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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE JUIN 2021

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE
PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de TROIS parties indépendantes :

<i>Première partie :</i>	<i>5 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie :</i>	<i>5 points</i>	<i>Page 3</i>
<i>Troisième partie :</i>	<i>10 points</i>	<i>Page 4</i>

Notes :

- 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 10 pages (y compris la page de garde).*
- 4. Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.*

Première partie

Mr Samy, associé au cabinet d'expertise comptable LBF, vous sollicite pour l'aider à identifier, évaluer et traiter les menaces qui pèsent sur la conformité aux principes fondamentaux d'éthique. Il vous présente les dossiers des clients suivants :

Dossier 1 : Société SOTUCON

Mr Kais est un stagiaire depuis deux ans au sein du cabinet LBF. Au cours de l'audit de la société SOTUCON, société commerciale de matériaux de construction, Mr Kais a mentionné au directeur financier qu'il est en train de rénover une vieille maison. Le directeur financier a livré à la maison de Mr Kais un lot de matériaux et lui a accordé, à cette occasion, une réduction de 20% et un crédit client sur 2 ans, ce qui représente une économie d'environ 3.800 DT. Mr Kais est très heureux car le niveau de son salaire ne lui aurait pas permis d'acheter ces matériaux.

Dossier 2 : Société FAKER

Le cabinet LBF est le commissaire aux comptes de la société FAKER. Dans le cadre de la procédure de restitution des crédits de TVA et d'impôt sur les sociétés, le cabinet LBF a remis le rapport spécial du commissaire aux comptes relatif à l'audit de ces deux crédits objet de la demande de restitution. Les honoraires facturés en contrepartie de ce service sont fixés à 10% du montant remboursé par l'administration fiscale.

Dossier 3 : Sociétés DOVE ET TALE

Mr Samy détient 25% des actions ordinaires de la société DOVE, qui n'est pas un client d'audit de LBF. En 2019, DOVE a acquis une participation de 32% dans la société TALE. Elle comptabilise cette participation selon la méthode de la mise en équivalence. La participation représente 11% de l'actif net consolidé de DOVE. Par ailleurs, la société TALE est un client d'audit de LBF depuis 4 ans et les rapports d'audit sont signés par Mr. Samy.

Dossier 4 : Banque ABD

1- Le cabinet LBF effectue annuellement l'audit de la banque ABD et il se prépare à auditer les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2019. Au 01/07/2019, un administrateur de la banque ABD a démissionné et a rejoint le cabinet LBF en tant qu'associé. Il n'a pas participé à l'audit de l'exercice 2019.

2- Le cabinet LBF a assisté la banque ABD pour la fixation des critères d'évaluation et des conditions d'approbation des demandes de financement présentées à la banque par la clientèle.

Dossier 5 : Société MARAM

La société MARAM n'a pas payé une facture du cabinet LBF, datée du 2 juin 2019, relative aux travaux d'audit des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2018. Les travaux d'audit relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2019, sont presque terminés. En contrepartie des honoraires impayés, la société MARAM propose au cabinet LBF de participer à une augmentation de capital qui sera effectuée prochainement en procédant à la conversion de sa créance (honoraires impayés) en actions de la société MARAM.

→ intérêt financier direct
→ honoraire impayé (droit de relation non exercé)

Deuxième partie

La société industrielle IMS, dont les actions sont cotées en bourse, est spécialisée dans la fabrication des appareils de mesure, destinés aux entreprises pétrolières. En 2020, elle a réalisé un chiffre d'affaires de 100 millions DT et un bénéfice avant impôts de 5 millions DT.

Le Directeur Général d'IMS, Mr Taoufik, s'intéresse à l'amélioration de la gouvernance de la société. Depuis sa nomination en 2018, il essaie d'améliorer la qualité du système de contrôle interne et principalement l'environnement de contrôle au sein d'IMS. Il affirme que les sociétés qui appliquent des bonnes pratiques de gouvernance seront perçues favorablement par les marchés. Mr Taoufik décide de présenter, à l'assemblée générale ordinaire, un rapport sur le contrôle interne qui :

- Confirme que la direction est responsable de la mise en place et de la gestion d'un système de contrôle interne adéquat et de procédures pour la communication financière ; et
- Contient une évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne et des procédures de communication financière, à la date de clôture des comptes.

