

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

---

**CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE**  
**(NOUVEAU RÉGIME)**  
**SESSION DE DÉCEMBRE 2013**

---

**ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER**  
**ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE**

**Durée : 3 heures – Coefficient : 1**

---

*Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :*

---

|                        |                  |               |
|------------------------|------------------|---------------|
| <i>Première partie</i> | <i>6 points</i>  | <i>Page 2</i> |
| <i>Deuxième partie</i> | <i>14 points</i> | <i>Page 3</i> |

---

- 
- 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.*

## SUJET

*Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.  
Toute information calculée devra être justifiée.*

### **PREMIÈRE PARTIE (6 points)**

Vous venez d'obtenir votre certificat d'études supérieures de révision comptable et vous avez intégré un cabinet d'expertise comptable constitué de trois associés et dans lequel vous comptez poursuivre votre stage réglementaire.

Le gérant du Cabinet vous charge d'une mission interne au Cabinet, devant aboutir à la rédaction d'un rapport comportant des recommandations sur le respect, par le Cabinet, des règles d'éthique prévues par le code d'éthique de l'IFAC ainsi que les normes internationales d'audit (ISA).

Pour la préparation de votre rapport, vous avez collecté les informations suivantes :

- 1) En disposant du dossier de travail de la société "Global Construction", vous avez consulté les documents suivants :
  - a) La lettre de mission initiale datée du 30/09/2012 qui précise qu'il s'agit d'une mission d'audit et un avenant à cette lettre de mission en date du 25/02/2013 qui modifie la mission d'audit en une mission d'examen limité, étant donné l'urgence de la mission manifestée par la société "Global Construction".
  - b) La note de synthèse des ajustements qui précise qu'il n'a pas été tenu compte des éléments probants collectés lors de l'assistance à l'inventaire physique des stocks et des immobilisations à la fin de 2012 (des ajustements significatifs) puisque ce procédé ne peut pas être utilisé dans le cadre d'une mission d'examen limité.
- 2) Dans le cadre de l'introduction de la société "AFRICA FOOD" à la cote de la BVMT, le Cabinet a été choisi pour procéder à l'évaluation de cette société et à la détermination de sa valeur d'introduction. À travers la lecture du dossier, vous avez relevé ce qui suit :
  - a) Le Cabinet a effectué une mission de due diligences comptable préalablement à l'évaluation de la société "AFRICA FOOD" et a dégagé des ajustements comptables sur ses états financiers de 2012 postérieurement à leur arrêté par le conseil d'administration et à l'émission du rapport d'audit les concernant, sans réserves, de la part du confrère commissaire aux comptes en exercice.
  - b) Convaincu de la qualité du travail d'évaluation effectué, l'assemblée générale qui a approuvé les états financiers de 2012 de la société "AFRICA FOOD" et qui a fixé, par la même occasion, la valeur d'introduction en Bourse a désigné le Cabinet en tant que nouveau commissaire aux comptes.
- 3) Le Cabinet assure l'audit des états financiers de la société "I-TEC", cotée en Bourse, et de la société "W-TEC", non encore cotée en Bourse, faisant toutes les deux partie d'un même groupe de sociétés. Les mandats pour ces deux clients d'audit ont couvert quatre périodes, et la planification des associés et chefs de missions (y compris pour l'exercice 2013) se présente comme suit :

|                | 2003-2005                        | 2006-2008                        | 2009-2011                        | 2012-2014                        |
|----------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Client "I-TEC" | Associé : M. Sami                | Associé : M. Sami                | Associé : M. Sami                | Associé : M. Ali                 |
|                | Chef de mission :<br>M. Marouène | Chef de mission :<br>M. Marouène | Chef de mission :<br>M. Marouène | Chef de mission :<br>M. Salah    |
| Client "W-TEC" | Associé : M. Ali                 | Associé : M. Ali                 | Associé : M. Ali                 | Associé: M. Ali                  |
|                | Chef de mission :<br>M. Salah    | Chef de mission :<br>M. Salah    | Chef de mission :<br>M. Salah    | Chef de mission :<br>M. Marouène |

- 4) Le Cabinet est l'auditeur de deux clients dans le secteur des télécommunications qui connaît une concurrence acharnée en matière d'offres. La même équipe d'audit a été affectée à ces deux clients afin de capitaliser le savoir faire spécifique du secteur.

Les deux clients ne sont pas au courant que le Cabinet est leur auditeur commun.

Pour fournir des services de qualité à l'un de ces deux clients, plus exigeant, l'équipe d'audit lui a préparé un rapport sur le système de contrôle interne qui comporte des recommandations sur le processus de commercialisation et de marketing en effectuant des comparaisons avec les pratiques de son concurrent (l'autre client d'audit chez le Cabinet).

