25]**

Cela équivaut à choisir soit :

- Une stratégie corroborative type S2 et fixer le facteur de confiance «  $\lambda$  » recherché pour les tests substantiels à : 3 soit 95% de niveau de confiance
- Soit une stratégie mixte type S1 et fixer le facteur de confiance «  $\lambda$  » recherché
  - à 2,3 pour les tests de procédures avec un niveau de confiance associé de 90%
  - à 0,7 pour les tests substantiels avec un niveau de confiance associé de 50%

**[0,25]**

### **Taille de l'échantillon si S2 : stratégie corroborative**

La taille de l'échantillon relative aux tests substantiels sera calculée selon la formule :  $n = \lambda/P$  (test de dépistage)

Avec  $P = 15/3000$  soit 0,5%

$n = 3 / 0,5 = \underline{600 \text{ factures à vérifier}}$  (soit 20% des pièces à vérifier)

L'intervalle ou pas de sélection est de :  $\underline{3000/600 = 5}$ .

Il devra sélectionner de façon aléatoire une pièce de caisse toutes les 5 pièces

**[0,25]**

### **Taille de l'échantillon si S1 : stratégie mixte**

Pour les tests de procédures :

$n = 2,3/0,5 = 460$  pièces soit un pas de  $3000/460 = 6,5$  soit toute les 7 pièces. L'auditeur veillera à ce que sa sélection couvre tout l'exercice d'audit (pour vérifier la permanence du contrôle interne et son efficacité) **[0,25]**

Pour les tests substantiels

$n = 0,7/0,5 = 140$  pièces soit un pas de environ 21 pièces (35 par boîte d'archive)

**[0,25]**

## **DEUXIEME PARTIE (5 points)**

---

### **I/Première situation : (1 point)**

#### **1/Régularité :**

- La nomination du président du directoire par le directoire lui-même, est une situation non réglementaire. Cette nomination revient au conseil de surveillance (article 226 du CSC). **[0,25]**
- La fixation des conditions de rémunération et des avantages du président du directoire revient au conseil de surveillance (article 228 du CSC). **[0,25]**
- Selon la feuille de présence, le directoire est composé de six membres, or le nombre maximum prévu par le code des sociétés commerciales est au maximum cinq membres (article 225 du CSC). **[0,25]**
- La société M est membre du directoire or selon les dispositions de l'article 225 du CSC, les membres du directoire doivent être des personnes physiques. **[0,25]**

#### **2/Informations à indiquer dans le rapport spécial du CAC :**

Pas de rapport spécial dans le cadre de cette situation. Les irrégularités relevées devraient être signalées dans le rapport général du commissaire aux comptes.

### **II/Deuxième situation : (1 point)**

#### **1/Régularité :**

Dans le cadre de cette situation, le candidat peut répondre selon l'une ou l'autre des deux possibilités suivantes :

*Première possibilité de réponse :*

Cette augmentation de capital nécessite, uniquement, pour sa régularité (art 314 du CSC): **[0,5]**

- La mise à la disposition des actionnaires d'un rapport établi par un expert spécialisé déterminant notamment le taux de conversion en actions des parts de fondateur ;
- La mise à disposition des actionnaires du rapport spécial du commissaire aux comptes attestant la régularité et la sincérité de cette opération de conversion ;
- L'affectation d'une partie des réserves légales ou statutaires équivalant l'augmentation du capital ;
- Le dépôt au registre de commerce du PV de l'AGE dans le mois qui suit la réunion.



Cependant, les actions détenues par l'actionnaire défaillant sont à exclure du quorum et du vote de l'assemblée, conformément aux dispositions de l'article 326 du CSC. **[0,25]**

#### *Deuxième possibilité de réponse :*

Selon une jurisprudence du droit comparé, il est possible d'interpréter strictement les dispositions de l'article 295 du CSC, et conclure en conséquence que le capital doit être intégralement libéré avant toute émission d'actions nouvelles à libérer en numéraire.

