

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

-----

**CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE**  
**SESSION DE SEPTEMBRE 2011**

-----

**ÉPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE**

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

---

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

---

*Première partie : 10 points*

---

*Deuxième partie : 5 points*

---

*Troisième partie : 5 points*

---

- 
1. *Aucun document n'est autorisé.*
  2. *Matériel autorisé : une calculatrice de poche à fonctionnement autonome, sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel.*
  3. *Le sujet comporte 8 pages numérotées de 1 à 8 (y compris la page de garde).*
  4. *Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.*
  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.*

## **PREMIERE PARTIE (10 points)**

Le cabinet d'expertise comptable "Audit & Audit" est constitué depuis 1998, sous forme d'une société à responsabilité limitée. Le capital de la société est détenu, à parts égales, par trois experts-comptables membres de l'ordre des Experts Comptables de Tunisie et un jeune stagiaire salarié du cabinet.

Le cabinet a été chargé, par le conseil d'administration de la société « ROYAL », d'une mission d'expression d'assurance élevée, portant sur les états financiers 2010 arrêtés selon le référentiel IFRS. La société « ROYAL » étant une société anonyme cotée à la bourse des valeurs mobilières depuis 2001, elle est sur le point d'inscrire ses actions sur la cote d'une autre place boursière étrangère.

La société « ROYAL » est spécialisée dans la production et la commercialisation des biscuits. Elle dispose de deux chaînes de production, la première est consacrée à la fabrication des produits commercialisés sur le marché local, la seconde fabrique des biscuits pour l'exportation conformément à un contrat conclu avec un client italien exclusif.

Les principaux indicateurs de performances de la société « ROYAL » sont présentés dans le tableau suivant (en milliers de dinars) :

<b>INDICATEUR</b>	<b>Réalisé 2009</b> (après audit)	<b>Planifié 2010</b> (Budget)	<b>Réalisé 2010</b> (avant audit)
Ventes locales	17.436	20.400	22.300
Ventes à l'exportation	14.100	16.900	17.050
<b>Total des ventes</b>	<b>31.536</b>	<b>37.300</b>	<b>39.350</b>
Coût des ventes	(17.660)	(20.800)	(18.100)
Marge brute	13.876	16.500	21.250
Provisions pour dépréciations des clients	475	475	475
Délai de règlement client	30 jours	32 jours	40 jours

Pour faire face à la concurrence et stimuler les ventes, la société « ROYAL » a mis en œuvre, depuis le début de l'année 2010, une nouvelle stratégie commerciale. La direction a ainsi décidé d'accorder aux agents commerciaux, une prime variable servie en fonction des ventes locales réalisées par chacun d'eux. Le suivi des ventes et des primes y afférentes est assuré par le nouveau système informatique, totalement intégré à la comptabilité, qui a été mis en place depuis le début de 2010.

Depuis la fin de l'année 2010, les perturbations dans le programme de production et de livraison se sont accentuées du fait des grèves. En conséquence, le client italien décide d'interrompre le contrat qui le lie à la société « ROYAL », et de chercher un autre partenaire.

Les affaires administratives et financières sont assurées par un directeur et par trois assistants salariés. Le directeur assure, depuis quelque temps, en même temps la supervision hiérarchique et fonctionnelle du service audit interne dont le directeur a quitté la société.

Le cabinet « Audit & Audit » vous soumet les points et informations ci-après :

1) Le cabinet « Audit & Audit » assure, depuis 2003, l'audit des états financiers de la société « ROYAL » établis selon le référentiel international. Depuis cette date et en 2010, l'associé Mr Ali, a signé tous les rapports et assure la conduite technique de la mission, alors que l'associé Mr Slim est chargé uniquement du contrôle qualité conformément aux exigences des normes internationales dont l'ISQC1. Pour le dossier de la société « ROYAL », ce contrôle est en général effectué une fois tous les trois exercices.

2) En raison des grèves du personnel, la société « ROYAL » a accusé un retard dans la préparation de ses états financiers 2010. A l'effet de rattraper ce retard, la société « ROYAL » confie la préparation de ses états financiers au cabinet "XYZ", qui partage avec le cabinet « Audit & Audit » des politiques de contrôle qualité communes, ainsi que l'usage de méthodes de travail et d'un nom commun au niveau international.

