Examens Révision Comptable Audit avec corrigés
Préparation à l'examen national d'expertise comptable

Recueil des examens

D'Audit avec corrigés

De juin 2010 à septembre 2023

Consolidé par : Ghazi MAROUANI

عَن أَبِي هُرَيرَةَ رضي الله عنه أَنَّ رَسُولَ اللهِ صلى الله عليه وسلم قَالَ: ((مَنْ صَلَّى عَلَيَّ وَاحِدَةً، صَلَّى الله عَلَيْهِ عَشْرًا))؛ رواه مسلم.

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MAI 2023

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de DEUX parties indépendantes :		
Première partie :	*7 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*13 points*	*Page 4*

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* 7 *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

Le directeur général de la société MINDOR a proposé à monsieur Akram, dirigeant de la société d'expertise comptable CKM, une mission d'audit contractuel des exercices 2023, 2024 et 2025.

Depuis juin 2022, monsieur Fathi travaille en tant qu'expert-comptable stagiaire de la société d'expertise comptable CKM. À la suite du départ de plusieurs collaborateurs à l'étranger, monsieur Fathi a eu l'opportunité d'occuper le poste de chef de mission et de participer à la décision du cabinet. Il est maintenant le seul collaborateur titulaire du CES de Révision Comptable.

Monsieur Akram a demandé à monsieur Fathi de collecter les informations pertinentes pour la prise de la décision relative à l'acceptation de la mission d'audit contractuel de la société MINDOR.

Les informations collectées par monsieur Fathi sont les suivantes :

1. Le client potentiel MINDOR est une société spécialisée dans l'exploration et l'extraction du gaz naturel. Il est opérateur et titulaire de permis d'exploration dans différentes régions du pays. Les titres de la société sont cotés.

2. La société MINDOR propose également au cabinet CKM une mission visant la délivrance d'un rapport d'audit sur des états financiers résumés relatifs aux exercices 2022 et 2023, destinés à ses bailleurs de fonds.

3. La société d'expertise comptable ABD est chargée de l'audit des exercices 2020, 2021 et 2022. Monsieur Salem est l'associé responsable de la mission. Après trois tentatives, monsieur Fathi a obtenu une réponse de monsieur Salem par téléphone. Ce dernier a expliqué que la société MINDOR n'a pas renouvelé la mission d'audit du cabinet ABD parce que monsieur Salem est nommé administrateur de la même société, début février 2023. En outre, il a précisé qu'il n'existe aucune raison qui peut empêcher le cabinet CKM d'accepter ce client. La société MINDOR a toujours payé les honoraires d'audit. Le cabinet ABD a fourni et continue à fournir les services de conseils suivants : des services fiscaux et l'évaluation des options sur actions attribuées au personnel. Aussi, le service d'audit interne de MINDOR coopère avec l'équipe d'audit ABD. Il a même aidé le cabinet par l'exécution de certains tests d'audit.

   Par ailleurs, monsieur Fathi s'est renseigné, auprès de monsieur Salem sur la possibilité d'examiner le dossier de travail de l'exercice 2022. Le prédécesseur lui a répondu que son personnel est trop occupé et n'a pas encore achevé la revue de contrôle qualité et la documentation des travaux de la mission. Monsieur Salem envoie à monsieur Fathi le rapport d'audit de l'exercice 2022. Vous trouvez ci-dessous un extrait de ce rapport :

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de la société MINDOR au 31 décembre 2022, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au système comptable des entreprises.

Autres points :
• Nous n'avons pas été en mesure d'effectuer les procédures normales de confirmation des comptes clients. Également, nous n'avons pas été en mesure d'effectuer d'autres procédures pour justifier l'existence des créances.

15 mars 2023

Cabinet ABD
Monsieur Salem

4. En examinant les documents de MINDOR déposés au CMF, conformément à la réglementation en vigueur, monsieur Fathi a constaté que la rentabilité de MINDOR était à la baisse jusqu'à la désignation, depuis deux ans, d'un nouveau directeur général, monsieur Kamel. Ce dernier a engagé de sérieuses mesures visant la compression des coûts. Le bénéfice de MINDOR a connu une légère augmentation au cours des deux dernières années. Le rapport des indicateurs trimestriels relatif au premier trimestre de 2023 n'a pas été encore déposé. Le directeur général et son équipe détiennent des options sur actions qui seront exercées prochainement.

5. Le dernier rapport annuel de MINDOR comprend plusieurs pages d'informations relatives à ses politiques en matière de gestion de l'environnement et de conformité avec la réglementation. Cependant, des personnes qui habitent à proximité du champ de gaz naturel dans le golfe de GABES, ont organisé des manifestations après avoir noté une augmentation des problèmes respiratoires chez les habitants de la région et ont identifié des poissons tués qui ont fait leur apparition dans la zone côtière.

6. La société MINDOR a récemment publié un communiqué de presse dans lequel le président du conseil annonce, selon des analyses préliminaires, la découverte du plus important gisement de gaz en Tunisie. D'autres tests sont en cours, et des estimations plus certaines de l'importance des réserves de gaz devraient être rendues publiques au cours du prochain exercice.

7. Monsieur Ahmed est un associé au sein du cabinet CKM. L'épouse de monsieur Ahmed est la directrice du service approvisionnement de la société MINDOR. Dans le cadre d'un programme d'actionnariat salarié de MINDOR, l'épouse de monsieur Ahmed détient des options sur actions de la société.

Deuxième partie

La société industrielle United Aluminium SA (UAL), dont les actions sont cotées en bourse, fabrique les billettes d'aluminium. La production des billettes d'aluminium se fait à base de métal primaire.

Les états financiers de la société sont élaborés conformément aux IFRS complètes.

Pour la troisième année consécutive, le cabinet BFI audite les états financiers de la société UAL. Votre maître de stage, l'expert-comptable monsieur Ali, vous charge du dossier d'audit de l'exercice 2022 de la société UAL, conformément aux normes internationales d'audit. Le dossier de travail de l'exercice 2022 documente les éléments A, B et C se rattachant respectivement à la planification, aux contrôles de substance et à l'achèvement d'audit.

A- Planification

Sur la base des procédures d'évaluation des risques, vous avez collecté les informations spécifiques suivantes relatives au processus « vente-client » :

1. UAL connaît une concurrence de plus en plus rude des sociétés étrangères. Au début de l'année 2022, UAL a eu une baisse de la demande pour ses produits fabriqués. En conséquence, elle a octroyé à ses clients le droit de retour inconditionnel pour une période d'un mois, afin de maintenir le volume des ventes à un niveau acceptable. Ces modifications ont été approuvées par le conseil d'administration d'UAL.
2. La direction continue à recevoir des primes importantes en fonction du chiffre d'affaires et du résultat de l'exercice.
3. Les procédures de contrôle interne prévoient :
   - Avant l'approbation de la commande client, le montant de la vente majoré du solde du compte client, est comparé avec la limite du crédit fixée pour chaque client.
   - A la date de livraison, toutes les sorties des produits finis des stocks se font sur la base du bon de commande approuvé.
   - La société exerce un contrôle strict sur les encaissements.

   Au cours de l'exercice 2020, le cabinet BFI a testé l'application permanente de ces procédures de contrôle interne. L'équipe d'audit a conclu que le risque lié au contrôle est faible.
4. La direction a mis en place un nouveau ERP au cours de l'exercice 2021. Les tests de contrôles, effectués lors de l'audit de l'année précédente, ont montré que les contrôles des applications informatiques sont conçus et fonctionnent de manière efficace.
5. En 2022, un spécialiste informatique, désigné par la direction, a déterminé que les contrôles généraux informatiques d'UAL sont efficaces.

6. A l'étape de la planification de l'exercice 2022, vous avez appris que l'entreprise, dans le cadre de l'amélioration de son ERP, a installé les contrôles d'application suivantes :

- Comparer les quantités sur chaque facture de vente au bon de livraison et vérifier les prix avec le prix du catalogue (approuvé par le conseil d'administration).
- Comparer la date sur la facture de vente avec la date sur le bon de livraison.
- Les exceptions dégagées sont imprimées sur un rapport d'exception et les transactions sont conservées dans un fichier d'attente pour suivi. Une personne indépendante (n'intervenant pas dans les ventes, la comptabilisation des comptes clients et des encaissements) est affectée au suivi des exceptions notées par l'ERP. À la suite d'un test de cheminement, effectué par l'équipe d'audit, les procédures de suivi manuel semblent être efficaces.

7. La société UAL génère un rapport mensuel sur l'ancienneté des comptes clients. L'entreprise envoie, également, des relevés mensuels aux clients. Le délai client accordé aux clients d'UAL est de 30 jours. Ce délai est pratiqué dans le secteur d'activité.

8. La société UAL distribution est une filiale de la société UAL. Le solde de ce client se présente comme suit :

Client	**31/12/2022**	**31/12/2021**
Société UAL distribution	1 500 400 DT	1 030 000 DT

9. A l'arrêté des comptes au 31/12/2022, la société UAL se base sur la matrice, présentée dans le tableau suivant, pour évaluer le montant des pertes de crédit attendues (ECL), s'établissant à 124 250 DT, selon le modèle simplifié de dépréciation préconisé par IFRS 9 :

Bande de maturité (à compter de la date de comptabilisation initiale de la créance) (1)	**Créance au 31/12/2022**	**Taux de provisionnement**	**Pertes de crédit attendues**
	(a)	**(b)**	**(a*b)**
Entre 0 et 30 jours	550 000 DT	4%	22 000 DT
Entre 31 et 60 jours	425 000 DT	5%	21 250 DT
Entre 61 et 90 jours	300 000 DT	12%	36 000 DT
Au-delà de 90 jours	225 000 DT	20%	45 000 DT
Total	**1 500 000 DT**		**124 250 DT**
(1) Les clients autres que le client UAL Distribution.			

B- Contrôles de substance

En réalisant des procédures analytiques de substance, vous avez développé les informations suivantes, concernant la production de l'entreprise :

	2022 (avant audit)	2021 (après audit)	2020 (après audit)
Ventes	**12 005 336 DT**	**10 291 333 DT**	**8 892 132 DT**
Coût des matières premières consommées	3 539 595 DT	3 173 333 DT	2 800 952 DT
Coût de la main-d'œuvre directe	1 496 230 DT	1 364 309 DT	1 191 009 DT
Autres coûts directs de production	480 411 DT	439 309 DT	383 184 DT
Coûts indirects de production imputés	1 309 180 DT	1 094 931 DT	962 099 DT
Coût total de production	**6 825 416 DT**	**6 071 882 DT**	**5 337 244 DT**
Valeur du stock initial	330 587 DT	274 764 DT	156 577 DT
Valeur du stock final	450 016 DT	330 587 DT	274 764 DT
Coût des produits finis vendus	6 705 987 DT	6 016 059 DT	5 219 057 DT
Informations sur les quantités			
Quantités de matières premières utilisées (exprimées en tonnes)	6 873	6 222	5 600
Nombre d'heures de main d'œuvre directe	82 429	76 863	70 723
Nombre d'unités produites	8 780 800	7 840 400	7 000 000
Nombre d'unités vendues	8 725 500	7 775 000	6 850 100
Nombre d'unités dans le stock initial	415 300	349 900	200 000
Nombre d'unités dans le stock final	470 600	415 300	349 900

À la fin de chaque année, UAL ne dispose ni de produits semi-finis, ni de produits encours. Pour des raisons liées à la capacité de stockage, une partie des stocks est gardée chez la société UAL distribution.

C- Achèvement d'audit

La société UAL a accepté tous les ajustements comptables proposés par le cabinet BFI. Toutefois, lors de la réunion du conseil d'administration pour l'arrêté des états financiers, les administrateurs ont décidé de ne pas divulguer le bénéfice par action pour l'exercice 2022, au niveau des notes aux états financiers.

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 ***7 points***

1) Préparer une note succincte indiquant pour le cabinet ABD, en quoi les travaux effectués et les conclusions du cabinet, ne sont pas, le cas échéant, en conformité avec la réglementation nationale, le code d'éthique de l'IFAC et les normes internationales d'audit. **(3 points)**

2) Indiquer les étapes préalables à l'acceptation de la mission. **(0,5 points)**

3) Identifier les principaux éléments que le cabinet CKM doit prendre en considération lors de l'acceptation des missions proposées par la société MINDOR. **(3,5 points)**

Deuxième partie ***13 points***

1) Dans le cadre des travaux d'audit relatifs au processus vente-client :

- **a.** Identifier les risques inhérents et les risques liés au contrôle. **(1,5 point)**
- **b.** Evaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle (élevé, modéré ou faible) pour chaque assertion du compte vente et client. **(1,5 point)**
- **c.** Déterminer **les réponses aux risques**. **(5 points)**

2) Dans le cadre des travaux d'audit relatifs au compte stock :

a. Déterminer et justifier les assertions d'audit qui présentent des risques d'anomalies significatives **(2 points)**

b. Présenter **les tests d'audit complémentaires**. **(2 points)**

3) A l'étape d'achèvement :

Déterminer l'impact de la décision du conseil d'administration sur le rapport de l'auditeur. **(1 point)**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MAI 2023

CORRIGÉ ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de Deux parties indépendantes :		
Première partie :	*7 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*13 points*	*Page 6*

Remarque : Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

1) Préparer une note succincte indiquant pour le cabinet ABD, en quoi les travaux effectués et les conclusions du cabinet, ne sont pas, le cas échéant, en conformité avec la réglementation nationale, le code d'éthique de l'IFAC et les normes internationales d'audit. **(3 points)** **(le total de la note 3,5 mais l'étudiant aura max 3)**

1. Ethique

a. Administrateur (0,25 point)

Fonction d'administrateur ou de dirigeant

R523.3 Un associé ou un employé du cabinet ou d'un cabinet du réseau ne doitpas être administrateur ou dirigeant d'un client d'audit du cabinet.

La date du rapport du cabinet ABD est le 15 mars 2023. L'associé responsable de la mission monsieur Salem est désigné administrateur de MINDOR à partir de début février 2023. Cette situation est non conforme au code d'éthique de l'IFAC (R523.3).

b. Autres services

b.1. Mission des services fiscaux

La prestation de services fiscaux à un client d'audit peut créer une menace liée à l'auto-évaluation ou à la représentation.

Pour les missions de services fiscaux, le code d'éthique de l'IFAC (sous-section 604) prévoit une évaluation de la menace et prévoit des mesures de sauvegardes pour différentes missions de services fiscaux, conformément au cadre conceptuel. Il s'agit des missions suivantes :

- **La préparation de la déclaration de revenus.**
- **Les calculs fiscaux pour la préparation des écritures comptables.**
- **La planification fiscale et autres services de conseil fiscal.**
- **Les services fiscaux impliquant des évaluations.**
- **L'assistance dans la résolution de litiges fiscaux. (0,25 point)**

Cette sous-section contient des exigences interdisant aux cabinets et aux cabinets de réseau de fournir certains services fiscaux à des clients d'audit dans certaines circonstances, car les menaces créées ne peuvent pas être traitées en appliquant des sauvegardes.

- Calculs de taxes pour la préparation des écritures comptables**(0,25 point)**

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

R604.6 Un cabinet ou un cabinet de réseau ne doit pas établir les calculs d'impôt des passifs (ou des actifs) d'impôts courants et différés d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public dans le but d'établir desécritures comptables significatives pour les états financiers sur lesquelsle cabinet exprimera une opinion.

- Planification fiscale et autres services de conseil fiscal **(0,25 point)**

Lorsque l'efficacité d'un conseil fiscal dépend d'une présentation ou d'un régime comptable particulier

R604.8 Un cabinet ou un cabinet de réseau ne doit pas fournir de services de conseil fiscal ou de planification fiscale à un client d'audit lorsque l'efficacité du conseil fiscal dépend d'une présentation ou d'un régime comptable particulier relatif aux états financiers et que:

(a) L'équipe d'audit a un doute raisonnable sur le bien-fondé du régime comptable ou de la présentation comptable en vertu du référentiel comptable approprié; et

(b) Le résultat ou les conséquences du conseil fiscal auront une incidence significative sur les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

- Assistance dans la résolution des litiges fiscaux **(0,25 point)**

Résolution de questions fiscales impliquant le rôle de représentant

R604.11 Un cabinet ou un cabinet de réseau ne doit pas fournir de services fiscaux impliquant l'assistance à la résolution de différends fiscaux à un client d'audit si:

(a) Les services consistent à représenter le client de l'audit en tant que représentant auprès d'un tribunal public dans la résolution d'une affaire fiscale; et

(b) Les montants en jeu sont significatifs pour les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

b.2. Services d'évaluation

Selon R603.5, l'évaluation des options sur actions attribuées au personnel constitue un service d'évaluation à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public. Ce service est interdit lorsque le service d'évaluation risque d'avoir un effet significatif, spécifiquement ou globalement, sur les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion **(0,25 point)**

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

R603.5 Un cabinet ou un cabinet de réseau ne doit pas fournir un service d'évaluation à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public lorsque le

service d'évaluation risque d'avoir un effet significatif, spécifiquement ou globalement, sur les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

RQ : L'étudiant peut répondre qu'il s'agit d'un service comptable à un EIP interdit par le code d'éthique de l'IFAC.

c. Incompatibilité générale (0,5 point)

Monsieur Salem est un expert-comptable (membre de l'OECT), il ne peut pas être un administrateur dans une société autre qu'une société d'expertise comptable.

ARTICLE 11de la loi 88-108
Les fonctions de membre de l'ordre sont incompatibles avec toute occupation salariée ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, en particulier :

- Avec tout emploi salarié sauf possibilité pour l'intéressé de dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de la profession ou d'occuper un emploi chez un autre membre de l'ordre,
- Avec toute activité commerciale qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée,
- Avec tout mandat commercial à l'exception du mandat d'administrateur, de gérant ou de fondé de pouvoir de sociétés inscrites au tableau de l'ordre.

Il est également interdit aux personnes inscrites au tableau de l'ordre et à leurs salariés :

- D'agir en tant qu'agents d'affaires,
- D'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics.

2. Conformité aux normes ISA :

a. Utilisation des travaux des auditeurs internes et recours à l'assistance

le service d'audit interne de MINDOR coopère avec l'équipe d'audit ABD. Il a même aidé le cabinet par l'exécution de certains tests d'audit.

Le cabinet ABD doit respecter les exigences de la norme ISA 610 notamment en termes d'utilisation des travaux des auditeurs internes et le recours à l'assistance des auditeurs internes.

a.1. Utilisation des travaux des auditeurs internes (0,25 point)

Évaluation de la fonction d'audit interne

1. L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :

a) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ; (Réf. : par. A5 à A9)

b) le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ; (Réf. : par. A5 à A9)

c) l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A10 et A11)

a.2. Recours à l'assistance de l'auditeur interne (0,25 point)

Détermination de la pertinence du recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe auxfins de l'audit

21. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Le cas échéant, les paragraphes 27 à 35 et 37 ne s'appliquent pas. (Réf. : par. A31)

22. Si aucun texte légal ou réglementaire n'interdit à l'auditeur externe d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit, et s'il a l'intention de le faire, il doit évaluer l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront une telle assistance. L'évaluation par l'auditeur externe de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes, et le cas échéant,de l'importance de ces menaces, doit comprendre des demandes d'information auprès des auditeurs internes sur les intérêts et relations qui pourraient constituer une menace à l'objectivité de ces derniers (Réf. : par. A32 à A34)

23. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :

a. lorsqu'il existe des menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne ;

b. lorsque l'auditeur interne ne possède pas une compétence suffisante pour réaliser lestravaux proposés. (Réf. : par. A32 à A34)

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

33. Avant de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe aux fins de l'audit, l'auditeur externe doit :

a. obtenir l'accord écrit d'un représentant autorisé de l'entité confirmant qu'il sera permis aux auditeurs internes de suivre les instructions de l'auditeur externe et que l'entité n'interviendrapas dans les travaux que les auditeurs internes effectueront pour l'auditeur externe ;

b. obtenir l'accord écrit des auditeurs internes confirmant qu'ils respecteront la confidentialité de certaines questions selon les instructions de l'auditeur externe et informeront celui-ci de toute menace à leur objectivité.

b. Achèvement des travaux et documentation

Le prédécesseur lui a répondu que son personnel est trop occupé et n'a pas encore achevé la revue de contrôle qualité et la documentation des travaux de la mission.

Le cabinet ABD doit respecter les exigences de la norme ISQC 1 relatives à l'achèvement des travaux d'audit, la documentation et la revue de contrôle qualité obligatoire avant l'émission du rapport d'audit.

Documentation de la mission

Constitution des dossiers de mission définitifs (Réf. : par. 45)

ISQC 1 PRAGRAPHE A54. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent des délais au terme desquels la constitution des dossiers de mission définitifs pour des types particuliers de missions doit être achevée. Lorsque tel n'est pas le cas, le paragraphe 45 exige que le cabinet fixe des limites de temps qui tiennent compte de la nécessité d'achever la constitution des dossiers de mission définitifs en temps opportun. Dans le cas d'un audit, par exemple, le délai fixé serait normalementd'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur. **(0,25 point)**

Constitution du dossier d'audit définitif (ISA 230)

14. L'auditeur doit rassembler la documentation dans un dossier d'audit et achever le processus administratif de mise en forme du dossier d'audit définitif en temps opportun après la date de son rapport. (Réf. : par. A21 et A22)

Constitution du dossier d'audit définitif (Réf : par. 14 à 16)

A21. Selon la norme ISQC 1 (ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus d'établir des politiques et procédures pour que la constitution des dossiers d'audit soit achevée en temps opportun[14]. La constitution du dossier d'audit définitif est normalement achevée dans un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur[15].

A22. **L'achèvement de la constitution du dossier d'audit définitif après la date du rapport de l'auditeur est un processus administratif qui n'implique pas la mise en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou la formulation de nouvelles conclusions**. Il est toutefois possible d'apporter des modifications à la documentation au cours de ce processus, à la condition qu'elles soient de nature administrative. De telles modifications peuvent consister, par exemple :

- à éliminer les documents remplacés par d'autres ;
- à classer et à collationner les feuilles de travail et à y ajouter des références croisées;
- à approuver les listes de contrôle relatives à l'achèvement de la constitution du dossier;
- à documenter des éléments probants que l'auditeur a obtenus, dont il s'est entretenu et sur lesquels il s'est entendu avec les membres compétents de l'équipe de mission, avant la date de son rapport.

c. Revue des travaux : société cotée (0,25 point)

Revue de contrôle qualité de la mission

ISQC 1 PRAGRAPHE 35 : « Le cabinet doit, pour certaines missions, établir des politiques et procédures imposant une revue de contrôle qualité de la mission qui fournit une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport. Cespolitiques et procédures doivent :

a) rendre obligatoire la revue de contrôle qualité pour tous les audits d'états financiers d'entités cotées;

b) définir des critères au regard desquels doivent être évalués tous les autres audits et les examens limités d'informations financières historiques ainsi que les autres missions d'assurance et de services connexes afin de déterminer si une revue de contrôle qualité devrait être effectuée; (Réf. : par. A41)

c) rendre obligatoire la revue de contrôle qualité pour toutes les missions répondant le cas échéant aux critères définis par

application de l'alinéa 35 b) ci-dessus. »

d. Rapport non conforme : Confirmation externe des clients

Le paragraphe autre point du rapport de l'auditeur prévoit :

Autres points :
• Nous n'avons pas été en mesure d'effectuer les procédures normales de confirmation des comptes clients. Également, nous n'avons pas été en mesure d'effectuer d'autres procédures pour justifier l'existence des créances.

Selon l'ISA 505, si l'auditeur n'est pas en mesure d'effectuer des procédures normales de confirmation des comptes clients, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables

Voici des exemples de procédures d'audit de remplacement que l'auditeur peut mettre en œuvre :

- pour les soldes des comptes clients : examen d'encaissements et de bons d'expédition spécifiques postérieurs à la date de clôture et examen des ventes conclues à une date rapprochée de la date de clôture. **(0,25 point)**

A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit de remplacement varient selon le compte et l'assertion concernés. Une non-réponse à une demande de confirmation peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives jusqu'alors non identifié. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur révise l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, et modifie les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée). Par exemple, le fait d'obtenir un nombre de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude jusqu'alors non identifié qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240.

En cas d'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit étudier l'impact sur son opinion (ISA 705). Il ne s'agit d'un cas d'insertion d'un paragraphe d'autre point prévu par l'ISA 706. (0,25 point)

2) Indiquer les étapes préalables à l'acceptation de la mission. **(0,5 points)**

Evaluation de l'indépendance (partie 4A)

Evaluation de la compétence pour accomplir l'audit

Appréciation de l'intégrité de la direction

Identification des circonstances spéciales et des risques inhabituels

Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales

L'accord sur les termes de la mission (La lettre de mission)

3) Identifier les principaux éléments que le cabinet CKM doit prendre en considération lors de l'acceptation des missions proposées par la société MINDOR. **(3,5 points)**

1. Evaluation de l'indépendance (partie 4A)

Monsieur Ahmed est un associé au sein du cabinet CKM. L'épouse de monsieur Ahmed est la directrice du service approvisionnement de la société MINDOR. Dans le cadre d'un programme d'actionnariat salarié de MINDOR, l'épouse de monsieur Ahmed détient des options sur actions de la société.

L'étudiant doit évoquer le lien de familiarité et le lien financier et il doit distinguer le cas ou monsieur Ahmed est membre de l'équipe d'audit ou non.

1.1.Liens de familiarité

Si membre de l'équipe d'audit

Famille immédiate d'un membre de l'équipe d'audit

521.3 A1 Une menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidationest créée lorsqu'un membre de la famille immédiate **d'un membre de l'équipe d'audit est un employé en mesure d'exercer une influence notable sur la situation financière, les résultats financiers ou les flux detrésorerie du client.**

521.4 A2 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de telles menaces figurent :

- Le poste occupé par le membre de la famille immédiate.
- Le rôle du membre de l'équipe d'audit.

521.4 A3 Un exemple de mesure qui pourrait éliminer une telle menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation consiste à retirerla personne de l'équipe d'audit.

⇨ L'épouse de monsieur Ahmed est la directrice du service approvisionnement de la société MINDOR. Donc, elle est considérée comme un **employé en mesure d'exercer une influence notable sur la situation financière, les résultats financiers ou les flux detrésorerie du client. (0,25 point)**

⇨ Donc, comme mesure de sauvegarde, monsieur ahmed ne doit pas être membre de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

Autres personnes (0,25 point)

Relations des associés et des employés du cabinet

R521.8 Les associés et les employés du cabinet doivent se référer à leurs politiques et procédures s'ils sont au courant d'un lien personnel ou familial entre:

(a) Un associé ou un employé du cabinet ou du réseau de cabinet qui n'est pas membre de l'équipe d'audit; et

(b) Un administrateur ou un dirigeant chez le client d'audit ou un employé du client d'audit en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des registres comptables ou des états financiers du client sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

521.7 A1 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau d'une menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation créée par une telle relation figurent :

- La nature de la relation entre l'associé ou l'employé du cabinet et l'administrateur, le dirigeant ou l'employé du client.
  - Le degré d'interaction de l'associé ou de l'employé du cabinetavec l'équipe d'audit.
  - La position de l'associé ou de l'employé dans le cabinet.
  - La position que la personne occupe chez le client.

521.8 A2 Parmi les exemples de mesure pouvant constituer une sauvegardeface à une telle menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation figurent :

- La structuration des responsabilités de l'associé ou de l'employé afin de réduire toute influence potentielle sur la mission d'audit.
- L'examen des travaux d'audit concernés par à un examinateur approprié.

L'épouse de monsieur Ahmed est la directrice du service approvisionnement de la société MINDOR. Elle **n'est pas en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des registres comptables ou des états financiers du client sur lesquels le cabinet exprimera une opinion**

1.2.Intérêt financier

Intérêt financier : Membre de l'équipe d'audit (0,25 point)

R510.4 Sous réserve du paragraphe R510.5, un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez le client du service d'audit ne doit pas être détenu par:

(a) Le cabinet ou un cabinet du réseau;

(b) **Un membre de l'équipe d'audit, ou l'un des membres de la famille immédiate de cette personne;**

(c) Tout autre partenaire du bureau dans lequel un associé de mission exerce dans le cadre de la mission d'audit, ou l'un des membres de la famille immédiate de cet autre associé; ou

(d) Tout autre associé ou employé de la direction qui fournit des services autres que d'audit au client de l'audit, à l'exception de ceux dont la participation est minime, ou de l'un des membres de sa famille

immédiate.

- ⇨ L'épouse de monsieur Ahmed est la directrice du service approvisionnement de la société MINDOR. Dans le cadre d'un programme d'actionnariat salarié de MINDOR, l'épouse de monsieur Ahmed détient des options sur actions de la société.
- ⇨ Donc, elle est membre de la famille immédiate et elle détient des intérêts financiers directs.
- ⇨ Donc, comme mesure de sauvegarde, monsieur ahmed ne doit pas être membre de l'équipe d'audit.

Intérêt financier : ***Autres parties*** **(0,25 point)**

510.10 A9 Une menace liée à l'intérêt personnel peut être créée si un membre de l'équipe d'audit sait qu'un intérêt financier chez le client d'audit est détenu par des personnes telles que:

- Les associés et les professionnels du cabinet ou du réseau, à l'exception de ceux à qui il est spécifiquement défendu de détenirde tels intérêts financiers en vertu du paragraphe R510.4, ou les membres de leur famille immédiate.
- Les personnes ayant une relation personnelle étroite avec un membre de l'équipe d'audit.

510.10 A10 Parmi les facteurs pertinents dans l'évaluation du niveau d'une telle menace figurent:

- La structure organisationnelle, opérationnelle et de reporting du cabinet.
- La nature de la relation entre l'individu et le membre de l'équipe d'audit

=> le cabinet CKM doit évaluer cette situation en fonction des facteurs suivants :

- La structure organisationnelle, opérationnelle et de reporting du cabinet.
- La nature de la relation entre l'individu et le membre de l'équipe d'audit

2. Evaluation de la compétence pour accomplir l'audit

320.3 A3 Une menace contre le respect du principe de compétence et de diligence professionnelles est créée si l'équipe de la mission ne possède pas ou ne peut pas acquérir les compétences nécessaires pour dispenser les services professionnels.

320.4 A4 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau d'une telle menace figurent:

- Une compréhension appropriée de:

o La nature des activités du client;

o La complexité de ses opérations;

o Les exigences de la mission; et

o L'objectif, la nature et l'étendue du travail à effectuer.

• Une connaissance des secteurs d'activités ou des domaines pertinents.

• Une expérience des exigences réglementaires ou de reporting pertinents.

• L'existence de politiques et de procédures de contrôle de la qualité conçues pour fournir une assurance raisonnable que les missions ne sont acceptées que lorsqu'elles peuvent être exécutées avec compétence.

320.3 A5 Parmi les exemples de mesures qui pourraient constituer des sauvegardes pour contrer une menace liée à l'intérêt personnel figurent:

• L'affectation de suffisamment de personnel possédant les compétences nécessaires à la mission.

- L'élaboration d'un calendrier réaliste pour l'exécution de lamission.
- Le recours à des experts si nécessaire.

Le client potentiel MINDOR est une société spécialisée dans l'exploration et l'extraction du gaz naturel. Il est opérateur et titulaire de permis d'exploration dans différentes régions du pays. Les titres de la société sont cotés. Il s'agit d'un secteur d'activité complexe, spécifique (réglementation, méthodes comptables complexes). **(0,25 point)**
Est-ce que le cabinet a suffisamment de personnel possédant les compétences nécessaires à la mission. ?