Selon cette jurisprudence, la libération suppose un **versement effectif des fonds** correspondant au capital nominal, ce qui implique non seulement que le directoire a appelé le solde du capital non libéré mais encore que ces fonds ont été versés et que la procédure prévue par l'article 325 du CSC ait été enclenchée à l'encontre de l'actionnaire minoritaire défaillant (Mise en demeure par lettre recommandée avec accusé de réception + vente en bourse des actions sans autorisation judiciaire à l'expiration d'un délai d'un mois de la mise en demeure restée sans effet) **[0,25]**

S'agissant d'une augmentation de capital par conversion de parts de fondateurs en actions, cette opération nécessite, en outre, pour sa régularité (art 314 du CSC): **[0,5]**

- La mise à la disposition des actionnaires d'un rapport établi par un expert spécialisé déterminant notamment le taux de conversion en actions des parts de fondateur ;
- La mise à disposition des actionnaires du rapport spécial du commissaire aux comptes attestant la régularité et la sincérité de cette opération de conversion ;
- L'affectation d'une partie des réserves légales ou statutaires équivalant l'augmentation du capital ;
- Le dépôt au registre de commerce du PV de l'AGE dans le mois qui suit la réunion.

## **2/Informations à indiquer dans le rapport spécial du CAC :**

Sur la base des diligences qu'il est appelé à accomplir, le commissaire aux comptes doit signaler au directoire et au conseil de surveillance toute irrégularité qu'il a pu relever dans le déroulement de l'opération. Les irrégularités non prises en compte par les organes de direction doivent être signalées, dans son rapport spécial, destiné à l'AGE appelée à décider l'opération. **[0,25]**

## **III/ Troisième situation (1,5 points)**

### *Première résolution : Fractionnement des actions en CI et en CDV (0,75 point)*

#### **1/Régularité :**

La décision de scission pour qu'elle soit régulière doit être prise par l'AGE au vu du rapport du directoire et du rapport spécial du commissaire aux comptes. **[0,25]**

La scission porte sur 20% du capital, soit 20% de 120% (ou 24% du capital). Cette proportion reste inférieure au maximum du tiers prévu par l'article 376 du CSC. **[0,25]**

## **2/Informations à indiquer dans le rapport spécial du CAC :**

L'opération de fractionnement des actions aboutissant à la création de certificats d'investissements et de certificats de droit de vote est soumise au contrôle du commissaire aux comptes qui est tenu de communiquer un rapport spécial se rapportant à la régularité de l'opération en question.

Après examen du rapport du directoire, le commissaire aux comptes est tenu de formuler ses observations et d'indiquer le cas échéant les irrégularités qu'il a pu déceler lors de l'accomplissement de ses contrôles. **[0,25]**

*Deuxième résolution : Augmentation de capital par émission de nouveaux CI en rémunération d'un apport en nature (0,75 point)*

### **1/Régularité :**

L'augmentation porte sur l'émission au nominal de  $100\,000 \times 1,2 \times 20\%$  soit 24 000 nouveaux certificats d'investissement et autant de certificats de droit de vote. Après augmentation, le nombre de certificats d'investissement devient :  $120\,000 \times 0,20 + 24\,000$ , soit 48 000 par rapport à un capital de 144 000, ce qui représente le 1/3 du capital social. Cette situation reste conforme à l'article 376 du CSC, qui prévoit que les CI ne peuvent représenter plus du tiers du capital social (soit  $>$  au 1/3). **[0,25]**

En vertu des dispositions de l'article 378 du CSC, la création de certificats d'investissement consécutive à une augmentation de capital par apport en nature, est soumise aux règles prévues aux articles 172 et 173 du même code.

Ainsi, elle nécessite pour sa régularité la nomination à la demande du directoire et par le juge, d'un commissaire aux apports. Ce dernier doit mettre à la disposition de l'AGE son rapport quinze jours au moins avant la réunion. L'apport sera fait par la société B déjà actionnaire. Par conséquent, le quorum et la majorité doivent être déterminés après exclusion des actions détenues par la société B et de celles qu'elle représente. **[0,25]**

Le quorum pour une AGE, à la première réunion est d'au moins 50% des actions présentes ou représentées ayant droit au vote. La majorité est d'au moins de 2/3 des actionnaires présents ou représentés ayant droit au vote.

## **2/Informations à indiquer dans le rapport spécial du CAC :**

Pas de rapport spécial dans le cadre de cette situation. **[0,25]**

## **IV/ Quatrième situation (1,5 points)**

*Première convention : Participation au capital d'une société membre du conseil de surveillance (1 point)*

## **1/Régularité :**

La participation au capital d'une société membre du conseil de surveillance est une opération non courante et, par conséquent, elle est qualifiée de convention réglementée, et soumise à la procédure de l'article 252 (nouveau) du CSC (qui renvoie à l'article 200 du même code), c'est-à-dire : **[0,25]**

Autorisation préalable du conseil de surveillance, information du commissaire aux comptes et approbation de l'AGO sur rapport spécial établi par ce dernier. La société B est exclue du quorum et du vote. **[0,25]**