**Travail à faire :**

En utilisant les données disponibles, indiquer pour chacun des points 1 à 4 ci-dessus décrits, en quoi les positions prises et les travaux effectués ne sont pas éventuellement en conformité avec le code d'éthique de l'IFAC et les normes internationales d'audit (ISA), en précisant, le cas échéant, les bonnes pratiques à mettre en œuvre.

**DEUXIÈME PARTIE (14 points)**

---

« La Clinique Générale » est une société anonyme constituée en janvier 2001 et qui exploite une clinique pluridisciplinaire. Les actionnaires, au nombre de 80, sont tous des médecins de libre pratique, dans différentes spécialités. La Société est gérée par un conseil d'administration composé de six membres, représentant la majorité du capital social et reconduits dans leurs fonctions pour le mandat 2011-2012-2013 à 60% des voix des actionnaires, et par un directeur général récemment désigné par le conseil d'administration, au début 2012, sur proposition de son président.

Le directeur général est diplômé en 1998 d'une maîtrise en sciences comptables. Il a, depuis, occupé plusieurs postes dans la gestion des établissements privés de santé. Il a été convenu que sa rémunération comporte, outre une partie fixe correspondant à un salaire mensuel net de 6.000 DT, une partie variable annuelle équivalente à 0,5 % du résultat brut d'exploitation après impôt, et ce à condition que ce résultat dépasse 35% du chiffre d'affaires hors TVA. La Société est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%.

Sur proposition du conseil d'administration, l'assemblée générale ordinaire des actionnaires de « La Clinique Générale », tenue le 15 avril 2011, a désigné un commissaire aux comptes pour le mandat 2011-2012-2013.

Le groupe des actionnaires minoritaires (détenant 40% du capital et n'ayant pas voté en faveur de la reconduction des membres du conseil d'administration dans leurs fonctions), considérant que tous les organes de gestion et de contrôle de la Société sont entre les mains du conseil d'administration actuel, ont exprimé leur exigence de soumettre les états financiers de l'exercice clos le 31/12/2012, à un audit indépendant, parallèlement à celui assuré par le commissaire aux comptes, qui sera confié à un expert comptable membre de l'OECT, à désigner et à rémunérer par ce groupe d'actionnaires minoritaires.

Le conseil d'administration, saisi de cette demande, a été obligé de l'accepter, du fait que ce groupe d'actionnaires minoritaires comporte des compétences médicales de grand calibre, qui font générer un chiffre d'affaires important pour la Clinique et dont le départ éventuel de l'équipe médicale affecterait de manière sensible sa réputation et son activité.

M. Zied vient d'être désigné par le groupe d'actionnaires minoritaires, à l'issue de l'assemblée générale ordinaire tenue le 25 avril 2012, pour réaliser ledit audit indépendant des états financiers de l'exercice clos le 31/12/2012. Une convention portant sur cette mission a été signée par M. Zied et le représentant du groupe d'actionnaires minoritaires ; elle a pour objet la fixation du délai de remise du rapport (31/03/2013) ainsi que des honoraires d'audit (20.000 DT hors TVA). À titre informel, le représentant du groupe d'actionnaires minoritaires a fait part à M. Zied que ses honoraires pourraient être révisés à la hausse si son rapport d'audit comporterait des éléments établissant des défaillances majeures dans la gestion du conseil d'administration et du directeur général. Enfin, le représentant du groupe d'actionnaires minoritaires communique au directeur général un exemplaire de la convention d'audit et lui demande de faciliter, autant que possible, à M. Zied l'accomplissement de sa mission. Le directeur général s'est montré bien prédisposé à le faire.

M. Zied planifie sa mission en trois interventions, comme suit :

- une 1<sup>ère</sup> intervention de deux semaines pendant le mois de septembre 2012, dans un but de prise de connaissance générale de la Société et d'évaluation préliminaire de son système de contrôle interne ;
- une 2<sup>ème</sup> intervention d'une semaine à la clôture de l'exercice 2012, afin d'assister aux inventaires physiques des immobilisations corporelles, des stocks et des liquidités ; à ce titre, il a convenu avec le directeur général qu'il attendra de lui un courrier l'informant du planning et des instructions de ces inventaires physiques ;
- une 3<sup>ème</sup> intervention de trois semaines au cours du mois de février 2013, afin de réaliser les procédures d'audit complémentaires appropriées aux circonstances, finaliser la mission et émettre le rapport d'audit.