3. Appréciation de l'intégrité de la direction

Des menaces pesant sur la conformité aux principes d'intégrité ou de comportement professionnel peuvent être créées, par exemple, à partir de situations douteuses associés au client (ses propriétaires, sa direction ou ses activités).

Parmi les problèmes qui, s'ils sont connus, pourraient créer une telle menace figurent l'implication du client dans des activités illégales, la malhonnêteté, des pratiques de reporting financier douteuses ou tout autre comportement contraire à l'éthique.

320.3 A2 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau d'une telle menace figurent:

• La connaissance et la compréhension du client, de ses propriétaires, de la direction et des responsables de la gouvernance ainsi que des activités commerciales.

• L'engagement du client à résoudre les situations douteuses, par exemple, en améliorant les pratiques de gouvernance d'entreprise ou les contrôles internes.

1. Monsieur Fathi a constaté que la rentabilité de MINDOR était à la baisse jusqu'à la désignation, depuis deux ans, d'un nouveau directeur général, monsieur Kamel. Ce dernier a engagé de sérieuses mesures visant la compression des coûts. Le bénéfice de MINDOR a connu une légère augmentation au cours des deux dernières années. Le rapport des indicateurs trimestriels relatif au premier trimestre de 2023 n'a pas été encore déposé. Le directeur général et son équipe détiennent des options sur actions qui seront exercées prochainement.

2. La société MINDOR a récemment publié un communiqué de presse dans lequel le président du conseil annonce, selon des analyses préliminaires, la découverte du plus important gisement de gaz en Tunisie. D'autres tests sont en cours, et des estimations plus certaines de l'importance des réserves de gaz devraient être rendues publiques au cours du prochain exercice.

Les dirigeants ont des pratiques de reporting financier douteuses ou tout autre comportement contraire à l'éthique

4. Identification des circonstances spéciales et des risques inhabituels

Premier audit **(0,25 point)**

Problèmes de compétence et d'indépendance de l'auditeur prédécesseur **(0,25 point)**

Risque environnement (0,25 point)

Des options sur actions attribuées aux dirigeants (0,25 point)

Des grèves des habitants de la région de Gabés (0,25 point)

5. Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales

Disponibilité des collaborateurs **(0,25 point)**

6. Mission d'audit des états financiers résumés : ISA 810 (0,5 point)

La société MINDOR propose également au cabinet CKM une mission visant la délivrance d'un rapport d'audit sur des états financiers résumés relatifs aux exercices 2022 et 2023, destinés à ses bailleurs de fonds.

Acceptation de la mission (ISA 810)

5. L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. (Réf. : par. A1)

Le directeur général de la société MINDOR a proposé à monsieur Akram, dirigeant de la société d'expertise comptable CKM, une mission d'audit contractuel des exercices 2023, 2024 et 2025. Les états financiers de l'exercice 2022 sont audités par un autre auditeur. Le cabinet CKM ne peut pas accepter l'audit des états financiers résumés de l'exercice 2022.

1) Dans le cadre des travaux d'audit relatifs au processus vente-client :

a. Identifier les risques inhérents et les risques liés au contrôle. **(1,5 point)**

Risque inhérent

- Concurrence des sociétés étrangères **(0,25 point)**
- La politique de droit de retour illimité d'un mois affecte la comptabilisation du chiffre d'affaires (comptabilisation des retours) + prise en compte des prov. Aucun contrôle interne ne semble régler ce problème. **(0,25 point)**
- Les primes incitent la direction à maximiser le résultat. **(0,25 point)**
- Opérations avec les parties liées + stock chez les parties liées **(0,25 point)**
- Non respect des délai clients par les clients **(0,25 point)**

Risque lié au contrôle

• L'expérience antérieure montre que les contrôles internes sont efficaces (sauf pour les nouvelles politiques concernant le droit de retour). **(0,25 point)**

b. Evaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle (élevé, modéré ou faible) pour chaque assertion du compte vente et client. **(1,5 point)**

Évaluation des risques inhérents : Évaluer le risque inhérent au maximum en raison des problèmes de droit de retour et des incitations de la direction à surestimer les revenus (et les créances). **(0,25 point)**

Compte Vente	
Réalité:	Elevé (prise en compte des retours au cours de l'année) **(0,25 point)**
Exhaustivité:	Faible
Exactitude:	Elevé **(0,25 point)**
Séparation des périodes:	Elevé **(0,25 point)**
Classement :	Faible

Présentation :	Faible

Compte Client	
Existence:	Elevé **(0,25 point)**
Droits et obligations:	Elevé **(0,25 point)**
Exhaustivité :	Faible
Exactitude, évaluation et imputation:	Elevé **(0,25 point)**
Classement :	Faible
Présentation	Faible

c. Déterminer les réponses aux risques. (5 points)

1. Réponse globale

Malgré la concurrence des sociétés étrangères, les ventes ont augmentés de 16,65%. La marge

brute a augmenté également de 44,14% (marge brute stable pour les exercices 2021 et 2020)
Les primes incitatives octroyées à la direction incitent les dirigeants à augmenter le résultat (augmentation des produits et diminution des charges).

- ⇨ affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières en matière informatique, ou encore faire appel à des experts ; **(0,25 point)**
- ⇨ introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ; **(0,25 point)**

2. Procédures d'audit complémentaire

1. Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents (ISA 330) (0,25 point)

RQ : l'étudiant doit se référer à l'ISA 330

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans

l'affirmative, le laps de temps qui peut s'écouler avant qu'un contrôle soit à nouveau testé, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :

(a) L'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles effectué par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;

(b) Les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment de son caractère manuel ou automatisé ;

(c) L'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

(d) L'efficacité du contrôle et sa mise en œuvre par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations dans la mise en œuvre de ce contrôle, constatées lors d'audits précédents et s'il y a eu des changements de personnel qui affectent de manière importante la mise en œuvre de ce contrôle ;

(e) La question de savoir si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de circonstances ;

et (f) Les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par. A35)

14. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents, en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis ce dernier audit. L'auditeur doit obtenir ces éléments par des demandes d'informations, associées à une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et:

(a) Si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours de l'audit précédent, il doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir par. A36)

(b) Si aucun changement n'est intervenu, il doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, et en tester certains lors de chaque audit, afin d'écarter la possibilité que tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer soient testés sur une seule période d'audit et ne fassent l'objet d'aucun test sur les deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37-A39)

2. Procédures manuelles

2.1.Anciennes procédures manuelles testées par l'auditeur 2021

Les procédures de contrôle interne prévoient :

- Avant l'approbation de la commande client, le montant de la vente majoré du solde du compte client, est comparé avec la limite du crédit fixée pour chaque client.
- A la date de livraison, toutes les sorties des produits finis des stocks se font sur la base du bon de commande approuvé.

- La société exerce un contrôle strict sur les encaissements.

Au cours de l'exercice 2020, le cabinet BFI a testé l'application permanente de ces procédures de contrôle interne. L'équipe d'audit a conclu que le risque lié au contrôle est faible.

Il s'agit d'un contrôle manuel. Il est testé par l'auditeur l'exercice précédent.

Les contrôles sont efficaces.

⇨ **L'auditeur peut utiliser les résultats des tests mais il doit collecter des éléments probants pas de changement. Mais, il doit tenir compte que le risque inhérent est élevé. (0,5 point)**

2.2. Procédures de retour 2022

L'entité n'a pas prévu des contrôles manuels ou automatisés pour le cas de retour. Il s'agit d'un changement au cours de l'exercice.
Nous remarquons également une augmentation des ventes + un solde non payé des clients (hors parties liées) important.
Il peut être la conséquence de non prise en compte des retours.

L'auditeur doit augmenter les contrôles de substance : (0,25 point)

Pour les ventes réalisées au cours de l'exercice 2022, l'auditeur peut utiliser les techniques assistées par ordinateurs pour faire correspondre les encaissements aux ventes. Toute vente qui n'a pas été réglée par les clients à la date de l'échéance (un mois), l'auditeur doit vérifier est ce qu'il s'agit d'un cas de retour. L'auditeur peut se référer également au relevé mensuel client. (0,25 point)

Pour les ventes du mois de décembre, il y a lieu de vérifier les événements postérieurs à la date de clôture (les encaissements clients 2023). (0,25 point)

L'auditeur doit prévoir de circulariser les clients, même à une date intermédiaire. (0,25 point)

3. Procédures automatisées

3.1. Contrôles généraux

En 2022, un spécialiste informatique, désigné par la direction, a déterminé que les contrôles généraux informatiques d'UAL sont efficaces.

Si l'auditeur compte utiliser les travaux de l'expert désigné par la direction, conformément à l'ISA 500, il doit :

Si des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux

besoins de l'auditeur : (Réf. : par. A35 à A37)

(a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert ;

(b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert ;

(c) Évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée. (0,5 point)

3.2. Anciens contrôles d'application

La direction a mis en place un nouveau ERP au cours de l'exercice 2021. Les tests de contrôles, effectués lors de l'audit de l'année précédente, ont montré que les contrôles des applications informatiques sont conçus et fonctionnent de manière efficace.

Il s'agit d'un contrôle automatisé. Il est testé par l'auditeur l'exercice précédent.

Les contrôles généraux sont efficaces.

⇨ **L'auditeur peut utiliser les résultats des tests mais il doit collecter des éléments probants pas de changement. (0,5 point)**

3.3.Nouveaux contrôles d'application

A l'étape de la planification de l'exercice 2022, vous avez appris que l'entreprise, dans le cadre de l'amélioration de son ERP, a installé les contrôles d'application suivantes:

- Comparer les quantités sur chaque facture de vente au bon de livraison et vérifier les prix avec le prix du catalogue (approuvé par le conseil d'administration).
- Comparer la date sur la facture de vente avec la date sur le bon de livraison.
- Les exceptions dégagées sont imprimées sur un rapport d'exception et les transactions sont conservées dans un fichier d'attente pour suivi. Une personne indépendante (n'intervenant pas dans les ventes, la comptabilisation des comptes clients et des encaissements) est affectée au suivi des exceptions notées par l'ERP. À la suite d'un test de cheminement, effectué par l'équipe d'audit, les procédures de suivi manuel semblent être efficaces.

-

- . Tester les nouveaux contrôles d'application informatique (0,25 point)

- Tester le suivi manuel des exceptions constatées ERP. Est-ce que les exceptions dégagées ont été traitées convenablement (0,25 point)

Parties liées

Pour les transactions avec la société UAL DISTRIBUTION. Transactions avec les sociétés de groupe : risque de vente fictives et fixation des prix de transfert interne**. Il présente un risque élevé de l'assertion : Réalité. Ce risque augmente par le fait que les stocks de UAL sont déposés chez UAL distribution.**

Vérification que les transactions avec UAL DISTRIBUTION ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur la réalité des transactions de ventes. Il doit également **vérifier la recouvrablité du solde client groupe**. **(0,25 point)**

Mettre en œuvre des contrôles d'audit de substance appropriés par exemple :

• Demandes d'informations auprès de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et entretien avec celle-ci ou avec ces personnes ;

• Demandes d'informations auprès de la partie liée ; **(0,25 point)**

• Revue des contrats importants conclus avec la partie liée **(0,25 point)**

Estimation des pertes clients (1 point)

Selon les exigences de la norme ISA 330, pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit prendre l'une ou plusieurs des mesures suivantes, compte tenu de lanature de l'estimation comptable : (Réf. : par. A59 à A61)

a) déterminer si les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable; (Réf. : par. A62 à A67) **(0,25 point)**

b) vérifier comment la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquelles celle-ci est fondée. Pour ce faire, l'auditeur doit apprécier : (Réf. : par. A68 à A70)

   i) si la méthode d'évaluation suivie est appropriée aux circonstances, (Réf. : par. A71 à A76)

   ii) si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables, compte tenu des objectifs d'évaluation du référentiel d'information financière; (Réf. : par. A77 à A83)

c) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation comptable de la direction, et mettre en œuvre les procédures de corroboration appropriées; (Réf. : par. A84

à A86) **(0,25 point)**

d) établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. À cette fin : (Réf. : par. A87 à A91)

i) si les hypothèses retenues ou les méthodes suivies par l'auditeur sont différentes de celles de la direction, il doit acquérir une compréhension des hypothèses ou des méthodes de ladirection qui soit suffisante pour lui permettre de montrer que sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance tient compte de variables pertinentes et d'évaluertout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction, (Réf. : par. A92)

ii) si l'auditeur conclut qu'il est approprié d'avoir recours à un intervalle de confiance, il doit, à partir des éléments probants dont il dispose, réduire cet intervalle aux seuls dénouements considérés comme raisonnables. (Réf. : par. A93 à A95)

Vérification de la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable (Voir par. 13(b))

A68. Vérifier la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sous-jacentes sur lesquelles elle est basée peut constituer une réponse appropriée dans le cas d'une estimation comptable en juste valeur produite au moyen d'un modèle qui utilise des inputs observables et non observables.
Cette démarche peut être également appropriée lorsque, par exemple : • L'estimation comptable provient du traitement courant des données par le système comptable de l'entité ; • La revue par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente fait ressortir que le processus suivi par la direction dans la période en cours est probablement efficace ; • L'estimation comptable est basée sur une large population d'éléments de nature similaire mais qui, pris individuellement, ne sont pas importants.

L'auditeur doit vérifier **Taux de provisionnement**

- **Les hypothèses utilisées pour le taux d'approvisionnement (0,25 point)**
- La revue par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente fait ressortir que le processus suivi par la direction dans la période en cours est probablement efficace **(0,25 point)**

2) Dans le cadre des travaux d'audit relatifs au compte stock :

a. Déterminer et justifier les assertions d'audit qui présentent des risques d'anomalies significatives **(2 points)**

En réalisant des procédures analytiques de substance, vous avez développé les informations *suivantes, concernant la production de l'entreprise :*

	2022 (avant audit)	2021 (après audit)	2020 (après audit)
Ventes	**12 005 336 DT**	**10 291 333 DT**	**8 892 132 DT**
Coût des matières premières consommées	3 539 595 DT	3 173 333 DT	2 800 952 DT
Coût de la main-d'œuvre directe	1 496 230 DT	1 364 309 DT	1 191 009 DT
Autres coûts directs de production	480 411 DT	439 309 DT	383 184 DT
Coûts indirects de production imputés	1 309 180 DT	1 094 931 DT	962 099 DT
Coût total de production	**6 825 416 DT**	**6 071 882 DT**	**5 337 244 DT**
Valeur du stock initial	330 587 DT	274 764 DT	156 577 DT
Valeur du stock final	450 016 DT	330 587 DT	274 764 DT
Coût des produits finis vendus	6 705 987 DT	6 016 059 DT	5 219 057 DT
Informations sur les quantités			
Quantités de matières premières utilisées (exprimées en tonnes)	6 873	6 222	5 600
Nombre d'heures de main d'œuvre directe	82 429	76 863	70 723
Nombre d'unités produites	8 780 800	7 840 400	7 000 000
Nombre d'unités vendues	8 725 500	7 775 000	6 850 100
Nombre d'unités dans le stock initial	415 300	349 900	200 000
Nombre d'unités dans le stock final	470 600	415 300	349 900

À la fin de chaque année, UAL ne dispose ni de produits semi-finis, ni de produits encours. Pour des raisons liées à la capacité de stockage, une partie des stocks est gardée chez la société UAL distribution.

Calcul pertinent (0,5 point)

c

	2022 (avant audit)	2021 (après audit)	2020 (après audit)
Marge brute	**5 299 349**	**4 275 274**	**3 673 075**
Taux de Marge brute	**44,14%**	**41,54%**	**41,31%**
Nombre d'unités produites par tonne de matières premières	**1278**	**1260**	**1250**

Nombre d'unités produites par heure de travail direct	**106,5**	**102**	**99**
Variation des ventes en pourcentage	**16,65%**	**15,74%**	
Variation des ventes en %	**16,65%**	**15,74%**	
Variation du coût des marchandises vendues en %	**11,47%**	**15,27%**	
Variation des stocks en DT (%)	**36,13%**	**20,32%**	
Variation des stocks en unités (%)	**13,32%**	**18,69%**	
Coût indirect par unité	**0,149**	**0,140**	**0,137**
Coût de stock final par unité	**0,956**	**0,796**	**0,785**
Coût de production par unité	**0,777**	**0,774**	**0,762**

Analyse des contrôles de substance analytique

Il y a des informations incohérentes dans l'analyse ci-dessus. La société UAL est plus productive, avec une augmentation du nombre d'unités produites par tonne de matières premières et du nombre d'unités produites par heure de travail direct. Le coût indirect par unité n'a augmenté que de 0,009 par unité. La rotation des stocks en jours a augmenté et la marge brute a augmenté de 2,6 %.

Le coût unitaire des stocks fin de période a considérablement augmenté (0,16 DT par unité et une augmentation de 20 % par rapport à l'année précédente). Le coût de production moyen par unité pour l'année est de 0,777 DT et pourtant le coût unitaire des stocks de clôture est de 0,956 DT. Pourquoi le coût unitaire du stock final augmenterait-il de 20 % lorsque l'entreprise est plus productive ? **(0,5 point)**

Conclusion des contrôles de substance analytique

L'assertion d'exactitude et évaluation des stocks présente un risque d'anomalies significatives élevées. **(0,5 point)** En raison des hypothèses de flux de coûts de UAL, le coût des stocks de fin de période est souvent supérieur d'environ 0,03 DT au coût de production moyen. Cependant, le coût moyen des stocks à la fin de l'exercice 2022 est supérieur de 0,18 DT au coût de production moyen. Une différence de 0,15 DT par unité équivaut à une surestimation potentielle des stocks et à une sous-estimation du coût des marchandises vendues d'un montant de 70 590 DT (0,15 DT × 470 600). **(0,25 point bonus)**

Les stocks gardés chez la société UAL distribution présente un RAS élevé au niveau de l'assertion existence et droit et obligation. (0,5 point)

b. Présenter **les tests d'audit complémentaires. (2 points)**

L'équipe d'audit doit examiner attentivement les calculs sous-jacents pour la valorisation du stock final, car il est probable que le soit surestimé sur la base de l'analyse effectuée ci-dessus. **(0,5 point)**

L'auditeur doit vérifier la différence de charges imputées entre le coût unitaire de production et le coût unitaire du stock final. **(0,5 point)**

Assistance à l'inventaire (0,5 point)

Selon l'ISA 501, Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état de la manière suivante :

(a) En étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin (Voir par. A1 – A3)

(i) D'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par. A4)

(ii) D'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par. A5) (iii) D'inspecter les stocks ; et (Voir par. A6)

(iv) De tester des comptages ; et (Voir par. A7 – A8)

(b) En mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux de l'entité pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.

- **Stock chez une société filiale (0,25 point)**

8. Si des stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état de ces stocks en prenant l'une des mesures suivantes ou les deux :

   a. demander au tiers une confirmation de la quantité et de l'état des stocks qu'il détient au nomde l'entité ; (Réf. : par. A15)

   b. procéder à une inspection ou mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées auxcirconstances. (Réf. : par. A16)

- Compte tenu du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit assister à la prise d'inventaire physique du tiers concerné **(0,25 point)**

3) A l'étape d'achèvement :

Déterminer l'impact de la décision du conseil d'administration sur le rapport de l'auditeur. **(1 point)**

La Norme ISA 450 définit une anomalie comme représentant un écart entre le montant, le classement, ou la présentation d'un élément présenté dans les états financiers, ou l'information fournie, et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. En conséquence, une anomalie significative dans les états financiers peut être en rapport avec :

(a) le caractère approprié des méthodes comptables retenues ;

- De méthodes comptables retenues qui ne sont pas cohérentes avec le référentiel comptable applicable ;
- D'états financiers, y compris les notes y afférentes, qui ne reflètent pas les opérations et les évènements les sous-tendant de telle manière à donner une présentation sincère;
- Des changements dans les méthodes comptables et l'entité n'a pas satisfait aux règles prévues par le référentiel.

(b) l'application des méthodes comptables retenues ;

- Lorsque la direction n'a pas appliqué les méthodes comptables retenues fixées par le référentiel comptable de manière permanente, y compris lorsqu'elle n'a pas appliqué les méthodes comptables retenues de manière permanente entre les périodes ou par rapport à des opérations ou à des événements similaires (permanence dans l'application) ; ou
- En raison de la méthode suivie pour l'application d'une méthode comptable retenue (telle qu'une erreur non intentionnelle dans son application).

(c) le caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers.

- **Les états financiers ne comportent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable ; (0,25 point)**
- **Les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel comptable applicable ; ou**
- **Les états financiers ne donnent pas les informations nécessaires pour aboutir à une présentation sincère.**

Définition d'une anomalie (Réf. : alinéa 4 a))

A1. Voici des causes possibles des anomalies :

a) une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données ayant servi à préparer lesétats financiers;

b) **l'omission d'un montant ou d'une information à fournir, y compris les informations inadéquates ou incomplètes et celles qui visent à atteindre les objectifs d'information imposés dans certains référentiels d'information financière, le cas échéant[6] ;**

c) une estimation comptable incorrecte en raison de l'oubli ou d'une interprétation manifestement erronée de certains faits;

d) les jugements de la direction concernant des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées;

e) un classement, un regroupement ou une ventilation inappropriés des informations;

f) dans le cas d'états financiers préparés conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, l'omission de fournir une information nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle, mais qui n'est pas expressément exigée par le référentiel.

Les administrateurs ont décidé de ne pas divulguer le bénéfice par action pour l'exercice 2022, au niveau des notes aux états financiers.

Il s'agit d'une information pertinente pour la compréhension des états financiers **d'une entité cotée. (0,25 point)**

Si le conseil d'administration refuse d'ajuster les états financiers, l'auditeur doit modifier son opinion (0,25 point). Opinion avec réserve (0,25 point)

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE SEPTEMBRE 2023

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de DEUX parties indépendantes :		
Première partie :	*7 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*13 points*	*Page 3*

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* **8** *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

Vous effectuez votre stage réglementaire au sein du cabinet d'expertise comptable GAMMA. Votre maître de stage vous a chargé de vérifier la mise en place et l'application des normes de contrôle qualité et du code d'éthique de l'IFAC.

Le cabinet d'expertise comptable GAMMA est une société à responsabilité limitée. Il est composé d'un gérant et de deux autres associés et comporte deux managers, quatre chefs de missions et 20 collaborateurs (des auditeurs seniors et des auditeurs juniors).

Il vous a demandé de préparer une note de revue comportant les réponses aux situations suivantes, présentées dans les points A et B :

A- En examinant le portefeuille du cabinet, vous avez constaté que le cabinet assure les missions suivantes :

- **Audit des états financiers (exercices 2021, 2022 et 2023)**
  - 03 sociétés dont les actions sont cotées en bourse ;
  - La société KLM est une société anonyme faisant appel public à l'épargne. Elle émet des obligations sur le marché financier;
  - 10 sociétés anonymes dont les actions ne sont pas cotées en bourse (dont 4 missions de commissariat aux comptes); et
  - 20 sociétés à responsabilité limitée.

- **Examen limité des états financiers**
  - Les mêmes 03 sociétés dont les actions sont cotées en bourse ; et
  - La société anonyme KBH, (ses actions ne sont pas cotées en bourse) : le cabinet est désigné pour une mission d'examen limité des états financiers intermédiaires au 30 juin 2022 et il est prévu de renouveler la même mission en 2023.

- **Missions de procédures convenues**

Le gérant du cabinet attribue la responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité a un des managers du cabinet. Vous avez constaté que les trois sociétés, dont les actions sont cotées en bourse ont fait l'objet de revue de contrôle qualité en 2021 et 2022. En revanche, seulement deux des sociétés anonymes, dont les actions ne sont pas cotées en bourse, ont fait l'objet d'une revue de contrôle qualité, pour ces deux exercices 2021 et 2022. Les diligences des revues de contrôle qualité sont finalisées au mois d'août de chaque année.

B- Vous avez également dégagé les situations suivantes :

1- Lors de la mission d'audit de la société ABC, dont les actions sont cotées en bourse, l'associé responsable de la mission et l'associé responsable du contrôle qualité ont des opinions différentes concernant la présentation au niveau du rapport d'audit d'une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. Finalement, l'associé signataire, en tant que responsable du dossier et plus expérimenté, a imposé sa position et a formulé une opinion favorable avec un paragraphe d'observation.

2- Dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés, l'un de ses clients de commissariat aux comptes a demandé au cabinet GAMMA d'effectuer une mission de procédures

convenues portant sur les stocks de sa filiale. Le rapport de la mission contient une opinion avec réserve.

3- Les deux autres sociétés cotées en bourse, auditées par le cabinet, sont des sociétés concurrentes. Elles opèrent dans le secteur de la grande distribution. L'associé responsable et le manager des deux missions sont les mêmes. L'un des deux clients a demandé le changement du manager.

4- En janvier 2023, et à la suite du départ du premier responsable comptable de la société KBH, le cabinet signe une nouvelle lettre de mission avec ce client, en vertu de laquelle une équipe différente de l'équipe d'examen limité assurera :

- La supervision de l'équipe comptable ;
- La passation, après approbation du client, des écritures d'ajustement en cas de découverte d'erreurs ;
- La supervision des opérations d'inventaire physique des stocks et leur évaluation, ainsi que l'estimation des provisions et du traitement comptable des différences non justifiées avec les inventaires théoriques ; et
- La recherche d'un nouveau directeur comptable pour la société.

5- Monsieur Sami, associé du cabinet, est l'associé responsable depuis neuf ans de l'audit des états financiers de la société KLM. Il possède une excellente connaissance du client. Il décide d'affecter sa fille Zohra, qui a récemment obtenu son CES de Révision Comptable à l'équipe d'audit chargée de cette mission pour l'exercice 2023.

6- La société à responsabilité limitée BFA est auditée par GAMMA. À la suite d'une réunion avec l'associé responsable de la mission avec le gérant de la société BFA, il est convenu que les frais pour les services fiscaux de l'année 2023 seront basés sur un pourcentage du montant de l'économie d'impôts. En outre, le cabinet reçoit des honoraires fixes en contrepartie de l'assistance et de la représentation de la société BFA dans le cadre d'un litige avec la Caisse Nationale de Sécurité Sociale.

Deuxième partie

La société ECLAIRE est une société anonyme, spécialisée dans la vente en ligne de divers produits tels que les produits textiles, électroménagers, matériels informatiques, accessoires pour smartphone, etc.

La société ECLAIRE réalise des résultats largement bénéficiaires, à la suite de l'adoption des principales clés de succès suivantes :

- Deux modalités de paiement : **1)** paiement au comptant à la livraison et **2)** possibilité de paiement à terme pour les achats, dont le montant dépasse 1 500 dinars ;
- Livraison des marchandises dans les 48 heures : la société dispose d'un grand parc auto qui assure la livraison des marchandises dans les 48 heures de la date de la commande sur toute la Tunisie.
- Une faible valeur des stocks de marchandise propres à la société ECLAIRE : la société dispose de deux types d'opérations d'achats. En effet, la majorité des opérations d'achat sont réalisées à la date de la commande des clients, mais les articles fournisseurs sont déjà stockés dans les

magasins de la société ECLAIRE (Stocks fournisseurs détenus par la société). A ce titre, des conventions sont signées avec les fournisseurs. En outre, la société effectue l'achat d'autres articles et les garde en stock, afin de réaliser des actions de promotion (stock des articles en promotion).

Un fonds d'investissement participera au financement de l'extension de l'activité de la société ECLAIRE. Il a exigé des états financiers audités. Monsieur Saber, expert-comptable, est désigné par la société pour une mission d'audit des états financiers de l'exercice 2022. Les états financiers de la société sont élaborés conformément au système comptable des entreprises en Tunisie.

L'équipe d'audit a collecté les informations et les éléments probants suivants :

1- Processus des opérations de ventes au comptant

Pour la gestion commerciale, la société a mis en place, au cours de l'exercice 2021, un système d'information commercial hébergé dans le Cloud.

Lors de la livraison des marchandises au client, le service expédition enregistre les livraisons en cours qui sont données au chauffeur-livreur. Ce dernier enregistre l'opération de règlement client au niveau du système en cas d'acception du client.

En cas de retour de marchandises, aucune opération n'est inscrite dans le système commercial et la marchandise refusée est conservée par le service expédition dans « le magasin retours ».

A la fin de la semaine, le chauffeur-livreur dépose les encaissements dans le compte bancaire de la société et transmet le bordereau de versement au service comptabilité pour comptabilisation en créditant le compte « Clients au comptant ».

A la fin de chaque mois, l'auditeur interne apure les livraisons en cours d'expédition qui ont été refusées par les clients. En effet, il considère que toute expédition au comptant, qui n'a pas fait l'objet de règlement dans les 48 heures, est considérée comme refusée par le client et fait l'objet d'un retour au magasin géré par le service expédition.

A la date de clôture, le comptable considère que le solde du compte «Clients au comptant » est un solde réel et il n'établit aucun justif de ce compte.

2- Pour les ventes à terme, les livraisons sont effectuées directement au niveau des locaux de la société ECLAIRE. Les créances impayées sont transmises au service contentieux qui les affecte en fonction de leur montant pour traitement. Ainsi, elles sont confiées soit à une société de recouvrement des créances, soit à l'avocat de la société.

Le service contentieux ne communique au service comptabilité aucun état des affaires contentieuses.

3- Le système de gestion commerciale est acquis auprès de la société SOTECH, qui est une société française, moyennant une redevance annuelle de 100 000 Euros (équivalent à 330 000 dinars). Le paiement de cette redevance n'a pas été soumis à une retenue à la source au taux de 15%. La redevance annuelle est enregistrée en charge.

Au cours des exercices 2021 et 2022, des développements spécifiques et des formations du personnel sont faits par la société SOTECH pour le compte de la société ECLAIRE. Ils sont enregistrés parmi les immobilisations incorporelles. Au 31/12/2022, ils totalisent un montant net des amortissements de 250 200 dinars.

4- Le service après-vente est sous-traité chez la société JOB, dont l'associé principal est le président directeur général de la société ECLAIRE. La rémunération de la société JOB consiste en un remboursement des frais engagés majorés d'une marge de 10% de ces frais. Une facture mensuelle est envoyée à la société ECLAIRE à ce titre.

5- La provision pour dépréciation des comptes clients et la provision pour services après-vente (SAV) sont déterminées par le président directeur général. Un document comportant le montant global de chaque provision est adressé au comptable pour comptabilisation. Les travaux d'audit dégagent une dotation aux provisions pour dépréciation du compte « Clients à terme » complémentaire de 120 000 DT.

6- Pour la détermination de la provision pour dépréciation des stocks, la société applique la même politique d'évaluation pour tous les articles de stocks.

A la date de clôture, l'auditeur n'a pas assisté à l'inventaire physique des stocks. Il a considéré qu'ils ne sont pas significatifs. Par ailleurs, les instructions d'inventaire n'ont pas mentionné « le magasin retours » parmi les lieux couverts par l'opération d'inventaire physique.

7- Les informations suivantes sont extraites directement du système de gestion commerciale :

Rubriques	**Soldes au 31/12/2022**
- Bon de commande clients en cours de traitement	2 980 000
- Bon de commande fournisseurs en cours de traitement	940 000
- Stocks fournisseurs détenus par la société	7 651 200

Il est à signaler que la société a comptabilisé des pertes exceptionnelles, d'un montant de 147 200 dinars, relatives à des notes de débit facturées par les fournisseurs, à cause des différences négatives constatées sur les «Stocks fournisseurs détenus par la société».

