

Certificat d'études supérieures de révision comptable

Session de Septembre 2007 (Enoncé)

Epreuve de révision comptable

Durée : 5 heures

PREMIERE PARTIE (6 points)

La société «ECO-SERVICES» est une société anonyme au capital de 10 millions de dinars. Elle a pour objet : la construction de plateformes, clefs en main, dédiées au compostage, au traitement et au stockage des déchets industriels, d'une part, et le ramassage, le tri et l'enlèvement des déchets industriels banals et toxiques, d'autre part.

Il s'agit d'un projet de coopération tuniso-allemand réalisé en concrétisation des engagements pris par la Tunisie dans le cadre de la Convention de Bâle sur le contrôle des mouvements transfrontaliers des déchets dangereux et leur élimination. Ce projet bénéficie, dans le cadre de cette coopération, d'aides financières considérables de certains bailleurs de fonds publics allemands.

En raison de son impact majeur et bénéfique sur la politique environnementale du pays, ce projet bénéficie, en vertu d'une convention spéciale, d'une exonération totale de l'impôt sur les sociétés. En outre, les activités de la société «ECO-SERVICES» sont exonérées de la TVA en vertu de la même convention.

A la demande des bailleurs de fonds allemands, la société «ECO-SERVICES» leur prépare, depuis sa création en 2005, des états financiers conformes au référentiel IFRS.

La société «ECO-SERVICES» est l'un des clients du cabinet dans lequel vous effectuez un stage professionnel. Vous êtes le directeur de la mission qui a pour objet d'assister la société «ECO-SERVICES» dans l'établissement d'états financiers conformes au référentiel IFRS au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006.

Dans le cadre de cette mission, vous avez relevé les opérations suivantes :

Dossier n°1 :

Pour financer l'acquisition du matériel de collecte et de compostage des déchets, ayant coûté la somme de 1.700.000 DT et mis en service le 1^{er} juillet 2005 (Durée de vie estimée : 8 ans, Valeur résiduelle insignifiante), la société «ECO-SERVICES» a dû conclure un accord de prêt avec la «KfW Bankengruppe» (bailleur de fonds public établi en Allemagne) pour 625.000 euros dans les conditions suivantes :

- **Tranche A** : 425.000 euros remboursables, par amortissement constant du principal, sur cinq ans dont deux années de franchise, au taux d'intérêt fixe annuel de 9% correspondant aux conditions régulières des marchés financiers ;

- **Tranche B** : 200.000 euros pour lesquels le prêteur s'est engagé à renoncer au remboursement si la société «ECO-SERVICES» parvient à collecter et à traiter au moins 45.000 tonnes de déchets industriels spéciaux (DIS), durant la période allant du 1^{er} juillet 2005 au 31 décembre 2006. La non réalisation de

l'objectif fixé, entraînerait le remboursement de cette tranche, en bloc, le 1^{er} juillet 2007 sans intérêts.

L'utilisation des deux tranches de ce prêt a été effectuée par tirage unique intervenu le 1^{er} juillet 2005.

La direction de la société «ECO-SERVICES» estime, lors du déblocage des fonds, qu'elle dépassera largement l'objectif fixé. Le rapport de visite établi par les experts de la «KfW Bankengruppe», fin décembre 2005, constatait que le volume des déchets collectés et traités par la société «ECO-SERVICES», 15.000 tonnes, était au-delà des attentes, et qu'il est fort probable que l'objectif de performance sera atteint.

A cause de multiples interruptions d'activité non programmées, intervenues en 2006, la société «ECO-SERVICES» n'a pu collecter et traiter, durant la même année, que 23.000 tonnes de DIS.

Dossier n°2 :

Dans le cadre de la politique communale de soustraction des travaux de ramassage, de tri et d'enlèvement des déchets ménagers et des déchets industriels banals (DIB), le Conseil Municipal de Gafsa a conclu, début janvier 2006, un marché avec la société «ECO-SERVICES» portant sur la collecte des DIB dans le périmètre communal durant les cinq prochaines années.

En marge dudit marché, le Conseil Municipal décidait, par arrêté du 2 mars 2006, d'accorder à la société «ECO-SERVICES» une subvention de 120.000 DT couvrant partiellement les coûts supplémentaires occasionnés par la collecte des déchets provenant de l'extraction des phosphates et estimés, de manière fiable, à 150.000 DT durant la période couverte par le marché.

Les coûts engagés en 2006, par la société «ECO-SERVICES», dans le cadre de la collecte et du ramassage des déchets industriels occasionnés par l'extraction des phosphates, s'élèvent à 34.000 DT. Le Conseil Municipal a débloqué le 25 décembre 2006, 25.000 DT au profit du titulaire du marché au titre de la subvention précitée.