**La 1<sup>ère</sup> intervention** a été faite comme prévu. Elle a permis à M. Zied de constater principalement ce qui suit :

- Les opérations courantes (achats, prestations de services y compris les ventes de médicaments et produits pharmaceutiques...) sont totalement gérées par un ERP spécifique, mis en place depuis le démarrage de l'activité de la Clinique, et connu pour sa fiabilité et sa stabilité dans le secteur. L'exhaustivité de l'intégration de ces opérations à la comptabilité a été testée avec succès.
- Un test sur le respect de la gestion des stocks de médicaments et produits pharmaceutiques selon la méthode FIFO a permis de relever que ces stocks comprennent une quantité importante d'articles dont la date de péremption est soit proche soit déjà dépassée. Ceci a été expliqué par le fait que, lors de l'établissement des bons d'entrée des articles achetés via l'application informatique, l'équipe de gestion des stocks commet souvent des erreurs lors de la saisie des dates de péremption des articles inscrites sur les emballages ; de plus, le rangement des articles ne se fait pas systématiquement dans une logique de « premier entré – premier sorti ».
- Le directeur général a une orientation pour la prospection du marché africain et notamment des pays voisins (Libye, Algérie ...), particulièrement dans le créneau de la chirurgie lourde, connue pour sa forte rentabilité. Il a déjà commencé à conclure des conventions avec des organismes de prise en charge de certains pays, en vertu desquelles la Clinique accepte de fournir ses services de soins aux patients envoyés par ces organismes. En outre, il a été convenu que le règlement

des factures correspondantes se fera postérieurement à la sortie des patients, et ce par virement bancaire en devises (euros ou dollars US).

- Les agents comptables de la clinique ont reçu des consignes fermes de la part du directeur général, comptable de formation, pour qu'ils lui soumettent tous les travaux comptables de fin d'exercice (amortissements, provisions, stocks comptabilisés selon la méthode de l'inventaire intermittent, régularisation des charges et produits, etc.).

**La 2<sup>ème</sup> intervention** n'a pas été faite comme prévu. En effet :

- L'inventaire physique des immobilisations corporelles à la fin de l'exercice 2012 n'a pas été réalisé par la Clinique, et ce pour manque d'effectif ;
- L'inventaire physique des stocks a été avancé d'une semaine par rapport au planning communiqué à M. Zied, et ce pour cause de suractivité au cours de la semaine initialement prévue. M. Zied, n'ayant pas été informé du changement de planning, n'a pas assisté à cet inventaire.
- Seul l'inventaire physique des liquidités a été réalisé comme prévu initialement. À ce niveau, aucun écart entre le solde physique et le solde théorique n'a été dégagé.

**La 3<sup>ème</sup> intervention** a été faite comme prévu. M. Zied. a accompli les procédures suivantes (dans un ordre chronologique) :

- Il a consulté les états financiers des trois derniers exercices ainsi que les rapports du commissaire aux comptes s'y rattachant (comportant des opinions modifiées).
- Il a effectué, en personne, un examen analytique préliminaire des états financiers de l'exercice clos le 31/12/2012, qui lui ont été communiqués par le directeur général tels qu'arrêtés par le conseil d'administration.
- Il a fixé la composition de l'équipe d'audit comme suit : un réviseur senior (chef de la mission, avec trois années d'expérience) et deux réviseurs juniors (avec une année d'expérience).
- Il a arrêté la stratégie globale d'audit. À ce titre, il a considéré que pour les opérations courantes (achats et ventes), le contrôle interne étant efficace, la stratégie adoptée est celle basée sur les contrôles ; alors que pour les autres rubriques des états financiers, la stratégie adoptée est plutôt corroborative.
- Il a fixé le seuil de signification global à 15% du résultat net de l'exercice 2011.
- Il a établi le plan détaillé d'audit et a chargé chacun des membres de l'équipe intervenante des travaux qu'il aura à effectuer.

À l'issue des travaux d'audit réalisés, le chef de la mission a établi les conclusions ainsi que les ajustements d'audit proposés suivants :

- 1- La rubrique « revenus » comporte pour 1.200 mDT de prestations de services non encore facturées et relatives à des patients qui sont encore hospitalisés au 31/12/2012. La partie réalisée effectivement de ces prestations est estimée à 200 mDT. Le directeur général a argumenté ce traitement comptable par le fait que le revenu est réalisé dès que le patient est admis à la Clinique, et ce même si sa facturation interviendra au cours de l'exercice comptable suivant. L'ajustement d'audit proposé, à ce titre, est de réduire la rubrique « revenus » et la rubrique « clients » de 1.000 mDT. Cet ajustement proposé n'a pas été accepté par le directeur général.