8- Sur les papiers de travail traitant des frais du personnel, l'auditeur junior a écrit ce qui suit: «*L'examen analytique du compte frais de personnel dégage une augmentation de 13%. Nous avons remarqué que la différence inattendue correspond aux salaires des nouveaux employés. La charge correspondante de ce nouveau personnel est de 75 000 DT. Les tests de contrôle ont montré qu'aucune autorisation pour le recrutement de ces nouveaux employés n'a été accordé. Le responsable de la paie, qui a pris en considération la rémunération de ces nouveaux employés, a précisé qu'aucune autorisation n'est nécessaire car les nouveaux employés ne travaillent pour l'entreprise que de manière temporaire. »*

Cependant, lors d'une réunion avec l'auditeur interne, il est précisé qu'aucun employé n'avait été embauché. Hormis le test de contrôle, aucun autre test d'audit n'a été réalisé.

On vous fournit, par ailleurs, les informations données par les annexes 1 à 4 (les montants sont exprimés en dinar) :

- **Annexe 1 :** Bilan arrêté au 31 décembre 2022 de la société ECLAIRE
- **Annexe 2 :** Etat de résultat de l'exercice 2022 de la société ECLAIRE
- **Annexe 3 :** Extrait des notes aux états financiers de l'exercice 2022 de la société ECLAIRE
- **Annexe 4 :** Note de synthèse des travaux d'audit

Annexe 1 : Bilan arrêté au 31 décembre 2022 de la société ECLAIRE

	31/12/2022		31/12/2022
Actifs non courants		**Capitaux propres**	
Immobilisations incorporelles	609 700	Capital	6 000 000
Immobilisations corporelles	15 583 800	Réserves	600 000
Immobilisations financières	281 500	Résultats reportés	6 563 700
Actifs courants		Résultat de l'exercice	3 411 500
Stocks	58 000	**Passifs non courants**	
Clients et comptes rattachés	3 350 000	Emprunts	1 523 600
Autres actifs courants	467 000	Provisions pour charges (SAV)	1 790 000
Placements et autres actifs financiers	1 600 000	**Passifs courants**	
Liquidités et équivalents de liquidités	1 388 800	Fournisseurs et comptes rattachés	1 960 000
		Autres passifs courants	678 000
		Concours bancaires et autres passifs financiers	812 000
Total actifs	**23 338 800**	**Total capitaux propres et passifs**	**23 338 800**

Annexe 2 : Etat de résultat de l'exercice 2022 de la société ECLAIRE

Rubriques	**2022**
Revenus	59 681 600
Coût des marchandises vendues	-38 256 000
Marge brute	**21 425 600**
Charges d'exploitation	**-17 039 600**
Frais de distribution	-8 552 000
Frais d'administration	-4 953 200
Autres charges d'exploitation	-3 534 400
Résultat d'exploitation	**4 386 000**
Charges financières nettes	-225 300
Pertes exceptionnelles	- 147 200
Résultat avant impôt	**4 013 500**
Impôts sur le bénéfice	-602 000
Résultat net	**3 411 500**

Annexe 3 : Extrait des notes aux états financiers de l'exercice 2022 de la société ECLAIRE

1-1- Stocks

Rubriques	**Soldes au 31/12/2022**
Stocks de marchandises (articles en promotion)	60 000
Stocks fournitures	18 000
Provisions pour dépréciation des stocks	***-20 000***
Total	**58 000**

1-2- Clients et comptes rattachés

Rubriques	**Soldes au 31/12/2022**
Clients au comptant	1 230 000
Clients à terme	2 120 000
Clients douteux	1 000 000
Provisions pour dépréciation des comptes clients	***-1 000 000***
Total	**3 350 000**

Annexe 4 : Note de synthèse des travaux d'audit

Note de synthèse de la mission d'audit

A- Evaluation du contrôle interne :

Sur la base de nos travaux d'audit, nous estimons que le système de contrôle interne est efficace dans sa globalité. Toutefois, nous attirons l'attention sur les points faibles suivants considérés non significatifs :

1- Le fait générateur de la comptabilisation de la vente au comptant est l'opération de règlement client. Mais, nous signalons l'absence d'intégration des opérations de règlement entre le système de gestion commerciale et la comptabilité.

2- Absence de politiques de dépréciation pour chaque catégorie d'articles de stocks.

B- Stratégie d'audit

Nous estimons que le risque d'anomalies significatives est faible. Ainsi, nous avons opté pour la stratégie mixte.

C- Ajustement d'audit

Nos travaux d'audit nous ont permis de s'assurer de l'absence d'anomalies significatives au niveau des états financiers.

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 ***7 points***

1) Sur la base des informations disponibles dans **la partie A**, donnez votre avis sur les responsabilités au sein du système de contrôle qualité et les revues de contrôle qualité dans le cabinet GAMMA, conformément à la norme ISQC 1? **(2 points)**

2) En ce qui concerne **les situations indépendantes** présentées dans **la partie B, il vous est demandé de** :

a. Analyser les situations **1** et **2**, en se référant à la norme ISQC1 et aux normes afférentes à chaque mission ? **(2 points)**

b. Pour les situations **3 à 6**, indiquer les éventuelles menaces qui risquent de compromettre le respect des principes fondamentaux d'éthique par le cabinet GAMMA, ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde à mettre en œuvre. **(3 points)**

Deuxième partie ***13 points***

1) Dans le cadre des travaux d'audit relatifs au processus vente-client :

a. Identifier les risques inhérents et les risques liés au contrôle. **(1,5 point)**

b. Déterminer et justifier les comptes qui présentent des risques d'anomalies significatives**. (0,5 point)**

c. Déterminer **les réponses aux risques**. **(2,25 points)**

2) Dans le cadre des travaux d'audit relatifs aux stocks, évaluer les travaux de l'auditeur et déterminer les procédures d'évaluation des risques et les tests d'audit complémentaires. **(1,75 point)**

3) En ce qui concerne l'audit des frais de personnel, expliquer le terme «Scepticisme professionnel», et recommander toute autre mesure qui devrait être prise par l'auditeur. **(1,5 point)**

4) Indiquer les diligences de l'auditeur pour le contrat conclu avec la société JOB et la provision pour services après-vente (SAV). **(1,5 point)**

5) A l'étape d'achèvement :

a. L'auditeur a décidé de présenter dans son rapport la section relative aux questions clés d'audit. Présenter les fondements de cette décision et les questions qui peuvent être insérées dans cette section. **(1,5 point)**

b. Sur la base de la note de synthèse établie par l'équipe d'audit, l'auditeur a émis une opinion d'audit favorable. Commenter cette opinion et indiquer les paragraphes qui doivent être ajoutés au rapport. **(2,5 points)**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE SEPTEMBRE 2023

CORRIGÉ ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de Deux parties indépendantes :		
Première partie :	*7 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*13 points*	*Page 6*

Première partie

La première partie est notée sur 7 points maximum. Il n'est pas demandé à l'étudiant de citer les paragraphes du code d'éthique de l'IFAC ou des autres normes (ils sont donnés à titre indicatif). L'étudiant doit fournir les éléments clés de la réponse.

1) Sur la base des informations disponibles dans **la partie A**, donnez votre avis sur les responsabilités au sein du système de contrôle qualité et les revues de contrôle qualité dans le cabinet GAMMA, conformément à la norme ISQC 1? **(2 points)**

1.1. Revue contrôle qualité des dossiers :

Définition : «entité cotée», une entité dont les actions, les parts ou les titres de créance sont cotés ou inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue, ou négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un autre organisme équivalent **(0,25 point)**

Selon le paragraphe 35 de l'ISQC 1 : Le cabinet doit, pour certaines missions, établir des politiques et procédures imposant une revue de contrôle qualité de la mission qui fournit une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport. Cespolitiques et procédures doivent :

a) rendre obligatoire la revue de contrôle qualité pour tous **les audits d'états financiers d'entités cotées**; **(0,25 point)**

b) définir des **critères** au regard desquels doivent être **évalués tous les autres audits et les examens limités d'informations financières historiques ainsi que les autres missions d'assurance et de services connexes afin de déterminer si une revue de contrôle qualité devrait être effectuée**; (Réf. : par. A41) **(0,25 point)**

c) rendre obligatoire la revue de contrôle qualité pour toutes les missions répondant le cas échéant aux critères définis par application de l'alinéa 35 b) ci-dessus.

Vous avez constaté que les trois sociétés, dont les actions sont cotées en bourse ont fait l'objet de revue de contrôle qualité en 2021 et 2022. En revanche, seulement deux des sociétés anonymes, dont les actions ne sont pas cotées en bourse, ont fait l'objet d'une revue de contrôle qualité, pour ces deux exercices 2021 et 2022.

= > La revue contrôle qualité des dossiers par le cabinet GAMMA n'est pas conforme à l'ISQC 1. Il y a lieu de se confirmer aux exigences de l'ISQC 1 comme suit :

Missions	**Exigences ISQC 1**
Audit 03 sociétés dont les actions sont cotées en bourse ;	**Contrôle qualité obligatoire (ISQC 1) (0,25 point)**
Audit de la société KLM est une société anonyme faisant appel public à l'épargne.	**Contrôle qualité obligatoire (ISQC 1) (0,25 point)**

Elle émet des obligations sur le marché financier;	
Audit 03 sociétés dont les actions sont cotées en bourse ; 10 sociétés anonymes dont les actions ne sont pas cotées en bourse (dont 4 missions de commissariat aux comptes); et 20 sociétés à responsabilité limitée. **Examen limité des états financiers** Les mêmes 03 sociétés dont les actions sont cotées en bourse ; et La société anonyme KBH, (ses actions ne sont pas cotées en bourse) : le cabinet est désigné pour une mission d'examen limité des états financiers intermédiaires au 30 juin 2022 et il est prévu de renouveler la même mission en 2023. **Missions de procédures convenues** La société KLM est une société anonyme faisant appel public à l'épargne. Elle émet des obligations sur le marché financier;	**Selon les critères fixés par le cabinet.** **(0,25 point)**

1.2. Achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission (0,25 point)

Selon le paragraphe 36 de l'ISQC 1 : « Le cabinet doit établir des politiques et procédures précisant la nature, le calendrier et l'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission. **Ces politiques et procédures doivent imposer que lerapport de mission ne porte pas une date antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission.** »

Les diligences des revues de contrôle qualité sont finalisées au mois d'août de chaque année. Cette procédure est non conforme aux dispositions de l'ISQC 1. L'**achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission ne doit pas être postérieure à la date du rapport.**

1.3. La responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité du cabinet (0,25 point)

Selon le paragraphe 19 de l'ISQC 1 : « Le cabinet doit établir des politiques et procédures faisant en sorte que la ou les personnes auxquelles le directeur général ou le conseil des associés attribue **la responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité du cabinet possèdent l'expérience et les capacités suffisantes et appropriées ainsi que l'autorité nécessaire pour assumer cette responsabilité**. (Réf. : par. A6)

Attribution de la responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité du cabinet (Réf. : par. 19)

A6. L'expérience et les capacités suffisantes et appropriées permettent à la ou aux personnesresponsables du système de contrôle qualité du cabinet d'être à même d'identifier et de comprendre les questions liées au

contrôle qualité, et d'élaborer des politiques et procédures appropriées. L'autorité nécessaire permet à cette ou ces personnes de mettre en place de telles politiques et procédures.

Le gérant du cabinet attribue la responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité a un des managers du cabinet. Il faut vérifier que le manager du cabinet a l'expérience **et les capacités suffisantes et appropriées ainsi que l'autorité nécessaire pour assumer cette responsabilité. Est-ce qu'un manager a l'autorité nécessaire pour assumer cette reponsabilité)**

2) En ce qui concerne **les situations indépendantes** présentées dans **la partie B, il vous est demandé de** :

a. Analyser les situations **1** et **2**, en se référant à la norme ISQC1 et aux normes afférentes à chaque mission ? **(2 points)**

1. Lors de la mission d'audit de la société ABC, dont les actions sont cotées en bourse, l'associé responsable de la mission et l'associé responsable du contrôle qualité ont des opinions différentes concernant la présentation au niveau du rapport d'audit d'une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. Finalement, l'associé signataire, en tant que responsable du dossier et plus expérimenté, a imposé sa position et a formulé une opinion favorable avec un paragraphe d'observation.

L'étudiant doit évoquer la question de divergences d'opinion (à traiter selon l'ISQC 1) et la communication des incertitudes significatives liées à la continuité d'exploitation selon l'ISA 570.

1.1. Divergences d'opinions **(0,25 point)**

Selon le paragraphe 43 de l'ISQC 1 : « Le cabinet doit établir des politiques et procédures pour le traitement et la résolution des divergences d'opinions pouvant exister au sein de l'équipe de mission, avec les personnes consultées et, le cas échéant, entre **l'associé responsable de la mission et le responsable du contrôle qualité** de celle-ci. (Réf. : par. A52 et A53) »

Selon le paragraphe 44 de l'ISQC 1 : « Ces politiques et procédures doivent imposer que :

a) les conclusions dégagées soient consignées dans la documentation et appliquées;

b) la date du rapport ne soit pas antérieure à la résolution du différend. »

Divergences d'opinions **(Réf. : par. 43)**

A52. Des procédures efficaces favorisent l'identification des divergences d'opinions à un stade précoce, fournissent des lignes directrices claires quant aux mesures successives à prendre par la suite, et requièrent de consigner dans la documentation la manière dont les divergences ont été résolues et dont les conclusions dégagées ont été appliquées.

A53. Les procédures appliquées pour résoudre de telles divergences peuvent prévoir la consultation d'un autre professionnel en exercice ou cabinet, d'un corps professionnel ou d'une autorité de réglementation.

1.2 Incertitudes significatives liées à la continuité d'exploitation

Selon l'ISA 570, le rapport doit présenter doit inclure :

- soit une section distincte **« Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation »,** Si des informations adéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers. **(0,25 point)**
- Soit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, en Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers. **(0,25 point)**

La formulation une opinion favorable avec un paragraphe d'observation n'est pas prévue par l'ISA 570, dans le cas de sociétés cotées.

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'uneincertitude significative

Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

Selon le paragraphe 23 de l'ISA 570 : « Si des informations adéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers, **l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation »** qui : (Réf. : par. A28 à A31et A34)

a) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est questionau paragraphe 19 ;

b) précise que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point. »

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

Selon le paragraphe 24 de l'ISA 570 : « En l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A32 à A34)

a) exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément àla norme ISA 705 (révisée)[5] ;

b) indiquer, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » de son rapport, qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que celle-ci n'a pasété communiquée adéquatement dans les états financiers. »

2- Dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés, l'un de ses clients de commissariat aux comptes a demandé au cabinet GAMMA d'effectuer une mission de procédures convenues portant sur les stocks de sa filiale. Le rapport de la mission contient une opinion avec réserve.

2.1. Règles d'éthique :

Le cabinet ne s'est pas confirmé aux règles de déontologies pertinentes. **(0,25 point)**

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques

Selon le paragraphe 26 de l'ISQC 1 : Le cabinet doit établir, pour l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques, des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il n'acceptera ou ne maintiendra de relations clients et de missions que si les conditions suivantes sont respectées :

a) il est compétent pour réaliser la mission et en a les capacités, y compris le temps et les ressources; (Réf. : par. A18 et A23)

b) il peut se conformer aux règles de déontologie pertinentes;

c) il a pris en considération l'intégrité du client, et il n'a pas eu connaissance d'informations quile conduiraient à conclure à un manque d'intégrité du client. (Réf. : par. A19, A20 et A23)

Article 262 - Ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes :

1. Les administrateurs ou les membres du directoire ou les apporteurs en nature et tout leurs parents ou alliés, jusqu'au quatrième degré inclusivement

2. **Les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonction autres que celles des commissaires, un salaire, ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital.**

3. Les personnes auxquelles il est interdit d'être membre d'un conseil d'administration ou d'un directoire ou qui sont déchues du droit d'exercer ces fonctions.

4. ~~Les conjoints des personnes ci-dessus vi~~Les conjoints des personnes citées aux numéros (1) et (2) du présent alinéa.

Le code d'éthique de l'IFAC n'interdit pas d'accepter une mission de procédures convenues pour une filiale. Toutefois, le code d'éthique de l'IFAC prévoit d'appliquer la règle la plus restrictive entre le code et la réglementation nationale. **(0,25 point)**

Le cabinet GAMMA ne peut pas accepter une mission de procédures convenues pour une filiale. Il s'agit d'une mission incompatible, conformément à l'article de 262 du CSC. **(0,5 point)**

2.2. Missions de procédures convenues : la description des constatations de fait

Selon le paragraphe 4 de l'ISRS 4400 : « L'objectif d'une mission de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre des procédures de nature d'audit, définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et tout autre partie intéressée, et de communiquer les constatations de fait. »

Le rapport d'une mission de procédures convenues doit contenir **une description des constatations de fait de l'auditeur, en ce compris une description suffisamment détaillée des erreurs et exceptions relevées. Il ne renferme pas une opinion.** **(0,25 point)**

2. Pour les situations **3 à 6**, indiquer les éventuelles menaces qui risquent de compromettre le respect des principes fondamentaux d'éthique par le cabinet GAMMA, ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde à mettre en œuvre. **(3 points)**

3. Les deux autres sociétés cotées en bourse, auditées par le cabinet, sont des sociétés concurrentes. Elles opèrent dans le secteur de la grande distribution. L'associé responsable et le manager des deux missions sont les mêmes. L'un des deux clients a demandé le changement du manager.

Identification des conflits

Généralités

R310.5 **Avant d'accepter une nouvelle relation client, une mission ou des relations commerciales, un expert-comptable doit prendre des mesures raisonnables pour identifier les circonstances susceptibles de créer un conflit d'intérêts, et donc une menace pesant sur la conformité à un ou plusieurs des principes fondamentaux**. Ces étapes doivent inclure:

(a) L'identification de la nature des intérêts pertinents et des relations entre les parties en cause; et

(b) L'identification du service et de ses implications pour les parties concernées.

Menaces créées par des conflits d'intérêts

310.5 A1 En général, plus le lien entre le service professionnel et le sujet sur lequel les intérêts des parties sont en conflit est direct, plus le niveau dela menace est susceptible de ne pas être acceptable.

310.8 A2 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de menace créépar un conflit d'intérêts figurent les mesures empêchant la divulgationnon autorisée d'informations confidentielles lors de la prestation de services professionnels relatifs à une affaire donnée à deux clients ou plus concernés par cette affaire et dont les intérêts sont en conflit. **Ces mesures comprennent:**

- **L'existence de domaines de pratique distincts pour les fonctions spécialisées au sein du cabinet, ce qui pourrait constituer un obstacle à la transmission d'informations confidentielles sur les clients entre les domaines de pratique.**
- **Des politiques et procédures visant à limiter l'accès aux fichiers des clients.**
- **Des accords de confidentialité signés par le personnel et les associés du cabinet.**
- **Une séparation des informations confidentielles physiquement et électroniquement.**
- **Une formation et une communication spécifiques et dédiées.**

310.8 A3 Parmi les mesures pouvant être mises en place pour prévenir les menaces créées par un conflit d'intérêts figurent:

- **La mise en place d'équipes de mission distinctes à qui sont fournies des politiques et procédures claires sur le maintien de la confidentialité.**
- **L'évaluation de l'appropriation des jugements et conclusions majeurs à travers l'examen du travail effectué par un examinateur approprié, qui n'est pas impliqué dans la prestation du service ou affecté par le conflit.**

Divulgation et consentement

Généralités

R310.9 L'expert-comptable doit exercer son jugement professionnel pour déterminer si la nature et l'importance d'un conflit d'intérêts sont telles qu'une divulgation spécifique et **un consentement explicite sont nécessaires** pour traiter la menace créée par le conflit d'intérêts.

310.9 A1 Parmi les facteurs à prendre en compte pour déterminer si une divulgation spécifique et un consentement explicite sont nécessaires figurent:

- Les circonstances créant le conflit d'intérêts.
- Les parties susceptibles d'être touchées.
- La nature des problèmes qui pourraient survenir.
- Le potentiel de la situation précise à se développer de manièreinattendue.

310.9 A2 La divulgation et le consentement peuvent prendre différentes formes,par exemple:

- Une divulgation générale aux clients, comme il est de pratique commerciale courante, des circonstances dans lesquelles l'expert- comptable ne fournit pas de services professionnels exclusivementà un client en particulier (par exemple, dans un service professionnel ou un secteur de marché particulier). Cela permetau client de donner son consentement général en conséquence. Parexemple, un comptable peut faire une divulgation générale dans les conditions et termes standards de la mission.
- Une divulgation spécifique aux clients concernés des circonstances du conflit spécifique avec suffisamment de détails pour permettre au client de prendre une décision éclairée sur la question et de donner son consentement explicite en conséquence. Une telle divulgation pourrait inclure une présentation détaillée des circonstances et une explication compréhensible de toute sauvegarde envisagée et des risques encourus.
- Le consentement peut être sous-entendu par la conduite des clientsdans les cas où l'expert-comptable dispose de suffisamment de preuves pour conclure que les clients connaissaient les circonstances dès le départ et qu'ils ont accepté le conflit d'intérêtss'ils ne s'opposent pas à son existence.

310.9 A3 **Il faut généralement:**

(a) **Divulguer la nature du conflit d'intérêts et la manière dont les menaces créées ont été adressées aux clients affectés par un conflit d'intérêts; et**

(b) **Obtenir le consentement des clients concernés pour exécuter les services professionnels lorsque des sauvegardes sont appliquéespour traiter la menace.**

310.9 A4 Si cette divulgation ou ce consentement n'est pas écrit, l'expert- comptable est encouragé à documenter:

(a) La nature des circonstances à l'origine du conflit d'intérêts;

(b) Les sauvegardes appliquées pour traiter les menaces, le cas échéant; et

(c) Le consentement obtenu.

Lorsque le consentement explicite est refusé

R310.10 Si un expert-comptable a déterminé qu'un consentement explicite est nécessaire conformément au paragraphe R310.9 et que le client a refuséde donner son consentement, le comptable doit:

(a) Mettre fin ou refuser de fournir des services professionnels susceptibles de créer un

conflit d'intérêts; ou

(b) Mettre fin aux relations concernées ou disposer des intérêts concernés afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveauacceptable.

Confidentialité

Généralités

R310.11 **L'expert-comptable doit rester conscient du principe de confidentialité, y compris lors de la divulgation ou du partage d'informations au sein du cabinet ou du réseau et lorsqu'il s'agit de demander conseil à des tiers.**

310.11 A1 La sous-section 114 définit les exigences et le matériel d'application pertinents pour les situations susceptibles de constituer une menace pesant sur la conformité au principe de confidentialité.

Lorsque la divulgation en vue d'obtenir le consentement violerait la confidentialité

R310.12 Lorsque la divulgation de renseignements spécifiques dans le but d'obtenir un consentement explicite entraînerait un manquement à la confidentialité, et que ce consentement ne peut donc être obtenu, le cabinet n'accepte ou ne poursuit une mission que si:

(a) Le cabinet n'agit pas en tant que représentant d'un client en position conflictuelle contre un autre client dans la même affaire;

(b) Des mesures spécifiques sont en place pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles entre les équipes de mission servant les deux clients; et

(c) Le cabinet est convaincu qu'une tierce partie raisonnable et bien informée serait susceptible de conclure qu'il est approprié que le cabinet accepte ou poursuive la mission du fait qu'une limitation de sa capacité à fournir le service professionnel produirait un résultat défavorable disproportionné pour les clients ou autres tiers concernés.

310.12 A1 Une violation de la confidentialité peut survenir, par exemple, lors de la recherche du consentement pour accomplir:

- Un service relatif à une transaction pour un client lors d'une prise de contrôle hostile d'un autre client du cabinet.
- Une enquête judiciaire pour un client concernant une fraude présumée, lorsque le cabinet dispose d'informations confidentielles provenant de son travail pour un autre client susceptible d'être impliqué dans la fraude.

Documentation

R310.13 Dans les circonstances décrites au paragraphe R310.12, l'expert-comptable doit documenter:

(a) La nature des circonstances, y compris le rôle que doit assumer le comptable;

(b) Les mesures spécifiques en place pour empêcher la divulgation d'informations entre les équipes de mission servant les deux clients; et

(c) Les raisons pour lesquelles il est approprié d'accepter ou de poursuivre la mission.

Avant d'accepter une nouvelle relation client, une mission ou des relations commerciales, un expert-comptable doit prendre des mesures raisonnables pour identifier les circonstances susceptibles de créer un conflit d'intérêts, et donc une

menace pesant sur la conformité à un ou plusieurs des principes fondamentaux. Ces étapes doivent inclure:

(a) L'identification de la nature des intérêts pertinents et des relations entre les parties en cause; et

(b) L'identification du service et de ses implications pour les parties concernées.

Avant d'accepter une nouvelle relation client, une mission ou des relations commerciales, un expert-comptable doit prendre des mesures raisonnables pour identifier les circonstances susceptibles de créer un conflit d'intérêts, et donc une menace pesant sur la conformité à un ouplusieurs des principes fondamentaux. Le cabinet aurait dû informé les deux clients et obtenir leur consentement explicite (0,25 point). Elle doit s'assurer du respect du principe de confidentialité notamment des différents membres de l'équipe d'audit. (0,25 point)

Des mesures de sauvegarde doivent être mises en place **et comprennent: (0,25 point)**

- **L'existence de domaines de pratique distincts pour les fonctions spécialisées au sein du cabinet, ce qui pourrait constituer un obstacle à la transmission d'informations confidentielles sur les clients entre les domaines de pratique.**
- **Des politiques et procédures visant à limiter l'accès aux fichiers des clients.**
- **Des accords de confidentialité signés par le personnel et les associés du cabinet.**
- **Une séparation des informations confidentielles physiquement et électroniquement.**
- **Une formation et une communication spécifiques et dédiées.**

4. En janvier 2023, et à la suite du départ du premier responsable comptable de la société KBH, le cabinet signe une nouvelle lettre de mission avec ce client, en vertu de laquelle une équipe différente de l'équipe d'examen limité assurera :

- La supervision de l'équipe comptable ;
- La passation, après approbation du client, des écritures d'ajustement en cas de découverte d'erreurs ;
- La supervision des opérations d'inventaire physique des stocks et leur évaluation, ainsi que l'estimation des provisions et du traitement comptable des différences non justifiées avec les inventaires théoriques ; et
- La recherche d'un nouveau directeur comptable pour la société.

La société KBH n'est pas une société cotée en bourse. Il ne s'agit pas d'une société d'intérêt public. La partie 4 A du code d'éthique de l'IFAC s'applique aux missions d'audit ainsi qu'aux missions d'examen limité. **(0,25 point)**

4.1. Services routiniers ou responsabilité de direction

R600.4 Avant qu'un cabinet ou un cabinet de réseau n'accepte une mission de fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit, il doit déterminer si la fourniture d'un tel service pourrait créer une menace pour l'indépendance.

Clients d'audit qui ne sont pas des entités d'intérêt public

R601.5 Un cabinet ou un cabinet de réseau ne doit pas fournir à un client d'auditqui n'est pas une entité d'intérêt public des services de comptabilitéet de tenue de comptes, y compris la préparation d'états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion ou des informations financières qui constituent la base de ces états financiers, sauf si:

(a) Les services sont de nature courante ou mécanique; et

(b) Le cabinet traite toutes les menaces créées par la fourniture detels services qui ne se situent pas à un niveau acceptable.

601.3 A1 Parmi les exemples de mesures susceptibles de constituer une sauvegarde pour traiter une menace liée à l'auto-évaluation créée lors de la fourniture à un client d'audit de services courants et mécaniques de comptabilité et de tenue de comptes figurent:

- L'utilisation de professionnels qui ne sont pas membres de l'équiped'audit pour effectuer le service.
- L'examen du travail d'audit ou du service rendu par un examinateurapproprié qui n'était pas impliqué dans la fourniture du service.

Interdiction d'assumer des responsabilités de direction

R600.7 Un cabinet ou un cabinet de réseau ne doit pas assumer la responsabilitéde direction d'un client d'audit.

Services courants *ou mécaniques de comptabilité et de tenue de comptes qui peuvent être accepté* **(0,25 point)**

- La passation, après approbation du client, des écritures d'ajustement en cas de découverte d'erreurs ;

Services considérés comme relevant de la responsabilité de la direction sont interdites de cumuler avec une mission d'audit **(0,25 point)**

- La supervision de l'équipe comptable ;
- La supervision des opérations d'inventaire physique des stocks et leur évaluation, ainsi que l'estimation des provisions et du traitement comptable des différences non justifiées avec les inventaires théoriques ;

4.2.La recherche d'un nouveau directeur comptable pour la société.

Services de recrutement interdits **(0,25 point)**

R609.6 Lors de la prestation de services de recrutement à un client d'audit, le cabinet ou le cabinet du réseau ne doit pas agir en tant que négociateurpour le compte du client.

R609.7 Un cabinet ou un cabinet réseau ne doit pas fournir de service de recrutement à un client d'audit si ce service concerne:

(a) La recherche de candidats; ou

(b) La vérification des références des candidats potentiels, en ce qui concerne les postes suivants:

(i) Administrateur ou dirigeant de l'entité ; ou

(ii) **Membre de la direction en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.**

5. Monsieur Sami, associé du cabinet, est l'associé responsable depuis neuf ans de l'audit des états financiers de la société KLM. Il possède une excellente connaissance du client. Il décide d'affecter sa fille Zohra, qui a récemment obtenu son CES de Révision Comptable à l'équipe d'audit chargée de cette mission pour l'exercice 2023.

Entité cotée	Une entité dont les actions, le stock ou les titres de créance sont cotés sur une bourse de valeurs reconnue, ou commercialisés selon la réglementation d'une bourse de valeurs reconnue ou d'unorganisme équivalent.
Entité d'intérêtpublic	(a) Une entité cotée; ou (b) Une entité: (i) Définie par la réglementation ou la législation comme une entité d'intérêt public; ou (ii) Pour laquelle il est exigé par la réglementation ou la législation, que l'audit soit réalisé conformément aux mêmes exigences d'indépendance que celles applicables à l'audit des entités cotées. Une telle réglementation pourrait être promulguée par tout régulateur compétent, notamment un régulateur d'audit. *D'autres entités pourraient également être considérées commedes entités d'intérêt public, comme indiqué au paragraphe 400.8.*

La société KLM est une entité d'intérêt public. **(0,25 point)**
Monsieur Sami a été l'associé responsable de la mission au cours des neuf dernières années. Cela donne lieu à une menace de familiarité en raison de sa longue association avec ce seul client qui pourrait nuire à son objectivité et indépendance.
Monsieur Sami devrait être exclu de l'audit. Le Code d'éthique de l'IFAC prévoit que pour les associés responsables de la mission, l'associé responsable de la mission doit être alternés après pas plus de sept ans **(0,25 point)** et ne pas y revenir client jusqu'à ce qu'une nouvelle période de cinq ans soit écoulé **(0,25 point)**. Une rotation de l'associé de la mission doit être effectuée. Il y a lieu d'étudier la situation de la personne nommée responsable de la revue du contrôle qualitéde la mission.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

R540.5 Sous réserve des paragraphes R540.7 à R540.9, relatifs à l'audit d'uneentité d'intérêt public, une personne physique ne peut jouer aucun des rôles suivants, ou une combinaison de ces rôles, pour une période de plus de sept années cumulées (la "période de référence"):

(a) **L'associé de la mission;**

(b) La personne nommée responsable de la revue du contrôle qualitéde la mission; ou

(c) Tout autre rôle d'associé d'audit principal.