Par ailleurs, après cette participation, la société A détient 30% du capital de la société B et la société B détient 5% + (20%/120%), soit 21,66%. Cette participation réciproque est irrégulière et selon l'article 466 du CSC, et à défaut d'un accord entre les deux sociétés, celle qui détient la participation la plus faible doit aliéner sa participation. Selon ce même article, la société B est privée de son droit de vote jusqu'à régularisation de la situation. **[0,25]**

## **2/Informations à indiquer dans le rapport spécial du CAC :**

Le rapport spécial du CAC sur cette convention réglementée indiquera, essentiellement :

- Le nom du dirigeant intéressé (société B),
- La nature et l'objet de la convention (participation au capital de la société B),
- Les modalités essentielles de ces conventions (Prix de la participation, le pourcentage de détention du capital,...). **[0,25]**

*Deuxième convention : Aval donné à un membre du Conseil de Surveillance personne morale (0,5 point)*

## **1/Régularité :**

L'aval donné par la société A à un membre de son conseil de surveillance personne morale ne constitue pas une opération interdite mais plutôt une convention réglementée.

Cette opération est à soumettre également à la procédure de l'article 200 du code des sociétés commerciales, avec exclusion de B du quorum et du vote. **[0,25]**

## **2/Informations à indiquer dans le rapport spécial du CAC :**

L'aval doit être indiqué au rapport spécial du CAC. **[0,25]**

## TROISIEME PARTIE (8 points)

### 1)- Domaines de divergences et traitements appropriés en IFRS : (2 points)

Domaine de divergences	SCE	IFRS
Frais préliminaires <b>[0,25]</b>	Eléments d'actifs non courants résorbés sur une période maximale de 3 ans.	Charges de l'exercice de leur engagement faute de leur satisfaction aux critères de comptabilisation d'un actif incorporel.
Ecart de conversion sur éléments monétaires à long terme libellés en monnaies étrangères, dont la durée de vie est prédéterminée ou prévisible. <b>[0,25]</b>	Reportés et amortis sur la durée de vie restante de l'élément monétaire correspondant.	Constatés immédiatement en résultat.
Fiscalité différée <b>[0,25]</b>	Implicite de part l'hypothèse sous-jacente de comptabilité d'engagement et de la convention de rattachement des charges aux produits.  Complètement ignorée, en pratique, faute de norme spécifique traitant du sujet.	Constatation de passifs et d'actifs d'impôt différé respectivement pour toutes différences temporelles imposables et déductibles dans les conditions prévues par la norme IAS 12.
Coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs et de remise en état du site <b>[0,5]</b>	Déduits de la valeur résiduelle escomptée de l'immobilisation, impliquant une augmentation de la charge d'amortissement annuelle. Tout solde négatif en résultant est provisionné au passif (§ 32 de la norme NCT 5).	IAS 16 impose que le coût d'une immobilisation corporelle inclut l'estimation initiale des coûts de démantèlement et d'enlèvement de l'actif et de la remise en état du site sur lequel il est situé.  IAS 37 impose que le passif soit évalué tant initialement que par la suite au montant nécessaire pour régler la présente obligation à la date de clôture reflétant un taux d'actualisation courant fondé sur le marché.  IFRIC 1 impose que, sous réserve de conditions spécifiées, les changements affectant un passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état ou similaire soient ajoutés ou déduits du

		<p>coût de l'actif lié.</p> <p>Le montant amortissable résultant de l'actif est amorti sur sa durée d'utilité et le détricotage périodique de l'actualisation sur le passif est comptabilisé en résultat au fur et à mesure qu'il se produit.</p>
<p>L'appréciation de l'incidence financière d'une éventualité</p> <p><b>[0,25]</b></p>	<p>Lorsque la perte attendue doit être supportée en totalité ou en partie par une tierce personne, en vertu d'un droit contractuel ou commun, l'incidence financière de l'éventualité sera calculée <b>nette</b> de la partie de la perte devant être supportée par la tierce personne.</p>	<p>Lorsqu'il est attendu que la totalité ou une partie de la dépense nécessaire à l'extinction d'une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entité a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle éteint son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.</p>
<p>Contrats de location financement</p> <p><b>[0,5]</b></p>	<p>Au 31 décembre 2005, les contrats de location-financement étaient traités suivant une approche patrimoniale prévoyant la seule comptabilisation, en charges d'exploitation, des redevances dues au bailleur.</p>	<p>Au début de la période de location, les preneurs doivent comptabiliser les contrats de location-financement à l'actif et au passif de leur bilan pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location déterminées, chacune, au commencement du contrat de location.</p> <p>Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé. Les coûts directs initiaux encourus par le preneur sont ajoutés au montant</p>