- 2- La rubrique « achats consommés » ne comporte pas le coût d'achat de 800 mDT d'un lot de médicaments et produits pharmaceutiques livré à la Clinique à la fin de l'exercice 2012 et dont les factures ne sont pas encore parvenues. Le directeur général a argumenté ce traitement comptable par le fait que la charge d'approvisionnement ne peut être comptabilisée que sur la base de la facture correspondante. L'ajustement d'audit proposé, à ce titre, est d'augmenter la rubrique « achats » et la rubrique « fournisseurs » de 800 mDT. Cet ajustement proposé n'a pas été accepté par le directeur général.
- 3- La rubrique « dotations aux amortissements et aux provisions » renferme, notamment, les montants suivants :
- 3-1- Une dotation aux amortissements à concurrence de 100% des frais de maintenance des installations techniques et des équipements médicaux, qui ont été comptabilisés en immobilisations corporelles. Le directeur général a argumenté ce traitement comptable par le fait que pour des raisons de suivi technique, il est préférable de rattacher lesdits frais aux comptes des immobilisations corporelles et de les amortir totalement au cours de l'exercice de leur engagement, d'autant plus que leur comptabilisation directement en charges conduirait au même impact sur le résultat. L'ajustement d'audit proposé, à ce titre, est d'annuler l'activation de ces frais de maintenance ainsi que leur amortissement, pour un montant de 250 mDT, et de les comptabiliser directement en charges de l'exercice 2012 (autres charges d'exploitation). Cet ajustement proposé n'a pas été accepté par le directeur général.
- 3-2- Une dotation aux provisions pour risques et charges, d'un montant de 175 mDT, couvrant le risque de perte de 25% d'une créance sur un organisme de prise en charge libyen. En fait, ce client conteste les montants facturés au titre des prestations de soins fournies aux patients qu'il a adressés à la Clinique, et réclame un abattement de 50% ; à défaut, aucun règlement ne sera effectué. Le directeur général étudie le choix entre accepter cet abattement, ou intenter une action en justice. L'équipe d'audit considère que la provision constituée doit être classée comme provision pour dépréciation des comptes clients et non comme provision pour risques et charges. Cet ajustement de reclassement proposé a été accepté par le directeur général.
- 4- Certains actifs sont sous-provisionnés. Il s'agit notamment :
- 4-1- Des immobilisations financières (titres de participation). L'ajustement proposé de provisionner ces actifs financiers à hauteur de 353 mDT a été accepté par le directeur général.
- 4-2- Du stock des médicaments et produits pharmaceutiques dont la date de péremption est, au 31/12/2012, très proche. La perte probable est estimée à 475 mDT alors que la provision constituée, à ce titre, se limite à 50 mDT. L'ajustement proposé de provisionner ce stock à hauteur de la différence a été accepté par le directeur général.
- 4-3- Des créances clients non encore recouvrées. Elles se composent de chèques impayés totalisant 75 mDT ainsi que de factures de prestations de services à des clients de pays africains, avec lesquels la Clinique a conclu des conventions de prise en charge, pour un montant global de 200 mDT et dont les virements n'ont pas été reçus selon les délais convenus. L'ajustement proposé d'augmenter la provision pour dépréciation des comptes clients, à hauteur de 275 mDT, a été accepté par le directeur général.

Sur la base de ce qui précède, M. Zied estime qu'il a tous les éléments nécessaires et suffisants lui permettant de considérer qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers de l'exercice clos le 31/12/2012. Pour lui, aux points correspondant aux ajustements

d'audit proposés et non acceptés par le directeur général, s'ajoutent les limitations quant aux inventaires physiques des immobilisations corporelles et des stocks.

Par ailleurs, M. Zied compte insérer dans son rapport un paragraphe d'observation pour relater les ajustements d'audit proposés et acceptés par le directeur général. En effet, il considère que même si ces ajustements ont été acceptés, il sera quand même utile pour les destinataires du rapport d'audit de se rendre au courant des pratiques comptables du directeur général ainsi que de l'apport de cette mission d'audit dans l'amélioration de la qualité de l'information financière divulguée par la Clinique.