Après la période de référence, la personne doit observer une « période de viduité » conformément aux dispositions des paragraphes R540.11 à R540.19.

R540.6 Dans le calcul de la période de référence, le décompte des années ne doit pas être recommencé à moins que la personne ne cesse d'assumerl'un des rôles énoncés aux alinéas R540.5(a) à (c) pendant une période minimale. Cette période minimale correspond à une période consécutiveau moins égale à la période de viduité déterminée conformément aux paragraphes R540.11 à R540.13, selon le rôle que la personne a exercéau cours de l'année précédant immédiatement la cessation de sonimplication.

Période de viduité

R540.11 Si la personne a agi à titre d'associé de mission pendant sept années cumulées, la période de viduité est fixée à cinq années consécutives.

Zohra, la fille de monsieur Sami, fera partie de l'équipe d'audit de KLM. Cela donne également lieu à une menace de familiarité parce que son père est encore l'associé de la mission et cela peut nuire à l'objectivité, notamment dans le cadre de la supervision des travaux de la mission. Dans le cas ou monsieur Sami est toujours l'associé de mission pour cet audit, sa fille ne devrait pas faire partie de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

6. La société à responsabilité limitée BFA est auditée par GAMMA. À la suite d'une réunion avec l'associé responsable de la mission avec le gérant de la société BFA, il est convenu que les frais pour les services fiscaux de l'année 2023 seront basés sur un pourcentage du montant de l'économie d'impôts. En outre, le cabinet reçoit des honoraires fixes en contrepartie de l'assistance et de la représentation de la société BFA dans le cadre d'un litige avec la Caisse Nationale de Sécurité Sociale.

6.1.Fournitures de services fiscaux

Le cabinet fournit également des services fiscaux à BFA (n'est pas une entité d'intérêt public) et cela peut donner lieu à une menace d'auto-évaluation alors que le personnel peuvent finir par revoir leur propre travail. Il n'y a pas de réel problème avec l'entreprise qui fournit des services fiscaux à BFA tant que l'entreprise utilise des équipes de mission pour les travaux d'audit et de fiscalité. **(0,25 point)**

Exception : Lorsque l'efficacité d'un conseil fiscal dépend d'une présentation ou d'un régime comptable particulier

R604.8 Un cabinet ou un cabinet de réseau ne doit pas fournir de services de conseil fiscal ou de planification fiscale à un client d'audit lorsque l'efficacité du conseil fiscal dépend d'une présentation ou d'un régime comptable particulier relatif aux états financiers et que:

(a) L'équipe d'audit a un doute raisonnable sur le bien-fondé du régime comptable ou de la présentation comptable en vertu du référentiel comptable approprié; et

(b) Le résultat ou les conséquences du conseil fiscal auront une incidence significative sur les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

6.2.Les honoraires subordonnées

Les honoraires des services fiscaux sont basés sur un % d'économie d'impôt – il s'agit d'une forme d'honoraires conditionnels. Cela donne lieu à une menace liée à l'intérêt personnel, car l'entreprise voudra économiser autant d'impôts que possible en afin de facturer une taxe aussi élevée que possible. Aucune garantie ne peut être mise en place pour atténuer cette menace et l'entreprise ne devrait donc pas accepter au système de facturation d'honoraire proposé pour la prestation de services fiscaux.

R410.11 Un cabinet ou un cabinet du réseau ne doit pas facturer directementou indirectement d'honoraires conditionnels pour **un service autre que d'assurance fourni** à un client d'audit, si:

(a) **Les honoraires sont facturés par le cabinet qui exprime son opinion sur les états financiers et sont significatifs ou devraient l'être pour celui-ci.**

(b) Les honoraires sont facturés par un cabinet du réseau qui participe à une partie importante de l'audit et les honoraires sontsignificatifs ou devraient l'être pour ce cabinet; ou

(c) Le résultat du service autre que d'assurance, et donc le montantdes honoraires, dépendent d'un jugement futur ou actuel en rapport avec l'audit d'un montant significatif dans les étatsfinanciers.

1. l'assistance et de la représentation de la société BFA dans le cadre d'un litige avec la Caisse Nationale de Sécurité Sociale.

Selon le code d'éthique de l'IFAC, la fourniture de certains **services d'assistance aux litiges** à un client d'audit pourrait créer une menace liée à **l'auto-évaluation** ou à la **représentation**. (607.1)

Selon l' ARTICLE 11 de la loi 88-108 : « **Les fonctions de membre de l'ordre sont incompatibles avec toute occupation salariée ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, en particulier :**

- Avec tout emploi salarié sauf possibilité pour l'intéressé de dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de la profession ou d'occuper un emploi chez un autre membre de l'ordre,
- Avec toute activité commerciale qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée,
- Avec tout mandat commercial à l'exception du mandat d'administrateur, de gérant ou de fondé de pouvoir de sociétés inscrites au tableau de l'ordre.

Il est également interdit aux personnes inscrites au tableau de l'ordre et à leurs salariés :

- D'agir en tant qu'agents d'affaires,
- **D'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics. »**

R410.11 Un cabinet ou un cabinet du réseau ne doit pas facturer directementou indirectement d'honoraires conditionnels pour un service autre que d'assurance fourni à un client d'audit, si:

(d) Les honoraires sont facturés par le cabinet qui exprime son opinion sur les états financiers et sont significatifs ou devraient l'être pour celui-ci.

(e) Les honoraires sont facturés par un cabinet du réseau qui participe à une partie importante de l'audit et les honoraires sontsignificatifs ou devraient l'être pour ce cabinet; ou

(f) Le résultat du service autre que d'assurance, et donc le montantdes honoraires, dépendent d'un jugement futur ou actuel en rapport avec l'audit d'un montant significatif dans les étatsfinanciers.

Deuxième partie ***13 points***

Dans le cadre des travaux d'audit relatifs au processus vente-client :

a. Identifier les risques inhérents et les risques liés au contrôle. **(1,5 point)**

b. Déterminer et justifier les comptes qui présentent des risques d'anomalies significatives**. (0,5 point)**

c. Déterminer **les réponses aux risques**. **(2,25 points)**

1.a. Identifier les risques inhérents et les risques liés au contrôle. **(1,5 point)**

(0,25 point par risque avec un maximum 1,5)

Risques inhérents	**Risques de non-contrôle**
1- Paiement au comptant à la livraison 2- Zone de livraison très élargie 3- Commande en ligne 4- Vente à terme et risque d'impayé 5- Système de gestion commerciale en cloud	1- Absence de procédure spécifique aux retours clients 2- Dépôt des encaissements par les livreurs à la fin de la semaine 3- Absence de contrôle des bordereaux de versement 4- Apurement des bon de commande refusé sur la base d'hypothèse (absence de règlement dans les 48H) 5- Absence de justification du compte clients au comptant 6- Absence d'une politique claire de dépréciation des comptes client 7- Absence de communication des états contentieux 8- Absence d'intégration des opérations de règlement entre le système de gestion commercial et la comptabilité

1.b. Déterminer et justifier les comptes qui présentent des RAS

Comptes	**Risque**
Clients au comptant **(0,25 point)**	Solde élevé des comptes clients au comptant. Ce compte doit présenter un solde égal à 0. Impact sur les assertions existence et exactitude, Risque de fraude **(0,25 point)**
Clients à terme **(0,25 point)**	Absence de politique de dépréciation des comptes clients à terme. Impact sur l'assertion valorisation

1.c. Réponses aux risques

1.1. Impact de l'utilisation d'un système d'information commercial hébergé dans le cloud :

A partir de l'exercice 2021, un système d'information commercial hébergé dans le cloud est mis en place par la société ECLAIRE. Cette technologie présente des risques en matière de sécurité des données et en plus que les risques d'utilisation des systèmes informatisées. Ainsi, l''auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière.

Pour comprendre les activités de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique. L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en place. Du point de vue de **l'auditeur, les contrôles sur les systèmes informatiques sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données traitées par ces systèmes, et qu'ils comprennent des contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications qui sont efficaces.**

Si l'environnement informatique de l'entité est particulièrement complexe, il est probable qu'il soit nécessaire d'inclure dans l'équipe des membres **possédant des compétences spécialisées en informatique (0,25 point)** qui seront appelés à participer à l'identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique, des risques connexes découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques. La contribution de ces membres dans un environnement informatique complexe sera sans doute essentielle et possiblement considérable.

En l'absence d'intégration des opérations de règlements entre le système de gestion commerciale et la comptabilité, l'auditeur doit vérifier l'intégrité et l'exhaustivité des données issues du système de gestion commercial et les activités de contrôle mis en place pour la sauvegarde et la récupération des données pour le besoin de la comptabilité. Ces données seront utiles notamment pour l'auditeur, afin de rapprochement entre le commercial et la comptabilité.

Processus	**Risques**	**Contrôles**
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**
Gestion des opérations informatiques	Sauvegarde et récupération des données : Impossibilité de récupérer ou de consulter rapidementles données financières en cas deperte de données.	Les données financières sont sauvegardées régulièrement selon un calendrier et une fréquence établis.

Test des contrôles

Selon le paragraphe 8 de l'ISA 330 : « L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles–de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration) ;

b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A20 à A24)

L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques et des contrôles d'application, ce qui nécessitera la conception de tests des contrôles pour ceux-ci.

L'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles qui permettent de répondre aux risques d'anomalies significatives concernant l'intégrité des données de l'entité ou l'exhaustivité et l'exactitude des rapports générés par le système de l'entité, ou des contrôles qui concernent les risques d'anomalies significatives pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. Ces tests des contrôles peuvent entre autres porter sur des contrôles généraux ce qui évitera possiblement à l'auditeur d'avoir à mettre en œuvre d'autres tests pour obtenir des éléments probants sur ces éléments.

En l'absence d'intégration des opérations de règlements entre le système de gestion commerciale et la comptabilité, l'audit doit mettre en place des contrôles de substance sur les comptes suivants :

Comptes	Risque	Réponses aux risque
Clients au comptant	Solde élevé des comptes clients au comptant. Ce compte doit présenter un solde égal à 0. Impact sur les assertions existence et exactitude, évaluation et imputation (valorisation) Risque de fraude	Demande d'information : Le justif du compte clients au comptant et s'assurer de l'existence de la créance et de sa valorisation : Risque de fraude et de détournement de fonds par les livreurs. **(0,25 point)** Se référer à un échantillon pour s'assurer de l'existence de la créance. **(0,25 point)** TAAO : vérification exhaustive en utilisant les bases de données du système d'information commercial. L'auditeur établit des rapprochements entre les données de l'application commerciale et comptable. **(0,25 point)**
Clients à terme	Absence de politique de dépréciation des comptes clients à terme. Impact sur l'assertion valorisation	Circularisation des clients **(0,25 point)** Test de procédures : l'existence d'un BC + BL + Facture et modalité de règlement. (Technique de sondage et TAAO) **(0,25 point)** Demande d'information : balance d'âge des clients et justification des créances. ***(0,25 point)*** Evènement postérieur à la date de clôture (vérifier les encaissements clients post clôture) **(0,25 point)**
Clients douteux	Absence de politique de dépréciation des comptes clients à terme. Impact sur les assertions valorisation et existence	Circularisation des clients Demande d'information : balance d'âge des clients et justification des créances. Evènement postérieurs Estimation comptable : Demande d'information : Politique de provision pour dépréciation des clients S'assurer des hypothèses retenues par la DG Recalcul de la provision Demande d'une déclaration écrite S'assurer de la réalité de ses créances.
Provision pour dépréciation	Absence de politique de dépréciation des comptes clients à terme. Impact sur l'assertion valorisation	
Engagement hors bilan : Bon de commande clients en cours de traitement	Les BC clients représente 317% de la valeur des BC fournisseur. Par contre, la politique de l'entreprise est de réduire le stockage et de réaliser des commande fournisseurs à la demande du client. En outre le délai de livraison est 48h. Impact sur les assertions existence et valorisation	S'assurer de la réalité de ces BC par la réalisation des livraisons post clôture (Echantillon ou utilisation des TAAO**) (0,25 point bonus)**

2) Dans le cadre des travaux d'audit relatifs aux stocks, évaluer les travaux de l'auditeur et déterminer les procédures d'évaluation des risques et les tests d'audit complémentaires. **(1,75 point)**

La stratégie d'audit opté par l'auditeur :

Une faible valeur des stocks de marchandise propres à la société ECLAIRE : la société dispose de deux types d'opérations d'achats. En effet, la majorité des opérations d'achat sont réalisées à la date de la commande des clients, mais **les articles fournisseurs sont déjà stockés dans les magasins de la société ECLAIRE (Stocks fournisseurs détenus par la société)**. A ce titre, des conventions sont signées avec les fournisseurs. En outre, la société effectue l'achat d'autres articles et les garde en stock, afin de réaliser des actions de promotion (stock des articles en promotion).

Il est à signaler que la société a comptabilisé des pertes exceptionnelles, d'un montant de 147 200 dinars, relatives à des notes de débit facturées par les fournisseurs, à cause des différences négatives constatées sur les « Stocks fournisseurs détenus par la société ».

Ainsi, le RAS est élevé au niveau des rubriques des **Stocks fournisseurs détenus par la société**. **(0,25 point)**

Pour les procédures d'évaluation des risques, l'auditeur doit demander les différentes conventions **(0,25 point)** conclues avec les fournisseurs et déterminer le risque inhérent et le risque lié au contrôle (conséquence de la politique commerciale de la société ECLAIRE).

Circularisation des fournisseurs pour **Stocks fournisseurs détenus par la société. (0,25 point)**

Assistance à l'inventaire physique (0,5 point)

Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état :

(a) Présence à l'inventaire physique sauf impraticable, afin :

- ✓ d'évaluer les instructions et les procédures de l'inventaire physique ;
- ✓ d'observer l'application des procédures de comptage ;
- ✓ d'inspecter les stocks ;
- ✓ de procéder à des vérifications de comptages ;

(b) en mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaires finaux pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.

Toutefois, l'auditeur n'a pas assisté à l'inventaire physique des stocks. Il a considéré qu'ils ne sont pas significatifs (valeur 60.000DT).

Cette position de l'auditeur est contestable puisque la valeur des stocks fournisseurs non détenus par la société (qui est une information qui doit être présenté dans la note annexe aux états financiers engagement hors bilan) présente un montant significatif est 7 651 200 DT qui représente 33% du total bilan.

Ainsi, l'assistance de l'auditeur à l'inventaire physique des stocks est fondamentale.

Méthodologie de collecte d'éléments probants relatifs aux opérations d'inventaire

Lorsque l'inventaire est réparti sur plusieurs sites : Choix des lieux de présence en fonction du caractère significatif du stock et de l'évaluation initiale du RAS.

Lors de la planification ou le recours aux procédures alternatives, l'auditeur doit déterminer :

- La nature des systèmes comptables et de contrôle interne relatifs à l'inventaire.
- Les RAS et les RND, ainsi que le caractère significatif relatifs aux stocks.
- L'existence des instructions et des procédures d'inventaire et leur communication.
- Le calendrier du comptage et le lieu où se déroule l'inventaire.
- Si la présence d'un expert est nécessaire.

Lors de sa présence, l'auditeur peut :

- Examiner les stocks ;
- S'assurer du respect des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats du comptage définies par la direction (Comptage par sondage) ;

Vérifier la fiabilité des procédures établies par la direction y compris la prise en compte des mouvements durant la prise d'inventaire.

Stocks retour : (0,5 point)

La non-constatation dans le système des retours de stocks constitue la cause de l'existence de compte client au comptant comportant un montant significatif.

Ainsi, l'auditeur aurait dû assister à l'inventaire physique de ces éléments de stocks.

Dépréciation des éléments de stocks : Estimation comptable : (0,25 point)

1. **Examen et test de la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation**
   - ✓ ***Evaluation des données et des hypothèses***

Dans le cas de processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert

   - ✓ ***Vérification des calculs***
   - ✓ ***Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels***
   - ✓ ***Examen des procédures d'approbation de la direction***
2. **Utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction**
3. **Revue des événements postérieurs à la clôture confortant l'estimation**
4. **Obtention d'une déclaration écrite de la direction**

Les hypothèses importantes que la direction a retenues en procédant aux EC sont raisonnables.

3) En ce qui concerne l'audit des frais de personnel, expliquer le terme « Scepticisme professionnel», et recommander toute autre mesure qui devrait être prise par l'auditeur. **(1,5 point)**

«Scepticisme professionnel» : «esprit critique», une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sursa valeur. **(0,25 point)**

L'examen analytique du compte frais de personnel : Pour la réalisation des tests substantifs, l'auditeur a fait appel qu'à un seul procédé de substance pour la collecte des éléments probant qui est l'examen analytique. Le recours à l'examen analytique à lui seul dans une mission d'audit nécessite la collecte d'éléments probant suffisant appropriés concernant la fiabilité du contrôle interne. Toutefois, les *tests de contrôle ont montré qu'aucune autorisation pour le recrutement de ces nouveaux employés n'a été accordé.* Dans ce cas, les EP collectés de l'examen analytique ont une force corroborative. **(0,25 point)**

Les preuves déjà obtenues ne sont pas fiables. L'affirmation du responsable de la paie selon laquelle aucune autorisation n'est nécessaire pour les intérimaires doit être corroboré. Des éléments probants doivent également être recueillies concernant l'information que les employés sont temporaires.

Il y a une contradiction entre l'affirmation du responsable de la paie selon laquelle il y avait du nouveau personnel temporaire et l'affirmation de l'auditeur interne, il est précisé qu'aucun employé n'avait été embauché. L'auditeur doit avoir un esprit critique.

Ainsi, l'auditeur doit mettre en œuvre d'autres procédures complémentaires pour la collecte des EP suffisants et adéquats dont :

- Collecte des EP concernant les personnes bénéficiaires de la paie (décharge du personnel, pointage).

Les tests de contrôle ont montré qu'aucune autorisation pour le recrutement de ces nouveaux employés n'a été accordé : Risque de fraude

Il convient de préciser que lorsque l'audit interne a déclaré il n'y avait pas de nouveaux employés, y compris le personnel temporaire. Il est possible qu'une fraude ait lieu ici, éventuellement de la part du responsable de la paie. Les nouveaux employés Il pourrait s'agir d'employés fictifs (La paie à qui est versé). Il existe un risque de fraude par le responsable de la paie et/ou un de ses associés.

En cas de **risque de fraude**, l'auditeur doit : **(0,5 point)**

- Identifier des risques de fraude.
- Relier les risques de fraude identifiés à l'assertion affectée.
- Examiner la probabilité d'occurrence de l'anomalie.
- S'entretenir avec la direction générale et les membres de la gouvernance d'entreprise

Si le superviseur a raison de dire qu'aucune autorisation n'est requise pour les nouveaux employés, il s'agit alors d'un problème majeur de **déficience des contrôles internes** **(0,25 point)** qui aurait dû être identifiée dans le cadre des tests de contrôle. C'est peut-être un point à inclure dans la lettre de la direction.

L'auditeur junior doit être conscient que lorsqu'il rencontre des problèmes comme celui-ci, il doit les soulever avec son superviseur. **(0,25 point)**

4) Indiquer les diligences de l'auditeur pour le contrat conclu avec la société JOB et la provision pour services après-vente (SAV). **(1,5 point)**

a- contrat conclu avec la société JOB

Le service après-vente est sous-traité chez la société JOB, dont l'associé principal est le président directeur général de la société ECLAIRE. La rémunération de la société JOB consiste en un remboursement des frais engagés majorés d'une marge de 10% de ces frais. Une facture mensuelle est envoyée à la société ECLAIRE à ce titre.

Il s'agit d'un contrat avec partie liée **(0,25 point)**. L'auditeur doit mettre en œuvre un ensemble de procédures pour la collecte des éléments probant concernant. **Exemples de procédures à mettre en œuvre susceptibles de révéler l'existence d'opérations entre PL : (0,25 point)**

- Mise en œuvre de contrôles détaillés sur des opérations et des soldes.
- Consultation des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et du conseil d'administration.
- Examen des documents comptables concernant des opérations ou des soldes importants ou inhabituels, en consacrant une attention particulière aux opérations effectuées en fin de période.
- Examen des confirmations de prêts et d'emprunts et des confirmations des banques. Cet examen peut révéler l'existence d'un garant et d'autres opérations entre PL.

Ainsi, l'auditeur doit évaluer cette marge de 10% qui est appliqué dans le contrat et si elles sont conformes aux conditions commerciales normales. (0,25 point)

L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction concernant cette opération.

b- La provision pour services après-vente (SAV)

1. **Examen et test de la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation (0,25 point)**

✓ ***Evaluation des données et des hypothèses***

Dans le cas de processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert

✓ ***Vérification des calculs***
✓ ***Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels***
✓ ***Examen des procédures d'approbation de la direction***

2. **Utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction (0,25 point)**
3. **Revue des événements postérieurs à la clôture confortant l'estimation (0,25 point)**
4. **Obtention d'une déclaration écrite de la direction**

Les hypothèses importantes que la direction a retenues en procédant aux EC sont raisonnables.

En cas d'impossibilité de collecter des EP suffisants et adéquats, l'auditeur évalue son impact sur les EF et peut modifier son rapport conformément à l'ISA 705.

5) A l'étape d'achèvement :

a. L'auditeur a décidé de présenter dans son rapport la section relative aux questions clés d'audit. Présenter les fondements de cette décision et les questions qui peuvent être insérées dans cette section. **(1,5 point)**

La communication des questions clés de l'audit fournit de l'information supplémentaire permettant aux utilisateurs visés par les états financiers de comprendre les questions qui, selon le jugement

professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée.

Objectif

La communication des questions clés de l'audit peut :

- aider les utilisateurs visés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants.
- fournir aux utilisateurs visés un point de départ pour engager plus avant le dialogue avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de certaines questions liées à l'entité, aux états financiers audités ou à l'audit réalisé.

Éligibilité :

- Les sociétés cotées **(0,25 point)**
- Obligation règlementaire **(0,25 point)**
- **Décision propre de l'auditeur (0,25 point)**

La présente norme ISA s'applique aux audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées et dans les cas où l'auditeur choisit de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport. La présente norme ISA s'applique également lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport[3]

A41. L'auditeur peut également choisir de communiquer les questions clés de l'audit pour d'autres entités, notamment celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple parce que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Il peut s'agir, par exemple, d'institutions financières (comme desbanques, des compagnies d'assurance et des caisses de retraite) ou d'autres entités comme des organismes de bienfaisance.

A42. La norme ISA 210 exige que l'auditeur convienne des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction et les responsables de la gouvernance, selon le cas, et explique que les rôles respectifs de la direction et des responsables de la gouvernance dans le consentement donné aux termes et conditions de la mission d'audit de l'entité dépendent de la structure de gouvernance del'entité et des textes légaux ou réglementaires pertinents[30]. La norme ISA 210 exige également que la lettre de mission, ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, précise la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur[31]. En outre, la norme ISA 210[32] explique que, lorsque l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit, il peut être utile qu'il mentionne la possibilité de le faire dans les termes et conditions de lamission d'audit et, dans certains pays, il peut lui falloir en faire mention pour conserver cette faculté. **(0,25 point bonus)**

Nature des questions clés à communiquer

- les aspects qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315;
- les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure;
- les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée

Nécessité de communiquer avec la gouvernance des question clés préalablement à leur communication dans le rapport

Préalablement à la rédaction de son rapport, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :

- **Les questions qu'il considère comme des questions clés de l'audit ;**

  S'il y a lieu, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport. (0,25 point bonus)

Interdiction à l'auditeur de communiquer sur questions clés

La norme ISA 705 interdit de communiquer les questions clés de l'audit lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Questions clés ne faisant pas l'objet de communication dans le rapport de l'auditeur

- Des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication;
- L'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public. (la présente disposition ne s'applique pas si l'entité a déjà communiqué au public des informations sur la question)

Absence de questions clés de l'audit

Lorsque l'auditeur n'a pas identifié de QCA ou que les QCA sont abordées dans son opinion modifiée, il mentionne cela dans ce paragraphe.

Le paragraphe QCA doit toujours exister même s'il ne contient aucune question clés.

Les questions clés d'audit qui peuvent être présenté dans cette section

- La provision pour SAV **(0,25 point)**
- Le système de gestion commerciale en cloud **(0,25 point)**
- L'engagement hors bilan : les stocks détenus par les tiers **(0,25 point)**

b. Sur la base de la note de synthèse établie par l'équipe d'audit, l'auditeur a émis une opinion d'audit favorable. Commenter cette opinion et indiquer les paragraphes qui doivent être ajoutés au rapport. **(2,5 points)**

Au niveau de la note de synthèse, l'auditeur n'a pas identifié des anomalies significatives et il a émis une opinion d'audit positifs.

Toutefois, la note de synthèse n'a pas comporté les anomalies dans la rubrique :

1- Clients et comptes rattachés
   a- Clients aux comptant : solde important non justifié
   b- L'absence de politique de dépréciation des comptes clients
2- Les stocks
   a- Absence d'inventaire physique des stocks retours
   b- Absence de politique de provision pour dépréciation des stocks
3- Provisions pour risques et charges
   a- Absence de politique de provision pour risques et charges relative au SAV
   b- Non constatation du risque fiscal issu des retenues à la source au taux de 15% non effectué sur les règlements du fournisseur SOTECH
4- L'existence de partie liée
5- Risque de fraude en matière de recouvrement des créances issues des ventes au comptant
6- Risque de fraude en matière de recrutement et de règlement des nouveaux recrutés
7- Les immobilisations incorporelles enregistrent des frais devant être constatés en charges de l'exercice.
8- Information présente dans les engagements hors bilan non vérifié (absence d'inventaire physique des stocks détenus pour les comptes des tiers ; BC clients présentant un solde anormal)
9- Absence de système de contrôle fiable au niveau de certains process (Recouvrement client au comptant, recrutement, retours des stocks non acceptés par les clients,…)

Détermination du seuil de signification : **(0,5 point)**

Un fonds d'investissement participera au financement de l'extension de l'activité de la société ECLAIRE. Il a exigé des états financiers audités. Monsieur Saber, expert-comptable, est désigné par la société pour une mission d'audit des états financiers de l'exercice 2022. Les états financiers de la société sont élaborés conformément au système comptable des entreprises en Tunisie.

L'utilisateur du rapport est le fonds d'investissement.

Le seuil de signification est le « montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés »

La rubrique qui influence la décision de l'utilisateur est : le résultat des activités ordinaires avant impôt = **4 013 500 (l'étudiant peut se baser sur le résultat des activités ordinaires avant impôt avec correction des anomalies détectées)**

Les risques d'anomalies significatives sont élevés.

Le seuil de signification = 4 013 500 * 0,03 = 120 405 (Même si l'étudiant a retenu 5%, il est considéré juste)

Les anomalies détectées :

- Charges activées en immobilisations incorporelles =250 200 **(0,5 point)**
- Risque fiscal = (330 000*0,15)/0,85 = 58 235 (l'étudiant peut tenir compte de l'effet de la TVA) **(0,25 point)**
- **Le compte client au comptant non justifié (0,25 point)**
- **Insuffisance de provision client 120.000 DT**
- **Stock de retour non pris en compte (0,25 point)**
- **Présentation des engagements hors bilan (0,25 point bonus)**

Vu l'existence d'anomalie significative l'auditeur doit modifier son rapport conformément à l'ISA 705.

Nature de problème donnant lieu à une opinion modifiée	**Jugement quant au caractère généralisé des incidences identifiées ou éventuelles sur les états financiers**	
	Incidences significatives mais non généralisées (diffuses)	**Incidences significatives et généralisées (diffuses)**
Présence d'anomalies significatives dans les états financiers	*Opinion avec réserve*	*Opinion défavorable*

- Etant donnée l'incidence significatives et généralisées (diffuses) de ces anomalies sur les états financiers dans leur globalité, l'opinion d'audit doit être une opinion défavorable. **(0,25 point)**

Il s'agit du premier exercice audité par l'auditeur. Il y lieu de présenter une paragraphe d'autres points. (0,25 point)

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE SEPTEMBRE 2022

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

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

Première partie :	*7 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*13 points*	*Page 4*

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 9 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.*

Scanné avec CamScanner

Première partie

Mr Fares, associé responsable du contrôle qualité au sein de la société d'expertise comptable CAT. Il est chargé des deux dossiers suivants (qui sont indépendants), afin de les examiner attentivement et d'effectuer les travaux demandés :

Dossier n°1

Pour les situations des clients suivants, Mr Fares doit identifier, évaluer et traiter les menaces qui pèsent sur la conformité aux principes fondamentaux d'éthique :

Situation 1 : GPR

La société GPR est un client d'audit. Elle est spécialisée dans le développement des progiciels. Son directeur général, Mr Ali, a discuté avec l'un des associés du cabinet au sujet d'une opportunité d'affaires potentielle. La proposition au cabinet CAT est de développer conjointement un logiciel de comptabilité avec GPR. Les revenus provenant des ventes du logiciel seront répartis entre les deux parties. Mr Ali pense que les clients d'audit de CAT seront de bons clients pour ce nouveau logiciel.

Situation 2 : TBR

Le gérant de la société TBR, Mr Maher, a demandé au cabinet CAT d'assurer une mission d'audit des états financiers. TBR est une entreprise familiale qui est gérée par son propriétaire. Elle fournit des services de conseils en matière d'exportation et d'importation. Mr Maher déclare que l'ancien auditeur de la société a récemment démissionné, suite à un désaccord sur le traitement comptable des commissions et sur la qualité du système de contrôle interne. TBR a fait l'objet d'une poursuite judiciaire pour non-conformité à la réglementation. En sus de la mission l'audit, le gérant propose à CAT de lui assurer une mission de conseil en matière de développement commercial.

Situation 3 : TUNPLAS

Le cabinet CAT est le commissaire aux comptes de la société TUNPLAS. Mr Kamel, expert comptable, est l'associé responsable de la mission. Mr Salah, actionnaire de la TUNPLAS, est le cousin de Mr Kamel. Il a invité ce dernier à un diner, afin de discuter du rapport d'audit de la société TUNPLAS et de ses perspectives.

Situation 4 : Autres clients

Plusieurs clients d'audit ont demandé à CAT de leur fournir des formations techniques en matière des normes IFRS et fiscalité.

Dossier n°2

En juillet 2021, CAT est désigné auditeur contractuel de la société anonyme ARGENTA, un prestataire de services de gestion des déchets. En sa qualité d'associé responsable du contrôle qualité, au 30 mai 2022, Mr Fares rend visite à l'équipe d'audit au siège social d'ARGENTA.

L'équipe d'audit est composée de l'associé responsable de la mission, d'un auditeur senior et de deux stagiaires (étudiants en deuxième année master professionnel en comptabilité). Les états financiers provisoires d'ARGENTA relative à l'exercice 2021 présentent un chiffre d'affaires de 11,6 millions de dinars (2020 : 8,1 millions de dinars) et un actif total de 3,6 millions de dinars (2020 : 2,5 millions de dinars). Au cours de sa visite, Mr Fares effectue la revue du dossier d'audit et dégage les points suivants :

Scanné avec CamScanner

a) Lors de l'étape de la planification de l'audit, l'auditeur senior a écrit au niveau de la section des procédures analytiques « sans objet – nouveau client ». Les travaux d'audit réalisés lors de la planification de la mission n'ont pas été supervisés.