Dossier n°3 :

La société «ECO-SERVICES» s'est adjugée un marché de construction d'un centre de traitement des déchets dangereux d'une capacité annuelle avoisinant 70.000 tonnes.

La conception du centre s'articule autour de quatre plateformes :

- Une plateforme 1 comprenant une zone administrative et un laboratoire ;
- Une plateforme 2 pour le traitement physico-chimique et de solidification/stabilisation ;
- Une plateforme 3 pour le stockage ;
- Une plateforme 4 pour les locaux techniques (ateliers, lavages...).

Le 6 avril 2005, deux contrats ont été signés avec l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement (ANPE). Ces deux contrats ont été négociés ensemble ; ils font, en réalité, partie d'un projet unique dont la marge bénéficiaire ne peut être appréciée que globalement. Les principales clauses contractuelles se résument comme suit :

	Contrat «A»	Contrat «B»
Objet :	Construction des plateformes 1 et 4	Construction des plateformes 2 et 3
Prix de vente fixe :	3.500.000 DT	8.000.000 DT
Pénalités de retard :	1% par mois de retard appliqué au prix de vente	
Durée des travaux :	15 mois à partir du démarrage des travaux	

Dotée d'un système d'information budgétaire fiable, la société «ECO-SERVICES» a pu estimer les coûts totaux des contrats «A» et «B» respectivement à 3.600.000 DT et 5.600.000 DT. Les travaux de construction du centre ont démarré le 1^{er} juin 2005.

Le 3 février 2006, l'ANPE a approuvé des modifications dans les spécifications techniques exigées dans le cahier des charges, pour accroître la capacité du centre de 15.000 tonnes supplémentaires. Ces modifications ont engendré une augmentation du prix de vente du contrat «B» de 500.000 DT et un accroissement corrélatif des coûts de 300.000 DT.

Pour ces deux contrats, le service comptable de la société «ECO-SERVICES» a pu communiquer les informations suivantes :

en DT				
	2005		2006	
	Contrat «A»	Contrat «B»	Contrat «A»	Contrat «B»
Total des coûts engagés	1.120.000	2.700.000	2.485.000	3.208.000
Total des sommes reçues de l'ANPE	875.000	2.000.000	2.555.000	6.330.000

(*) dont 140.000 DT payés à un fournisseur allemand auprès de qui ont été sous-traités les travaux de pose du matériel de laboratoire. En raison de l'état d'avancement des travaux, aucun service de pose n'a été effectué en 2005.

La réception du centre par l'ANPE est intervenue le 1^{er} novembre 2006.

Travail à faire :

1) Sachant que la monnaie fonctionnelle de la société «ECO-SERVICES» est le dinar et que les cours de l'euro par rapport au dinar s'établissent comme suit :

- au 1^{er} juillet 2005 1euro = 1,60 DT
- au 31 décembre 2005 1euro = 1,65 DT
- au 31 décembre 2006 1euro = 1,70 DT

... il vous est demandé, pour le dossier n°1, de préciser les conséquences comptables découlant de la tranche B de l'accord de prêt au titre des exercices clos le 31 décembre 2005 et le 31 décembre 2006, tout en rappelant les obligations de la société en matière d'informations à fournir. (2 points)

2) Pour le dossier n°2 et au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006, il vous est demandé de préciser, chronologiquement, le traitement comptable qui s'impose aux différentes opérations liées à la subvention. (1,5 points)

3) Sachant que pour ses différents marchés conclus avec les tiers, la société «ECO-SERVICES» estime le degré d'avancement des travaux en utilisant le rapport entre les coûts encourus et les coûts totaux prévisionnels du projet, il vous est demandé, pour le dossier n°3 :

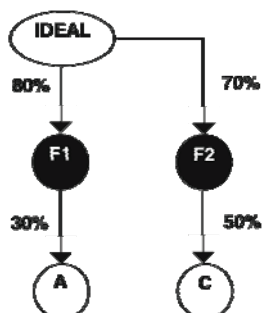
a- d'argumenter, dans le cadre du traitement comptable relatif au marché conclu avec l'ANPE, s'il y a lieu de regrouper ou de séparer les contrats «A» et «B». (0,5 point)

b- d'indiquer les conséquences comptables du regroupement ou de la séparation des contrats «A» et «B» au titre des exercices clos le 31 décembre 2005 et le 31 décembre 2006. (2 points)

DEUXIEME PARTIE (4 points)

La société «IDEAL» est, depuis quelques années, à la tête d'un groupe comportant deux filiales, dénommées «F1» et «F2». Elle contrôle conjointement, par l'intermédiaire de «F2», une coentreprise désignée «C». Par ailleurs, elle exerce au 31 décembre 2005 une influence notable, par l'intermédiaire de «F1», sur une entreprise associée dénommée «A».

