

République Tunisienne Ministère de l'Enseignement Supérieur
De la recherche scientifique et de la technologie

* * * * *

Certificat d'études supérieures de révision comptable

Session de juin 2009 (Enoncé)

Epreuve de révision comptable

Durée : 5 heures

Première Partie (10 points)

La société A est une société anonyme industrielle cotée en bourse. Elle détient une participation de 80% dans le capital de la société anonyme B et une participation de 60% dans le capital de la SARL C qui a été créée au début de l'année 2008 et dont le gérant est le PDG de la société A. La société C occupe gratuitement un local mis à sa disposition par la société A.

Les informations relatives aux commissaires aux comptes des sociétés A, B et C sont présentées dans le tableau suivant :

Société	CAC	Qualité	N° Mandat	Exercices
A	Mr Hédi EEC	Expert- comptable Sté d'expertise comptable	Troisième Premier	2006 2007 2008 2007 2008 2009
B	Mr Béchir	Expert-comptable	Quatrième	2007 2008 2009
C	Mr Karem	Technicien en comptabilité	Premier	2008 2009 2010

Au cours de certaines investigations menées en décembre 2008 auprès de la société C, Mr Hédi a découvert que le responsable du service commercial n'a pas remis systématiquement les espèces reçues des clients au service financier pour leur versement en banque. Il a, dès lors, informé le gérant de la société C qui lui a alors proposé de réaliser une mission d'audit visant, entre autres, la détection d'autres fraudes éventuelles.

Par ailleurs, et suite à une réunion tenue en avril 2009, le conseil d'administration de la société A a pris les décisions suivantes :

- Arrêter les comptes individuels et consolidés et convoquer, pour le 25 juin 2009, une Assemblée Générale Ordinaire (AGO) pour statuer sur ces comptes ;
- Proposer à cette AGO soit de renouveler le mandat de Mr Hédi au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 en raison de la qualité du travail qu'il a accompli, soit de renoncer à la nomination d'un deuxième commissaire aux comptes sachant que la société A n'a jamais émis d'emprunt obligataire, qu'elle n'est pas engagée auprès des établissements de crédit et que le total de son bilan au titre des états financiers consolidés arrêtés au 31 décembre 2008 est inférieur à 100.000.000 DT ;

- Convoquer une Assemblée Générale Extraordinaire (AGE) qui se tiendra également le 25 juin 2009, après l'AGO statuant sur les comptes, et lui proposer une augmentation de capital en numéraire, par l'émission de nouvelles actions réservée à la société B dont la participation au capital de la société A passera à 20%.

Travail à faire :

1) Que pensez-vous de la régularité des investigations menées par Mr Hédi auprès de la société C ? Préciser la position qu'il devrait avoir à propos du fait qu'il a découvert auprès de cette société. Qu'en est-il également de la position de Mr Karem ?

2) Quelle devrait être l'attitude de Mr Hédi concernant la proposition qui lui a été faite pour réaliser une mission d'audit auprès de la société C ? La mission proposée pourrait-elle être menée par Mr Béchir ?

3) Décrire les obligations de diligences, de rapports et d'information des co-commissaires aux comptes de la société A au titre de l'exercice 2008.

4) Etudier la régularité de chacune des deux solutions proposées par le conseil d'administration de la société A à l'AGO du 25 juin 2009 en ce qui concerne la nomination d'un deuxième commissaire aux comptes.

5) Préciser, en justifiant, votre réponse, quels sont le ou les commissaires aux comptes qui sont investis d'une mission spéciale au titre de l'opération d'augmentation du capital proposée par le conseil d'administration de la société A. Indiquer l'étendue des diligences devant être réalisées à ce titre et la conclusion à laquelle devraient aboutir le ou les commissaires aux comptes concernés.

6) Par référence aux normes internationales d'audit, préciser les conditions et les procédures à mettre en œuvre par les co-commissaires aux comptes de la société A pour l'utilisation des travaux des commissaires aux comptes des sociétés B et C. Indiquer les incidences éventuelles sur l'opinion d'audit.

Deuxième partie (6 points)

Créée en 2001, l'Immobilière de la Confiance (IC) est une société anonyme agréée en qualité de promoteur immobilier dans le cadre de la loi n°90-17 du 26 février 1990, portant refonte de la législation relative à la promotion immobilière, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 30%.

Son objet consiste en l'acquisition de terrains à bâtir et l'édification sur ceux-ci d'immeubles, de résidences, d'appartements et de villas en série à usage d'habitation ainsi que de locaux à usage professionnel et commercial et ce, en vue de leur revente ou de leur location.

Filiale d'une banque spécialisée dans les crédits-logements et membre d'un groupe étranger réputé dans le domaine des prêts hypothécaires, la société IC prépare depuis quelques années des états financiers conformément au référentiel IFRS.

