

**REPUBLIQUE TUNISIENNE**  
**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE**  
**SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE**

\*\*\*\*\*

**CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE**  
**SESSION SEPTEMBRE 2010**

---

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

**BAREME :**

- 1<sup>ère</sup> Partie : 6 points
- 2<sup>ème</sup> Partie : 4 points
- 3<sup>ème</sup> Partie : 6 points
- 4<sup>ème</sup> Partie : 4 points

## PREMIERE PARTIE (6 points)

### 1) Application de l'approche conceptuelle en ce qui concerne les menaces liées à l'indépendance de M. Khalil pour les deux missions confiées par la société New Style. (2 points)

Les deux missions confiées par la société New Style à M. Khalil sont les suivantes :

- Mission d'examen limité d'informations financières au 30 juin 2009 ;
- Mission d'audit légal des états financiers des exercices 2010 ,2011 et 2012.

Il s'agit de deux missions d'assurance qui rentrent parfaitement dans le cadre normatif prévu par le code d'éthique de l'IFAC. L'indépendance est exigée pour toutes ces missions d'assurance.

En effet, d'après le § 290.1 du code d'éthique de l'IFAC : « *S'agissant d'une mission d'expression d'assurance, il est dans l'intérêt général et, par conséquent, il est prescrit par le présent Code de déontologie que les membres des équipes chargées d'une mission d'expression d'assurance, les cabinets et le cas échéant, les cabinets membres du réseau soient indépendants des clients de missions d'expression d'assurance* ».

#### **Approche conceptuelle de l'indépendance (conceptuel framework) (0,25)**

Cette approche consiste à :

- Identifier les circonstances et relations qui risquent de porter atteinte à l'indépendance ;
- Evaluer si ces risques sont clairement non significatifs ;
- Si ce n'est pas le cas, identifier et appliquer les mesures de sauvegarde appropriées à l'effet de réduire ces risques d'atteinte à l'indépendance à un niveau acceptable ;
- Dans le cas où des mesures de sauvegarde ne peuvent être appliquées ou ne permettent pas de réduire le risque, la seule solution serait de renoncer à la mission d'assurance ou de ne pas l'accepter.

D'après le § 210 de l'annexe 2 - Section 210 du code d'éthique de l'IFAC : Nomination professionnelle : « *Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable libéral doit se demander si cette acceptation serait de nature à créer des menaces concernant la conformité aux principes de base. Parmi les points en rapport avec le client qui, s'ils étaient connus, pourraient menacer la conformité aux principes de base figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (tel que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables* ».

Il est nécessaire d'identifier les menaces, de se prononcer sur leur caractère significatif, et de décider en conséquence.

#### **A- Pour la mission d'examen limité**

Menaces	Mesures de sauvegarde	Décision
M1 : Pression sur les délais	Réservez le temps nécessaire	Appliquer les mesures de sauvegarde
M2 : Intimidation	Revue indépendante	Appliquer les mesures de sauvegarde
M3 : Liens familiaux	Aucune mesure de sauvegarde Si le lien est significatif	Refuser d'accepter la mission
M4 : Honoraires conditionnels	Ne pas conditionner les honoraires	Appliquer les mesures de sauvegarde
M5 : Honoraires calculés sur une information objet de la mission	Appliquer un autre critère pour le calcul des honoraires + revue indépendante	Appliquer les mesures de sauvegarde

**M1-** Le délai de 10 jours est insuffisant pour accomplir convenablement les diligences. Suite aux pressions sur les délais, l'auditeur n'est pas en mesure de faire preuve que toutes les normes d'expression d'assurance et les procédures de contrôle qualité applicables sont observées. Cette situation pourrait affecter son apparence d'indépendance (paraître). La mesure de sauvegarde consiste à obtenir un délai approprié pour effectuer la mission. (0,25)

**M2-** M. Khalil estime, avant même de commencer la mission, que l'opinion à exprimer ne pourrait être que sans réserve, ce qui peut créer des doutes sur son indépendance de fait (être) et qu'il a simplement à faciliter l'obtention du crédit. La mesure de sauvegarde consiste à l'intervention d'un autre professionnel comptable indépendant chargé de passer en revue les travaux effectués. **(0,25)**

**M3-** Les liens familiaux et personnels entre un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance et un membre du conseil d'administration, un cadre supérieur ou, suivant leur fonction, certains salariés du client de la mission d'assurance, sont susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou des menaces de familiarité ou d'intimidation. Leur importance dépend d'un certain nombre de facteurs : les responsabilités de la personne dans la mission d'assurance, l'étroitesse des liens concernés et le rôle du membre de la famille ou autre individu chez le client de mission d'assurance. Dans la mesure où M. Khalil estime ne pas être indépendant, le risque est significatif et aucune mesure de sauvegarde n'est disponible pour réduire la menace à un niveau acceptable (les deux personnes en cause sont inévitables) et que seul le refus de la mission d'expression d'assurance réduirait la menace à un niveau acceptable. **(0,25)**