***Travail à faire :***

- 1) Sur la base des informations disponibles, identifier deux principes d'éthique, liés à la mission de M. Zied, pouvant être menacés. **(1 point)**
- 2) Mettre en œuvre une procédure analytique, à l'achèvement de la mission d'audit, établissant la cohérence des travaux d'audit avec l'état de résultat de l'exercice 2012, particulièrement dans ses composantes « revenus » et « achats consommés ». En déduire les conclusions à tirer à propos de la rémunération variable du directeur général. **(2,5 points)**
- 3) Relever, de manière succincte, les points de non-conformité aux normes ISA, dans la démarche suivie par M. Zied, et ce en matière :
  - a) d'acceptation de la mission d'audit ; **(1 point)**
  - b) de détermination du caractère significatif ; **(3,5 points)**
  - c) de collecte et d'évaluation des éléments probants ; **(2 points)**
  - d) de formation de l'opinion d'audit ; **(1 point)**
  - e) de communication des faiblesses du contrôle interne ; **(0,5 point)**
  - f) de communication sur les fraudes commises et détectées. **(0,5 point)**
- 4) En supposant que M. Zied prenne connaissance, après avoir communiqué son rapport d'audit le 31/03/2013, que l'organisme de prise en charge libyen (cité au point 3-2) a définitivement décidé de ne procéder à aucun règlement de sa dette vis-à-vis de la Clinique et qu'il a même intenté une action en justice à l'encontre de cette dernière pour escroquerie (surfacturation), indiquer brièvement les diligences qu'il doit accomplir (sachant que le directeur général refuse toute modification éventuelle des états financiers de l'exercice 2012 après les ajustements d'audit proposés et déjà acceptés). **(2 points)**

***NB :*** Les quatre questions peuvent être traitées de manière indépendante.

Vous disposez des états financiers suivants de « La Clinique Générale » arrêtés par référence au Système Comptable des Entreprises en Tunisie :

**BILAN (montants exprimés en mille dinars - mDT)**

| <b>Actifs</b>                       | <b>31/12/2012 (b)</b> | <b>31/12/2012 (a)</b> | <b>31/12/2011</b> |
|-------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------|
| Immobilisations incorpor. & corpor. | 58 180                | 58 180                | 45 150            |
| Amortissements                      | - 22 397              | - 22 397              | - 19 635          |
| Immobilisations financières         | 390                   | 390                   | 315               |
| Provisions                          | - 353                 | 0                     | 0                 |
| Stocks                              | 3 725                 | 3 725                 | 2 600             |
| Provisions                          | - 825                 | - 400                 | - 350             |
| Clients                             | 11 400                | 11 400                | 12 450            |
| Provisions                          | - 1 725               | - 1 275               | - 1 350           |
| Divers autres actifs                | 13 380                | 13 380                | 18 270            |
| <b>Total</b>                        | <b>61 775</b>         | <b>63 003</b>         | <b>57 450</b>     |

| <b>Capitaux propres &amp; Passifs</b> | <b>31/12/2012 (b)</b> | <b>31/12/2012 (a)</b> | <b>31/12/2011</b> |
|---------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------|
| Capital                               | 30 000                | 30 000                | 30 000            |
| Réserves                              | 2 100                 | 2 100                 | 1 725             |
| <b>Résultat de l'exercice</b>         | <b>8 700</b>          | <b>9 753</b>          | <b>7 500</b>      |
| Provisions pour risques & charges     | 500                   | 675                   | 375               |
| Divers autres passifs                 | 20 475                | 20 475                | 17 850            |
| <b>Total</b>                          | <b>61 775</b>         | <b>63 003</b>         | <b>57 450</b>     |

**ÉTAT DE RÉSULTAT (montants exprimés en mille dinars - mDT)**

|                                     | <b>2012 (b)</b> | <b>2012 (a)</b> | <b>2011</b>  |
|-------------------------------------|-----------------|-----------------|--------------|
| Revenus                             | 32 130          | 32 130          | 27 800       |
| Achats consommés                    | -10 575         | -10 575         | -10 100      |
| Charges de personnel                | - 6 825         | - 6 825         | - 5 850      |
| Dotations aux amortis. & provisions | - 4 340         | - 3 287         | - 2 725      |
| Autres charges d'exploitation       | - 1 510         | - 1 510         | - 1 725      |
| <b>Résultat d'exploitation</b>      | <b>8 880</b>    | <b>9 933</b>    | <b>7 400</b> |
| Autres produits & charges           | 870             | 870             | 1 030        |
| <b>Résultat avant impôt</b>         | <b>9 750</b>    | <b>10 803</b>   | <b>8 430</b> |
| Impôt sur les bénéfices             | -1 050          | -1 050          | -930         |
| <b>Résultat net</b>                 | <b>8 700</b>    | <b>9 753</b>    | <b>7 500</b> |

2011 : Colonne comparative telle que figurant sur les derniers états financiers approuvés.

2012 (a) : Avant ajustements d'audit proposés.

2012 (b) : Après ajustements d'audit proposés et acceptés par le client.