3) Pour les processus « Ventes-Encaissements » et « Achats-Décaissements », l'associé chargé de la mission décide de ne pas réaliser de tests de contrôle en 2010 et de se baser sur les tests réalisés en 2009. En 2009, un programme de travail renforcé avait concerné ces processus, les résultats des tests ainsi réalisés indiquent que les systèmes de contrôle sont efficaces.

4) A la date du 31 décembre 2010, les stocks n'ont pas été inventoriés en raison de l'organisation d'une manifestation de soutien à la révolution, laquelle manifestation avait rendu, ce jour là, les magasins de la société « ROYAL » totalement inaccessibles.

Du fait de l'importance de la valeur des stocks, la société a organisé, en mars 2011, un deuxième inventaire auquel l'équipe du cabinet avait assisté. Le service d'audit interne s'est chargé de préparer un état afin de reconstituer le stock à la date du 31/12/2010, en tenant compte des mouvements après la date de clôture. Les travaux d'audit du cabinet se sont basés principalement sur cet état.

5) Pour les contrôles de substance des « clients » et des « fournisseurs », les tests ont été réalisés à la date du 30 octobre 2010. Ces contrôles consistent à envoyer des lettres de circularisation spécifiques. Toutes les lettres ont été envoyées, par les responsables de la société ROYAL, aux tiers sélectionnés par le cabinet à l'exception du plus important fournisseur « BLE D'OR » pour lequel la direction a refusé l'envoi.

Le responsable du dossier, estimant que les délais ne permettent plus d'obtenir des éléments probants pertinents au moyen de procédures de remplacement, exige de la direction de signer une lettre d'affirmation, confirmant la valorisation et l'exhaustivité du solde.

6) Le cabinet est en désaccord avec la société « ROYAL » en ce qui concerne le bien fondé de certains traitements comptables. La direction de la société demande directement à un autre cabinet d'expertise comptable « C.P.A » de procéder à une évaluation indépendante de la situation et de rédiger à son intention un rapport. Le rapport, daté d'avril 2011, confirme les choix comptables de la société et rejette clairement ceux préconisés par le cabinet « Audit & Audit ». Le cabinet « Audit & Audit » estime que sa position est fondée et que la direction n'a pas communiqué, au cabinet consulté, toutes les informations pertinentes.

7) La société ROYAL a fait une proposition attrayante à Mr Slim pour occuper le poste vacant de directeur d'audit interne. La proposition comprend, outre un salaire fixe, une rémunération variable calculée sur le bénéfice comptable. Après une grande hésitation, Mr Slim décide d'accepter l'offre. Il a signé, en avril 2011, un contrat de deux ans et a cédé ses parts dans le cabinet aux trois associés à parts égales.

8) Après la remise du rapport de la mission, l'équipe d'audit découvre, sans aucune recherche préalable, une information publiée sur un réseau social et confirmée par des documents crédibles, selon laquelle un membre de la famille proche d'un dirigeant clés est l'associé unique de la société « BLE D'OR », et que des ventes pour 450.000 dinars à la société « ROYAL » ne correspondent pas à des livraisons réelles. Le responsable du dossier estime qu'il est trop tard pour agir.

### **Travail à faire :**

- 1- *En se basant sur les résultats des procédures analytiques et sur les autres informations, identifiez les principaux risques d'anomalies significatives relatifs au processus « Ventes-Encaissements », tout en précisant pour chaque risque éventuel : l'assertion en question et la réponse aux risques ainsi identifiés (conséquences sur la nature, l'étendue et le timing des tests)? (2 points)*
- 2- *Indiquez pour chaque point (points de 1 à 8 ci-dessus), en quoi les positions prises et les travaux effectués ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit et/ou le code d'éthique de l'IFAC, en précisant le cas échéant les bonnes pratiques à mettre en œuvre ?. (7 points)*
- 3- *Identifiez et expliquez les principaux risques d'affaires auxquels s'expose la société « ROYAL » ?. (1 point)*

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

---

La société « M » est une société anonyme exerçant une activité industrielle et ne faisant pas appel public à l'épargne.