**M4-** Des honoraires facturés sous condition de résultat (accord du crédit) par un cabinet dans le cadre d'une mission d'assurance créent des menaces liées à l'intérêt personnel ou à la représentation qui peuvent être réduites à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde. Par conséquent, un cabinet ne doit conclure aucun arrangement pour une mission d'assurance suivant lequel le montant des honoraires est subordonné au résultat des procédures de la mission d'assurance. La mesure de sauvegarde consiste à conclure un accord écrit préalable avec le client quant à la base de rémunération en évitant des honoraires sous condition de résultat. **(0,25)**

**M5-** Les honoraires indexés sur les revenus sont subordonnés à un élément qui constitue l'information objet de la mission d'assurance. Ainsi, les ventes constituant une base de calcul des honoraires, créent des menaces liées à l'intérêt personnel ou à la représentation qui peuvent être ramenées à un niveau acceptable par la fixation des honoraires ou la détermination d'autres bases de calcul. Par conséquent, un cabinet ne doit conclure aucun arrangement pour une mission d'assurance suivant lequel le montant des honoraires est subordonné au. **résultat des procédures de la mission d'assurance ou d'éléments qui constituent l'information objet de la mission d'assurance (§ 290.211)** **(0,25)**

Toutefois, pour le cas de la société New Style, l'étudiant peut évoquer le fait que la responsabilité de l'auditeur est moindre (mission n'est qu'un examen limité à assurance modérée). En outre, en général la banque dispose de garanties réelles et ne se fie pas totalement aux états financiers, ce qui atténue les risques d'atteinte à l'indépendance et peut influencer le jugement.

### ***B- Pour la mission de commissariat aux comptes***

**B1-** M. Sami, reconnaissant, a voulu récompenser M. Khalil en lui proposant sa désignation en qualité de commissaire aux comptes Cette pratique de récompense (offre et cadeaux) constitue une atteinte à l'indépendance.

La norme ISA 220 (contrôle qualité d'une mission d'audit) prévoit qu'avant d'accepter ou de conserver un client, il sera nécessaire d'évaluer l'indépendance, la capacité à satisfaire les demandes du client ainsi que l'intégrité de la direction. **(0,25)**

**B2-** Les professionnels comptables doivent se conformer aux règles et recommandations les plus rigoureuses prévue par la loi ou la réglementation et le code d'éthique de l'IFAC. D'après le code des sociétés commerciales, l'acceptation de la mission par le commissaire aux comptes constitue une incompatibilité à cause du lien de parenté de deuxième degré (article 262).

D'après le code d'éthique de l'IFAC, la relation familiale est susceptible de créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou des menaces de familiarité ou d'intimidation.

Le risque est significatif d'autant plus que les personnes concernées ne peuvent être évitée et la mission est un audit avec assurance élevée, et aucune mesure de sauvegarde n'est disponible pour réduire les menaces à un niveau acceptable et que seul le refus d'effectuer la mission d'expression d'assurance réduirait ces menaces à un niveau acceptable. Le cabinet n'est pas indépendant. **(0,25)**

**2) Appréciation de la conformité du cabinet de M. Khalil aux dispositions des normes internationales et du code d'éthique de l'IFAC, en précisant les éventuelles bonnes pratiques à mettre en œuvre (3 points)**

- a) M. Khalil a accepté **immédiatement** la mission, ce qui n'est pas conforme aux dispositions aussi bien du cadre conceptuel des missions d'assurance (§ 17) que des ISRE 2400 & 2410 et du code d'éthique de l'IFAC, qui prévoient **des étapes préalables**.

*En effet, d'après le § 28 de l'ISQC : Le cabinet doit définir des politiques et des procédures pour l'acceptation et le maintien de la relation client et des missions ponctuelles, destinées à fournir l'assurance raisonnable que le cabinet poursuivra cette relation et conservera la mission que si :*

*(a) il a pris en considération l'intégrité du client et n'a pas eu connaissance d'informations qui le conduiraient à considérer que le client manque d'intégrité ;*

*(b) il considère être compétent pour accomplir la mission et en a les capacités, les disponibilités en temps et les ressources ; et*

*(c) il peut se conformer aux règles d'éthique. **(0,25)***

- b) M. Khalil s'est engagé oralement à remettre son rapport dans une dizaine de jours, ce qui n'est pas conforme aux dispositions aussi bien des ISRE 2400, que du cadre conceptuel des missions d'assurance qui prévoient **la nécessité d'une lettre de mission** ou tout autre document en tenant lieu, formalisant l'entente sur les termes et les conditions de la mission. Il est dans l'intérêt de l'auditeur comme du client qu'une lettre de mission soit signée. Cette lettre confirme l'acceptation de la mission et permet d'éviter tout malentendu sur des questions telles que la nature précise de la mission, les objectifs et l'étendue de la mission, la responsabilité, ainsi que la forme et le contenu du rapport à émettre. **(0,25)**

D'ailleurs, la même obligation générale est prévue en Tunisie pour toute mission contractuelle acceptée par l'expert comptable (art 9 du code des devoirs professionnels).