Pour préparer ses états financiers consolidés, la société «IDEAL» applique le système comptable des entreprises en Tunisie. Au 31 décembre 2005, l'organigramme du groupe est schématisé comme suit :



Les participations dans «F1», «F2» et «C» étaient acquises depuis la constitution de ces dernières. Le tableau d'analyse de la participation de «F1» dans «A» se présente comme suit :

	% capital	Prix d'achat	Capitaux propres		Ecart de première consolidation				Valeur d'équivalence
			Total	Groupe	Ecart éval.		Ecart acquis.		
					Immob.	Fiscalité différée	Brut	Amort. 10%	
Participation dans A Acquisition le 02/01/2005 (1)	30%	900 000	2 350 000 x 30%	705 000	150 000	(45 000)	90 000		900 000
Bénéfice 2005			2 000 000	36 000					36 000
Distributions 2005					Néant				
Amortissement (2005)								(9 000)	(9 000)
Total au 31 décembre 2005	30%	900 000		741 000	150 000	(45 000)	90 000	(9 000)	927 000

[1] Détail de l'acquisition des titres A :

Prix d'achat	900 000
Part dans les capitaux propres de A :	(705 000)
Ecart de 1^{ère} consolidation	195 000
S'analysant en :	
Immobilisations (non amortissables)	
500 000 x 30% =	150 000
Passif d'impôt différé	
500 000 x 30% x 30% =	(45 000)
Goodwill	90 000

Le service de consolidation de la société «IDEAL» a pu recueillir les informations suivantes :

1- Le 2 janvier 2006, la société «F1» a cédé à sa mère «IDEAL» 4.000 actions sur les 6.000 titres qu'elle détenait dans la société «A» pour un prix de cession global de 650.000 DT.

2- La société «A» a cédé, le 4 mai 2006, un terrain à la société «C» pour 200.000 DT, réalisant ainsi une plus-value de 80.000 DT.

3- En 2006, la société «A» a réalisé un bénéfice net de 230.000 DT et n'a pas distribué de dividendes.

Travail à faire :

Sachant que toutes les sociétés du groupe sont soumises à l'I.S au taux de 30%, et en supposant que les travaux de cumul et d'homogénéisation des comptes ont été régulièrement effectués, il vous est demandé d'assister la société «IDEAL» dans la finalisation du processus de consolidation au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006. Pour ce faire, vous êtes appelés à :

1) Préciser le retraitement qui s'impose, en consolidation, pour tenir compte de l'impact de la cession des titres de la société «A». (1 point)

2) Procéder, en adoptant la technique de consolidation par paliers successifs, à la mise en équivalence des participations dans la société «A». (2 points)

3) Proposer les écritures d'élimination occasionnées par la cession du terrain. (1 point)

TROISIÈME PARTIE (10 points)

La société «DISTRIBUTION+» est, depuis sa création en 1993, une entreprise familiale ayant la forme d'une société anonyme.

Le cabinet «DELTA», société d'expertise comptable inscrite au tableau de l'OECT, est le commissaire aux comptes de la société «DISTRIBUTION+». Il a été désigné par l'assemblée générale ordinaire ayant statué sur les comptes de l'exercice 2004, dernier exercice du mandat du prédécesseur.

Vous disposez des informations suivantes concernant le dossier de la société «DISTRIBUTION+» pour l'exercice clos le 31 décembre 2006.

A- Présentation de la société et de son environnement :

La société «DISTRIBUTION+» assure la distribution en Tunisie de composants électriques importés auprès du fabricant italien : la société «ELECTRA».

La société «DISTRIBUTION+» s'engage contractuellement à réparer ou échanger les composants électriques défectueux pendant une année.

La rentabilité de l'affaire a été bonne durant les dix premières années d'activité ; les bénéfices réalisés ont été pour l'essentiel distribués et la société «DISTRIBUTION+» n'a pas constitué d'actifs (financiers ou autres) significatifs.

La société «DISTRIBUTION+» a perdu de sa part de marché et la rentabilité de l'affaire a commencé à baisser, depuis quelques années, du fait de la concurrence et de la libéralisation des importations.

Les revenus réalisés se présentent comme suit :

Désignation	2006	2005
Ventes de marchandises (en dinars)	1.301.250	1.682.308
Autres revenus (en dinars)	30.501	18.254

La société «DISTRIBUTION+» a reçu, le 31 décembre 2006, une notification émanant du représentant légal du fabricant «ELECTRA», lui signifiant le non renouvellement du contrat de représentation qui arrivera à son terme six mois après. Ainsi, «ELECTRA» n'aura plus d'obligation contractuelle d'approvisionner «DISTRIBUTION+» en composants électriques.