La société IMS a fait appel au cabinet CKA, son auditeur indépendant, pour lui fournir une attestation sur l'évaluation du contrôle interne réalisée par sa direction générale. L'opinion du cabinet CKA devrait augmenter la crédibilité du rapport de la direction.

Par ailleurs, le cabinet CKA procède actuellement à l'évaluation du processus d'approvisionnement. Durant la première semaine de mars 2021, le chef de mission a préparé une description de la procédure du processus approvisionnement (**Annexe 1**).

Dans le cadre du programme de travail pour l'évaluation du processus approvisionnement, le chef de mission décide de vérifier, au moyen d'un sondage d'attributs, que *"Toutes les factures d'achat ont été rapprochées avec les bons de réception correspondants"* et que *"Toutes les factures d'achat sont conformes aux bons de commande correspondants"*. Un résumé des hypothèses et résultats du sondage effectué figure en **Annexe 2**.

Troisième partie

Mr Amor, auditeur sénior dans le cabinet d'expertise comptable ACI, est affecté à l'équipe d'audit chargée de la nouvelle mission de commissariat aux comptes de la société anonyme MARBRE ARTIFICIEL DE LUX (MAL). La mission porte sur les exercices 2020, 2021 et 2022.

La société MAL, créée depuis 2002, est spécialisée dans la fabrication du marbre artificiel. La résine d'acrylique et le polyester sont les principales matières premières utilisées pour la production du marbre artificiel. Le nombre d'actionnaires de la société MAL est de huit, dont une banque d'investissement.

Au cours des quatre dernières années, MAL a augmenté sa capacité de production. Elle a assuré sa croissance en optimisant ses relations avec les clients existants, par la mise au point de nouveaux produits à des prix raisonnables et la distribution de ses produits à de nouveaux clients sur des marchés étrangers. Environ 50 % de sa production est vendue à des grossistes et des promoteurs immobiliers, 30% à l'exportation, alors que le reste est vendu en détail.

Les états financiers (avant audit) relatifs à l'exercice 2020, arrêtés conformément au système comptable des entreprises en Tunisie, sont présentés en Annexe 3.

A l'étape de planification, Mr Amor a pu identifier les risques d'anomalies significatives suivants :

Facteurs de risque liés au secteur, à la réglementation et à d'autres facteurs externes :

- Pour les activités internationales, il existe un risque de fluctuations des taux de change ;
- Fortement dépendante des importations des matières premières, la société MAL est exposée au risque de volatilité des cours des matières premières ;
- Les activités de la société MAL sont très polluantes et soumises à une réglementation très stricte. Le non-respect de la réglementation est sanctionné par des amendes et pénalités. La réglementation environnementale prévoit même l'arrêt temporaire de l'activité ou sa cessation de manière définitive.

Facteurs de risque lié au processus approvisionnement :

- Les achats de résine sont effectués auprès de la société RESINA, représentant d'une marque internationale. Le fils de l'un des actionnaires de la société MAL est propriétaire de la société RESINA ;
- Les opérations d'achat ne sont comptabilisées qu'à la réception des factures d'achat.

Facteurs de risque lié au processus vente :

- Les ventes en détail sont effectuées principalement au comptant, ce qui constitue un risque de minoration du chiffre d'affaires ;
- Les ventes en détail sont comptabilisées sur la base d'un état mensuel, établi par le directeur général de la société MAL;
- Certaines factures de vente ne comportent pas des bons de livraison. Puisque les promoteurs immobiliers n'ont pas des lieux de stockage de la marchandise, un bon de livraison est établi à chaque prélèvement. Lors de l'assistance à l'inventaire physique, l'équipe d'audit a pu identifier des produits finis appartenant à des tiers (vendus et non encore livrés).