En vue de finaliser la préparation de ses états financiers IFRS relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2008, la société IC soumet à votre examen les trois dossiers suivants. Dans ce contexte, la société IC a décidé d'anticiper l'application, en 2008, de tout amendement des IFRS dont l'application est obligatoire à partir du 1^{er} janvier 2009.

Dossier n° 1 : (2,5 points)

1- Début février 2008, la société IC a démarré les travaux relatifs à un projet de construction de 20 villas à usage d'habitation, destinées à la vente en l'état et totalisant une superficie couverte de 10.000 m². La remise des clés aux acquéreurs est prévue pour le mois de novembre 2009.

Les promesses de vente conclues en 2008, sur la base du plan de construction conçu par la société IC, ont couvert 5.000 m² et ont donné lieu au versement, par les acquéreurs, d'une avance de 10% du prix de vente ferme et non révisable, fixé à 1.800 DT le m².

2- Fin mai 2008, la société IC a aussi entamé un projet de construction d'un immeuble à usage professionnel et commercial destiné à la location, la date d'achèvement des travaux étant prévue pour le mois de septembre 2009.

Pour ces deux projets, le service chargé de la comptabilité analytique de gestion a préparé les informations suivantes (montants exprimés en DT) :

	Montant hors TVA	TVA	Montant TTC
Projet de construction à usage d'habitation :			
• Coûts engagés en 2008	3.100.000	500.000	3.600.000
• Coût total prévisionnel du projet	10.300.000	1.700.000	12.000.000
Projet de construction à usage professionnel et commercial :			
• Coûts engagés en 2008 (*)	4.500.000	750.000	5.250.000
• Coût total prévisionnel du projet	9.000.000	1.550.000	10.550.000
(*) Dont 1.200.000 DT pour le terrain (hors TVA de 18%).			

Travail à faire :

1) Préciser le traitement comptable relatif au projet de construction à usage d'habitation, au titre de l'exercice 2008.

2) Préciser le traitement comptable relatif au projet de construction à usage professionnel et commercial, au titre de l'exercice 2008.

Dossier n° 2 : (1,5 points)

Dans le cadre du programme national d'éradication des logements rudimentaires, la société IC a entamé et achevé au cours de l'exercice 2008, la construction et la remise des clés de 10 logements sociaux situés dans une zone rurale défavorisée.

Pour financer un tel projet, la société IC a bénéficié, le 1^{er} avril 2008, d'une dotation de 600.000 DT remboursable sur 2 ans, par amortissement constant du principal et portant intérêt au taux annuel de 3%. Cette dotation a été imputée sur les ressources du Fonds de Solidarité Nationale. Un emprunt similaire aurait été renégocié sur le marché à un taux d'intérêt annuel de 6%.

Travail à faire :

Préciser le traitement comptable relatif à cette opération au titre de l'exercice 2008.

Dossier n° 3 : (2 points)

Conformément au référentiel IFRS, la société IC a opté pour la présentation d'un compte de résultat séparé et d'un état de résultat global. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2008, le compte de résultat

(séparé) fait apparaître un résultat net de 1.625.000 DT (compte tenu de l'incidence des opérations couvertes par les deux dossiers précédents et qui sont supposées être correctement comptabilisées). Par ailleurs :

1- Le capital de la société IC, composé depuis la constitution de 30.000 actions ordinaires de valeur nominale égale à 100 DT chacune, a été augmenté, au 30 juin 2008, en numéraire par l'émission au pair de 10.000 actions ordinaires nouvelles, libérées de moitié. Il est prévu que l'autre moitié sera appelée et libérée en 2009. La jouissance en dividendes des nouvelles actions a été fixée pour le 1^{er} juillet 2008.

2- Le résultat des activités abandonnées est nul en 2008.

3- L'Assemblée Générale Ordinaire, réunie le 2 avril 2008 pour statuer sur les comptes de l'exercice 2007, a décidé de ne pas distribuer de dividendes.

4- Les postes de capitaux propres (avant résultat net de l'exercice) présentent les soldes suivants conformément au référentiel IFRS :

	31/12/2008		31/12/2007	
	SD	SC	SD	SC
Capital social	-	4.000.000	-	3.000.000
Actionnaires, capital souscrit - non appelé	500.000	-	-	-
Frais liés à l'augmentation du capital	35.000		-	-
Réserves légales	-	300.000	-	300.000
Résultats reportés	-	150.000	-	100.000
Effets des changements de méthodes comptables	-	300.000	-	-
Ecart de réévaluation d'immobilisations corporelles	-	600.000	-	-
Profits et pertes sur actifs financiers disponibles à la vente (*)	-	30.000	-	180.000
(*) Aucune opération de cession d'actifs financiers disponibles à la vente (actions cotées en bourse étrangère) n'a été effectuée en 2008.				