Mr Badreddine, principal actionnaire et Président Directeur Général de la société «DISTRIBUTION+», estime qu'il est possible de trouver d'autres marques internationales pour les représenter en Tunisie. Il envisage, à défaut de conclure un bon contrat de représentation, de changer l'activité vers le montage

industriel de pièces électriques. Il reconnaît que ce dernier secteur est plus risqué et exige des capitaux plus importants, mais il accepte ce défi. Pour lui, seul le soutien de la banque compte.

B- Autres informations :

1- La circularisation du fournisseur italien «ELECTRA» est restée sans réponses aussi bien en 2005 qu'en 2006.

2- Le contrat liant «DISTRIBUTION+» au fournisseur italien «ELECTRA» n'a pas été communiqué au commissaire aux comptes en dépit de ses demandes répétées. La direction considère que ce document est confidentiel.

3- A l'instar de l'exercice 2005, la lettre d'affirmation relative à l'exercice 2006 n'a pas été signée.

4- L'examen du compte «Etat, retenues à la source» montre l'existence de retenues non reversées, depuis l'exercice 2005, pour un total de 52.532 dinars.

5- La justification du compte «Charges à payer» montre l'existence de plusieurs montants en suspens, relatifs aux honoraires des commissaires aux comptes se rapportant aux exercices 2004, 2005 et 2006.

6- L'examen des passifs courants montre, aussi, l'existence des impayés suivants :

- a. crédits bancaires (échus depuis le 30-6-2005) : 830.600 dinars ;
- b. effets échus et impayés : 345.100 dinars ;
- c. caisse nationale de sécurité sociale (trois trimestres) : 273.204 dinars.

Aucun intérêt de retard afférent à ces impayés n'a été comptabilisé.

7- La situation des capitaux propres se présente comme suit :

Désignation	2006	2005
Capital social	150.000	150.000
Réserves	38.500	38.500
Résultat de l'exercice	- 49.700	+15.740

8- L'estimation indépendante effectuée par l'auditeur, concernant la provision pour garantie conférée aux clients, le conduit à déterminer une fourchette comprise entre 300.000 dinars et 350.000 dinars. Le montant estimé par la direction et retenu dans les états financiers relatifs à l'exercice 2006 est de 151.260 dinars.

Cette provision est supportée dans sa totalité par la société «DISTRIBUTION+» et aucune quote-part n'a été imputée, en comptabilité, au fournisseur italien «ELECTRA».

9- Le cabinet «DELTA» a présenté, au titre de l'exercice 2006, un rapport exprimant un refus de certification. L'assemblée générale ordinaire ayant statué sur les comptes de l'exercice 2006, tout en approuvant ces comptes, a refusé de tenir compte de ce rapport et a procédé, séance tenante, à la désignation d'un nouveau commissaire aux comptes, expert comptable membre de l'OECT, au lieu et place du cabinet «DELTA» pour la période restante du mandat.

Travail à faire :

1) Déterminez le seuil de signification global qui pourrait être retenu pour l'audit de l'exercice 2006. En déduire une évaluation qualitative du risque d'audit. (1 point)

2) Identifiez les principaux risques d'affaires à prendre en compte lors de la planification de l'audit de l'exercice 2006. (1,5 points)

3) Concernant la provision pour garantie conférée aux clients, et en vous référant aux normes internationales d'audit, précisez :

a- les procédures d'audit devant être mises en œuvre par l'auditeur ;

b- l'impact éventuel sur l'opinion d'audit. (1 point)

4) Précisez, en vous référant aux normes internationales d'audit, les procédures d'audit devant être mises en œuvre pour la découverte de l'existence de la lettre de non renouvellement du contrat conclu avec le fournisseur italien «ELECTRA» ?

Dégagez l'impact éventuel de cette lettre sur l'opinion d'audit. (1,5 points)

5) Quels sont les moyens juridiques dont dispose le commissaire aux comptes et qui favorisent l'obtention des informations concernant le contrat conclu avec «ELECTRA». (1 point)

6) Quelles sont les points éventuels à l'origine de l'opinion défavorable exprimée sur les comptes de l'exercice 2006. (1 point)

7) Présentez les obligations à la charge du commissaire aux comptes autres que les diligences relatives à la certification des comptes de l'exercice 2006. (2 points)

8) Quelles sont les diligences du commissaire aux comptes, succédant au cabinet «DELTA», lors de la phase préliminaire à l'acceptation de la mission. (1 point)