En outre, **le délai de 10 jours** peut paraître trop court pour accomplir toutes les diligences requises. **(0,25)**

- c) M. Sami s'est engagé oralement aussi, à payer un forfait d'honoraires indexé sur les revenus et qui sera majoré de 10% si le crédit est obtenu dans le mois, ce qui n'est pas conforme aux dispositions du code d'éthique de l'IFAC, qui prévoit que les honoraires conditionnels et ceux calculés sur un produit de la mission constituent une atteinte à l'indépendance. **(0,25)**

- d) La comparaison des états financiers au 30 juin 2009 avec ceux de la période précédente a été effectuée conformément aux ISRE normalisant la mission d'examen limité. Toutefois, les variations et écarts doivent être étudiés ; l'explication globale donnée par le propriétaire n'est pas suffisante.

**L'augmentation des ventes de 20% est invraisemblable** dans un contexte de difficultés du secteur ; elle aurait pu donner lieu à **plus d'investigations** surtout que le propriétaire peut ordonner la comptabilisation de ventes fictives. Dans un examen limité, l'auditeur peut se fier aux déclarations de la direction si tout semble plausible et en cohérence avec le secteur, ce qui ne semble pas être le cas. **(0,5)**

- e) Le cabinet assure une mission d'examen limité. En conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, il doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats essentiellement sur la base de demandes d'informations et de procédures analytiques. En conséquence, l'inspection physique semestrielle des stocks n'est pas nécessaire. Un professionnel pourrait remplacer cette assistance par des demandes d'informations auprès de personnes assumant des responsabilités comptables et financières, portant par exemple sur l'enregistrement exhaustif des opérations (tenue d'un inventaire permanent des stocks de manière fiable) et la préparation des états financiers conformément au référentiel identifié. **(0,25)**
- f) Le cabinet n'a pas obtenu de lettre d'affirmation. D'après l'ISRE 2400 § 20 normalisant la mission d'examen limité, l'obtention d'une lettre d'affirmation est facultative ; elle est laissée au choix du professionnel. **(0,25)**
- g) Le seuil de signification retenu pour la mission portant sur les états financiers au 30 juin 2009, est inférieur de 50% de celui prévu pour l'audit des états financiers annuels. Le seuil de 50% n'est pas adéquat. Le § 19 de l'ISRE 2400 précise qu'en matière de seuil, l'auditeur doit appliquer les mêmes principes que si une opinion d'audit devait être formulée.  
La norme NCT 19 est plus explicite ; elle précise dans le § 12 que : « *le seuil devrait être évalué par rapport aux données financières de la période intermédiaire en question...* ».  
Bien que les risques de non-détection d'anomalies soient plus élevés lors d'un examen limité que d'un audit, le seuil de signification se détermine par rapport aux informations qui font l'objet du rapport de l'auditeur et aux besoins des utilisateurs, et non pas en fonction du niveau d'assurance fourni. **(0,5)**
- h) Dans le délai convenu, un rapport sans réserve ni paragraphe d'observation a été déposé par le cabinet directement à la banque.  
Cette pratique n'est pas conforme au code d'éthique de l'IFAC et dénote d'un non-respect du principe fondamental de **la confidentialité**. Un professionnel remet son rapport à l'organe ou la personne qui l'a désigné. **(0,5)**

Le rapport standard (certification sans réserve ni paragraphe d'observation) peut ne pas se justifier ; l'auditeur peut soulever les soldes d'ouverture et les colonnes comparatives s'agissant d'une mission initiale non récurrente. **(Hors barème + 0,25)**

### **3) Les diligences éventuelles à la charge de M. Khalil, suite à sa découverte de la faillite du client important de la société New Style. (1 point)**

Le rapport d'examen limité étant déposé et dans la mesure où l'auditeur s'est aperçu du caractère inapproprié de son rapport et des informations trompeuses qu'il contient et qui pourraient affecter la décision des utilisateurs, il pourrait juger opportun d'accomplir certaines diligences permettant d'informer les tiers utilisateurs de son rapport pour ne pas être associé à des informations erronées.