Travail à faire :

- 1) Présenter l'état de résultat global de l'exercice clos le 31 décembre 2008.
- 2) Déterminer le résultat de base par action au titre du même exercice.

Troisième partie (6 points)

La société M est une société anonyme cotée en bourse qui présente depuis quelques années des états financiers consolidés conformément au système comptable des entreprises. Son portefeuille « Titres de participation » se compose, au 31 décembre 2008, exclusivement des valeurs suivantes :

Désignation	Coût d'acquisition	Observations
Participation dans la société F (<i>qui opère dans le secteur de l'industrie agro-alimentaire</i>)	900.000 DT	9.000 actions ordinaires d'une société anonyme F souscrites et intégralement libérées lors de la constitution. Le capital de F est composé de 10.000 actions ordinaires de valeur nominale égale à 100 DT chacune.
Participations dans la société T (<i>spécialisée dans la gestion des unités hôtelières</i>)	500.000 DT	5.000 certificats d'investissement privilégiés émis par la société anonyme T. Le capital de la société T est composé de 30.000 actions ordinaires de valeur nominale égale à 100 DT chacune, de 10.000 actions à dividende prioritaire sans droit de vote (ADPSDV) et de 10.000 certificats d'investissement privilégiés (CIP). Le dividende prioritaire associé aux ADPSDV et aux CIP est fixé à 6% du nominal.

S'intéressant depuis sa création à des opérations spéculatives sur la cote de la bourse, la société F vient de réaliser, au début du mois de janvier 2008, une opération stratégique d'envergure consistant en l'acquisition de 23.000 actions ordinaires de la société T pour un prix d'acquisition unitaire de 125 DT. Les honoraires d'études et de conseil occasionnés par cette opération et s'élevant à 41.000 DT, ont été imputés en charges de l'exercice chez F.

La société T ne dispose pas d'un patrimoine immobilier et la juste valeur de ses actifs et passifs identifiables est équivalente à leur valeur comptable au 31 décembre 2007. A cette date, aucune différence temporelle entre la base fiscale des actifs et passifs identifiables de la société T et leur valeur comptable ne mérite d'être signalée.

L'Assemblée Générale Ordinaire de la société T, réunie le 25 mai 2008 pour approuver les comptes de l'exercice 2007, a décidé de distribuer un dividende de 12 DT pour chaque titre de capital.

Les capitaux propres des sociétés F et T, tels qu'issus de leurs comptes individuels respectifs, se présentent comparativement comme suit :

	Société F		Société T	
	2008	2007	2008	2007
Capital social	1.000.000	1.000.000	5.000.000	5.000.000
Réserves légales	100.000	100.000	490.000	458.000
Résultats reportés	(180.000)	50.000	10.000	42.000
Résultat net de l'exercice	(771.700)	(230.000)	280.000	600.000

Le décompte fiscal de la société F, établi au titre de l'exercice 2007, dégage un bénéfice imposable de 80.000 DT, tandis que celui afférent à l'exercice 2008 fait ressortir un déficit reportable de 200.000 DT.

Les pertes constatées par la société F en 2007 et 2008 sont considérées comme accidentelles. Les budgets prévisionnels de F laissent espérer des bénéfices imposables de 170.000 DT en 2009 et de 310.000 DT en 2010.

En raison des dites pertes, la société M a constaté dans ses livres au 31 décembre 2008, et pour la première fois, une provision pour dépréciation des titres de participations dans F pour 500.000 DT.

Travail à faire :

A. En s'appuyant sur le système comptable des entreprises et la législation en vigueur en Tunisie, on vous demande de :

- 1) Déterminer les pourcentages de contrôle et d'intérêt de la société M dans T au 31 décembre 2008.
- 2) Déduire, sur la base du seul pourcentage de contrôle, la forme de dominance exercée par M sur T et préciser éventuellement la méthode de consolidation appropriée.
- 3) Préciser si la société F est soumise à l'obligation de préparer des états financiers consolidés et à quelles conditions pourrait-elle en être, éventuellement, exempte ?

B. Sachant que les sociétés M, F et T sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 30% et en supposant que le cumul des comptes a été régulièrement effectué, il vous est demandé, chez M et au titre de l'exercice 2008, de :

- 1) Proposer les traitements qui s'imposent en consolidation avant l'étape dédiée au partage des capitaux propres.
- 2) Proposer, pour les filiales, les écritures relatives au partage des capitaux propres et à l'élimination des titres de participation.

NB :

- a. Il n'y a pas d'opérations susceptibles d'impacter la consolidation, en dehors de celles décrites au niveau de l'énoncé.
- b. Les écarts d'acquisition positifs sont amortissables sur 10 ans.
- c. La fiscalité différée est traitée conformément à la norme IAS 12, *Impôts sur le résultat*.