Monsieur Zouheir, Président Directeur Général de la société « M », perçoit un salaire mensuel brut de 4.000 DT, il bénéficie en outre d'une prime annuelle de bilan calculée sur les performances de chaque année et servie au cours de l'année suivante, dont la valeur brute s'élève pour le dernier exercice à 36.000 DT.

En vue d'approvisionner le marché local, la société « M » a créé, depuis quelques années, une société anonyme « F » qu'elle contrôle à hauteur de 80% et ayant pour objet la commercialisation de ses produits finis.

La société « M » est membre du conseil d'administration de la société « F » depuis sa constitution. Son PDG, monsieur Zouheir, occupe le poste de président du conseil d'administration de la société « F » et perçoit, à ce titre, de cette dernière, une indemnité de représentation mensuelle brute de 150 DT.

Monsieur Kamel, expert comptable membre de l'OECT, est le commissaire aux comptes de la société « M », alors que monsieur Youssef, qui est également expert comptable membre de l'OECT, est le commissaire aux comptes de la société « F ».

A la demande de monsieur Zouheir, les états financiers consolidés de la société « M », au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2010, ont été élaborés avec l'assistance de monsieur Youssef moyennant une rémunération forfaitaire de 10.000 DT HTVA de 12%. Ils font ressortir un total brut du bilan de 104.334.420 DT (contre 98.620.300 DT au 31 décembre 2009) et un résultat bénéficiaire de l'exercice, part du groupe de 9.825.300 DT (contre 8.436.960 DT au 31 décembre 2009).

L'audit de ces états financiers consolidés a été réalisé, gratuitement, par monsieur Kamel juste après avoir terminé le contrôle des états financiers individuels de la société « M » au titre du même exercice.

Au cours de ses investigations, monsieur Kamel s'est rendu compte que la société « M » a continué, en 2010, à l'instar de l'exercice 2009, à facturer à la société « F » :

- Des produits finis dans les mêmes conditions que les autres clients pour la somme totale de 8.600.000 DT HTVA de 18%,
- Des frais communs du groupe pour prise en charge, par la société « M », de certaines tâches des fonctions Comptabilité et Informatique de la société « F », et ce, pour la somme totale de 12.000 DT HTVA de 18%,
- Des frais relatifs au personnel détaché de la société « M » auprès de la société « F » à hauteur de 3.600 DT par trimestre.

## **Travail à faire :**

- 1) *L'établissement des états financiers consolidés par la société « M » :*
  - *est-il obligatoire ? Si oui d'après quel référentiel ?*
  - *génère un ensemble d'obligations à la charge de la société « M », lesquelles?*
  - *a été réalisé dans le cadre d'une mission confiée à Monsieur Youssef. Qu'en jugez-vous ?*

**(1,5 points)**
- 2) *La société « M » est elle tenue de désigner un co-commissaire aux comptes et pourquoi ? Si oui, que risque t-elle si elle ne procède pas à une telle désignation?*

**(0,75 point)**
- 3) *Commenter la position de Monsieur Kamel quant aux modalités de réalisation de la mission d'audit des états financiers consolidés. Quelles sont les diligences qui doivent être accomplies dans le cadre de cette mission et les éventuelles conséquences sur sa responsabilité ?*

**(1,75 points)**
- 4) *Présenter le rapport spécial qui doit être présenté par Monsieur Kamel en application des dispositions des articles 200 et 475 du code des sociétés commerciales ?*

**(1 point)**

## **TROISIEME PARTIE (5 points)**

---

La société mère "M" publie des états financiers consolidés conformément au système comptable des entreprises. Les écarts de première consolidation sont comptabilisés selon l'autre traitement autorisé par la norme NC 38 relative aux regroupements d'entreprises.

Pour les besoins de la consolidation au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010, les états financiers individuels de chaque société du groupe ont été retraités. Les comptes de chacune des sociétés consolidées par intégration ont été repris dans le journal de consolidation du bilan et de l'état de résultat et les écritures d'élimination des opérations internes, à l'exception de celles relatives aux dividendes intra-groupe, ont été constatées.