(b) Le contrôle des comptes a commencé le 15 mai 2022, date de la dernière visite de l'associé responsable de la mission au siège d'ARGENTA. L'associé responsable de la mission passe la majeure partie de son temps à travailler dans son bureau à CAT et il est actuellement chargé de trente autres missions d'audit.

(c) L'auditeur senior est chargé de l'audit des actifs corporels non courants (comprend les biens immobiliers et les équipements de service) qui s'élèvent à 0,6 million de dinars au 31 décembre 2021 (2020 : 0,6 million de dinars).

(d) Au 31 décembre 2021, les créances clients s'élèvent à 2,1 millions de dinars (2020 : 0,9 million de dinars). A la phase de contrôle des comptes, l'un des stagiaires est chargé de choisir et d'envoyer les demandes de confirmation directe des soldes des clients à la date de clôture. C'est le seul test planifié pour cette rubrique.

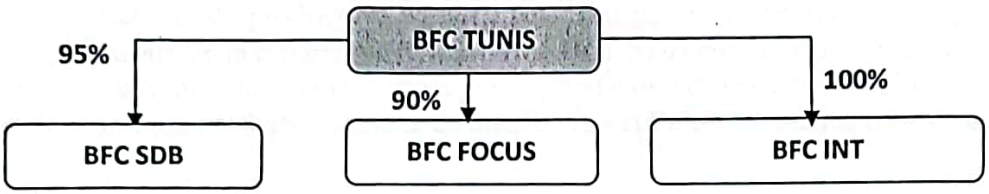
(e) L'autre stagiaire est affecté à l'audit du stock, composé exclusivement de fournitures consommables. Le montant du stock s'élève à 88.000 dinars (2020 : 53.000 dinars). Le stagiaire a effectué des tests de contrôles sur la base des fiches de stock de la société et a confirmé que les variations des quantités d'un échantillon d'articles du stock entre la date de son intervention et la date de clôture ont été correctement enregistrées.

(f) L'équipe d'audit a été soumise à des contraintes de temps. L'auditeur senior a demandé aux stagiaires de ne pas effectuer les procédures d'audit sur des éléments tels que les rémunérations des administrateurs et le capital social, car ils sont considérés comme présentant un risque faible.

Scanné avec CamScanner

Deuxième partie

La société Boissons Froides Corporation Tunisie BFC TUNIS est une société anonyme. Ses actions sont cotées en bourse. Elle est spécialisée dans la fabrication et la vente des boissons non alcoolisées. Elle détient, des participations au capital de plusieurs sociétés à capital fermé opérant dans le même secteur d'activité. L'organigramme des participations détenues se présente, au 31/12/2021, comme suit :



Le tableau suivant récapitule, pour chaque société, les informations relatives au capital social du groupe BFC :

Société	Capital		
	Montant	Nombre d'actions (*)	Valeur nominale
BFC TUNIS	100.000.000 DT	1.000.000	100 DT
BFC SDB	50.000.000 DT	50.000	1.000 DT
BFC FOCUS	200.000.000 DT	200.000	1.000 DT
BFC INT	10.000.000 DT	10.000	1.000 DT

(*) Actions ordinaires à droit de vote simple.

Le cabinet CLM est chargé d'auditer les états financiers individuels et consolidés de BFC TUNIS depuis plusieurs années. Les états financiers individuels de BFC TUNIS et de ses deux filiales (BFC SDB et BFC FOCUS) sont élaborés et présentés conformément au référentiel comptable tunisien. Il en est de même pour les états financiers consolidés du groupe constitué uniquement de ces quatre sociétés (BFC TUNIS, BFC SDB, BFC FOCUS et BFC INT). L'exercice comptable coïncide avec l'année civile et la monnaie fonctionnelle et de présentation des états financiers est le dinar tunisien (TND).

L'examen des dossiers d'audit, des états financiers et des rapports trimestriels de BFC TUNIS et la version préliminaire de son rapport de gestion de 2021 permet de collecter les informations suivantes :

A- Risques d'affaires

Le groupe BFC est l'un des plus importants producteurs de boissons non alcoolisées au Maghreb Arabe. Le groupe BFC vend ses produits en Tunisie, au Maroc, en Mauritanie et en Algérie.

Le groupe détient environ 25 % de la part de marché des boissons non alcoolisées de la région du Maghreb. Environ 30 % de sa production est vendue à des clients qui la revendent sous leur marque, alors que le reste est vendu sous des marques propres à BFC. Les produits de BFC sont principalement vendus à des chaînes d'hypermarchés implantés dans la région. Le client TOM FOOD représente environ 20 % du total du chiffre d'affaires du groupe BFC de l'exercice 2021, tandis qu'il y'a 9 autres hypermarchés (clients), qui représentent 40 % du chiffre d'affaires réalisés. Les transactions de vente avec TOM FOOD sont effectuées via la filiale BFC FOCUS.

Scanné avec CamScanner

. concurrence est acharnée dans le secteur des boissons non alcoolisées. Trois sociétés, dont le groupe BFC, contrôlent environ 75 % de la part de marché et dépensent des sommes importantes en publicité. D'autres concurrents sont des producteurs locaux indépendants qui vendent leurs produits à des prix très bas. En plus, des grandes chaînes françaises, qui fabriquent leurs propres boissons, cherchent activement à accroître leurs parts de marché dans la région. La direction du groupe BFC gère cette menace de la concurrence en offrant des produits de première qualité, des emballages séduisants, des stratégies de marketing efficaces et un service de qualité supérieure.

Fin 2021, BFC TUNIS a effectué une opération de restructuration du groupe. Elle a mis l'accent sur l'utilisation des installations de production les plus performantes (à haute technologie) ce qui a engendré un arrêt provisoire de la production de l'usine de BFC SDB ainsi que de ses entrepôts. BFC TUNIS prévoit assurer sa croissance future surtout par l'optimisation de ses relations clients existants, la mise au point de nouveaux produits et canaux de distribution et l'ajout de clients dans de nouveaux marchés.

Le fait marquant l'exercice 2021 est l'acquisition de BFC INT en janvier 2021. La société est située à l'étranger, dans un pays en Afrique, et a été acquise pour fournir des matières premières aux autres sociétés du groupe. Actuellement, elle approvisionne le groupe d'environ 20% de ses besoins en matières premières. Les états financiers de BFC INT sont préparés en utilisant des règles comptables locales et la monnaie locale du pays d'implantation. Avant l'acquisition de la société BFC INT, un cabinet tunisien a été engagé pour une mission de due diligence. A la date d'acquisition, un goodwill de 500.000 DT a été déterminé.

La clé du succès du BFC TUNIS réside en partie dans sa propriété intellectuelle, constituée de secrets commerciaux, de recettes de boissons et de marques de commerce pour ses boissons. Ces actifs incorporels sont principalement protégés par des brevets, des accords contractuels et des chartes de confidentialité signées par ses employés, en application de la réglementation en vigueur.

Les activités du groupe BFC sont soumises à des lois et des règlementations régissant la fabrication, la distribution, l'étiquetage et la sécurité des produits. Elles sont aussi assujetties à un certain nombre de lois environnementales liées à l'utilisation et au traitement de l'eau, à la gestion des déchets et à la sécurité des employés. Le non-respect de ces lois et règlements est sanctionné par des pénalités et des amendes. Afin de demeurer compétitif, le groupe BFC et ses principaux concurrents ne respectent pas la loi sur la protection de l'environnement, qui impose qu'un pourcentage minimal des produits doit être vendu dans des emballages réutilisables. En effet, cette loi reste inappliquée par les ministères concernés.

En août 2022, BFC TUNIS a présenté dans ses états financiers, relatifs au premier semestre 2022, une baisse importante du résultat. La direction de BFC TUNIS attribue ce mauvais résultat à la guerre des prix, à la perte d'une partie de la part du marché à l'export et la non-disponibilité des matières premières sur le marché local et international. Le directeur général est inquiet du fait que BFC TUNIS risque de ne pas pouvoir respecter les clauses restrictives relatives à sa dette et qu'elle pourrait rencontrer des difficultés à obtenir le financement de son exploitation.

Au cours de 2021, la direction de BFC TUNIS a détecté des défaillances dans le contrôle interne, précisément dans les procédures de l'inventaire tournant des stocks et des notes de crédit client.

La procédure d'inventaire des stocks n'est pas correctement respectée parce que les employés ne sont pas bien formés et supervisés, d'où leur incapacité de préparer un inventaire fiable. L'audit interne a découvert que le comptable et l'employé de l'entrepôt ont détourné des boissons et ont camouflé les produits manquants en émettant des notes de crédit fictives. Les boissons volées sont vendues par l'employé de l'entrepôt à de petits restaurants et détaillants locaux.

Scanné avec CamScanner

B- Audit des états financiers individuels BFC TUNIS

1. *Sondage*

La procédure de facturation des ventes par BFC TUNIS est la suivante :

- Les ventes à des clients de la grande distribution : Facturation mensuelle des produits livrés le 02 du mois qui suit la livraison;
- Les ventes ponctuelles : Facturation dans les 24 heures qui suivent la livraison; et
- Les exportations : Facturation immédiate à la sortie des entrepôts de stockage.

Dans le cadre de l'évaluation des procédures de contrôle interne, l'auditeur teste l'exhaustivité de la facturation des produits livrés. A cet effet, il a pu obtenir la base de données des bons de livraisons de l'exercice qui comporte 150.000 bons de livraison se répartissant comme suit :

- Grande distribution : 100.000 bons de livraison
- Ventes ponctuelles : 20.000 bons de livraison
- Exportations : 30.000 bons de livraison

Dans le cadre de son évaluation préliminaire des risques d'anomalies significatives, l'équipe d'audit estime que le risque lié au contrôle est faible. Le taux d'écart attendu, déterminé à partir des tests de contrôle des exercices précédents est de 0,5%.

En utilisant un sondage d'attribut et en se basant sur l'annexe, les résultats du test de contrôle sont résumés dans **le tableau 1** suivant :

Tableau 1 : Résultats du sondage

Numéro de BL	Nature de vente	Facturation	Retard de facturation
2050	Grande distribution	Oui	16 jours
64200	Vente ponctuelle	Non	-
89600	Grande distribution	Oui	35 jours
109000	Grande distribution	Non	-
146000	Vente ponctuelle	Oui	9 jours

2. Questions clés d'audit

Les rubriques suivantes ont fait l'objet de communication avec les responsables de gouvernance de la société BFC TUNIS:

a) Les titres de participation, figurant au bilan au 31 décembre 2021 pour un montant brut de 277 millions de dinars, représentent un des postes les plus importants du bilan. Ils sont comptabilisés à leurs dates d'entrée au coût d'acquisition et font l'objet d'une dépréciation lorsque leur valeur d'usage est inférieure à leur valeur comptable. Au 31 décembre 2021, les participations de BFC SDB d'une valeur d'origine de 47,5 millions de dinars sont dépréciées à hauteur de plus de 52%.

b) Les stocks figurent au bilan au 31 décembre 2021 pour une valeur brute de 86 millions de dinars et sont provisionnés à hauteur de 860 mille dinars. Cette provision est déterminée en fonction d'un taux forfaire de 1%.

c) Les créances clients figurent au bilan au 31 décembre 2021 pour une valeur brute de 118 millions de dinars et sont provisionnées à hauteur de 15 millions de dinars. Elles sont provisionnées en fonction d'une estimation déterminée par un expert désigné par la direction générale de la société.

Scanné avec CamScanner

Le projet des états financiers consolidés de BFC TUNIS présente un chiffre d'affaires de 1.205 millions de dinars (2020 : 1.198 millions de dinars) et un résultat des activités ordinaires avant impôts de 296 millions de dinars (2020 : 294 millions de dinars).

Le cabinet CLM audite BFC TUNIS et BFC FOCUS. La société BFC SDB est auditée par un autre cabinet d'expertise comptable tunisien. La filiale étrangère BFC INT est auditée par un petit cabinet local d'experts-comptables du pays d'implantation.

(a) BFC SDB

L'auditeur du composant BFC SDB a été chargé de fournir à l'équipe d'audit du groupe les détails d'une affaire judiciaire en cours. Des anciens employés ont engagé une action en justice contre BFC SDB pour licenciement abusif et ont réclamé 700.000 DT de dommages et intérêts. L'auditeur du composant a obtenu la confirmation verbale des conseillers juridiques de BFC SDB que les dommages sont probables et le montant des dommages est raisonnablement estimé à 500.000 DT. Aucune provision n'a été comptabilisée dans les états financiers individuels et consolidés. Par ailleurs, aucun autre élément probant n'a été recueilli par l'auditeur du composant.

(b) Créances clients

Au 1er mars 2022, une lettre de confirmation est reçue du liquidateur de TOM FOOD. La lettre précise que la société TOM FOOD, suite à sa cessation d'activité, est en mesure de payer environ 10% des sommes dues au titre de ses dettes fournisseurs. Le solde du client TOM FOOD, chez BFC FOCUS, est de 16 millions de dinars. Ce solde est provisionné à concurrence de 2%.

(c) Actif d'impôt différé

Le chef de mission a discuté la situation fiscale du groupe avec le directeur comptable. Ce dernier a déclaré qu'il a trouvé des difficultés à calculer l'actif d'impôt différé à comptabiliser. Un actif d'impôt différé est comptabilisé pour tenir compte de la perte enregistrée par la filiale BFC SDB. Le montant de cet actif d'impôt différé est égal au montant de la perte comptable multiplié par 15%.

(d) Rapport de gestion du groupe

Le projet du rapport de gestion du groupe indique l'amélioration des performances du groupe, en réalisant une augmentation du chiffre d'affaires du groupe de 20%.

Scanné avec CamScanner

Annexe

Statistical Sample Sizes for Test of Controls

Five Percent Risk of Assessing Control Risk Too Low
(number of expected errors in parentheses)

Expected Population Deviation Rate (%)	Tolerable Deviation Rate										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0.00	149(0)	99(0)	74(0)	59(0)	49(0)	42(0)	36(0)	32(0)	29(0)	19(0)	14(0)
0.25	236(1)	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0.50	*	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0.75	*	208(2)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.00	*	*	156(2)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.25	*	*	156(2)	124(2)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.50	*	*	192(3)	124(2)	103(2)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.75	*	*	227(4)	153(3)	103(2)	88(2)	77(2)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
2.00	*	*	*	181(4)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	46(1)	30(1)	22(1)
2.25	*	*	*	208(5)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2.50	*	*	*	*	150(4)	109(3)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2.75	*	*	*	*	173(5)	109(3)	95(3)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3.00	*	*	*	*	195(6)	129(4)	95(3)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)
3.25	*	*	*	*	*	148(5)	112(4)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)
3.50	*	*	*	*	*	167(6)	112(4)	84(3)	76(3)	40(2)	22(1)
3.75	*	*	*	*	*	185(7)	129(5)	100(4)	76(3)	40(2)	22(1)
4.00	*	*	*	*	*	*	146(6)	100(4)	89(4)	40(2)	22(1)
5.00	*	*	*	*	*	*	*	158(8)	116(6)	40(2)	30(2)
6.00	*	*	*	*	*	*	*	*	179(11)	50(3)	30(2)
7.00	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68(5)	37(3)

*Sample size is too large to be cost-effective for most audit applications.
Note: This table assumes a large population.
Copyright ©2001 by the American Institute of Certified Public Accountants. Reprinted with permission.

Statistical Sampling Results Evaluation Table for Tests of Controls

Upper limits at five percent risk of assessing control risk too low.

Sample Size	Actual Number of Deviations Found										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17.0	*	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15.0	18.3	*	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*	*
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18.0	19.7	*	*
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.0	*
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	*
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4

*Over 20 percent.
Note: This table presents upper limits as percentages and assumes a large population.
Copyright ©2001 by the American Institute of Certified Public Accountants. Reprinted with permission.

Scanné avec CamScanner

Travail à faire

Les réponses aux questions suivantes doivent être données 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 ***7 points***

Dossier n° 1 : (3,5 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.

***N.B.* : Les différentes situations sont indépendantes**

Dossier n° 2 : (3,5 points)

1) Sur la base des informations disponibles, indiquer pour chaque point (de a à f) si le cabinet CAT s'est conformé aux dispositions des normes internationales, en précisant le cas échéant les diligences à mettre en œuvre.
2) Evaluer les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet CAT.

Deuxième partie ***13 points***

1) Risques d'affaires : (3 points)

Dans le cadre de l'étape de la planification de l'audit des états financiers individuels de BFC TUNIS, identifier **SIX** risques d'affaires qui nécessitent une attention particulière et par conséquent, les comptes des états financiers qui présentent des risques d'anomalies significatives. **(A présenter obligatoirement dans un tableau synthétique Risques/ Comptes des états financiers)**

2) Sondage : (2,5 points)

a) Proposer un test de contrôle permettant de s'assurer que tous les bons de livraison ont été facturés, conformément à la procédure mise en place par la société BFC TUNIS.

b) En se basant sur l'Annexe, et sachant que l'auditeur a fixé un taux maximum d'erreur tolérable égal à 3%, déterminer la taille de l'échantillon et l'intervalle d'échantillonnage.

c) Analyser les résultats obtenus présentés dans le **Tableau 1**.

3) Questions clés d'audit : (4 points)

a) Déterminer les diligences de l'auditeur en matière de détermination et de communication des questions clés d'audit.

b) Analyser les rubriques qui ont fait l'objet de communication avec les responsables de gouvernance en déterminant les diligences d'audit et l'impact sur le rapport d'audit.

c) Rédiger la section du rapport d'audit relative aux questions clés d'audit.

4) États financiers consolidés : (3,5 points)

a) Déterminer les diligences à mettre en œuvre par le cabinet CLM dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés de BFC TUNIS.

b) Préciser les diligences requises pour le composant BFC INT.

c) Indiquer les procédures d'audit à engager et les ajustements comptables pour chaque point (de a à d).

Scanné avec CamScanner

CORRIGE SESSION SEPTEMBRE 2022

Première partie

DOSSIER N° 1 : (3,5 points)

Approche conceptuelle :

120.1 Le cadre conceptuel spécifie une approche permettant à un expert-comptable :

(a) D'identifier les menaces qui pèsent sur la conformité aux principes fondamentaux ;

(b) D'évaluer les menaces identifiées ; et

(c) De lutter contre les menaces en les éliminant ou en les ramenant à un niveau acceptable (Mesures de sauvegardes.

R120.5 Lors de l'application du cadre conceptuel, l'expert-comptable doit :

(a) exercer un jugement professionnel ;

(b) rester attentif aux nouvelles informations et aux changements de faits et de circonstances ; et

(c) utiliser le test du tiers raisonnable et éclairé décrit dans le paragraphe 120.5 A4.

Situation 1 : GPR : relation d'affaires

Selon le code d'éthique de l'IFAC :

520.2 Une relation d'affaires étroite avec un client d'audit ou sa direction peut créer une menace liée à l'intérêt **personnel ou à l'intimidation**. Cette section présente les exigences spécifiques et le matériel d'application nécessaires à l'application du cadre conceptuel dans de telles circonstances.

520.3 A2 Parmi les exemples de relations d'affaires étroites découlant d'une relation commerciale ou d'un intérêt financier commun figurent:

- ……..
- **Les accords de distribution ou de commercialisation** en vertu desquels le cabinet ou un cabinet du réseau distribue ou commercialise les produits ou services du client, ou alors, le client distribue ou commercialise les produits ou services du cabinet ou du cabinet du réseau.

R520.4 Un cabinet, un cabinet du réseau ou un membre de l'équipe d'audit ne doit pas entretenir de relations d'affaires étroites avec un client d'audit

La relation d'affaire proposée par le directeur général GPR crée des menaces significatives pour l'objectivité.

A moins que l'intérêt financier ne soit significatif et que la relation d'affaires soit insignifiante pour le cabinet et le client, la menace créée par la coentreprise serait si importante qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire la menace au principe d'objectivité à un niveau acceptable.

➔ Des problèmes éthiques se posent également si CAT devait vendre les logiciels à des clients d'audit :

- Premièrement, il y a une menace d'autorévision, car lors de l'audit, l'équipe d'audit évaluerait le logiciel de comptabilité qu'elle a elle-même vendu à l'équipe d'audit. Il est difficile de voir comment cette menace pourrait être réduite à un niveau acceptable, étant donné que les logiciels comptables sont fondamentaux pour la préparation des états financiers.
- Deuxièmement, en recommandant le logiciel aux clients de l'audit, le cabinet d'audit pourrait être perçu comme fournissant un service autre que l'audit en étant impliqué dans la préparation des documents comptables et en fournissant des services de systèmes informatiques.

➔ Si, après avoir pris en compte les menaces éthiques mentionnées ci-dessus, CAT souhaite toujours poursuivre l'accord commercial, il doit cesser d'agir en tant qu'auditeur de GPR.

Résumé de la situation :

Principe : indépendance + objectivité

Menace : liée à l'intérêt personnel + intimidation

Cette situation est acceptable si l'intérêt financier est négligeable et la relation insignifiante.

- La vente de logiciels à des clients d'audit crée une menace d'autorévision.
- La vente de logiciels est perçue comme un service autre que d'audit.
- Les risques sont accrus pour les entités cotées en bourse ou d'intérêt public.
- Si l'on conclut un accord commercial, il faut se retirer de l'audit de GPR.

Situation 2 : TBR

Selon le code d'éthique de l'IFAC

Acceptation du client et de la mission

320.1 A1 Des menaces pesant sur la conformité aux principes **d'intégrité** ou de **comportement professionnel** peuvent être créées, par exemple, à partir de situations douteuses associés au client (ses propriétaires, sa direction ou ses activités). Parmi les problèmes qui, s'ils sont connus, pourraient créer une telle menace figurent l'implication du client dans des activités illégales, la malhonnêteté, des pratiques de reporting financier douteuses ou tout autre comportement contraire à l'éthique.

320.3 A2 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau d'une telle menace figurent :

- La connaissance et la compréhension du client, de ses propriétaires, de la direction et des responsables de la gouvernance ainsi que des activités commerciales.
- L'engagement du client à résoudre les situations douteuses, par exemple, en améliorant les pratiques de gouvernance d'entreprise ou les contrôles internes.

Changements d'une Nomination professionnelle

R320.4 L'expert-comptable doit déterminer s'il y a des raisons pour ne pas accepter une mission lorsque :

a) Un client potentiel lui demande de remplacer un autre comptable ;

b) Il envisage de soumissionner pour une mission qui est déjà attribuée à un autre comptable; ou

c) Il envisage d'entreprendre un travail complémentaire ou additionnel à celui d'un autre comptable.

Communication avec le comptable en place ou son prédécesseur

320.4 A1 Le comptable proposé aura généralement besoin de l'autorisation du client, de préférence par écrit, pour entamer des discussions avec le comptable en place ou son prédécesseur.

➔ Il semble que la direction de GPR puisse manquer d'intégrité en raison de la poursuite judiciaire pour non respect de la réglementation.

➔ CAT devrait se renseigner sur cette affaire, par exemple en contactant l'avocat de la société après accord du client.

De plus, la démission de l'ancien auditeur suite à un désaccord indique un possible problème d'intégrité de la direction. Il peut également y avoir des problèmes d'éthique, par exemple, la direction peut avoir **intimidé** les auditeurs précédents sur la question de l'information financière qui a entraîné leur démission.

Il est important que tous les faits pertinents soient connus avant de prendre une décision d'acceptation. Une menace pour **la compétence professionnelle et la diligence** requise sont menacées lorsque le mandat est accepté sans que l'on ait pleinement connaissance des informations pertinentes.

Les contrôles déficients est également une source de préoccupation, car il indique que l'audit serait à haut risque. Bien que cela ne signifie pas à lui seul que l'audit ne doit pas être accepté, CAT devrait se demander si le risque d'audit peut être ramené à un niveau acceptable, par exemple, en utilisant une équipe d'audit expérimentée et une approche d'audit substantive.

➔ Le cabinet d'audit pourrait appliquer une mesure de sauvegarde telle que l'obtention de l'engagement de Mr Maher à améliorer l'environnement de contrôle de l'entreprise avant d'accepter le client.

TBR est gérée par son propriétaire. Cela signifie que la direction en vient à compter sur l'auditeur pour obtenir des conseils et des recommandations. Le cabinet d'audit pourrait être perçu comme assumant les responsabilités de la direction.

Mr Maher suggère que le cabinet d'audit peut fournir des conseils commerciaux.

Selon le code de l'IESBA, cette situation donne lieu à des menaces potentielles **d'autorévision** et **d'intérêt personnel** pour **l'objectivité** et l'**indépendance**.

Si le cabinet d'audit devait assumer des responsabilités de gestion, **aucune mesure de sauvegarde** ne pourrait ramener cette menace à un niveau acceptable.

Cependant, le fait de fournir des conseils et des recommandations pour aider la direction à s'acquitter de ses responsabilités ne revient pas à assumer une responsabilité de gestion.

Si le mandat d'audit est accepté, TBR peut souhaiter obtenir une confirmation écrite de la part de la direction selon laquelle elle reconnaît la responsabilité des décisions commerciales prises.

Résumé de la situation :

- La décision d'acceptation doit tenir compte des menaces éthiques.
- L'intégrité de la direction est menacée par une poursuite judiciaire pour non-respect de la réglementation.
- La direction a peut-être intimidé les auditeurs précédents.
- Contacter les anciens auditeurs pour plus d'informations.
- Les contrôles semblent faibles, ce qui entraîne un risque d'audit élevé.
- Des réponses à ce risque élevé doivent être envisagées, par exemple, le recours à une équipe d'audit expérimentée.
- Confirmer l'intention du client d'améliorer les contrôles.
- Les menaces à l'objectivité découlent du fait de donner des conseils d'affaires - perçus comme assumant la responsabilité de direction.
- Création de menaces d'auto-révision et d'intérêt personnel.
- Une protection doit être mise en place, par exemple, la reconnaissance par la direction de la responsabilité des décisions commerciales.

Situation 3 : TUNPLAS

Article 262 - Ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes :

1. Les administrateurs ou les membres du directoire ou les apporteurs en nature et tous leurs parents ou alliés, jusqu'au quatrième degré inclusivement ;
2. …….

Autres relations étroites d'un membre de l'équipe d'audit

Menace : l'intérêt personnel, la **familiarité** ou l'**intimidation**

R521.7 Un membre de l'équipe d'audit doit se référer aux politiques et procédures du cabinet s'il entretient des relations étroites avec une personne qui n'est pas un membre de sa famille proche ou immédiate, mais qui est:

(a) Un administrateur ou un dirigeant du client d'audit; ou

(b) Un employé en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des registres comptables du client ou des états financiers sur lequel le cabinet exprimera son opinion.

521.6 A1 Facteurs :

- La nature de la relation entre l'individu et le membre de l'équipe d'audit
- La position que la personne occupe chez le client.
- Le rôle du membre de l'équipe d'audit.

521.7 A3 Mesures de sauvegarde : organiser les responsabilités de l'équipe d'audit de telle sorte que le membre de l'équipe concerné ne traite pas de questions relevant de la responsabilité de l'individu avec qui il entretient une relation étroite.

R114.1 L'expert-comptable doit respecter le principe de **confidentialité**, qui oblige le comptable à respecter les règles de confidentialité des informations acquises à la suite de pratiques professionnelles et de relations commerciales. Un comptable doit :

(a) Être attentif à la possibilité d'une divulgation par inadvertance, y compris dans un environnement social, et en particulier à un proche associé ou à un membre de la famille proche ;

(b) ……..

Résumé de la situation :

Menace : l'intérêt personnel, la familiarité ou l'intimidation

Principe : indépendance + objectivité

Si le cousin est un actionnaire (apport en nature) → interdit par l'article 262 CSC

Si le cousin est un actionnaire (apport en numéraire) → situation non prévue par l'article 262 CSC.

IFAC : situation 4 : évaluer la position que la personne occupe chez le client et le rôle du membre de l'équipe d'audit.

On peut évaluer la relation familiale par référence au cadre conceptuel.

+ Divulgation du secret professionnel.

Situation 4 : Autres clients

R600.4 Avant qu'un cabinet ou un cabinet de réseau n'accepte une mission de fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit, il doit déterminer si la fourniture d'un tel service pourrait créer une menace pour l'indépendance.

Évaluation des menaces

600.4 A1 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau de menaces créé par la fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit figurent :

- ……..
- L'incidence que la finalité du service aura sur les éléments reflétés dans les états financiers et, le cas échéant :
  - La mesure dans laquelle la finalité du service **aura une incidence significative** sur les états financiers.
  - Le degré de subjectivité impliqué dans la détermination des montants ou du traitement appropriés...

Résumé de la situation :

Le service de formations techniques en matière des normes IFRS et fiscalité est un autre service non prévue par les situations spécifiques de la section 600.

Vérifier si l'impact sur les états financiers est significatif ou non.

Principe : indépendance

Menaces : auto-révision et intérêt personnel.

Parmi les mesures de sauvegarde si l'impact est non significatif : deux équipes différentes.

DOSSIER N° 2 : (3,5 points)

(a) Procédures analytiques

Selon paragraphe 6 de l'ISA 315, « Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre :

a) des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein dela fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent posséder des informations susceptibles de l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ; (Réf. : par. A6 à A13)

b) **des procédures analytiques** ; (Réf. : par. A14 à A17)

c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A18) »

L'audit a été planifié de manière inadéquate et le travail d'audit a commencé avant que le plan d'audit n'ait été revu par l'associé responsable de la mission. L'audit risque de ne pas être réalisé de manière efficace et efficiente.

La supervision de l'audit est inadéquate car le travail a été délégué de manière inappropriée. Il semble que CAT ne dispose pas d'un nombre suffisant d'auditeurs ayant les compétences nécessaires pour répondre à ses besoins en matière de supervision.

(b) Supervision des travaux

La supervision de l'audit est inadéquate car le travail a été délégué de manière inappropriée. Il semble que CAT **ne dispose pas d'un nombre suffisant d'associés** pour répondre à ses besoins en matière de supervision.

(c) Missions de l'auditeur senior

Le senior a effectué des travaux sur les actifs corporels non courants, qui constituent une rubrique moins significative (17 % du total des actifs) que les créances commerciales (58 % de l'actif total), qui ont été confiées à un stagiaire en audit.

Les actifs non courants semblent également constituer un domaine d'audit à risque moins élevé que les créances commerciales, car la valeur comptable des actifs non courants est comparable à celle de l'année précédente (0,6 million de dinars dans les deux cas).

En effet, la valeur comptable des actifs non courants est comparable à celle de l'année précédente (0,6 million de dinars à la fin des deux années), alors que les créances commerciales ont plus que doublé (de 0,9 million de dinars à 2,1 millions de dinars). Ceci corrobore les implications de (a).

(d) Confirmation directe

Il est d'usage d'obtenir une confirmation directe des soldes des clients lorsque les créances commerciales sont significatives et qu'il est raisonnable d'attendre une période pour recevoir une réponse des clients.

Les créances commerciales soient significatives (58% du total de l'actif), une autre approche peut être plus efficace (et plus rentable). Par exemple, le suivi des encaissements après la date de clôture permet de collecter des éléments probants relative à la recouvrabilité des créances (et corroborera leur existence).

CAT n'a été nommé en juillet 2021 et l'audit des comptes n'a commencé que le 15 mai 2022.

Il peut s'agir d'une autre conséquence de la planification inadéquate de l'audit.

Il se peut aussi que la supervision et le suivi de l'audit soient inadéquats. Par exemple, si le stagiaire en audit ne comprenait pas l'approche alternative mais a suivi mécaniquement les procédures de circularisation.

(e) Inventaire

Selon ISA 501 (paragraphe 4), Si les stocks **sont significatifs** au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état :

a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks,

   i) d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrementet le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité,

   ii) ……..