D'après le § 61 du cadre conceptuel des missions d'assurance : « *Le professionnel en exercice apprend qu'une partie associe son nom de façon inappropriée à un objet considéré, il demande à cette partie de cesser de le faire. Le professionnel en exercice se demande aussi quelles autres mesures peuvent être nécessaires, par exemple informer tout tiers utilisateur connu de l'utilisation inappropriée de son nom ou obtenir un avis juridique.* »

Il ne convient donc **pas d'appliquer systématiquement les diligences prévues par l'ISA 560** concernant les événements postérieurs qui ne concerne que les missions d'audit. M. Khalil pouvait s'inspirer de l'ISA 560 en discutant de la question avec la direction. **(0,25)**

a) **Si la direction accepte de corriger** : l'auditeur remettra un nouveau rapport avec une nouvelle date après avoir accompli les diligences normales postérieures à la date de clôture mais prolongées jusqu'à la date de son nouveau rapport (avec modification des états financiers). Le nouveau rapport devrait

comprendre un paragraphe d'observation renvoyant à une note explicative. De plus, l'auditeur devrait contrôler les mesures prises par la direction pour s'assurer que les personnes disposant des états financiers précédents ont été informées et notamment la banque. **(0,25)**

**b) En cas de désaccord de la direction :** l'auditeur devra l'informer que des mesures adéquates seront adoptées, par exemple informer directement la banque. **(0,25)**

Si la découverte a été faite suffisamment en retard (après la publication des états financiers suivants ou après le remboursement du crédit), l'auditeur peut estimer qu'il n'y a pas lieu d'adopter de mesures particulières. **(0,25)**

## **DEUXIEME PARTIE (4 points)**

---

### **1) Cession des parts sociales de M. Ali. (0,5 point)**

Le commissaire aux comptes n'est investi d'**aucune mission spéciale** au titre de la cession des parts sociales. En effet, les missions spéciales des commissaires aux comptes sont fixées par la loi.

Par ailleurs, la cession a respecté les dispositions de l'article 109 du CSC traitant de la cession des parts sociales même à des tiers étrangers à la société. Le commissaire aux comptes n'a pas à signaler, à ce niveau, une irrégularité dans son rapport général.

### **2) Opération de transformation de la SARL en SA. (1,5 points)**

#### **a) Conditions de la transformation (0,5 point)**

- La transformation en une SA doit obéir aux règles spécifiques aux SA dont le nombre des actionnaires qui ne peut être inférieur à 7. La cession de certaines parts sociales, du gérant à deux nouveaux associés, préalablement à la réalisation de la transformation, a permis de satisfaire cette condition ;
- La transformation d'une SARL en une SA peut être décidée, conformément aux dispositions de l'article 144 du CSC, par une AGE, à la majorité des associés représentant au moins la moitié du capital social et ce si le capital est supérieur à 100.000 DT (ce qui est le cas dans notre espèce) **(0,25)**;
- Elle ne peut avoir lieu qu'après présentation d'un rapport spécial sur la situation de la société élaboré par un expert comptable ou un comptable, et que, dans ce cas, les actifs non liquides sont évalués conformément aux articles 173 et 174 du CSC relatifs au commissariat aux apports **(0,25)**.

#### **b) Diligences du commissaire aux comptes (0,5 point)**

Afin de permettre aux associés de voter la résolution soumise à leur approbation en toute connaissance de cause, le commissaire aux comptes doit examiner le projet de transformation élaboré par le gérant de la SARL pour exposer les causes, les objectifs et la forme de la société qui en sera issue. Il doit en conséquence :

- D'abord, porter son appréciation sur la régularité de l'opération de transformation en vérifiant notamment les conditions légales de sa réalisation **(0,25)** ;
- Ensuite, juger l'opération au regard du principe d'égalité entre les associés dans le sens que la nouvelle forme de société dans laquelle vont se trouver les associés surtout minoritaires ne doit pas toucher leurs intérêts ni augmenter leurs engagements **(0,25)** ;
- Enfin, formuler ses observations particulières sur les points qu'il juge significatifs.

*c) Observation à formuler par le commissaire aux comptes (0,5 point)*

En procédant à un examen détaillé des statuts de la société en sa nouvelle forme pour s'assurer que les modifications des clauses statutaires résultent seulement de **la transformation de la société**, le commissaire aux comptes doit se rendre compte que la restriction du droit d'accès aux AGO (exigence de 15 actions pour accéder aux AGO) insérée au niveau des nouveaux statuts est contraire aux dispositions de l'article 279 du CSC qui prévoit que **les statuts peuvent exiger un nombre minimum d'actions pour participer aux AGO sans que celui-ci puisse être supérieur à 10**. Le commissaire aux comptes a du relater cette irrégularité dans son rapport spécial adressé à l'AGE appelée à voter la transformation.