Vous êtes sollicités pour intervenir dans la détermination des capitaux propres consolidés relatifs à certaines sociétés comprises dans le périmètre de consolidation. L'annexe 1 présente, pour les sociétés "S1", "S2" et "S3", les capitaux propres après retraitements et éliminations internes autres que les dividendes intra-groupe. La même annexe renseigne, en outre, sur les dividendes intra-groupe, sur les coûts d'acquisition des titres et sur d'autres informations complémentaires relatives aux prises de participation.

## **Travail à faire :**

- 1) *Présenter, pour les sociétés "S1", "S2" et "S3", sous forme de tableau synthétique :*
  - a. *Les pourcentages de contrôle et d'intérêt du groupe (arrondis à 2 chiffres après la virgule).*
  - b. *La nature de la dominance exercée sur chacune d'entre elles, en considérant le seul pourcentage de contrôle.*
  - c. *Les méthodes de consolidation applicables à chaque société. (2 points)*
  
- 2) *Passer les écritures (bilan et état de résultat) relatives aux éliminations des dividendes intra-groupe et éventuellement celles relatives à la mise en équivalence des entreprises associées. (1,5 points)*
  
- 3) *Présenter les calculs préliminaires et les écritures relatives au partage des capitaux propres et à l'élimination des titres de participation dans les filiales selon la technique de consolidation directe. (1,5 points)*

## Annexe 1 – Informations relatives aux sociétés "S1", "S2" et "S3"

- 1) Les participations dans les sociétés "S1", "S2" et "S3" se présentent comme suit :
- La société anonyme "S1" ; son capital s'élève à 2.000.000 DT, divisé en 20.000 actions ordinaires de valeur nominale égale à 100 DT chacune, dont 38% sont détenus par la société "M" et 25% par la société "S2".
  - La société à responsabilité limitée "S2"; son capital s'élève à 400.000 DT dont 30 % sont détenus par la société "M" et 35 % par la société "S1".
  - La société anonyme "S3" ; au capital de 4.000.000 DT, divisé en 400.000 actions ordinaires de valeur nominale égale à 10 DT chacune, dont 10 % sont détenus par la société "M" et 20% par la société "S2".

- 2) Les capitaux propres et le coût d'acquisition des titres se détaillent comme suit :

		<i>(en DT)</i>		
		<b>S1</b>	<b>S2</b>	<b>S3</b>
<b>Capitaux propres</b> <sup>(1)</sup>	Capital	2.000.000	400.000	4.000.000
	Réserves	4.972.000	1.008.125	2.500.000
	Résultats	(412.000)	127.500	200.000
	<b>Total</b>	<b>6.560.000</b>	<b>1.535.625</b>	<b>6.700.000</b>
<b>Coût d'acquisition des titres</b> <sup>(2)</sup>	détenus par "M"	760.000	120.000	400.000
	détenus par "S1"	-	140.000	-
	détenus par "S2"	500.000	-	975.000 <sup>(3)</sup>

- (1) Capitaux propres après retraitements et éliminations internes autres que les dividendes intra-groupe.
- (2) A l'exception de la participation de "S2" dans "S3", tous les autres titres ont été acquis à la création.
- (3) Le détail de l'acquisition, par "S2" des titres "S3" se présente comme suit :

<b>Date d'acquisition :</b>	<b>1<sup>er</sup> avril 2006</b>
<b>Coût d'acquisition :</b>	<b>975.000 DT</b>
- Dont, part dans les capitaux propres de "S3" :	900.000 DT
- Et, Goodwill (amortissable sur 10 ans) :	75.000 DT

- 3) Les assemblées générales ordinaires des sociétés "S2" et "S3" réunies en 2010 pour statuer sur les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2009 ont décidé de distribuer des dividendes s'élevant respectivement à 80.000 DT et 100.000 DT. En 2010, la quote-part, revenant aux sociétés bénéficiaires, dans les dividendes précités, a été correctement comptabilisée dans les comptes individuels de chacune d'entre elles.