		<p>comptabilisé en tant qu'actif.</p> <p>Ultérieurement, les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.</p> <p>Le montant amortissable d'un actif loué est réparti sur chaque période comptable de la période d'utilisation escomptée sur une base systématique et cohérente avec la politique d'amortissement appliquée par le preneur aux actifs amortissables dont il est propriétaire.</p> <p>Si l'on a la certitude raisonnable que le preneur deviendra propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, la période d'utilisation attendue est la durée d'utilité de l'actif, sinon l'actif est amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.</p>
--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## **2) Principes généraux de passage aux IFRS et leurs conséquences : (1 point)**

---

Pour être conforme à la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*, un premier adoptant doit présenter au moins une année d'information comparative en IFRS (l'exercice 2006 pour la SOFAP).

Cette exigence de comparabilité impose la préparation d'un premier bilan d'ouverture à la date de transition aux IFRS (le 01/01/2006 pour la SOFAP).

En principe, l'établissement du premier bilan d'ouverture IFRS doit être effectué comme si les normes en vigueur à la date de reporting (le 31/12/2007 dans le cas d'espèce) avaient toujours été appliquées.

L'application de ce principe entraîne les conséquences suivantes :

- Comptabilisation de tous les actifs et passifs dont les IFRS imposent la comptabilisation ;
- Non-comptabilisation des éléments actifs ou passifs non autorisés par les IFRS ;
- Reclassement d'actifs, passifs ou composantes de capitaux propres classés différemment selon les IFRS ;
- Evaluation des actifs et passifs conformément aux IFRS

**[0,75 pour le candidat qui cite 3 conséquences parmi les 4 susvisés]**

Les ajustements résultant du changement de référentiel doivent être imputés directement sur les capitaux propres d'ouverture.

Le principe général d'application rétrospective des IFRS comporte deux types d'exceptions :

- 12 cas d'exceptions facultatives appelées exemptions ;
- 4 cas d'exceptions obligatoires.

Pour le cas de la SOFAP, on retiendra l'existence d'un cas d'exemption relatif au traitement des coûts de démantèlement et d'un cas d'exception obligatoire relatif aux estimations. **[0,25]**

## **3) Ecritures de retraitement, nécessaires pour l'établissement du bilan de passage en IFRS à la date de transition (le 01/01/2006) : (5 points)**

---

### **(a) Fiscalité différée au 01/01/2006 : (0,5 point)**

Pour le cas de la SOFAP, la norme IAS 12 sera appliquée aux différences temporelles entre la valeur comptable des actifs et des passifs dans son premier bilan d'ouverture en IFRS et leur base fiscale respective.

Selon IAS 12, l'évaluation de l'impôt courant et différé reflète les taux d'imposition et les réglementations fiscales qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture. Dans le cas d'espèce, c'est le taux de **35%** en vigueur au 31/12/2005 qui doit être appliqué. **[0,25]**

L'impact du changement du taux d'imposition intervenu au titre de l'exercice 2006 sera comptabilisé sur cet exercice.

	Base comptable	Base fiscale	Différence temporelle	
			Imposable	Déductible
Provisions	(170 000)	-	-	170 000
Coûts de démantèlement immobilisés	94 000 <sup>(*)</sup>	-	94 000	
Emprunts	(1 040 000)	(920 000) <sup>(**)</sup>	-	120 000
Ecart de conversion actif	40 000	-	40 000	-
<b>Total</b>			<b>134 000</b>	<b>290 000</b>

<sup>(\*)</sup> (100 000 - 100 000/25 x 1,5)

<sup>(\*\*)</sup> 800 000 x 1,150.

### 1. Fiscalité différée sur différences temporelles imposables

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Résultats reportés	46 900	
(B) Passif d'impôt différé [134 000 x 35%]		46 900

### 2. Fiscalité différée sur différences temporelles déductibles

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Actif d'impôt différé [290 000 x 35%]	101 500	
(B) Résultats reportés		101 500

*[0,25 pour les deux écritures]*

***NB : Pour le reste de l'exercice, l'incidence de la fiscalité différée ne sera plus notée.***

**(b) Elimination des frais préliminaires et des écarts de conversion différés : (0,5 point)**

#### 1. Elimination des frais préliminaires [0,25]

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Résultats reportés [130 000 x (1 - 35%)]	84 500	
(B) Actif d'impôt différé [130 000 x 35%]	45 500	
(B) Frais préliminaires		130 000

#### 2. Elimination de l'écart de conversion actif [0,25]

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Résultats reportés [40 000 x (1 - 35%)]	26 000	
(B) Passif d'impôt différé [40 000 x 35%]	14 000	
(B) Ecart de conversion actif		40 000



**(c) Retraitement des coûts de démantèlement et de remise en état du site : (1,5 points)**

Il s'agit de l'une des 12 exemptions au principe de l'application rétrospective des normes IFRS par un premier adoptant.