**3) Régularité de la situation des deux commissaires aux comptes (1 point)**

*a) Régularité de la situation de M. Hatem. (0,5 point)*

La transformation ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes lorsque les règles applicables à la nouvelle forme sociale exige la désignation d'un commissaire aux comptes. C'est le cas dans l'espèce. Les fonctions de M. Hatem expireront ainsi à la date initialement prévue en tenant compte de la période accomplie dans la société sous son ancienne forme, soit à la fin de l'exercice 2009.

La situation de M. Hatem est donc régulière.

*b) Régularité de la situation de M. Kamel. (0,5 point)*

La société ABC n'est pas dans l'obligation légale de désigner un 2<sup>ème</sup> commissaire aux comptes. Elle n'est pas, en effet, un établissement de crédit faisant appel public à l'épargne ou une entreprise d'assurance multi-branche ; elle n'est pas une société mère puisqu'elle ne détient aucune participation et elle n'est pas engagée auprès des établissements de crédit.

Par ailleurs, et conformément à ses nouveaux statuts, la société est en droit de désigner, volontairement, un 2<sup>ème</sup> commissaire aux comptes. Toutefois, et en application des dispositions de **l'article 15 du code des devoirs professionnels**, lorsqu'un commissaire aux comptes est en cours de mandat, il n'est pas permis à son confrère d'accepter d'être son co-commissaire aux comptes, sur une base volontaire, qu'après l'achèvement du mandat en cours. M. Kamel, ne devait, donc, pas accepter sa nomination pour le mandat 2009-2011. En acceptant cette fonction, M. Kamel peut engager sa responsabilité disciplinaire et éventuellement civile pour faute commise à l'égard du confrère Hatem.

**4) Rapport spécial sur les conventions réglementées au titre de l'exercice 2009. (1 point)**

La note d'orientation, établie par l'OECT en mars 2010, sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants a défini les principales diligences du commissaire aux comptes telles qu'elles résultent des dispositions de l'article 200 nouveau du CSC ainsi que le contenu de son rapport spécial auxquels les membres de l'OECT sont tenus de se référer.

Le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes au sujet des conventions réglementées (y compris les obligations et engagements envers les dirigeants) doit permettre de répondre aux objectifs recherchés par le législateur. Il s'agit de :

- Mettre en évidence la conformité par rapport aux procédures d'autorisation prévues ;
- Fournir les éléments permettant à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt attaché aux conventions en vue de leur approbation.

Le rôle du commissaire aux comptes ne consiste pas à se prononcer sur le bien fondé de ces conventions ou à apprécier l'intérêt qui s'y attache. En revanche, il doit relater les faits découlant de ses contrôles et les éléments permettant, in fine, à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt qui s'attache à ces conventions en vue de leur approbation.

Le rapport spécial du commissaire aux comptes comporte les conventions réglementées dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux et ce qu'elles soient nouvellement autorisées ou autorisées au cours des exercices antérieurs mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice.

Concernant les obligations et engagements pris envers les dirigeants, le rapport spécial du commissaire aux comptes doit fournir des informations chiffrées sur les rémunérations des dirigeants qui seront structurées, par dirigeant, conformément au référentiel de bonne pratique indiqué dans la note d'orientation. Ces informations chiffrées porteront sur les charges de l'exercice constatées au titre desdites rémunérations ainsi que sur les passifs s'y rapportant.

Le contenu du rapport spécial des commissaires aux comptes peut se présenter comme suit :

**a) Conventions et opérations nouvellement réalisées (autres que les rémunérations des dirigeants):**

Votre Conseil d'Administration nous a tenus informé des conventions et opérations suivantes nouvellement conclues au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2009 :

- La cession, au comptant, d'une voiture de tourisme, propriété de la société, au PDG à **sa VNC s'élevant à 48.000 DT**. La société n'a réalisé, à ce titre, aucune perte ou gain de cession **(0,25)**.

**b) Conventions autorisées antérieurement à l'exercice 2009 et qui continuent à produire leurs effets en 2009 (autres que les rémunérations des dirigeants):**

Votre Conseil d'administration ne nous a donné avis d'aucune convention conclue au cours des exercices antérieurs et dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2009. Nous n'avons pas également relevé, au cours de nos investigations de telles conventions **(0,25)**.

**c) Obligations et engagements de la société envers les dirigeants :**

Salaires bruts, congés payés, cotisations sociales et avantages en nature

- i. Les obligations et engagements envers les dirigeants tels que visés à l'article 200 (nouveau) II § 5 du CSC se détaillent comme suit :

La rémunération mensuelle du Président Directeur-Général a été fixée par décision du Conseil d'Administration en date du 1/8/2009. Elle se compose d'un salaire brut de 4 000 DT et d'un quota de 400 litres de carburant **(0,25)**.