Autres facteurs de risque :

- Les rapports de production mensuels font apparaître un taux de perte de 15%. Toutefois, lors de l'assistance à l'inventaire physique, l'équipe d'audit n'a pas constaté un stock de déchets.

L'examen des documents comptables n'a fait apparaître que des PV d'enlèvement de déchets qui représente 5% de la matière première consommée.

- À la fin du mois de décembre, une nouvelle chaîne de production est entrée en exploitation. Le dossier d'investissement ne comporte que la facture d'acquisition du matériel industriel auprès du fournisseur étranger. Les autres factures relatives aux charges d'importation et d'installation n'ont pas été prises en compte, lors de la détermination du coût d'acquisition.
- Pour l'obtention d'un certificat d'origine tunisien¹, la société a dû modifier la composition du coût de production pour bénéficier d'avantages douaniers et fiscaux. La société et ses dirigeants sont exposés à un risque pénal et au paiement d'amendes fiscales et douanières très importantes.

Sur la base de cette évaluation des risques d'anomalies significatives, Mr Amor a décidé d'adopter une stratégie corroborative dans le cadre des procédures d'audit complémentaires.

En réponse aux risques d'anomalies significatives, l'équipe d'audit a réalisé les diligences d'audit suivantes :

- Pour la rubrique stock, Mr Amor a décidé de désigner un expert. Il a demandé à Mr Khaled, directeur technique de la société MAL, d'évaluer le taux de perte de matières premières dans le processus de fabrication. Mr Khaled a émis un rapport confirmant le taux de perte de 15%. Mr Amor propose à l'associé responsable de la mission d'insérer le rapport de l'expert au niveau du paragraphe d'observation du rapport d'audit.
- À la date de clôture, l'équipe d'audit n'a pas assisté à l'inventaire physique de la caisse tenue par le directeur général de la société. Toutefois, elle a reçu un PV d'inventaire de la caisse. Aucun écart n'est constaté en rapprochant le solde physique et le solde comptable.
- Pour le compte fournisseurs d'exploitation, Mr Amor a envoyé une demande de confirmation de solde à la société RESINA.
- Pour la validation des comptes clients, des demandes de confirmation de soldes ont été envoyées exclusivement à un échantillon de grossistes.
- Afin de vérifier les provisions pour dépréciation d'actifs, Mr Amor a envoyé une demande d'information à la direction générale se rapportant aux modalités de calcul de ces provisions. La direction générale n'a pas communiqué les documents demandés et informe Mr Amor que les modalités de calcul de ces provisions sont assez complexes et qu'elle est disposée à s'engager sur la fiabilité des montants comptabilisés à ce titre dans la lettre d'affirmation.
- Pour les autres rubriques des états financiers, l'équipe d'audit a réalisé un examen analytique des comptes.

¹ Le certificat d'origine tunisien sert à prouver l'origine des marchandises pour satisfaire les exigences douanières ou commerciales et atteste qu'elles sont originaires de la Tunisie.

ANNEXE I

1. Expression des besoins

Lorsqu'un service demandeur (ventes et marketing, production, etc.) exprime un besoin d'achat de biens ou de services, il établit une demande d'approvisionnement manuelle. Les formulaires de demande d'approvisionnement doivent être autorisés et signés par une personne du niveau hiérarchique approprié, en fonction du montant et la nature de l'achat.

La demande est envoyée au service approvisionnement. L'agent responsable de l'approvisionnement numérote le document et vérifie qu'il est signé. Il transmet les demandes d'approvisionnement au directeur de l'approvisionnement pour approbation.

2. Sélection des fournisseurs

Pour la sélection des fournisseurs, trois procédures sont prévues en fonction du montant de l'achat :

- Pour les achats inférieurs à 10.000 DT, ils sont commandés et réceptionnés directement par le service demandeur. Les bons de commande, les bons de réceptions et les factures fournisseurs, approuvés par le directeur du service demandeur, sont envoyés à la comptabilité.
- Pour les achats dont le montant est compris entre 15.000 DT et 75.000DT, le service approvisionnement procède à la consultation des fournisseurs, figurant au catalogue approuvé par la Direction Générale.
- Pour les achats dont le montant est supérieur à 75.000 DT, un appel d'offre est lancé. Cependant, le service approvisionnement peut décider de renoncer à la procédure d'appel d'offre, lorsqu'il juge que le processus n'est pas rentable et/ou en cas d'urgence.