Les stocks **sont relativement peu importants** du point de vue de l'audit, puisqu'ils représentent moins de 2,4 % de l'actif total (2,1 % en 2021).

L'entreprise n'a pas de stock de marchandises, seulement des consommables utilisés dans la fourniture de services.

Bien qu'il semble donc approprié qu'un stagiaire en fasse l'audit, l'approche d'audit semble très inefficace. Un test aussi approfondi (des contrôles et des détails) dans un domaine non significatif constitue une preuve supplémentaire que l'audit a été mal planifié. Cela démontre également un manque de connaissance et de compréhension de l'activité d'Argenta.

(f) Capital social et rémunération des administrateurs

Rémunérations des administrateurs : transactions **entre parties liées → risque élevé + traitée par l'article 200 traitant les conventions réglementées.**

Capital social : normalement c'est une zone à faible risque mais il faut vérifier les soldes et les procès-verbaux.

Il a été demandé aux juniors de ne pas effectuer certaines procédures planifiées dans des domaines de l'audit supposés à faible risque, en raison de la pression du temps. Il n'est pas acceptable de prendre des raccourcis en omettant des procédures d'audit. Même si les soldes sont considérés comme étant à faible risque, ils peuvent quand même contenir des anomalies. Les rémunérations des administrateurs sont des transactions **entre parties liées** et **sont importants par leur nature** et ne doivent donc pas être ignorés. Toute modification des procédures d'audit planifiées doit être discutée avec les membres seniors de l'audit et approuvée par eux et ne doit être apportée que pour de véritables raisons.

Politiques et procédures de contrôle qualité au niveau du cabinet d'audit/Conclusions

L'audit n'est pas réalisé conformément aux normes ISA (300, 315 et 520).

Selon ISQC 1 :

32. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont effectuées conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et qu'il, ou les associés responsables de missions, émettent des rapports appropriés en la circonstance. Ces politiques et procédures doivent couvrir :

(a) les aspects visant à favoriser la régularité de la qualité des travaux dans la réalisation de missions ; (b) les responsabilités concernant la supervision ; (c) les responsabilités concernant la revue des travaux.

33. Les politiques et procédures visant la responsabilité du cabinet en matière de revue des travaux doivent reposer sur le principe que les travaux des membres moins expérimentés de l'équipe sont revus par les membres de l'équipe plus expérimentés.

- ⇨ **Les politiques et procédures de contrôle de réalisation de la mission ne sont pas établies et/ou ne sont pas communiquées au personnel.**
- ⇨ La dotation en personnel de l'audit d'Argenta devrait être revue et une personne **plus expérimentée** devrait être affectée à la réalisation de l'audit et à sa révision générale.

- ➔ Le fait que des travaux d'audit soient confiés à des personnes **ayant une formation** et des compétences techniques insuffisantes indique **des faiblesses** dans les procédures de recrutement et/ou de formation du personnel.
- ➔ Le fait que la direction, **la supervision** et la révision du travail à tous les niveaux **soient insuffisantes** pour fournir une assurance raisonnable que le travail d'audit est d'un niveau acceptable suggère un manque de ressources.

Les procédures d'acceptation des clients semblent inadéquates, car l'audit est réalisé de manière inefficace (c'est-à-dire que le travail d'audit est inapproprié et/ou non rentable). En décidant d'accepter ou non l'audit d'Argenta, CAT aurait dû vérifier s'il avait la capacité de servir

Contrôle qualité au niveau du cabinet d'audit idées/Conclusions :

- aptitudes et compétences ;

- attribution/délégation ;

- acceptation de clients ;

- Réalisation de la mission : procédures d'audit + suivi.

Deuxième partie (13 points)

1) Risques d'affaires : (3 points)

Risques (0,25 par risque)	Comptes des états financiers (0,25 par compte correspondant)
En ce qui concerne les activités internationales, il existe un risque de fluctuations des taux de change ainsi qu'un risque politique	Client : valorisation
BFC évolue dans un secteur d'activité où la concurrence est féroce, avec de puissantes multinationales comme principaux concurrents. Or, une réduction substantielle des prix pourrait mettre sa rentabilité en péril.	Continuité d'exploitation
Comme les activités de BFI reposent sur un nombre restreint de gros clients, la perte de l'un d'eux pourrait avoir des conséquences désastreuses sur sa rentabilité.	Continuité d'exploitation
Acquisition filiale	Titres de participation : Valeur d'usage
Transactions inter-groupe (parties liées) : Prix de transfert	Compte inter-groupe ➔ Fournisseurs et clients : valorisation
• Les activités de la société sont soumises à nombre de lois et de règlements, et le défaut de s'y conformer pourrait entraîner des coûts supplémentaires, voire la fin de son exploitation. Réglementation sur l'environnement.	Provision pour risques et charges ou passifs éventuels. l'information à fournir concernant le passif éventuel peut être incomplète en cas de responsabilité du fait du produit
Non respect des échéanciers bancaires → difficulté quant à la réussite des re-négociations.	Comptes comptables relatives aux emprunts bancaires (compte 16, 505 et 65)
Restructuration : L'expansion des investissements de la société dans ses activités pourrait entraîner une diversification excessive de ses ressources financières et administratives.	Immobilisation corporelle
Nouveaux produits	Chiffre d'affaires
Pénurie en matières premières : sucre	Continuité d'exploitation
La société pourrait ne pas parvenir à bien protéger sa propriété intellectuelle ou à prouver son innocence quant à la contrefaçon de brevets d'autres entreprises, puisque certaines boissons ne sont pas très différentes les unes des autres.	Immobilisation incorporelle
Les boissons ont une durée de conservation limitée	Stock : valorisation

2) Sondage : (2,5 points)

a)

Il faut stratifier la population (Grande distribution/vente ponctuelle/Export) car la procédure est différente. (0,5 point)

Sélection d'un échantillon de chaque sous-population et vérifier la facture correspondante. (0,25 point)

b)

B	Taux d'écart acceptable	Taux d'écart attendu	Taille de l'échantillon
5 %	3%	0,5%	157 (0,5 point)

c)

Libellé	R/RC	Taux d'écart acceptable	Nombre d'erreur	Taille de l'échantillon	Taux maximum d'erreur dans la population	Interprétation
Grande distribution	5%	3%	3	157	5,1% > 3%	Rejeter (0,5)
Vente ponctuelle	5%	3%	2	157	4,2% > 3%	Rejeter (0,5)
Export	5%	3%	0	157	2% < 3%	Accepter (0,25)

3) Questions clés d'audit : (4 points)

a)

Détermination des questions clés de l'audit (0,5 point) : L'auditeur doit déterminer, **parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance**, celles ayant nécessité une attention importante de sa part au cours de l'audit. Aux fins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants :

a. les aspects qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315

b. les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers ;

c. les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours dela période considérée.

Communication des questions clés de l'audit (0,25 point) : L'auditeur doit décrire chacune des questions clés de l'audit dans **une section distincte** de son rapport intitulée « Questions clés de

l'audit », en la faisant précéder d'un sous-titre approprié, sauf dans les circonstances exposées aux paragraphes 14 et 15 de l'ISA 701.

Description des questions clés de l'audit : La description de chacune des questions clés de l'audit doit comprendre :

- un renvoi à l'information fournie au niveau des notes des E.F.
- **des raisons pour lesquelles la question est considérée comme étant l'une des plus importantes questions de l'audit** ;
- **de la façon dont cette question a été traitée** dans le cadre de l'audit.

b) Analyser les rubriques qui ont fait l'objet de communication avec les responsables de gouvernance en déterminant les diligences d'audit et l'impact sur le rapport d'audit.

Titres de participation :

- Vérifier que l'estimation des valeurs d'usage, déterminées par la Direction, est fondée sur une justification appropriée de la méthode d'évaluation et des éléments chiffrés utilisés ;

- Vérifier le caractère raisonnable des projections futures adoptées, le cas échéant, et que ces projections ont fait l'objet d'un audit ou de procédures analytiques ;

- Vérifier le caractère approprié des informations fournies dans les notes aux états financiers.

→ Compte tenu l'importance de la rubrique immobilisations financières et la complexité du processus d'évaluation et d'appréciation du risque lié à l'évaluation (Audit de la valeur d'usage), l'évaluation des immobilisations financières constitue un point clé d'audit.

Stocks :

L'auditeur ne doit pas communiquer, dans la section « Questions clés de l'audit » de son rapport, une question qui l'obligerait à exprimer une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée).

➔ La direction a déterminé les provisions sur stocks sur la base d'un montant forfaire de 1%. La méthode retenue par la direction pour fixer l'estimation ponctuelle ne se base pas sur des hypothèses raisonnables. C'est une méthode inappropriée.

Ainsi, l'auditeur doit :

- établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance de l'auditeur.
- obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur.

De plus, au niveau des stocks, l'auditeur a détecté des défaillances de contrôle interne (procédures d'inventaire physique) et des cas de détournement de stocks.

Il faut demander à la direction de corriger ces anomalies (provision). A défaut, il faut déterminer l'impact de ces anomalies sur le rapport de l'auditeur.

Créances clients :

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert choisi par la direction, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la norme ISA 500 peuvent l'aider à évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément à l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500.

- Évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert,

- Compréhension de la nature des travaux effectués par l'expert, et par le niveau de ses connaissances dans le domaine d'expertise de l'expert.

Si l'estimation est raisonnable : pas d'impact sur le rapport (opinion + QCA)

c) Rédiger la section du rapport d'audit relative aux questions clés d'audit.

QCA sur les immobilisations financières :

1.Etant une société mère, les immobilisations financières présentent la rubrique la plus importante du bilan.

2.Comme détaillé au niveau de la **note aux états financiers XXX**, les immobilisations financières sont constituées par des titres de participation, dont la valeur comptable nette de provision s'élève au 31 décembre 2021 à 277 millions de dinars et représente YY du total des actifs.

3.Diligences de l'auditeur financier :

- Vérifier que l'estimation **des valeurs d'usage**, déterminées par la Direction, est fondée sur une justification appropriée de la méthode d'évaluation et des éléments chiffrés utilisés ;

- Vérifier le caractère raisonnable des **projections futures adoptées**, le cas échéant, et que ces projections ont fait l'objet d'un audit ou de procédures analytiques ;

- Vérifier le caractère approprié des informations fournies dans **les notes** aux états financiers.

QCA sur les créances clients :

1.Renvoi à la note des E.F. ;

2. Raison ;

3. Réponse de l'auditeur.

4) États financiers consolidés : (3,5 points)

a) Déterminer les diligences à mettre en œuvre par le cabinet CLM dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés de BFC TUNIS.

ISA 600 :

1. enrichir sa connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement,

2. acquérir une connaissance du processus de consolidation,

3. S'il s'agit d'un composant important : déterminer le Seuil de signification + audit des opérations et des flux

4. S'il s'agit d'un composant non important : procédures analytiques

b) Préciser les diligences requises pour le composant BFC INT.

Selon ISA 600, Pour un **composant qui est important** en raison de sa contribution individuelle aux états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant pour le compte de ladite équipe, **doit effectuer un audit de l'information financière** du composant **en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant**.

L'auditeur doit prévoir des réponses aux risques d'anomalies significatives pour le composant BFC INT :

1. L'évaluation de la société BFT INT à la date d'acquisition

- Evaluation du goodwill à la date d'acquisition

- Evaluation des actifs et des passifs identifiables

- ISA 500 : Éléments probants – Expert désigné par la direction : évaluation de la compétence et indépendance de l'auditeur de la filiale.

2. La société BFT à la date du 31/12/2021

-Conversion des états financiers de BFT INT Il s'agit de l'application des règles pour la conversion d'un établissement à l'étranger. La monnaie fonctionnelle de la filiale BFT INT est la monnaie locale du pays d'implantation. La monnaie fonctionnelle de la société mère est Le DT. En conséquence, la méthode du taux de clôture doit être appliquée.

- Evaluation ultérieure du goodwill : Le goodwill doit faire l'objet d'un test de dépréciation annuel. Date de prise en compte des transactions de la société BFT INT.

- Les transactions entre les sociétés du groupe + Marge sur stock.

- Utilisateur des travaux d'un auditeur du composant.

c) Indiquer les procédures d'audit à engager et les ajustements comptables pour chaque point (de a à d).

(a) BFC SDB

- Confirmation orale : elle devrait être écrite ;
- La confirmation externe est un élément probant pertinent mais non suffisant ;
- Conformément au référentiel comptable tunisien, le montant des dommages doit être provisionné.

(b) Créances clients

Il s'agit d'un événement postérieur à la date de clôture : Une provision complémentaire de (16 millions de dinars * (90% - 2%)) doit être constatée :

- S'il a été considéré comme lié à l'exercice 2021 : provision en 2021 ;
- Si non, provision à constater en 2022.

Il faut prévoir également l'impact sur la continuité d'exploitation de la société BFT FOCUS. TOM FOOD est un client important de BFC FOCUS.

(c) Actif d'impôt différé

Selon IAS 12, Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés dans la mesure où il est probable que l'on

disposera de bénéfices imposables futurs auxquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés. L'auditeur doit s'assurer que la société BFC-SDB dispose des bénéfices imposables futurs auxquels ces pertes fiscales pourront être imputés.

L'auditeur doit avoir une connaissance suffisamment détaillée de l'entreprise et de ses prévisions (ses bénéfices commerciaux futurs projetés pour être en mesure d'évaluer de manière compétente la position de l'impôt différé).

d) Rapport de gestion du groupe : ISA 720 « Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations »

Les responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations contenues dans des documents contenant des états financiers audités exige que l'auditeur **lise** les autres informations, définies comme des informations financières et non financières, incluses dans un document contenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur.

➔ **L'objectif de la lecture des autres informations est d'identifier les incohérences significatives avec les états financiers audités.**

Dans le cas du groupe, la déclaration du président contient une incohérence, car selon les états financiers consolidés, le revenu a augmenté de 0,5%, mais le rapport de gestion indique que les revenus ont augmenté de 20 %.

Les travaux d'audit réalisés sur les recettes doivent être examinés afin de s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les chiffres figurant dans les états financiers.

La question doit être discutée avec la direction, qui doit être invitée à modifier le rapport de gestion. Les résultats des travaux d'audit doivent être présentés à la direction, afin de justifier, le cas échéant, la nécessité de la modification.

➔ **Si la direction refuse de modifier l'information contenue dans les autres informations, le rapport d'audit doit contenir un paragraphe "Autres points".**

Ce paragraphe doit être présenté immédiatement après le paragraphe d'opinion et doit décrire clairement l'incohérence. La question doit également être communiquée aux personnes responsables de la gouvernance.

Si l'incohérence persiste, le cabinet d'audit peut souhaiter intervenir lors d'une réunion des actionnaires du groupe BFC pour expliquer le paragraphe supplémentaire qui a été inclus dans le rapport d'audit.

L'auditeur est tenu de lire les autres informations, y compris le rapport de gestion du groupe.

Résumé du rapport de gestion

- Les autres informations doivent être cohérentes avec les états financiers

- Les incohérences ne compromettent pas l'opinion d'audit

- Le projet de rapport de gestion contient une inexactitude concernant le chiffre d'affaires.

- Revoir les travaux d'audit effectués sur les revenus

- Demander que le projet de rapport de gestion soit modifié

- Si l'incohérence persiste, le rapport de l'auditeur doit inclure un paragraphe "Autres points".

- Envisager de prendre la parole lors de l'assemblée des actionnaires au sujet de l'incohérence.

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MAI 2022

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de TROIS parties indépendantes :		
Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*6 points*	*Page 3*
Troisième partie :	*9 points*	*Page 4*

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 7 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 Kais, directeur général du cabinet d'expertise comptable KAF, 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 STYPAP

Dans le cadre de l'étape d'achèvement de la mission d'audit de la société STYPAP de l'exercice 2021, l'associé du cabinet Mr Ali a communiqué au président directeur général un projet de rapport d'audit avec une opinion modifiée. À la suite d'un incendie, les documents comptables relatifs aux mois de septembre et d'octobre 2021 ont été détruits. L'équipe d'audit n'a pas pu collecter des éléments probants suffisants et appropriés. Le président directeur général a répondu que la société STYPAP est un client d'audit de KAF depuis huit ans et que Mr Ali connaît bien que la société prépare et présente toujours des états financiers fiables. Il a, en outre, souligné qu'un rapport modifié a un impact négatif sur les négociations de la société avec la banque pour l'obtention de prêts supplémentaires. Compte tenu du besoin de financement supplémentaire de STYPAP, Mr Ali a accepté de délivrer un rapport sans réserve.

Dossier 2 : Société GLOW

Début 2022, la société GLOW ouvre une nouvelle usine. Le président directeur général de GLOW demande à Mr Fethi, l'associé responsable de la mission d'audit de la société GLOW, de faire partie de la commission de recrutement du responsable de la comptabilité analytique de la nouvelle usine.

Dossier 3 : Société CLUB DE SPORT

La société CLUB DE SPORT (CDS) exploite plusieurs salles de sports. Mr Samy assure la fonction de chef de mission dans le cadre de l'audit de CDS depuis plusieurs années. Dans le cadre de l'exercice 2021, les travaux d'audit de la rubrique liquidités et équivalents de liquidités ont dégagé des écarts entre les relevés bancaires et les soldes et enregistrements comptables de CDS. Les écarts relevés ont pour impact une surévaluation du résultat de 54.000 dinars alors que le seuil de signification fixé pour cette mission d'audit s'élève à 60.000 dinars. À la suite des demandes d'explications présentées par Mr Samy au chef comptable de CDS concernant les écarts constatés, le directeur général de CDS l'invite pour une réunion d'urgence.

Lors de la réunion, le directeur général commence par féliciter Mr Samy pour la qualité de ses travaux d'audit. Il affirme avoir été très impressionné que Mr. Samy est parvenu à découvrir les problèmes liés au compte banque. Ensuite, il lui remet une lettre d'affirmation pour le dossier d'audit, dans laquelle il est écrit que la direction de l'entreprise a pris note des écarts relevés dans les comptes banques et que le solde de la rubrique liquidités et équivalents de liquidités est fiable.

Puis, le directeur informe Mr. Samy qu'il est en train de démarrer un nouveau projet distinct de CDS et qu'il a besoin d'un expert-comptable compétent et lui propose de devenir son partenaire dans cette nouvelle entreprise. L'apport de Mr Samy ne sera pas en numéraire, mais il aura une part de 20 % en contrepartie de la prestation de ses services comptables et de conseil. Le directeur aura l'autre part de 80 %. Le directeur demande à Mr Samy de continuer à assurer sa fonction de chef de mission dans le cadre de la mission d'audit de CDS. Mr Samy accepte la proposition.

Dossier 4 : Société DECOPLUS

Après son départ à la retraite, l'ancien associé du cabinet KAF, Mr Achraf est nommé administrateur de la société DECOPLUS, client d'audit du cabinet. Mr Achraf est également membre du comité consultatif en fiscalité instauré par le cabinet. Ce comité se réunit mensuellement pour discuter des problèmes fiscaux des clients, dont certains sont des concurrents

de la société DECOPLUS. Le cabinet verse à Mr Achraf la somme de 2.200 dinars en contrepartie de chaque réunion du comité.

Dossier 5 : Société YASMINA

Au cours de l'exercice 2021, la société YASMINA a connu un manque d'effectif de son personnel cadre. L'associé du cabinet KAF, Mr Haroun, qui est responsable du dossier d'audit, propose à son client de renforcer son équipe, au cours de ces périodes, en mettant à sa disposition des collaborateurs du cabinet.

Deuxième partie

La société TCOM est une société à responsabilité limitée, créée au début de l'année 2019. Elle est spécialisée dans la fourniture, l'installation, la maintenance et le développement de logiciels et l'intégration dans le secteur des technologies de la communication de l'internet et de l'informatique. La majorité de son capital est détenue par son gérant, Mr Kamel. Pendant les deux premières années, elle a engagé des activités de recherche et de développement. En 2021, elle a commencé à réaliser ses premières ventes et installations à ses clients. TCOM utilise un système informatisé complexe dans le cadre du suivi des prestations clients et pour la comptabilité analytique. Les états financiers de l'exercice 2020 ont été audités par le commissaire aux comptes de la société TCOM.

Pour poursuivre le développement de ses activités, TCOM a sollicité un emprunt bancaire de 8 millions de dinars. La banque a exigé un rapport d'examen limité des états financiers et de maintenir un fonds de roulement minimum de 500 mille dinars. Mr Kamel a sollicité l'aide de son ami, Mr Salem, expert-comptable membre de l'OECT, pour la réalisation de la mission d'examen limité des états financiers semestriels arrêtés au 30/06/2021.

La balance générale du premier semestre 2021 et arrêtée au 30/06/2021 est présentée ci-dessous :

Comptes	Soldes en dinars	
	Débiteurs	Créditeurs
Capital social		10.000.000
Report déficitaire	2.256.100	
Emprunt à long terme		1.900.000
Dépenses de recherche et de développement	3.790.000	
Brevets	1.010.000	
Immobilisations corporelles	3.700.990	
Amortissement cumulé, immobilisations corporelles		201.100
Stocks	252.000	
Clients	855.020	
Provision pour créances douteuses		15.000
Fournisseurs		98.009
Banque	101.209	
Revenus		812.202
Coût des produits vendus	666.502	
Frais généraux et frais d'administration	302.500	
Autres charges	91.990	

Le collaborateur a déterminé correctement le montant du fonds de roulement s'élevant à 1.095.220 dinars.

Vous disposez également des informations complémentaires suivantes :

a. Dépenses de recherche et de développement

Le compte « Dépenses de recherche et de développement » inclut toutes les dépenses engagées dans le cadre des activités de recherche et de développement de nouveaux produits. Ces dépenses doivent être comptabilisées conformément à la norme comptable tunisienne 20 relative aux dépenses de recherche et de développement. Le solde d'ouverture de l'exercice de ces actifs incorporels s'élève à 2,99 millions de dinars. Au cours du premier semestre de 2021, TCOM a dépensé 0,8 million de dinars, dans le cadre du développement de trois nouveaux produits qui sont tous à des stades différents de développement. Les dépenses de recherche et de développement, inscrites à l'actif, ne sont pas amorties. Mr Salem a demandé au gérant de lui fournir une lettre d'affirmation attestant la fiabilité du compte.

b. Subvention de l'Etat

Au 30/03/2021, TCOM a reçu une subvention de l'Etat pour acquérir une nouvelle machine. L'entreprise doit acquérir la machine dans les 12 mois suivants la date d'octroi. A défaut, le montant de la subvention sera reversé à l'Etat. Le montant total de la subvention s'élevant à 200.000 dinars est comptabilisé en revenus. La machine est non encore acquise. Mr Salem a demandé le document attestant la décision d'octroi de la subvention.

c. Rapport

Un rapport sans réserve ni autres paragraphes a été déposé par Mr Salem directement auprès de la direction de la banque.

Troisième partie

La société industrielle MSA, dont les actions sont cotées en bourse, fabrique des composants automobiles. Les états financiers de la société sont élaborés conformément au référentiel comptable IFRS. En 2021, son actif total s'élève à 43 millions de dinars et son bénéfice avant impôt est de 7,2 millions de dinars.

Votre maître de stage, l'expert-comptable Mr Karim, vous charge de faire une revue du dossier d'audit de l'exercice 2021 de la société MSA, conformément aux normes internationales d'audit. Il vous présente les éléments A, B et C se rattachant respectivement à la stratégie d'audit, aux contrôles de substance et aux étapes d'achèvement d'audit.

A- Stratégie d'audit

Mr Karim a décidé d'adopter la stratégie d'audit suivante :

Efficacité du système de contrôle interne

Lors de l'audit de l'année précédente, l'équipe d'audit a engagé des tests de contrôle et a déterminé que le système de contrôle est efficace. Pour l'année 2021, l'équipe d'audit n'a pas retesté les contrôles, car selon la direction, il n'y a pas eu de changements dans les systèmes ou dans l'environnement de contrôle au cours de l'année.

Audit interne

Le cabinet d'audit va recourir à l'assistance directe des auditeurs internes de MSA pour exécuter les diligences d'audit relatives à la rubrique fournisseurs, car ils ont déjà effectué des travaux dans ce domaine au cours de l'année. Mr Karim a demandé, également, aux auditeurs internes d'effectuer la procédure de circularisation des fournisseurs.

Sondage

Etant auditeur de la société MSA depuis plusieurs années, l'équipe d'audit a une bonne maîtrise et connaissance du dossier et décide d'appliquer la méthode de sondage non statistique.

B- Contrôles de substance

Créances clients

Le nombre de clients de la société MSA est important. Au cours des années précédentes, l'équipe d'audit a effectué une circularisation positive des comptes clients pour confirmer les soldes de fin d'année. Cependant, le taux de réponse a toujours été faible et en conséquence, d'autres contrôles de substance ont été réalisés. Le cabinet a pris la décision de ne pas effectuer la procédure de circularisation pour l'audit de l'année 2021. Le solde des créances commerciales, à la fin de l'exercice 2021, s'élève à 3,9 millions de dinars (2020 : 2,8 millions de dinars) et les pertes de valeur sur créances douteuses est de 410.000 dinars (2020 : 390.000 dinars).

Soldes bancaires

Au 31/12/2021, les soldes des comptes courants bancaires se résument comme suit :

Disponibilités en banques	0,2 million de dinars
Découverts bancaires	5,1 millions de dinars

Le directeur financier a informé le responsable de l'audit que tous les comptes bancaires ont été rapprochés à la fin de l'année. Le découvert de 5,1 millions de dinars a considérablement augmenté depuis l'année précédente (au 31/12/2020 : 1,2 million de dinars). Fin mars 2022, les administrateurs ont informé Mr Karim que le découvert bancaire, dont la société a besoin pour financer son cycle d'exploitation, doit être renouvelé en avril 2022 et qu'ils sont confiants qu'il sera renouvelé.

C- Etapes d'achèvement d'audit

Les notes de synthèse de la mission d'audit contiennent les éléments suivants :

Immeuble de placement

MSA est propriétaire d'un bâtiment utilisé en tant que magasin de stockage. Au 31/12/2020, la valeur comptable nette du bâtiment est de 323.000 dinars.

Au 01/01/2021, sa juste valeur est de 500.000 dinars. À cette date, MSA a quitté le bâtiment et a déplacé les stocks dans de nouveaux locaux plus grands. La direction a décidé de conserver le bâtiment afin de le louer en tant que magasins de stockage pour les entreprises et pour bénéficier de toute augmentation immobilière.

Au 31/12/2021, le bâtiment n'a pas été loué et il a une juste valeur, selon un évaluateur externe, de 553.000 dinars. Le projet des états financiers de l'exercice 2021 reconnait l'immeuble comme un immeuble de placement comptabilisé pour une valeur de 553.000 dinars, et tenant compte d'un gain de juste valeur de 230.000 dinars. Ce gain est comptabilisé en produit de l'exercice 2021. Depuis son reclassement en immeuble de placement, l'amortissement de cet immeuble n'a pas été constaté.

Salle d'exposition

Au 01/01/2020, MSA a acquis une salle d'exposition pour une valeur de 9,5 millions de dinars. À la date d'acquisition, sa durée de vie utile est de 20 ans et sa valeur résiduelle est nulle.

Au 31/12/2020, MSA a ramené la valeur de la salle d'exposition à sa valeur recouvrable. Cette valeur, déterminée en fonction de la valeur d'usage, est de 8,25 millions de dinars. Ainsi, une perte de valeur de 775 mille dinars a été comptabilisée dans le résultat net de l'exercice.

Au 31/12/2021, MSA a procédé à un autre test de dépréciation et a déterminé une valeur d'usage de 8,85 millions de dinars. En conséquence, MSA a constaté, en produit, une reprise de dépréciation de 1,034 million de dinars. La reprise de 1,034 million de dinars a été déterminée par la différence entre sa nouvelle valeur recouvrable de 8,85 millions de dinars et sa valeur comptable de 7,816 millions de dinars.

Le collaborateur a résumé les écritures comptables comme suit :

Au 01/01/2020	Prix d'acquisition	9,5 millions de dinars
Au 31/12/2020	Dotations aux amortissements	475 mille dinars
Au 31/12/2020	Réduction de valeur	775 mille dinars
Au 31/12/2020	Valeur comptable nette	8,25 millions de dinars
Au 31/12/2021	Dotations aux amortissements	434 mille dinars
Au 31/12/2021	Reprise de dépréciation	1,034 million de dinars
Au 31/12/2021	Valeur comptable nette	8,85 millions de dinars

Stock

Un extrait des procédures analytiques d'achèvement est présenté ci-dessous :

	2021	**2020**	**Commentaires**
Valeur du Stock	4 millions de dinars	25 millions de dinars	**(a)**
Ratio : Provision sur Stock/Valeur du Stock	10 %	5 %	**(b)**

(a) La valeur du stock a diminué de 84 %. Cette variation est en adéquation avec les attentes de l'auditeur car MSA a adopté le système de gestion des stocks Just in Time. L'équipe d'audit a assisté à l'inventaire physique. Les travaux d'audit du compte stock consistent exclusivement à observer l'application des procédures de comptage établies par la direction et à tester des comptages.

(b) Selon les attentes du chef de mission, l'adoption du système de gestion du stock Just in Time permet de diminuer les articles obsolètes et de réduire le montant des provisions sur stock. Le pourcentage de dotations aux provisions sur stock devrait se rapprocher de 0%. Toutefois, au 31/12/2021, le montant de la provision sur stock est de 400 mille dinars et est inférieur au solde du 31/12/2020 (1,25 million de dinars). Le montant de la provision est inférieur à 6 % du résultat net avant impôt. Donc, il n'est pas significatif. L'équipe d'audit n'a pas engagé des travaux.

Continuité d'exploitation

Lors de l'étape d'achèvement, en mai 2022, le directeur financier a informé l'équipe d'audit que les banquiers de MSA n'ont pas encore confirmé la décision du renouvellement du découvert bancaire. Mr Karim est convaincu que l'utilisation de l'hypothèse de la continuité d'exploitation est appropriée. Le conseil d'administration a décidé d'inclure une note aux états financiers sur la continuité d'exploitation dans les états financiers.

Travail à faire

Les réponses aux questions suivantes doivent être données 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 ***6 points***

1) Préciser la nature de la mission, confiée à Mr Salem, ainsi que le cadre normatif applicable pour l'acception de la mission, son déroulement et son contrôle. **(0,75 point)**

2) Dans le cadre de l'acceptation de la mission, déterminer les éléments que Mr Salem devrait en tenir compte avant d'accepter la mission de la société TCOM. **(1 point)**

3) Déterminer et justifier le montant du seuil de signification. **(1 point)**

4) En utilisant les données de la balance générale, donner deux exemples de procédures analytiques. Déterminer les risques d'anomalies significatives à considérer dans le cadre de la mission. **(1,75 point)**

5) Sur la base des informations disponibles, indiquer pour chaque point (de a à c) si le cabinet de Mr Salem s'est conformé aux dispositions des normes internationales, en précisant le cas échéant les diligences à mettre en œuvre. **(1,5 point)**

Troisième partie ***9 points***

1) Dans le cadre de l'étape de planification de l'audit, que pensez-vous de la stratégie d'audit adoptée par Mr Karim ? **(2 points)**

2) Déterminer les contrôles de substance que l'auditeur devrait mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les comptes suivants : Créances clients et Banques. **(2 points)**

3) Décrire les procédures d'audit que le cabinet doit mettre en œuvre pour évaluer la continuité d'exploitation de la société MSA. **(1 point)**

4) Déterminer et expliquer les éléments probants à collecter et les ajustements comptables à prendre en considération en ce qui concerne les questions décrites au niveau des immeubles de placements, de la salle d'exposition et du stock. **(2,5 points)**

5) Discuter l'impact sur le rapport de l'auditeur de la note aux états financiers relative à la continuité d'exploitation. **(1,5 point)**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MAI 2022

CORRIGÉ ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de TROIS parties indépendantes :		
Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*6 points*	*Page 3*
Troisième partie :	*9 points*	*Page 4*

Remarque : Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

Première partie

Première partie ***5 points***

Mr Kais, directeur général du cabinet d'expertise comptable KAF, 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 :

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.