- ii. Les obligations et engagements de la société ABC envers ses dirigeants, tels qu'ils ressortent des états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2009, se présentent comme suit (en DT) **(0,25)** :

	<b>PDG</b>	
	<b>Charges de l'exercice</b>	<b>Passif au 31/12/2009</b>
Avantages à court terme	22.540*	4.000
<b>TOTAL en DT</b>	<b>22.540</b>	<b>4.000</b>

\* 22 540= 4000\*5 + 508\*5

**Les commissaires aux Comptes**

**Lieu, date et signature**



## TROISIEME PARTIE (6 points)

### Dossier n°1 : (3 points)

#### 1) Traitement comptable de la convention NST/Hypermarché

Selon cette convention, la société NST reçoit de l'hypermarché (client) de la trésorerie utilisée exclusivement pour acquérir un élément d'immobilisation corporelle (Matériel de transport sous forme de 3 bus) qui sera destiné pour la fourniture d'un service au même client. En conséquence, cette convention rentre dans le champ d'application de l'interprétation IFRIC 18 (IFRIC 18.06) **(0,25 point)**

Bien que la société NST doive utiliser le matériel de transport acquis pour fournir des services à son client, il n'en demeure pas moins qu'elle dispose, toujours, de la capacité de décider des conditions d'exploitation et d'entretien de celui-ci et de la date de son remplacement. En conséquence, le matériel de transport répond, conceptuellement, à la définition d'un actif en raison du contrôle exercé par la société NST (IFRIC 18.21 et IFRIC 18.10) **(0,25 point)**

Ainsi, la société NST doit comptabiliser le matériel de transport en tant qu'élément d'immobilisation corporelle conformément au paragraphe IAS 16.07 et évaluer son coût à la juste valeur pour sa comptabilisation initiale conformément au paragraphe IAS 16.24 (IFRIC 18.11) **(0,25 point)**

Par ailleurs, la contrepartie du montant versé par l'hypermarché constitue une obligation pour la société NST d'utiliser les bus pour permettre à l'hypermarché (son client) de recevoir des consommateurs et par conséquent d'accroître son chiffre d'affaires et d'assurer les excursions au profit de son personnel. Il s'agit, donc, de deux prestations identifiables séparément au sens du paragraphe IFRIC 18.16 :

- Transport régulier des clients de l'hypermarché titulaires d'une carte de fidélité à un tarif préférentiel ;
- Transport trimestriel gratuit des enfants du personnel de l'hypermarché lors des excursions organisées par le service social pendant les vacances scolaires. **(0,25 point)**

Dans ce contexte, le paragraphe IAS 18.13 impose que la juste valeur de la contrepartie totale reçue ou à recevoir pour le contrat soit allouée à chaque service et que les critères de comptabilisation de IAS 18 soient alors appliqués à chaque service. (IFRIC 18.19) **(0,25 point)**

La période au cours de laquelle le produit doit être comptabilisé pour ces services correspond à celle contractuelle convenue avec l'hypermarché, soit 5 ans (IFRIC 18.20).

Enfin, les prestations de service seront rendues en échange de biens (bus). L'échange est qualifié de dissemblable (service contre bus) et sera comptabilisé comme une transaction générant des produits des activités ordinaires (IFRIC 18.13). Selon IAS 18.12, ces produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus ajustée du montant de la soulte transférée **(0,25 point)**

#### 2) Les écritures à passer seront les suivantes :

Début janvier 2009 **(0,25 point)**

(B) Trésorerie	450.000,000	
(B) Produits constatés d'avance		450.000,000
<i>Transfert de trésorerie en provenance du client</i>		

Début janvier 2009 **(0,25 point)**

(B) Matériel de transport	381 493,220	
(B) Etat, TVA déductible	68 506,780	
(B) Fournisseurs d'immobilisations (ou Trésorerie)		450.000,000
<i>Entrée à l'actif des bus consécutif au transfert de trésorerie</i>		

Mensuellement **(0,5 point)**

(B) Produits constatés d'avance	6.970,000	
(G) Produits des activités ordinaires		6.575,472
(B) Etat, TVA collectée		394,528
<i>Abonnement des produits provenant du transport régulier</i>		

Mensuellement, la société NST comptabilise un produit TTC égale à  $[(450.000 - (1.500 * 1,06 * 4 * 5)) / 60] = 6.970$  DT, soit en hors taxes :  $6.970 / 1,06 = 6.575,472$  DT

**Trimestriellement (0,5 point)**

(B) Produits constatés d'avance	1.590,000	
(G) Produits des activités ordinaires		1.500,000
(B) Etat, TVA collectée		90,000
<i>Abonnement des produits provenant du transport trimestriel</i>		