Une fois le fournisseur est sélectionné par le service approvisionnement, un bon de commande est établi. Ce dernier est transmis au directeur de l'approvisionnement pour examen (contrôle et vérification), puis photocopié et classé, selon l'ordre numérique, avec la photocopie de la demande d'approvisionnement correspondante. Le bon de commande original est envoyé au fournisseur.

3. Réception des achats

Toutes les réceptions des commandes sont effectuées à l'entrepôt. Tous les employés ont accès à l'entrepôt. Les biens reçus sont contrôlés sur la base du bon de livraison fournisseur et examinés pour vérifier qu'ils sont intacts. Si les biens sont acceptables, le réceptionnaire les approuve en établissant un bon de réception.

Un exemplaire du bon de réception est envoyé à l'agent responsable de l'approvisionnement, qui le vérifie avec les photocopies de la demande d'approvisionnement et du bon de commande. En cas de différences (articles manquants ou en excès, produits non conformes, etc.), le service approvisionnement se charge de régler le problème avec le fournisseur. En absence de problèmes, les photocopies des trois documents (demande d'approvisionnement, bon de commande et bon de réception) sont envoyées au service comptabilité.

4. Comptabilisation des achats

Dès leur réception, les factures d'achat sont numérotées, afin de permettre leur identification.

Avant l'enregistrement de la facture, le service comptable effectue :

- Un rapprochement de la facture, du bon de réception et du bon de commande pour s'assurer que la facture correspond à une réception effective et acceptée ; et
- Une vérification de la facture : additions, multiplications, prix unitaire, calcul des taxes... pour s'assurer de l'exactitude des données.

Après son enregistrement, la facture doit être classée dans un échéancier jusqu'à ce qu'elle soit payée.

ANNEXE 2

**Société IMS
Exercice 2020**

Résumé du sondage - Processus Approvisionnement

Objectifs des tests :					
1. <i>S'assurer que toutes les factures d'achat ont été rapprochées avec les bons de réception correspondants.</i>					
2. <i>S'assurer que toutes les factures d'achat sont conformes aux bons de commandes correspondants</i>					
Population : Factures d'achat de janvier à décembre					
Taille de la population = 10.100					
Unité d'échantillonnage : Factures d'achat					
Sélection de l'échantillon : Usage des tables des nombres au hasard					
Niveau de confiance 95% (Risque lié au contrôle planifié faible)					
Les attributs testés	Les paramètres de planification			Les résultats de l'échantillon	
	Taux d'écart acceptable	Taux d'écart attendu (*)	Taille de l'échantillon (**)	Nombre d'erreurs	Taux maximum d'erreur (**)
1. Toutes les factures d'achat ont été rapprochées avec les bons de réception correspondants.	15%	4%	40	1	11,4%
2. Toutes les factures d'achat sont conformes aux prix d'achat et conditions prévues dans les bons de commande correspondants.	4%	1%	156	2 <i>2,5%</i>	4,2%
Conclusion : Pour l'exercice 2020, les résultats du sondage montrent un risque lié au contrôle faible relatif à l'assertion existence et exhaustivité des achats.					