Selon les données du cas, le code d'éthique révisé (entre en vigueur le 15 juin 2019) est applicable. Même si l'étudiant se réfère à l'ancien code, il n'est pas pénalisé.

Approche conceptuelle : (0,25 point)

120.1 Le cadre conceptuel spécifie une approche permettant à un expert-comptable:

(a) D'identifier les menaces qui pèsent sur la conformité aux principes fondamentaux;

(b) D'évaluer les menaces identifiées; et

(c) De lutter contre les menaces en les éliminant ou en les ramenant à un niveau acceptable.

R120.5 Lors de l'application du cadre conceptuel, l'expert-comptable doit:

(a) exercer un jugement professionnel;

(b) rester attentif aux nouvelles informations et aux changements de faits et de circonstances; et

(c) utiliser le test du tiers raisonnable et éclairé décrit dans le paragraphe 120.5 A4.

Dossier 1 : Société STYPAP

Dans le cadre de l'étape d'achèvement de la mission d'audit de la société STYPAP de l'exercice 2021, l'associé du cabinet Mr Ali a communiqué au président directeur général un projet de rapport d'audit avec une opinion modifiée. À la suite d'un incendie, les documents comptables relatifs aux mois de septembre et d'octobre 2021 ont été détruits. L'équipe d'audit n'a pas pu collecter des éléments probants suffisants et appropriés. Le président directeur général a répondu que **la société STYPAP est un client d'audit de KAF depuis huit ans** et que Mr Ali connaît bien que la société prépare et présente toujours des états financiers fiables. Il a, en outre, souligné qu'un rapport modifié a un impact négatif sur les négociations de la société avec la banque pour l'obtention de prêts supplémentaires. Compte tenu du besoin de financement supplémentaire de STYPAP, Mr Ali a accepté de délivrer un rapport sans réserve.

1.1. Longue association (0,5 point)

540.3 A1 Bien que la compréhension d'un client d'audit et de son environnement soit essentielle à la qualité de l'audit, une menace liée à la familiarité peut être créée du fait de la longue association d'un individu en tant que membre de l'équipe d'audit avec:

- Le client d'audit et ses opérations;
- La direction générale du client d'audit; ou
- Les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion ou les informations financières qui constituent la base des états financiers.

R540.4 Si un cabinet décide que le niveau de menaces créé ne peut être traité qu'en retirant de l'équipe d'audit la personne concernée, il doit déterminer une période appropriée au cours de laquelle la personne ne doit pas:

(a) Être membre de l'équipe de mission pour la mission d'audit;

(b) Assurer le contrôle de la qualité de la mission d'audit; ou

(c) Exercer une influence directe sur le résultat de la mission d'audit. La période doit être suffisamment longue pour permettre de remédier aux menaces liées à la familiarité et à l'intérêt personnel. Dans le cas d'une entité d'intérêt public, les paragraphes R540.5 à R540.20 s'appliquent également.

1.2. Principe d'intégrité + diligences professionnelles

R111.2 Un expert-comptable ne doit pas être sciemment associé à des rapports, des relevés, des communications ou d'autres informations lorsqu'il estime que les informations:

(a) contiennent une déclaration matériellement fausse ou trompeuse;

(b) contiennent des déclarations ou des informations fournies de manière imprudente; ou

(c) omettent ou masquent les informations requises lorsque cette omission ou dissimulation serait trompeuse.

Nous pouvons également se référer à la SECTION 270 DE L'ATTITUDE ATTENDUE FACE AUX PRESSIONS EXERCEES POUSSANT A ENFREINDRE LES PRINCIPES FONDAMENTAUX.

R270.3 Un expert-comptable ne doit pas:

(a) Permettre à d'autres d'exercer des pressions pouvant mener à une violation des principes fondamentaux; ou

(b) Faire pression sur des personnes dont il sait ou a des raisons de croire que cela pourrait les pousser à enfreindre les principes fondamentaux.

Le Code d'éthique interdit aux professionnels en exercice de s'associer à des documents mensongers ou trompeurs. Dans cette mission d'audit, l'étendue des travaux est limitée parce que des documents ont été détruits dans un incendie. Il faut donc assortir le rapport d'audit d'une réserve, sans quoi on déroge aux exigences prévues par la norme ISA700.

Les professionnels en exercice doivent accomplir leurs tâches avec intégrité et diligence. S'il délivre un rapport sans réserve, l'auditeur contreviendra à ces deux règles. (0,25 point)

Dossier 2 : Société GLOW (0,5 point)

Début 2022, la société GLOW ouvre une nouvelle usine. Le président directeur général de GLOW demande à Mr Fethi, l'associé responsable de la mission d'audit de la société GLOW, de faire partie de la commission de recrutement du responsable de la comptabilité analytique de la nouvelle usine.

Services de recrutement interdits

R609.6 Lors de la prestation de services de recrutement à un client d'audit, le cabinet ou le cabinet du réseau ne doit pas agir en tant que négociateur pour le compte du client.

R609.7 Un cabinet ou un cabinet réseau ne doit pas fournir de service de recrutement à un client d'audit si ce service concerne:

(a) La recherche de candidats; ou

(b) La vérification des références des candidats potentiels,

en ce qui concerne les postes suivants:

(i) Administrateur ou dirigeant de l'entité ; ou

(ii) Membre de la direction en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

Dossier 3 : Société CLUB DE SPORT

La société CLUB DE SPORT (CDS) exploite plusieurs salles de sports. Mr Samy assure la fonction de chef de mission dans le cadre de l'audit de CDS depuis plusieurs années. Dans le cadre de l'exercice 2021, les travaux d'audit de la rubrique liquidités et équivalents de liquidités ont dégagé des écarts entre les relevés bancaires et les soldes et enregistrements comptables de CDS. Les écarts relevés ont pour impact une surévaluation du résultat de 54.000 dinars alors que le seuil de signification fixé pour cette mission d'audit s'élève à 60.000 dinars. À la suite des demandes d'explications présentées par Mr Samy au chef comptable de CDS concernant les écarts constatés, le directeur général de CDS l'invite pour une réunion d'urgence.

Lors de la réunion, le directeur général commence par féliciter Mr Samy pour la qualité de ses travaux d'audit. Il affirme avoir été très impressionné que Mr. Samy est parvenu à découvrir les problèmes liés au compte banque. Ensuite, il lui remet une lettre d'affirmation pour le dossier d'audit, dans laquelle il est écrit que la direction de l'entreprise a pris note des écarts relevés dans les comptes banques et que le solde de la rubrique liquidités et équivalents de liquidités est fiable.

Puis, le directeur informe Mr. Samy qu'il est en train de démarrer un nouveau projet distinct de CDS et qu'il a besoin d'un expert-comptable compétent et lui propose de devenir son partenaire dans cette nouvelle entreprise. L'apport de Mr Samy ne sera pas en numéraire, mais il aura une part

de 20 % en contrepartie de la prestation de ses services comptables et de conseil. Le directeur aura l'autre part de 80 %. Le directeur demande à Mr Samy de continuer à assurer sa fonction de chef de mission dans le cadre de la mission d'audit de CDS. Mr Samy accepte la proposition.

3.1. Relation d'affaires (0,5 point)

R520.4 Un cabinet, un cabinet du réseau ou un membre de l'équipe d'audit ne doit pas entretenir de relations d'affaires étroites avec un client d'audit ou sa direction, sauf si aucun intérêt financier n'est significatif et que la relation d'affaires est de peu d'importance pour le client ou sa direction et le cabinet, le cabinet du réseau ou le membre de l'équipe d'audit, selon le cas.

520.3 A1 Une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation peut être créée s'il existe une relation d'affaires étroite entre le client de l'audit ou sa direction et la famille immédiate d'un membre de l'équipe d'audit.

Intérêts communs dans des entités étroitement contrôlées

R520.5 Un cabinet, un cabinet du réseau, un membre de l'équipe d'audit ou l'un des membres de sa famille immédiate ne doit pas avoir de relation d'affaires impliquant la détention d'un intérêt dans une entité étroitement contrôlée lorsqu'un client d'audit ou un administrateur ou dirigeant du client, ou un groupe de ceux-ci, détient également une participation dans cette entité, sauf si:

a. La relation d'affaires est de peu d'importance pour le cabinet, le cabinet de réseau ou l'individu, selon le cas, et le client;

b. L'intérêt financier n'est pas significatif pour l'investisseur ou le groupe d'investisseurs; et

c. L'intérêt financier ne donne pas à l'investisseur, ou au groupe d'investisseurs, la capacité de contrôler l'entité détenue.

Cette offre de partenariat d'affaires proposée par le dirigeant d'une entité dont il effectue la mission d'audit menace l'indépendance de SAMY. En saisissant cette occasion d'affaires, il pourrait se trouver en situation de conflit d'intérêts, puisqu'il en retirerait des avantages personnels. Par ailleurs, s'il acceptait cette offre, SAMY. pourrait être tenté d'aider le président de CDS à dissimuler les problèmes de trésorerie de son entreprise.

3.2. Fraude (0,5 point)

Les écarts relevés dans les soldes de trésorerie pourraient signaler la présence de fraudes, d'une collusion, etc. Dans le cas d'une société cotée, cela pourrait avoir des conséquences désastreuses pour l'auditeur, l'entité auditée faisant l'objet d'une stricte réglementation et d'une étroite surveillance. En outre, une fraude est toujours considérée comme « significative », quel que soit le montant en cause. La lettre d'affirmation du président ne

constitue pas un élément probant suffisant pour permettre à l'auditeur de conclure que l'anomalie décelée n'est pas significative.

SAMY doit refuser l'offre du directeur général de CDS. Il devrait également lui recommander de s'adresser à un supérieur de son cabinet d'audit pour obtenir des conseils sur la façon d'effectuer le suivi des écarts de trésorerie qui éveillent des soupçons de fraude. En vertu des normes ISA, l'auditeur devrait vérifier ses soupçons jusqu'à ce qu'il parvienne à les dissiper ou à les confirmer.

La situation pourrait également être vue comme une possible tentative de la part du directeur général de CDS de « corrompre » un membre du personnel du cabinet d'audit, ce qui pourrait jeter le doute sur l'intégrité de la direction et remettre en question la présence des conditions nécessaires à la poursuite de la mission d'audit.

Conformément au code d'éthique de l'IFAC :

R360.10 Si un expert-comptable engagé pour effectuer un audit d'états financiers prend connaissance d'informations relatives à une non-conformité ou à une non-conformité présumée, le comptable doit obtenir une compréhension de la situation. Cette compréhension doit inclure la nature de la non-conformité ou de la non-conformité présumée et les circonstances dans lesquelles elle est survenue ou pourrait se produire.

R360.11 Si l'expert-comptable identifie ou soupçonne qu'une non-conformité s'est produite ou pourrait survenir, il en discutera avec le niveau de direction approprié et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance.

R360.12 Si l'expert-comptable estime que la direction est impliquée dans la non-conformité ou la non-conformité présumée, il doit en discuter avec les responsables de la gouvernance.

Dossier 4 : Société DECOPLUS

Après son départ à la retraite, l'ancien associé du cabinet KAF, Mr Achraf est nommé administrateur de la société DECOPLUS, client d'audit du cabinet. Mr Achraf est également membre du comité consultatif en fiscalité instauré par le cabinet. Ce comité se réunit mensuellement pour discuter des problèmes fiscaux des clients, dont certains sont des concurrents de la société DECOPLUS. Le cabinet verse à Mr Achraf la somme de 2.200 dinars en contrepartie de chaque réunion du comité.

4.1. Associés à la retraite et indépendance des cabinets (0,5 point)

Des limitations concernant un ancien associé ou membre de l'équipe d'audit

R524.4 Le cabinet doit s'assurer qu'il n'existe plus aucun lien significatif entre le cabinet ou un cabinet du réseau et:

(a) Un ancien associé ayant rejoint un client d'audit du cabinet; ou

(b) Un ancien membre de l'équipe d'audit qui a rejoint le client d'audit,

si l'un d'eux a rejoint le client d'audit en tant que:

(i) Administrateur ou dirigeant; ou

(ii) Employé en position d'exercer une influence notable sur la préparation des registres comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

Un lien important subsiste entre le cabinet ou un cabinet du réseau et la personne, sauf si:

(a) La personne n'a droit à aucune prestation ni à aucun paiement de la part du cabinet ou du cabinet du réseau qui ne sont pas versés conformément à des accords fixes prédéterminés;

(b) Tout montant dû à la personne n'est pas significatif pour le cabinet ou le cabinet du réseau; et

(c) La personne ne continue pas à participer ou ne semble pas participer aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet ou du cabinet du réseau.

Dans ce cas, comme le professionnel comptable à la retraite agit néanmoins activement auprès de son ancien cabinet à titre de membre d'office du comité consultatif sur les questions de fiscalité qui se réunit chaque mois. Ainsi, un lien significatif subsiste entre Mr Achraf et la cabinet. Sa situation *risquerait de compromettre l'apparence d'indépendance de ce cabinet*. Le professionnel comptable devrait donc démissionner de son poste d'administrateur de la société DECOPLUS ou mettre fin à son association avec le cabinet d'expertise comptable.

4.2. Conflit d'intérêt et confidentialité (0,5 point)

Par ailleurs, le fait que les problèmes de fiscalité d'autres clients puissent venir à la connaissance de Mr.ACHRAF pose également un problème sur le plan éthique, car son rôle d'administrateur chez la société DECOPLUS risquerait de mettre en doute son respect de la nature confidentielle de l'information sur les clients.

Le professionnel comptable doit respecter le caractère confidentiel des informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles et d'affaires et ne doit divulguer aucune de ces informations à des tiers sans autorisation spécifique appropriée (autorisation du client), à moins qu'il ait un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire (défendre les intérêts d'un professionnel comptable, se conformer à un examen interne de qualité, répondre à une enquête d'un organisme de normalisation)

Le professionnel comptable doit maintenir la confidentialité même après la fin des relations entre un professionnel comptable et un client ou un employeur

Les informations confidentielles ne doivent pas être utilisées pour l'avantage personnel du professionnel comptable ou de tiers

Ces obligations s'appliquent au personnel, sous leur responsabilité ou les personnes qui leur donnent conseil et assistance

Dossier 5 : Société YASMINA

Au cours de l'exercice 2021, la société YASMINA a connu un manque d'effectif de son personnel cadre. L'associé du cabinet KAF, Mr Haroun, qui est responsable du dossier d'audit, propose à son client de renforcer son équipe, au cours de ces périodes, en mettant à sa disposition des collaborateurs du cabinet.

5.1 Détachement du personnel : (0,5 point)

524.1 **Une menace liée à la familiarité ou à l'intimidation peut être créée si l'une des personnes suivantes a été membre de l'équipe d'audit ou associé du cabinet ou d'un cabinet du réseau:**

- **Un administrateur ou un dirigeant du client d'audit.**
- **Un employé en position d'exercer une influence notable sur la préparation des registres comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.**

5.2. Proposition de travaux : (0,5 point)

Selon l'article 4 du code des devoirs professionnels, les membres de l'ordre doivent s'abstenir de tous propos malveillants, de tous écrits publics et privés, de toutes démarches, de proposer des offres de services non commandées et d'une façon générale de toutes manœuvres susceptibles de nuire à la situation de leurs confrères et à la profession.

L'associé responsable ne doit pas proposer des offres à son client.

Deuxième partie ***6 points***

1) Préciser la nature de la mission, confiée à Mr Salem, ainsi que le cadre normatif applicable pour l'acception de la mission, son déroulement et son contrôle. **(0,75 point)**

   ISRE 2400 (0,25 point)

   Code d'éthique de l'IFAC Partie 4A (L'étudiant peut indiquer la section 290) (0,25 point)

   ISQC 1 (0,25 point)

2) Dans le cadre de l'acceptation de la mission, déterminer les éléments que Mr Salem devrait en tenir compte avant d'accepter la mission de la société TCOM. **(1 point)**

D'après le § 28 de l' ISQC : Le cabinet doit définir des politiques et des procédures pour l'acceptation et le maintien de la relation client et des missions ponctuelles, destinées à fournir l'assurance raisonnable que le cabinet poursuivra cette relation et conservera la mission que si: (a) il a pris en considération l'intégrité du client et n'a pas eu connaissance d'informations qui le conduiraient à considérer que le client manque d'intégrité ; (b) il considère être compétent pour

accomplir la mission et en a les capacités, les disponibilités en temps et les ressources ; et (c) il peut se conformer aux règles d'éthique. **(0,25 point)**

Selon le paragraphe 21 de l'ISRE 2400 : « Le professionnel en exercice doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. (Réf. : par. A15 et A16) »

Les facteurs à prendre en compte avant d'accepter la mission d'audit sont les suivants :

1.1 Indépendance (0,25 point)

Mr Kamel a sollicité l'aide de son ami, Mr Salem, expert-comptable membre de l'OECT, pour la réalisation de la mission d'examen limité des états financiers semestriels arrêtés au 30/06/2021.

Autres relations étroites d'un membre de l'équipe d'audit

R521.7 Un membre de l'équipe d'audit doit se référer aux politiques et procédures du cabinet s'il entretient des relations étroites avec une personne qui n'est pas un membre de sa famille proche ou immédiate, mais qui est:

(a) Un administrateur ou un dirigeant du client d'audit; ou

(b) Un employé en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des registres comptables du client ou des états financiers sur lequel le cabinet exprimera son opinion.

521.6 A1 Parmi les facteurs pertinents pour évaluer le niveau d'une menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation créée par une telle relation figurent:

- La nature de la relation entre l'individu et le membre de l'équipe d'audit
- La position que la personne occupe chez le client.
- Le rôle du membre de l'équipe d'audit.

521.7 A3 Un exemple de mesure pouvant être une sauvegarde face à une telle menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation est d'organiser les responsabilités de l'équipe d'audit de telle sorte que le membre de l'équipe concerné ne traite pas de questions relevant de la responsabilité de l'individu avec qui il entretient une relation étroite.

Les liens familiaux et personnels entre un membre de l'équipe chargée de la mission d'examen limité et un membre du conseil d'administration, un cadre supérieur ou, suivant leur fonction, certains salariés du client de la mission d'assurance, sont susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou des menaces de familiarité ou d'intimidation. Leur importance dépend d'un certain nombre de facteurs : les responsabilités de la personne dans la mission d'assurance, l'étroitesse des liens concernés et le rôle du membre de la famille ou autre individu chez le client de mission d'assurance. Dans la mesure où Mr Salem estime ne pas être indépendant, le risque est significatif et aucune mesure de sauvegarde n'est disponible pour réduire la menace à un niveau acceptable (les deux personnes en cause sont inévitables) et que seul le refus de la mission d'examen limité réduirait la menace à un niveau acceptable.

1.2 Communication avec le commissaire aux comptes en place (0,25 point)

R320.8 Dans le cas d'un audit ou d'un examen d'états financiers, un expert-comptable doit demander au **comptable en place** ou à son prédécesseur de fournir les informations connues concernant tout fait ou autre information dont, de l'avis du comptable en place ou de son prédécesseur, le comptable proposé doit être informé avant de décider d'accepter ou non la mission. Sauf en cas de non-

conformité ou de non- conformité présumée aux lois et règlements énoncés aux paragraphes R360.21 et R360.22:

(a) Si le client consent à ce que le comptable en place ou son prédécesseur divulgue de tels faits ou autres informations, le comptable actuel ou son prédécesseur fournira les informations de manière honnête et sans ambiguïté; et

(b) Si le client omet ou refuse d'accorder au comptable en place ou à son prédécesseur l'autorisation de discuter de ses affaires avec le comptable proposé, le comptable en place ou son prédécesseur communiquera ce fait au comptable proposé, qui examinera avec soin ce manquement ou ce refus lorsqu'il décidera d'accepter ou non la nomination.

1.3 Compétence et recours à un expert système d'information (TCOM utilise un système informatisé complexe dans le cadre du suivi des prestations clients et pour la comptabilité analytique) **(0,25 point)**

3) Déterminer et justifier le montant du seuil de signification. **(1 point)**

Le seuil est déterminé par référence aux utilisateurs et leurs besoins, c'est le montant qui affecte la décision des utilisateurs. Le jugement du professionnel en exercice quant au caractère significatif par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble est le même peu importe le niveau d'assurance à obtenir pour pouvoir exprimer une conclusion sur les états financiers. **(0,25 point)**

Etapes	Justification
Identifier les utilisateurs visés des états financiers	Pour la société TCOM, les informations financières objet de la mission sont destinées à un utilisateur unique : la banque, sa décision est d'accorder ou de ne pas accorder le crédit. Banque **(0,25 point)**
Déterminer les besoins probables des utilisateurs visés des états financiers	La banque conditionne l'octroi du crédit par le maintien d'un minimum de fonds de roulement de 500.000 DT. Tant que le fonds de roulement est supérieur à 500.000 DT la banque accorde le crédit. **(0,25 point)**
Établir le niveau d'anomalie qui serait significatif pour les utilisateurs	Le montant du seuil de signification = 1.095.220 – 500.000= 595.220 DT **(0,25 point)**

4) En utilisant les données de la balance générale, donner deux exemples de procédures analytiques. Déterminer les risques d'anomalies significatives à considérer dans le cadre de la mission. **(1,75 point)**

4.1. Exemples de procédures analytiques : (0,5 + 0,5)

- **Les flux de trésorerie d'exploitation pour les comptes créditeurs, qui indiquent des débours au démarrage de l'entreprise ; des besoins en fonds de roulement pour le financement des activités de recherche et développement, le remboursement de l'emprunt et le maintien de l'exploitation ; ainsi qu'un risque si ces besoins sont peu susceptibles d'être satisfaits ;**
- **Délai client et délai fournisseur => impact sur le BFR et le financement de l'exploitation**
- **Le pourcentage de marge brute, qui peut indiquer que la performance opérationnelle est inefficiente si les coûts sont supérieurs aux recettes ou que la concurrence dans les prix affecte la viabilité ;**
- **Le ratio de liquidité générale ou de liquidité réduite, qui peut faire ressortir des problèmes de liquidité, une mauvaise situation financière ou un risque de faillite ;**

4.2. Les risques d'anomalies significatives : (0,25 + 0,25 + 0,25)

- L'activation des frais de recherche et développement
- Le montant du solde client est supérieur au montant du revenu réalisé au premier semestre 2021.
- Réalité des revenu / Exhaustivité des charges
- Solde d'ouverture
- Emprunt à long terme sans charges financières

5) Sur la base des informations disponibles, indiquer pour chaque point (de a à c) si le cabinet de Mr Salem s'est conformé aux dispositions des normes internationales, en précisant le cas échéant les diligences à mettre en œuvre. **(1,5 point)**

5.1. Recherches et développements

Activation des frais de recherche et développement (0,25 point)

La société capitalise tous les frais de recherche et développement engagés au cours de l'exercice 2021 et antérieurs. Cependant, conformément à NCT 20 : * les frais de recherche sont obligatoirement comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus, car l'existence d'avantages économiques futurs n'est pas démontrable.

Selon le paragraphe 21 de la NCT 20 : « Les dépenses de développement d'un projet doivent être inscrites à l'actif lorsque l'ensemble des critères suivants sont satisfaits : a. le produit ou le processus est clairement identifié et les coûts imputables à ce produit ou à ce procédé peuvent être individualisés et mesurés de façon fiable ; b. la possibilité technique de fabrication du produit ou du procédé peut être démontrée ; c. l'entreprise a l'intention de produire et de commercialiser, ou d'utiliser le nouveau produit ou procédé ; d. l'existence d'un marché potentiel pour ce produit ou ce procédé ou, s'il doit être utilisé au niveau interne et non pas vendu, son utilité pour l'entreprise peut être démontrée ; e. des ressources suffisantes existent, et leur disponibilité peut être démontrée, pour compléter le projet et commercialiser ou utiliser le produit ou le procédé. »

Il existe un risque que les projets ne satisfont pas aux critères et par conséquent les frais de développement devraient être comptabilisés en charge lorsqu'ils sont encourus.

Lettre d'affirmation : (0,25 point)

Selon ISA 580, bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriées concernant chacune des questions qu'elles traitent. De plus, le fait que la direction a fournit des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur recueille concernant le fait que la direction a satisfait ses responsabilités ou concernant des assertions spécifiques. Le cabinet s'est contenté d'exiger une lettre d'affirmation sur le caractère raisonnable de ces frais. Les déclarations de la direction ne remplacent en aucune façon les éléments probants suffisants et adéquats que l'auditeur s'attend normalement à trouver.

Diligence d'examen limité : (0,25 point)

Le professionnel comptable devrait revoir le compte frais de développement et discuter avec la direction le détail de ce compte pour s'assurer que seulement les projets qui satisfont les critères de capitalisation sont inclus comme une immobilisation incorporelle. (0,25 point)

5.2. Subvention

Prise en compte de la subvention (0,25 point)

La comptabilisation de la subvention dans le résultat de l'exercice est incorrecte. Comme l'actif n'a pas encore été acheté, le montant de la subvention de 200.000 DT auraient dû être comptabilisés dans un compte d'ETAT. Par conséquent, le bénéfice est surévalué et le passif sont sous-estimés. Comme la subvention représente 3,56 % du total des actifs, elle est significatif. Ceci donc représente une anomalie significative factuelle et la direction doit être invitée à modifier les états financiers.

Diligence d'examen limité : (0,25 point)

– Obtenir la documentation relative à la subvention et passer en revue pour comprendre :
o Les termes de la subvention, en particulier les exigences relatives à l'utilisation spécifique des fonds o La date à laquelle les fonds doivent être utilisés
o Toutes les clauses relatives au remboursement de tout ou partie de la subvention si certaines conditions se présentent
– Convenir du montant reçu sur le relevé bancaire de TCOM
- Confirmer, en se référant au budget d'investissement de TCOM, si des fonds seront dépensés au cours de cet exercice
– Obtenir une déclaration écrite de la direction indiquant que la subvention reçue sera utilisée aux fins spécifiques requises par l'Etat
- Voir les événements postérieurs au 30/06/2021

5.3 Rapport

Un rapport sans réserve ni autres paragraphes a été déposé par Mr Salem directement auprès de la direction de la banque.

Anomalies + Conclusion **(0,25 point)**

Les anomalies dégagées sont :

Subvention d'investissement en produit : 200.000 DT
Activation des frais de recherche de développement
Solde d'ouverture : Frais de recherche et développement
Amortissement recherche et développement

- ⇨ Des anomalies diffuses
- ⇨ Si elles dépassent le seuil de signification : conclusion de la mission d'examen : Conclusion défavorable

Paragraphe sur d'autres points : (0,25 point)

Restrictions concernant la diffusion du rapport du professionnel en exercice.

Confidentialité (0,25 point)

Cette pratique n'est pas conforme au code d'éthique de l'IFAC et dénote d'un non-respect du principe fondamental de la confidentialité. Un professionnel remet son rapport à l'organe ou la personne qui l'a désigné. (0,25 point)

1) Dans le cadre de l'étape de planification de l'audit, que pensez-vous de la stratégie d'audit adoptée par Mr Karim ? **(2 points)**

1. Efficacité du système de contrôle interne

Lors de l'audit de l'année précédente, l'équipe d'audit a engagé des tests de contrôle et a déterminé que le système de contrôle est efficace. Pour l'année 2021, l'équipe d'audit n'a pas retesté les contrôles, car selon la direction, il n'y a pas eu de changements dans les systèmes ou dans l'environnement de contrôle au cours de l'année.

Conformément à l'ISA 330 « Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques »

1.1. Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants : **(0,5 point)**

a) l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, notamment l'environnement de contrôle,le suivi des contrôles par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;

b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il estmanuel ou automatisé ;

c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

d) l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application ducontrôle ;

e) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé ;

f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré. (Réf. : par. A35)

14. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles, **il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non dans ces contrôles depuis l'audit précédent.** Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et : **(0,25 point)**

g) lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours ; (Réf. : par. A36)

h) lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours.

d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles. (Réf. :par. A37 à A39)

1.2 Contrôles relatifs à des risques importants **(0,25 point)**

15. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles liés à un risque qu'il a jugé important, il doit tester ces contrôles dans la période sur laquelle porte sa mission.

2. Audit interne

Le cabinet d'audit va recourir à l'assistance directe des auditeurs internes de MSA pour exécuter les diligences d'audit relatives à la rubrique fournisseurs, car ils ont déjà effectué des travaux dans ce domaine au cours de l'année. Mr Karim a demandé, également, aux auditeurs internes d'effectuer la procédure de circularisation des fournisseurs.

Conformément à l'ISA 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes »

Évaluation de la fonction d'audit interne

15. L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :

a) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ; (Réf. : par. A5 à A9)

b) le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ; (Réf. : par. A5 à A9)

c) l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A10 et A11)

16. L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne s'il détermine que :

a. le statut de la fonction dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ;

b. la fonction ne présente pas la compétence suffisante ;

c. la fonction n'adopte pas une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A12 à CA14)

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

30. L'auditeur externe ne doit pas demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans la mise en œuvre de procédures qui :

a) impliquent de porter des jugements importants dans le cadre de la mission d'audit ; (Réf. : par. A19)

b) ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et la part de jugement nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants réunis est autre que limitée ; (Réf. : par. A38)

c) ont trait à des travaux auxquels les auditeurs internes ont participé et qui ont fait ou feront l'objet de communications à la direction ou aux responsables de la gouvernance par la fonction d'audit interne ; **(0.25 point)**

d) ont trait aux décisions que prend l'auditeur externe conformément à la présente norme ISA concernant la fonction d'audit interne et l'utilisation de ses travaux ou le recours à son assistance directe. (Réf. : par. A35 à A39)

Conformément à l'ISA 505 « Confirmations externes »

Procédures de confirmation externe

7. Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe**, l'auditeur doit conserver le contrôledes demandes de confirmation, ce qui implique notamment : (0,5 point)**

a) de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander; (Réf. : par. A1)

b) de sélectionner les tiers appropriés; (Réf. : par. A2)

c) de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement; (Réf. : par. A3 à A6)

d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin.(Réf. : par. A7)

3. Sondage

Etant auditeur de la société MSA depuis plusieurs années, l'équipe d'audit a une bonne maîtrise et connaissance du dossier et décide d'appliquer la méthode de sondage non statistique.

Conformément à l'ISA 530 « Sondages en audit »

5. (g) « sondage statistique », une méthode de sondage possédant les deux caractéristiques suivantes :

i) sélection aléatoire des unités formant l'échantillon,

ii) utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.