En effet, le paragraphe IFRS 1.25E prévoit qu'au lieu d'appliquer rétrospectivement le traitement décrit ci-avant (Cf. tableau en «1»), les entités peuvent inclure dans le coût amorti de l'actif un montant calculé en actualisant le passif à la date de transition aux IFRS en arrière, et en l'amortissant à partir du moment où le passif a été encouru pour la première fois.

**[0,5]** Le passif relatif au démantèlement devant être comptabilisé à la date de transition (01/01/2006) est de 79 431 DT  $[250\ 000 \times (1 + 5\%)^{-23,5}]$ .

Actualiser ce passif en arrière pour une année et demi supplémentaires jusqu'au 01/07/ 2004 donne un passif estimé à l'acquisition, à inclure dans le coût de l'actif, de 73 826 DT  $[250\ 000 \times (1 + 5\%)^{-25}]$ . Le cumul d'amortissement sur l'actif est de  $73\ 826 \times 1,5/25 = 4\ 430$  DT.

Les montants à comptabiliser dans le premier bilan d'ouverture en IFRS à la date de transition aux IFRS (01/01/2006) comparés à ceux enregistrés conformément au SCE sont résumés comme suit :

	<b>IFRS (1)</b>	<b>SCE (2)</b>	<b>Ecart (1)-(2)</b>
Coût du démantèlement à inclure dans le coût de l'usine	73 826	100 000	(26 174)
Amortissements cumulés	(4 430)	(6 000)	1 570)
Passif relatif au démantèlement	(79 431)	(100 000)	20 569
<b>Capitaux propres/résultats reportés</b>	<b>(10 035)</b>	<b>(6 000)</b>	<b>(4 035)</b>

**Retraitement des coûts de démantèlement [0,5]**

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Amortissements des immobilisations corporelles	1 570	
(B) Provisions pour risques et charges	20 569	
(B) Actif d'impôt différé $[4\ 035 \times 35\%]$	1 412	
(B) Résultats reportés $[4\ 035 \times (1 - 35\%)]$	2 623	
(B) Immobilisations corporelles		26 174

D'un autre côté, la charge d'amortissement de l'unité de traitement du phosphate brut, bien que déterminée sur une base cohérente avec IAS 16, en matière de taux et de mode d'amortissement, n'est pas moins calculée conformément au référentiel international en matière de "montant amortissable". En effet, et dans le cadre de l'application du SCE, la valeur résiduelle a été ramenée à zéro suite à l'imputation d'une quote-part du passif relatif au démantèlement.

Le retraitement rétrospectif qui s'impose à ce sujet, implique une baisse de la charge d'amortissement cumulé de  $150\ 000 \times 1,5/25 = 9\ 000$  DT. **[0,25]**

## Retraitement des amortissements de l'unité de traitement du phosphate [0,25]

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Amortissements des immobilisations corporelles	9 000	
(B) Passif d'impôt différé [9 000 x 35%]		3 150
(B) Résultats reportés [9 000 x (1 - 35%)]		5 850

### (d) Retraitement des estimations : (1 point)

Selon le paragraphe IFRS 1.31, les estimations d'une entité selon le référentiel IFRS à la date de transition doivent être cohérentes avec celles qui auraient été faites à la même date sous le référentiel comptable antérieur (après les ajustements destinés à refléter toute différence entre les méthodes comptables), sauf si des indices objectifs montrent que des estimations étaient erronées.

Cette disposition constitue l'une des 4 exceptions obligatoires à l'application rétrospective des IFRS par un premier adoptant, particulièrement les dispositions de la norme IAS 10, *Evénements postérieurs à la date de clôture*, concernant les événements contribuant à confirmer une situation existant à la date de clôture.