**Dossier n°2 : (3 points)**

**1) Traitement comptable**

Selon IFRIC 17.10, l'engagement de payer un dividende doit être comptabilisé dès que ce dividende a été dûment autorisé et qu'il n'est plus soumis à la discrétion de l'entité, c-à-d dès la date à laquelle la déclaration du dividende, est autorisée par l'assemblée générale des actionnaires. **(0,25 point)**

Dans la mesure où, l'AGO a donné aux actionnaires le choix de recevoir soit un dividende en nature, soit un dividende en numéraire, la société THG Capitalis doit estimer le dividende à payer en prenant en compte à la fois la juste valeur de chaque solution et la probabilité que les actionnaires choisissent l'une ou l'autre solution. (IFRIC 17.12), soit 100.600 DT  $[7.000 \times 10 + 500 \times 6 \times 2 \times (153.000 / 30.000)]$ . **(0,25 point)**

Au 31 décembre 2009 et à la date de règlement, THG Capitalis doit examiner et ajuster la valeur comptable du dividende à payer et comptabiliser en capitaux propres, au titre d'ajustements du montant de la distribution, tout changement de la valeur comptable du dividende à payer. (IFRIC 17.13) **(0,25 point)**

Lors du règlement du dividende à payer, THG Capitalis doit comptabiliser en résultat net l'éventuel écart entre la valeur comptable des actifs distribués et la valeur comptable du dividende à payer (IFRIC 17.14). Dans la mesure où les actifs distribués sont évalués à la juste valeur selon IAS 39 (Actifs financiers disponibles à la vente), aucun écart ne sera dégagé dans le cas de l'espèce. **(0,25 point)**

**écriture à comptabiliser en 2009 :**

30 juin 2009 **(0,25 point)**

(B) Résultats accumulés non distribués	100.600	
(B) Actionnaires, dividendes à payer		100.600
<i>Engagement de payer les dividendes</i>		

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Résultats accumulés non distribués $[(6-5,1) * 500 * 2 * 6]$	5.400	
(B) Actionnaires, dividendes à payer		5.400
<i>Ajustement de la valeur comptable du dividende à payer</i>		

**2) Informations à fournir dans les états financiers de l'exercice 2009 :**

Selon IFRIC 17.16, la société THG Capitalis doit fournir les informations suivantes :

- a) la valeur comptable du dividende à payer à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ; et **(0,25 point)**
- b) l'augmentation ou la diminution de la valeur comptable comptabilisée au cours de l'exercice à la suite du changement de juste valeur des actifs à distribuer. **(0,25 point)**

**3) Écritures à comptabiliser au 31 janvier 2010 :**

**Réajustement du passif à la date de règlement : (0,25 point)**

Valeur du passif au 31/01/2010 <sup>(1)</sup> (a)	103.200
Valeur du passif au 31/12/2009 (b)	106.000
Ajustement (a)-(b)	(2.800)

<sup>(1)</sup>  $8.000 * 10 + 500 \times 4 * 2 * 5,800$

31 janvier 2010 (0,25 point)

(B) Actionnaires, dividendes à payer	2.800	
(B) Résultats accumulés non distribués		2.800
<i>Ajustement de la valeur comptable du dividende à payer</i>		

**Paiement du dividende :**

31 janvier 2010 (0,5 point)

(B) Actionnaires, dividendes à payer	103.200	
(B) Trésorerie [8.000 x 10]		80.000
(B) Actifs financiers disponibles à la vente		23.200
<i>Extinction de l'engagement de payer le dividende</i>		

## QUATRIEME PARTIE (4 points)

### 1) Traitement des conséquences de la cession selon le système comptable des entreprises : (3 points)

a) Le résultat de cession enregistré dans les comptes individuels de la société mère doit être remplacé par le résultat de cession calculé en consolidation, par différence entre le prix de cession et la valeur de la participation en consolidation (quote-part des capitaux propres corrigée des écarts d'évaluation et des écarts d'acquisition résiduels). (0,25 point)

La plus-value réalisée dans les comptes individuels de la société mère est de 300.000 DT (prix de cession : 1.500.000 DT – coût titres : [1.800.000 x (40%/60%)]).