(*) *Il s'agit du taux déterminé par le chef de mission en se basant sur son expérience.*

(**) *La taille de l'échantillon et le taux maximum d'erreur sont déterminés correctement à partir des tables statistiques.*

ANNEXE 3

BILAN DE LA SOCIETE « MAL »

Les montants sont exprimés en mille Dinars

	31 décembre 2020 Avant audit	31 décembre 2019 Après audit
ACTIFS NON COURANTS		
Immobilisations incorporelles	1 969	1 010
Immobilisations corporelles	24 783	17 538
Total des actifs non courants	26 752	18 548
ACTIFS COURANTS		
Stocks	5 653	3 436
Clients et comptes rattachés	10 807	9 363
Autres actifs courants	1 087	1 598
Liquidités et équivalents de liquidités	499	328
Total des actifs courants	18 046	14 725
Total des actifs	44 798	33 273
 CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS		
Capitaux propres		
Capital social	11 040	11 040
Réserves	4 900	4 138
Autres capitaux propres	523	606
Résultats reportés	2 401	2 436
Total des capitaux propres avant résultat	18 864	18 220
Résultat de l'exercice	3 793	1 701
Total des capitaux propres	22 657	19 921
 PASSIFS		
PASSIFS NON COURANTS		
Crédit à moyen et long terme	5 784	2 071
Total des passifs non courants	5 784	2 071
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	10 374	7 471
Autres passifs courants	2 221	2 111
Concours bancaires et autres passifs financiers	3 762	1 699
Total des passifs courants	16 357	11 281
Total des passifs	22 141	13 352
Total des capitaux propres et passifs	44 798	33 273

ANNEXE 3**ETAT DE RESULTAT DE LA SOCIETE « MAL »**

Les montants sont exprimés en mille Dinars

	31 décembre 2020 Avant audit	31 décembre 2019 Après audit
PRODUITS D'EXPLOITATION		
Revenus	35 133	29 487
Autres produits d'exploitation	107	94
(I) Total des revenus	35 240	29 581
CHARGES D'EXPLOITATION		
Variation de stock des PF et des encours	831	652
Achats d'approvisionnements consommés	21 650	19 100
Charges de personnel	4 435	3 970
Dotations aux amortissements et aux provisions	865	626
Autres charges d'exploitation	1 409	1 395
(II) Total des charges d'exploitation	29 190	25 743
RESULTAT D'EXPLOITATION (I -II)	6 050	3 838
Charges financières nettes	-2 775	-1 880
Autres gains ordinaires	1 280	54
Autres pertes ordinaires	-11	-84
RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES AVANT IMPOT	4 544	1 928
Impôt sur les bénéfices	-751	-227
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	3 793	1 701

Travail à faire

Les réponses aux questions suivantes doivent être faites conformément aux Normes internationales en matière de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes, au code d'éthique de l'IFAC et à la réglementation de la profession en Tunisie.

Première partie

5 points

Question unique : En appliquant l'approche conceptuelle, indiquer les éventuelles menaces qui risquent de compromettre le respect des principes fondamentaux d'éthique ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde à mettre en œuvre.

Remarque : Les différents dossiers sont indépendants

Deuxième partie

5 points

- 1) Préciser la nature de la mission, confiée au cabinet CKA, ainsi que le cadre normatif applicable pour l'acceptation de la mission, son déroulement et son contrôle. (1 point)
- 2) Déterminer les faiblesses du système de contrôle interne relatif au processus approvisionnement de la société IMS. (1,5 point)
- 3) Déterminer les forces de conception du contrôle interne relatif au processus approvisionnement de la société IMS et proposer les tests de contrôle. (1,5 point)
- 4) En ce qui concerne les travaux de sondage statistique, dégager les hypothèses et conclusions erronées. (1 point)

Troisième partie

10 points

- 1) Dans le cadre de l'étape de planification de l'audit :
 - a) Déterminer le seuil de signification global. (1 point)
 - b) Mr Amor a décidé d'allouer 40% du seuil de signification global aux rubriques des actifs de la société MAL. Proposer une allocation détaillée aux rubriques d'actifs en justifiant votre choix. (1,5 points)
- 2) Pour répondre aux risques identifiés :
 - a) Indiquer les réponses globales de l'auditeur. (0,5 point)
 - b) Que pensez-vous de la stratégie d'audit adoptée par Mr Amor ? (0,5 point)
- 3) Évaluer les travaux d'audit effectués par l'équipe d'audit et déterminer les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (6,5 points)