Lorsque les estimations nécessaires en IFRS ont déjà été effectuées sous le précédent référentiel, elles doivent être conservées lors de la transition aux IFRS, sauf si :

- Ces estimations étaient erronées : les estimations doivent être corrigées, avec impact sur les capitaux propres d'ouverture. La correction doit être basée sur les informations qui existaient à la date de l'estimation, et qui ont servi à effectuer cette dernière, sans le bénéfice du recul;
- Les méthodes comptables de détermination de ces estimations sont divergentes entre les deux référentiels : les estimations doivent être refaites, mais en utilisant les informations qui existaient à la date d'estimation sous le précédent référentiel, sans le bénéfice du recul. La correction des estimations impacte les capitaux propres.

Pour le cas de la SOFAP, la provision pour litige a été estimée au 31/12/2005, pour un montant net du remboursement (partie de la perte devant être supportée par la compagnie d'assurance), ce qui n'est pas conforme à la norme IAS 37.53 (Cf. tableau en «1»)

Ainsi, l'estimation de la provision pour litige devrait être révisée pour être constatée sur la base des informations qui prévalaient au 31/12/2005, soit 170 000 DT, sans bénéfice du recul pour tenir compte du décaissement réel intervenu à la fin de 2006 pour 150 000 DT.

### 1. Réestimation de la provision pour litige [0,25]

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Résultats reportés [100 000 x (1 - 35%)]	65 000	
(B) Actif d'impôt différé [100 000 x 35%]	35 000	
(B) Provisions pour risques et charges		100 000

## 2. Comptabilisation séparée du remboursement escompté [0,25]

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Produits à recevoir	100 000	
(B) Passif d'impôt différé [100 000 x 35%]		35 000
(B) Résultats reportés [100 000 x (1 - 35%)]		65 000

### (e) Retraitement du contrat de location : (1,5 points)

Détermination du taux implicite du contrat, désigné "t" :

$$64\,300 \text{ DT} = 14\,182 \times \frac{1-(1+t)^{-4}}{t} + \frac{15\,000}{(1+t)^4} + \frac{5\,000}{(1+t)^4}$$

$$t = 6,40 \% [0,25]$$

Détermination de la valeur actualisée des paiements minimaux qui comprend tous les paiements effectués ainsi que la valeur résiduelle garantie : [0,25]

$$60\,577 \text{ DT} = 14\,182 \times \frac{1-(1+6,4\%)^{-4}}{6,4\%} + \frac{15\,000}{(1+6,4\%)^4}$$

Le contrat de location constitue, au sens du paragraphe IAS 17.10, un contrat de location financement, dans la mesure où : [0,25]

- La durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique de la machine (4 ans par rapport à 5) ;
- Au commencement du contrat, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre du contrat s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué (60 577 DT par rapport à 64 300 DT) ;

Sur la base du traitement des contrats de location-financement en IFRS (IAS 17) tel que précisé ci-avant (Cf. tableau en «1»), il y a lieu de ventiler les paiements minimaux entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

La charge financière doit être affectée à chaque période couverte par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif au titre de chaque période. (IAS 17.25)

Compte tenu du taux implicite de 6,4% et d'une valeur initiale du passif de 60 577 DT, la ventilation du paiement minimal s'élevant à 14 182 DT, entre charge financière et amortissement du solde de la dette, se présente, pour l'exercice clos le 31/12/2005, comme suit :

Charge financière [60 577 x 6,40%]	3 877 DT
Amortissement du solde de la dette [14 182 - 3 877]	10 305 DT
	<hr/> 14 182 DT

En raison de l'absence d'une option d'achat, l'actif sera amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité, soit 4 ans.

La charge d'amortissement de la machine s'élève, au titre de l'exercice 2005, à 11 394 DT, soit  $[(60\,577 - 15\,000) / 4]$ .

Ainsi, les écritures de retraitement qui s'imposent, dans ce contexte, sont les suivantes :

**1. Comptabilisation initiale de l'actif découlant du contrat et du passif correspondant [0,25]**

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Matériel et outillage en location-financement	60 577	
(B) Passif lié à un contrat de location-financement		60 577

**2. Comptabilisation du premier paiement minimal [0,25]**

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Passif lié à un contrat de location-financement	10 305	
(B) Passif d'impôt différé $[10\,305 \times 35\%]$		3 607
(B) Résultats reportés $[10\,305 \times (1-35\%)]$		6 698

**3. Comptabilisation de l'amortissement [0,25]**

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Résultats reportés $[11\,394 \times (1 - 35\%)]$	7 406	
(B) Actif d'impôt différé $[11\,394 \times 35\%]$	3 988	
(B) Amortissement du matériel et outillage		11 394