La valeur en consolidation de la participation au capital de la société VW, soit 60%, s'élève au 1<sup>er</sup> janvier 2009 à 2.100.000 DT qui s'explique de la manière suivante :

Q.P de la mère dans Capitaux propres au 01/01/2009 (2 996 000*60%) <sup>(1)</sup>	1.797.600
Q.P de la mère dans les écarts d'évaluation au 01/01/2009 <sup>(2)</sup>	168.000
V.N.C du Goodwill au 01/01/2009 <sup>(3)</sup>	134.400
<b>Valeur comptable de consolidation au 01/01/2009 (0,5 point)</b>	<b>2.100.000</b>

<sup>(1)</sup> [2.000.000 + 780.000 + 216.000]

<sup>(2)</sup> [(400.000 - 120.000)\*60%]

<sup>(3)</sup> [(192.000 - 192.000\*20%\*1,5)]

La plus-value réalisée dans les comptes consolidés est de 100.000 DT (Prix de cession : 1.500.000 DT - valeur des titres : [2.100.000 x (40%/60%)]). La plus-value enregistrée chez la mère sera donc minorée de 200.000 (300.000 DT - 100.000 DT). (0,25 point)

L'écriture d'ajustement est la suivante :

<b>Au bilan (0,25 point)</b>		
(B) Résultat EL KABIDHA	200.000	
(B) Réserves EL KABIDHA		200.000
<b>A l'état de résultat (0,25 point)</b>		
(G) Gains nets sur cession de valeurs mobilières de placement	200.000	
(G) Résultat global (en gestion)		200.000

**N.B** : L'impôt payé au titre de la cession n'est pas retraité dans la mesure où il est acquitté par le groupe à titre définitif.

Remarquons que ceci revient à corriger la plus ou moins-value comptabilisée dans les comptes individuels de la quote-part des résultats successifs enregistrés en résultat consolidé depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession. En effet, l'écart de 200.000 DT entre la plus-value constatée dans les comptes individuels et la plus-value consolidée peut s'analyser ainsi :

Quote-part dans les résultats accumulés depuis l'acquisition [(780.000 + 216.000) – (2.400.000-2.000.000)]*60%	357.600
Amortissement de l'écart d'acquisition en 2007 et en 2008 [192.000*20%*1,5]	(57.600)
<b>Contribution totale correspondant aux 60% (a)</b>	<b>300.000</b>
<b>Contribution partielle correspondant à la part cédée = (a)*40%/60%</b>	<b>200.000</b>

**b) Mise en équivalence de la participation résiduelle au 31/12/2009**

La valeur d'équivalence des 20% restants sera déterminée comme suit :

+ Valeur comptable de consolidation au 01/01/2009 [2.100.000*(20%/60%)]	700.000
+ Q.P dans les résultats accumulés en 2009 [170.000*20%]	34.000
- Amortissement du GW résiduel [192.000*(20%/60%)*20%]	(12.800)
<b>= Valeur d'équivalence au 31/12/2009 (0,75 point)</b>	<b>721.200</b>

L'écriture de mise en équivalence sera la suivante :

<b>Au bilan (0,5 point)</b>		
(B) Titres mis en équivalence	721.200	
(B) Titres VW [1.800.000*(20%/60%)]		600.000
(B) Réserves EL KABIDHA [300.000*(20%/60%)]		100.000
(B) Résultat EL KABIDHA [34.000 -12.800]		21.200
<b>A l'état de résultat (0,25 point)</b>		
(G) Résultat global (en gestion)	21.200	
(G) Quote-part dans les résultats des SME		21.200

## 2) Résultat de cession en IFRS : (1 point)

Lorsque le contrôle est perdu mais qu'une influence notable est préservée, IAS 27 (révisée en 2008) exige l'évaluation de la participation dominante résiduelle à la juste valeur, une juste valeur qui serait considérée comme le coût pour les besoins de la comptabilisation ultérieure. En effet, selon IAS 27.37 « *La juste valeur d'un investissement conservé dans l'ancienne filiale à la date de perte de contrôle doit être considérée comme étant la juste valeur de la comptabilisation initiale d'un actif financier selon IAS 39 Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation ou bien, le cas échéant, comme le coût, lors de la comptabilisation initiale, d'un investissement dans une entreprise associée ou contrôlée conjointement.* »

Toute variation de part d'intérêt qui implique un changement de méthode de consolidation est considérée comme un événement économique significatif. Une telle transaction sera donc comptabilisée comme si l'actif résiduel était cédé à la juste valeur et immédiatement racheté pour la même valeur. **(0,5 point)**

Le résultat de cession des 40% sera déterminé comme suit :

+ Juste valeur de la contrepartie reçue	1.500.000
+ Juste valeur de la part d'intérêt résiduelle de 20%	700.000
	<u>2.200.000</u>
- Actifs nets de VW [2.996.000 x 60%]	(1.797.600)
- Goodwill (non amortissable en IFRS)	(192.000)
<b>Résultat de cession (0,5 point)</b>	<b><u>210.400</u></b>

**NB : La note complète (1 point) sera attribuée au candidat qui détermine correctement le résultat de cession en IFRS**