Une méthode de sondage qui ne réunit pas les caractéristiques i) et ii) est considérée commeune méthode de sondage non statistique ;

La décision d'utiliser une méthode de sondage statistique ou non statistique relève du jugement de l'auditeur. Cependant, le sondage non statistique ne permet pas à l'auditeur d'extrapoler les résultats. **(0,25 point)**

Sélection des éléments à tester (Réf. : par. 8)

A12. Dans le cas d'un sondage statistique, les éléments de l'échantillon sont sélectionnés de façon à ce que chaque unité d'échantillonnage ait une probabilité connue d'être sélectionnée. Dans le cas d'un sondage non statistique, l'auditeur exerce son jugement pour sélectionner les éléments de l'échantillon. Le sondage ayant pour but de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné, il importe que l'auditeur sélectionne un

échantillon représentatif, de façon à éviter tout biais, en choisissant des éléments dotés de caractéristiques typiques de la population.

2) Déterminer les contrôles de substance que l'auditeur devrait mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les comptes suivants : Créances clients et Banques. **(2 points)**

Créances clients

Le nombre de clients de la société MSA est important. Au cours des années précédentes, l'équipe d'audit a effectué une circularisation positive des comptes clients pour confirmer les soldes de fin d'année. Cependant, le taux de réponse a toujours été faible et en conséquence, d'autres contrôles de substance ont été réalisés. Le cabinet a pris la décision de ne pas effectuer la procédure de circularisation pour l'audit de l'année 2021. Le solde des créances commerciales, à la fin de l'exercice 2021, s'élève à 3,9 millions de dinars (2020 : 2,8 millions de dinars) et les pertes de valeur sur créances douteuses est de 410.000 dinars (2020 : 390.000 dinars).

1.1.Non réponses

Conformément à l'ISA 505 « Confirmations externes »

Non-réponses

1. En cas de non-réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A18 et A19) (0,25 point)

Non-réponses (Réf. : par. 12)

A18. Voici des exemples de procédures d'audit de remplacement que l'auditeur peut mettre en œuvre :

- pour les soldes des comptes clients : examen d'encaissements et de bons d'expédition spécifiques postérieurs à la date de clôture et examen des ventes conclues à une date rapprochée de la date de clôture; **(0,5 : 0,25 par procédure supplémentaire)**
- pour les soldes des comptes fournisseurs : examen des décaissements postérieurs à la date de clôture ou de la correspondance en provenance de tiers ainsi que d'autres documents, tels que les bons de réception de marchandises.

1.2. Non réponses : Fraude

A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit de remplacement varient selon le compte et l'assertion concernés. Une non-réponse à une demande de confirmation peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives jusqu'alors non identifié. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur révise l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, et modifie les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée). Par exemple, le fait d'obtenir un nombre de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus

élevé que prévu peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude jusqu'alors non identifié qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240. **(0,25 point)**

L'étudiant peut ajouter : (il aura 0,25 point)

Suivi des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 d))

A7. L'auditeur peut envoyer une seconde demande de confirmation lorsqu'il ne reçoit pas de réponse à la première demande dans un délai raisonnable. Par exemple, il peut, après avoir de nouveau vérifié l'exactitude de l'adresse utilisée la première fois, envoyer un rappel ou une autre demande de confirmation.

2.3. Provisions sur clients (0,25 point)

Le solde des créances commerciales, à la fin de l'exercice 2021, s'élève à 3,9 millions de dinars (2020 : 2,8 millions de dinars) et les pertes de valeur sur créances douteuses est de 410.000 dinars (2020 : 390.000 dinars).

Année	Pourcentage
2020	0 ?410/3,9=10,51%
2021	0.390/2 ,8 = 13,92%

S'agissant d'une estimation comptable, les diligences sont prévues par l'ISA 540 :

1. Selon les exigences de la norme ISA 330[6], pour répondre à son évaluation des risques d'anomaliessignificatives, l'auditeur doit prendre l'une ou plusieurs des mesures suivantes, compte tenu de lanature de l'estimation comptable : (Réf. : par. A59 à A61)

a) déterminer si les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable; (Réf. : par. A62 à A67)

b) vérifier comment la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquellescelle-ci est fondée. Pour ce faire, l'auditeur doit apprécier : (Réf. : par. A68 à A70)

i) si la méthode d'évaluation suivie est appropriée aux circonstances, (Réf. : par. A71 à A76)

ii) si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables, compte tenu des objectifs d'évaluation du référentiel d'information financière; (Réf. : par. A77 à A83)

c) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation comptable de la direction, et mettre en œuvre les procédures de corroboration appropriées; (Réf. : par. A84 à A86)

d) établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. À cette fin : (Réf. : par. A87 à A91)

i) si les hypothèses retenues ou les méthodes suivies par l'auditeur sont différentes de celles de la direction, il doit acquérir une compréhension des hypothèses ou des

méthodes de la direction qui soit suffisante pour lui permettre de montrer que sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance tient compte de variables pertinentes et d'évaluer tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction, (Réf. : par. A92)

ii) si l'auditeur conclut qu'il est approprié d'avoir recours à un intervalle de confiance, il doit, à partir des éléments probants dont il dispose, réduire cet intervalle aux seuls dénouements considérés comme raisonnables. (Réf. : par. A93 à A95)

Soldes bancaires
Au 31/12/2021, les soldes des comptes courants bancaires se résument comme suit :

Disponibilités en banques	0,2 million de dinars
Découverts bancaires	5,1 millions de dinars

Le directeur financier a informé le responsable de l'audit que tous les comptes bancaires ont été rapprochés à la fin de l'année. Le découvert de 5,1 millions de dinars a considérablement augmenté depuis l'année précédente (au 31/12/2020 : 1,2 million de dinars). Fin mars 2022, les administrateurs ont informé Mr Karim que le découvert bancaire, dont la société a besoin pour financer son cycle d'exploitation, doit être renouvelé en avril 2022 et qu'ils sont confiants qu'il sera renouvelé.

2.1. Vérification des états de rapprochement bancaire (0,25 point)

2.2. Vérification de calcul des intérêts sur découvert bancaire (exhaustivité + séparation des exercices + exactitude) (0,25 point)

2.3. Non renouvellement du découvert : risque de non-continuité d'exploitation (0,25 point)

3) Décrire les procédures d'audit que le cabinet doit mettre en œuvre pour évaluer la continuité d'exploitation de la société MSA. **(1 point)**

Il est demandé à l'étudiant sauf un résumé des diligences

Conformément à l'ISA 570 « Continuité d'exploitation »

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes ***(0,25 point)***

10. Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques exigées par la norme ISA 315 (révisée)[3], l'auditeur doit examiner s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ce faisant, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Réf. : par. A3 à A6)

a) lorsque la direction a effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle de cette évaluation et déterminer si elle a relevé des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans l'affirmative, quels sont ses plans pour y faire face ;

b) lorsque la direction n'a pas encore effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle des raisons pour lesquelles elle entend appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, et lui demander s'il existe des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

11. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants concernant l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A7)

Appréciation de l'évaluation faite par la direction ***(0,25 point)***

12. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A8 à A10, A12 et A13)

13. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément à tout texte légal ou réglementaire qui prévoit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est inférieure à 12 mois à compter de la date de clôture, selon la définition donnée dans la norme ISA 560[4], l'auditeur doit demander à la direction de prolonger son évaluation sur une période d'au moins 12 mois à compter de cette date. (Réf. : par. A11 à A13)

14. Lors de son appréciation de l'évaluation de la direction, l'auditeur doit examiner si cette évaluation tient compte de toutes les informations pertinentes dont lui-même a connaissance par suite de l'audit.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction ***(0,25 point)***

15. L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A14 et A15)

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés ***(0,25 point)***

16. Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (ci-après désignée par l'expression « incertitude significative ») en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en considération les facteurs qui réduisent cette incertitude. Ces procédures doivent notamment consister : (Réf. : par. A16)

a) à demander à la direction de procéder à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivreson exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ;

b) à évaluer les plans d'action établis par la direction par rapport à son évaluation de la continuité de l'exploitation, et à déterminer si la mise en œuvre de ces plans est susceptible d'améliorer la situation et si les plans sont réalisables dans les circonstances ; (Réf. : par. A17)

c) lorsque l'entité a préparé des prévisions de trésorerie et que l'analyse de celles-ci est un facteur important dans la prise en considération de l'aboutissement futur d'événements ou de situations aux fins de l'évaluation des plans d'action de la direction, (Réf. : par. A18 et A19)

   i) à évaluer la fiabilité des données sous-jacentes générées pour établir les prévisions,

   ii) à déterminer s'il existe une justification adéquate des hypothèses sur lesquelles reposent les prévisions ;

d) à examiner si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;

e) à demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables dela gouvernance au sujet de leurs plans d'action pour l'avenir et de la faisabilité de ces plans. (Réf. : par. A20)

4) Déterminer et expliquer les éléments probants à collecter et les ajustements comptables à prendre en considération en ce qui concerne les questions décrites au niveau des immeubles de placements, de la salle d'exposition et du stock. **(2,5 points)**

Immeuble de placement
MSA est propriétaire d'un bâtiment utilisé en tant que magasin de stockage. Au 31/12/2020, la valeur comptable nette du bâtiment est de 323.000 dinars.

Au 01/01/2021, sa juste valeur est de 500.000 dinars. À cette date, MSA a quitté le bâtiment et a déplacé les stocks dans de nouveaux locaux plus grands. La direction a décidé de conserver le bâtiment afin de le louer en tant que magasins de stockage pour les entreprises et pour bénéficier de toute augmentation immobilière.

Au 31/12/2021, le bâtiment n'a pas été loué et il a une juste valeur, selon un évaluateur externe, de 553.000 dinars. Le projet des états financiers de l'exercice 2021 reconnait l'immeuble comme un immeuble de placement comptabilisé pour une valeur de 553.000 dinars, et tenant compte d'un gain de juste valeur de 230.000 dinars. Ce gain est comptabilisé en produit de l'exercice 2021. Depuis son reclassement en immeuble de placement, l'amortissement de cet immeuble n'a pas été constaté.

Importance relative
La valeur comptable de l'immeuble de placement représente 1,3 % (553 000 DT/43 millions DT) de l'actif total de MSA à la date de clôture et est significative pour les états financiers.

Classification en tant qu'immeuble de placement
L'auditeur doit déterminer si les exigences de la norme IAS 40 Immeubles de placement ont été satisfaites et confirmer si l'entrepôt détenu par MSA est effectivement un immeuble de placement. IAS 40 définit un immeuble de placement comme un terrain et/ou des constructions détenus pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital, ou les deux. L'entrepôt de MSA a été détenu pour gagner des loyers et pour l'appréciation du capital à partir du 1er janvier 2021 et est donc considéré comme un immeuble de placement à partir de cette date. Le fait que le bien n'ait pas encore été loué à la date de clôture n'a pas d'incidence sur ce classement. La fin de l'occupation en propriété de l'entrepôt témoigne du changement d'affectation en immeuble de rapport.

Juste valeur

L'entrepôt est comptabilisé à la juste valeur de 353.000 DT et selon IAS 40, le modèle de la juste valeur est acceptable pourvu que le traitement de tout autre immeuble de placement détenu par MSA soit cohérent. Lors du transfert d'un bien immobilier occupé par son propriétaire comptabilisé au coût historique amorti, qui n'a pas été préalablement déprécié, vers un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur, IAS 40 exige que toute augmentation de la valeur comptable qui en résulte soit comptabilisée dans les autres éléments du résultat global en tant que réévaluation. Par la suite, toute augmentation supplémentaire de la juste valeur est comptabilisée en résultat de l'exercice. Dans ce cas, MSA devrait comptabiliser l'augmentation initiale de 177.000 DT (500.000 DT – 323.000 DT) dans les autres éléments du résultat global plutôt que dans son bénéfice pour l'exercice et l'augmentation supplémentaire de 53 000 DT (553.000 DT – 500.000 DT) qui survient au cours de l'année en cours devrait être comptabilisée dans le bénéfice ou la perte de cette année. La comptabilisation par MSA du gain total de 230 000 DT dans son bénéfice avant impôt pour l'année en cours est incorrecte et entraîne donc une surévaluation du bénéfice de 177.000 DT.

Ajustement + Explications (0,5 points)

Eléments probants à collecter : (0,5 points : 2 éléments probants à citer)
– Notes de discussions avec la direction pour confirmer son intention de détenir la propriété pour en retirer des loyers et pour valoriser le capital.
– Inspection des titres de propriété détenus par MSA pour confirmer sa propriété de l'immeuble de placement.
– Procès-verbal du conseil d'administration pour prouver que la direction a discuté du changement d'utilisation et pour confirmer la date à laquelle l'occupation par le propriétaire a cessé.
– Inspection physique du bâtiment par l'auditeur afin de confirmer son état général et qu'il n'est plus occupé par MSA.
– Accord de la politique comptable aux notes aux états financiers de cette année et de l'année précédente, pour confirmer que le modèle de la juste valeur doit être adopté et est cohérent avec tout autre immeuble de placement détenu.
– Une évaluation de marché de l'immeuble par un expert indépendant et externe à la date du changement d'affectation et à la date de clôture pour déterminer les justes valeurs respectives et les plus-values en résultant.
– Les coordonnées de l'expert externe et un document de travail détaillant l'évaluation de ses qualifications professionnelles, son expérience, sa réputation, son indépendance et son objectivité.
- Vérifications de la valeur comptable à la date du changement d'utilisation au registre des actifs non courants pour confirmer le montant correct du gain de juste valeur.
– Déclarations écrites de la direction confirmant le changement d'utilisation, la date pertinente et les intentions futures.
– Notes de discussions avec la direction concernant l'enregistrement incorrect du gain et la nécessité d'inclure l'erreur dans le tableau des anomalies non corrigées de l'auditeur.
– Examiner les informations fournies dans les états financiers, telles que les détails de l'évaluation externe, pour s'assurer qu'elles sont conformes aux exigences d'IAS 40. 19

Salle d'exposition
Au 01/01/2020, MSA a acquis une salle d'exposition pour une valeur de 9,5 millions de dinars. À la date d'acquisition, sa durée de vie utile est de 20 ans et sa valeur résiduelle est nulle.

Au 31/12/2020, MSA a ramené la valeur de la salle d'exposition à sa valeur recouvrable. Cette valeur, déterminée en fonction de la valeur d'usage, est de 8,25 millions de dinars. Ainsi, une perte de valeur de 775 mille dinars a été comptabilisée dans le résultat net de l'exercice.

Au 31/12/2021, MSA a procédé à un autre test de dépréciation et a déterminé une valeur d'usage de 8,85 millions de dinars. En conséquence, MSA a constaté, en produit, une reprise de dépréciation de

1,034 million de dinars. La reprise de 1,034 million de dinars a été déterminée par la différence entre sa nouvelle valeur recouvrable de 8,85 millions de dinars et sa valeur comptable de 7,816 millions de dinars.

Le collaborateur a résumé les écritures comptables comme suit :

Au 01/01/2020	Prix d'acquisition	9,5 millions de dinars
Au 31/12/2020	Dotations aux amortissements	475 mille dinars
Au 31/12/2020	Réduction de valeur	775 mille dinars
Au 31/12/2020	Valeur comptable nette	8,25 millions de dinars
Au 31/12/2021	Dotations aux amortissements	434 mille dinars
Au 31/12/2021	Reprise de dépréciation	1,034 million de dinars
Au 31/12/2021	Valeur comptable nette	8,85 millions de dinars

Importance relative
La valeur comptable de la salle d'exposition représente 20,58 % (8,85 millions DT/ 43 millions DT) du total des actifs de MSA à la date de clôture et est donc très significative pour les états financiers de la société.
Valeur d'utilité
L'auditeur doit déterminer si le calcul par le client de la valeur recouvrable du centre commercial sur la base de la valeur d'utilité est conforme aux exigences de l'IAS 36 Dépréciation d'actifs. Cela devrait inclure une évaluation visant à déterminer si le client a utilisé un facteur d'actualisation approprié pour calculer la valeur d'utilité sur la base du taux qui reflète les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif.
Conformément à la définition de la valeur recouvrable d'IAS 36 comme étant la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité, l'auditeur doit également déterminer si la juste valeur diminuée des coûts de vente du centre commercial excède sa valeur d'utilité.
Reprise de perte de valeur
IAS 36 exige que l'augmentation de la valeur comptable d'un actif, tel qu'un bien immobilier, attribuable à la reprise d'une perte de valeur ne dépasse pas la valeur comptable qui aurait été déterminée, nette des amortissements, si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours des années précédentes.

Dans ce cas, par conséquent, la comptabilisation de la reprise de la perte de valeur doit être calculée comme suit :
Valeur comptable au 31 décembre 2021 avant comptabilisation de la reprise de dépréciation (8,25 millions dinars x 18/19) 7,816
Montant recouvrable basé sur le test de dépréciation au 31 décembre 2021 8·850 Plafonné à 9·5 millions dinars x 18/20 = 8·550
——— Reprise de dépréciation à comptabiliser 0·734
——— Comme en raison de l'incapacité de MSA à limiter la reprise de dépréciation à 0,734 million de dinars, le bénéfice et les actifs sont surévalués de 300.000 dinars (1,034 m – 0,734 m).

Ajustement + Explications (0,5 points)

Eléments probants à collecter : *(0,5 points : 2 éléments probants à citer)*
- Accord des soldes d'ouverture de la propriété au registre des actifs non courants au 1janvier 2020 pour confirmer que le montant correct a été avancé dans les documents de travail du client.

– Inspection physique de la propriété du centre commercial pour confirmer son état, son niveau d'occupation et pour évaluer le caractère raisonnable de la politique d'amortissement et des flux de trésorerie prévisionnels pour le calcul de la valeur d'utilité.
– Copie des documents de travail du client pour l'examen de dépréciation démontrant la base du client pour l'évaluation de la juste valeur diminuée des coûts de vente du centre commercial et des calculs détaillés de sa valeur d'utilité.
– Copie des prévisions de trésorerie et des budgets du client à l'appui des calculs de la valeur d'utilité.
– Notes de discussions avec la direction concernant les bases de calcul de la valeur recouvrable, y compris une évaluation du caractère raisonnable des hypothèses utilisées par la direction dans ses prévisions et ses calculs et le caractère approprié du facteur d'actualisation utilisé dans les calculs de la valeur d'utilité.
– Déclarations écrites attestant du caractère raisonnable de ses hypothèses et autres jugements connexes de la direction.
– Un recalcul de la valeur d'utilité de la salle d'exposition par l'auditeur afin de confirmer l'exactitude du calcul du client.
– Analyses de sensibilité sur les prévisions et les calculs de valeur d'utilité afin d'évaluer l'impact d'éventuelles modifications des hypothèses clés.
– Confirmation externe de la valeur nette de réalisation de la salle d'exposition par un expert indépendant dûment qualifié afin de s'assurer que la valeur recouvrable a été correctement déterminée.
– Notes de discussions avec la direction concernant l'enregistrement incorrect de la reprise de dépréciation et la nécessité d'inclure l'erreur dans le tableau des anomalies non corrigées établi par l'auditeur.

Stock

Un extrait des procédures analytiques d'achèvement est présenté ci-dessous :

	2021	**2020**	**Commentaires**
Valeur du Stock	4 millions de dinars	25 millions de dinars	**(a)**
Ratio : Provision sur Stock/Valeur du Stock	10 %	5 %	**(b)**

(a) La valeur du stock a diminué de 84 %. Cette variation est en adéquation avec les attentes de l'auditeur car MSA a adopté le système de gestion des stocks Just in Time. L'équipe d'audit a assisté à l'inventaire physique. Les travaux d'audit du compte stock consistent exclusivement à observer l'application des procédures de comptage établies par la direction et à tester des comptages.
(b) Selon les attentes du chef de mission, l'adoption du système de gestion du stock Just in Time permet de diminuer les articles obsolètes et de réduire le montant des provisions sur stock. Le pourcentage de dotations aux provisions sur stock devrait se rapprocher de 0%. Toutefois, au 31/12/2021, le montant de la provision sur stock est de 400 mille dinars et est inférieur au solde du 31/12/2020 (1,25 million de dinars). Le montant de la provision est inférieur à 6 % du résultat net avant impôt. Donc, il n'est pas significatif. L'équipe d'audit n'a pas engagé des travaux.

Diligences stock ISA 501 (0,25 point)

Conformément à l'ISA 501 « ÉLÉMENTS PROBANTS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES CONCERNANT CERTAINS POINTS »

5. Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état :

   a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pasfaisable en pratique, afin : (Réf. : par. A1 à A3)

      i) d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrementet le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité, (Réf. : par. A4)

      ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction, (Réf. :par. A5)

      iii) d'inspecter les stocks, (Réf. : par. A6)

      iv) d'effectuer des comptages par sondages ; (Réf. : par. A7 et A8)

   b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pourdéterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.

Autres diligences stock (0,25 point)

Le passage à un système d'inventaire just in time (JIT) est cohérent avec une baisse des niveaux de stock et de la période de détention des stocks. La preuve pour corroborer le solde des stocks de fin d'année a été principalement fournie sous la forme d'assistance à l'inventaire pour laquelle aucun problème n'a été identifié. L'étendue du travail effectué lors de l'inventaire n'est pas claire d'après la documentation fournie et il serait inhabituel qu'aucun travail supplémentaire ne soit nécessaire sur l'existence et l'exhaustivité de l'inventaire de fin d'année au-delà de la participation à l'inventaire. On s'attendrait à ce que l'auditeur effectue un rapprochement des données d'inventaire avec l'analyse détaillée du rapport d'inventaire de fin d'année au cours de l'audit pour s'assurer que le rapport reflète fidèlement les données d'inventaire. On s'attendrait également à ce que l'exactitude du coût de l'inventaire soit testée en se référant aux factures d'achat et aux calculs d'absorption des frais généraux pour les travaux en cours et les produits finis disponibles. En tant que telles, les preuves mentionnées dans les procédures analytiques finales sont insuffisantes pour pouvoir conclure sur l'existence, l'exhaustivité et l'exactitude des quantités d'inventaire détenues.

Provision sur stock (0,25 point)

L'augmentation des stocks désuets en pourcentage des stocks détenus est plus inattendue. Même si cela signifierait toujours une quantité totale de stocks obsolètes détenue inférieure à celle de l'année précédente, on ne s'attendrait pas à ce qu'un taux d'obsolescence plus élevé soit observé dans un système JIT car, en théorie, les stocks ne sont commandés que pour satisfaire une demande spécifique. En tant que tel, davantage de preuves doivent être obtenues à cet égard, d'autant plus que des estimations telles que celles-ci sont susceptibles d'être manipulées par la direction et peuvent être utilisées pour manipuler les bénéfices de l'entreprise. D'autres discussions avec la direction et le personnel de production sont nécessaires pour déterminer comment ce chiffre a été obtenu. Le commentaire selon lequel la provision actuelle pour stocks obsolètes n'est pas significatif et qu'aucun autre travail n'a donc été effectué est inapproprié. Une inexactitude dans cette provision pourrait être importante en conjonction avec d'autres inexactitudes et il n'existe aucune preuve

indiquant si cette valeur est sous-estimée ou surestimée. En tant que tel, l'auditeur doit obtenir des détails sur la manière dont la provision a été calculée et évaluer le caractère approprié des hypothèses et des méthodes utilisées par MSA. L'auditeur doit examiner les articles à rotation lente et effectuer d'autres tests de valeur de réalisation nette pour s'assurer que toutes les lignes de stock à rotation lente ont une valeur de vente supérieure à leur coût ou sont dépréciées, le cas échéant.

5) Discuter l'impact sur le rapport de l'auditeur de la note aux états financiers relative à la continuité d'exploitation. **(1,5 point)**

Conformément à l'ISA 570 « Continuité d'exploitation »

Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation **(0,5 point)**

21. Si les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Réf. : par. A26 et A27)

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'uneincertitude significative

Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers**(0,5 point)**

22. Si des informations adéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » qui : (Réf. : par. A28 à A31et A34)

a) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est questionau paragraphe 19 ;

b) précise que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers **(0,5 point)**

23. En l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A32 à A34)

a) exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément àla norme ISA 705 (révisée)[5] ;

b) indiquer, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » de son rapport, qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que celle-ci n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers.

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE SEPTEMBRE 2021

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de TROIS parties indépendantes :		
Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*5 points*	*Page 3*
Troisième partie :	*10 points*	*Page 4*

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 **9** 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

La société anonyme BAL, dont les actions sont cotées en bourse, exerce dans le secteur du leasing. Suite au changement de ses méthodes comptables, son auditeur Mr Khaled constate que ces nouvelles méthodes sont non conformes au système comptable des entreprises tunisiennes et les états financiers préparés par la société BAL ne donnent pas une image fidèle. Par conséquent, la société BAL a révoqué Mr Khaled.
Dans le cadre d'un appel d'offre pour la désignation d'un nouvel auditeur de la société BAL, le cabinet S&T a été sollicité à présenter une offre de service d'audit de la société. Cette offre doit être composée d'une proposition écrite et une présentation de 30 minutes au conseil d'administration. La proposition du cabinet S&T contient une description détaillée de la stratégie d'audit proposée et une liste des qualifications de l'équipe d'audit et offre également des honoraires fixes pour les deux premières années.
Après dépouillement des offres, le président du conseil d'administration de la société BAL, Mr Mounir, a téléphoné à Mr Taoufik, associé du cabinet pour lui informer de la décision de la désignation de son cabinet. La conversation s'est déroulée comme suit :

Mr Mounir: J'ai le plaisir de vous annoncer que votre cabinet a été sélectionné. Votre offre est parmi les offres les plus intéressantes. Réellement, nous sommes impressionnés par votre proposition et votre promesse de nous accorder une attention particulière. Il est intéressant d'avoir un auditeur qui veille à une bonne relation avec son client. Au début, nous étions un peu réticents car votre cabinet n'a pas d'expérience dans notre secteur. Toutefois, puisque vous avez indiqué que vous recruterez Mme Héla, nous sommes rassurés. Mme Héla est une personne expérimentée. Elle travaille chez nous depuis 5 ans, s'est bien spécialisée dans le secteur et a obtenu dernièrement son diplôme d'expert-comptable. Elle peut diriger convenablement la mission. D'ailleurs, nous sommes tristes suite à sa décision de départ.

Mr Taoufik : Nous sommes très honorés de votre confiance. Effectivement, l'expérience de Mme Héla devrait nous permettre de réduire au minimum le budget temps requis pour réaliser notre audit.

Mr Mounir : Je vous informe également que nous vous octroyons une carte de fidélité, qui vous donnera le droit à un escompte supplémentaire de 2,5% sur le taux d'intérêt applicable à nos clients privilégiés.

Mr Taoufik : Merci beaucoup Mr Mounir, ça nous fait vraiment honneur. Je vous envoie immédiatement par mail l'acceptation de la mission.

Après une semaine, Mr Taoufik contacte Mr Khaled pour lui poser des questions d'ordre général au sujet des états financiers de la société BAL.

Le recrutement de Mme Héla a encouragé Mr Taoufik à élargir le portefeuille client du cabinet dans le secteur financier. Pour ce faire, il a imprimé des brochures colorées comportant le nom du cabinet et le slogan suivant : « Le cabinet d'expertise comptable où les clients passent toujours en premier ». À la dernière page de la brochure, on indique que les nouveaux clients d'audit bénéficient de la gratuité des services de conseils fournis la première année.
Ces brochures ont été envoyées à toutes les sociétés du secteur. Mr Taoufik compte, également contacter chaque prospect pour organiser une réunion de suivi et discuter de leurs besoins en matière de comptabilité et d'audit.

Deuxième partie

La société PAPER GOLD (PG), dont les actions sont cotées en bourse, est spécialisée dans la papeterie. Elle fabrique de pâtes à papier et du papier à partir de bois, de papiers et cartons récupérés. Ses produits permettent la fabrication de supports d'impression, d'emballages, d'articles d'hygiène et d'autres articles divers. Dans le cadre du financement de son besoin de fonds de roulement de l'exercice 2021, la société PG compte déposer une demande à son banquier pour l'obtention d'un prêt bancaire.

Les états financiers de l'exercice 2020 ont été établis selon le référentiel IFRS en optant au modèle de réévaluation des immobilisations corporelles. Ils sont audités par Mr Khalil. Ce dernier a émis une opinion favorable.

Pour l'obtention du crédit, la banque a exigé un rapport d'audit sur la rubrique immobilisation corporelle. Le montant du crédit est plafonné à 80% de la valeur des immobilisations corporelles. Au 31/12/2020, les immobilisations corporelles figurent à l'état de la situation financière pour un montant de 25.420.000 DT.

Au 10/07/2021, le PDG de la société PG a sollicité Mr Khalil en vue de réaliser cette mission.

Lors de la prise de connaissance des actifs de la société, l'auditeur a pu collecter les éléments suivants :

1) PG est propriétaire d'un matériel industriel de traitement pour le recyclage du papier. Le papier récupéré est traité chimiquement, réduit en une masse humide, et pressé pour former d'épais rouleaux de papier semi-finis. Les rouleaux sont vendus à des clients qui utilisent le papier comme matériel d'emballage. Le matériel de traitement est doté de pièces intégrées assez complexes, et fabriquées selon les besoins du client par quelques firmes d'ingénierie spécialisées. En vue de réévaluer ce matériel, PG a fait recours à l'ingénieur salarié de la société Mr Makram qui l'a évalué à 10.350.000 DT.

2) PG est propriétaire de deux terrains :

- Le terrain 1 a une superficie de neuf hectares et situé à la zone industrielle de Gafsa qui se développe rapidement. Le prix d'acquisition de ce terrain, acquis depuis 4 ans, est 6.950.000 DT. Vingt mois après la date d'acquisition, le terrain a une valeur de 8.500.000 DT (montant figurant au niveau des états financiers 2020), selon le rapport d'un évaluateur agréé. Au cours de l'année 2020, la société a reçu une décision d'expropriation d'une partie du terrain.
- Le terrain 2 a une superficie de 1000 m², acquis pour une valeur de 3.000.000 DT et situé au centre-ville de Tunis. Il est destiné à la construction du nouveau siège social. La société n'a pas opté à la réévaluation de cet actif à la juste valeur et continue à appliquer le modèle du coût.

3) Lors de l'établissement des états financiers dont les immobilisations corporelles sont évaluées à la juste valeur, la société n'a pas comptabilisé l'impôt différé issue de cette valorisation.

A la fin de la mission, Mr Khalil a émis un rapport non modifié.

Troisième partie

Le cabinet d'expertise comptable CKA est chargé de la mission d'audit de la société anonyme CAR AUTOMOBILES. La mission porte sur les exercices 2019, 2020 et 2021. Les états financiers de la société sont élaborés conformément au référentiel comptable IFRS.

La société CAR AUTOMOBILES est une société anonyme créée en 1980. En 2010, elle a été introduite en bourse pour un pourcentage de 40% de son capital. Ses actions sont cotées sur deux bourses différentes à savoir la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis à hauteur de 30% du capital et la Bourse de Casablanca à hauteur de 10% du capital.

L'objet principal de la société est la commercialisation du matériel de transport et le service après-vente (y compris les pièces de rechange). Les travaux de réparation et entretien sont confiés à sa filiale CAR SERVICES. La société CAR AUTOMOBILES est l'importateur et le distributeur officiel en Tunisie des véhicules neufs de plusieurs marques.

L'année 2020 a été marquée par une crise sanitaire inédite avec des conséquences économiques et sociales très importantes. Une période de confinement général a été imposée par les autorités tunisiennes durant les mois de mars et avril impactant négativement le secteur automobile en Tunisie.
Malgré cette crise sanitaire, la société CAR AUTOMOBILES a pu maintenir sa position de leader des importateurs du secteur automobile avec une part de marché de 13%.

Dans le cadre du développement de son activité, la société CAR AUTOMOBILES a acquis un nouveau progiciel de gestion intégré qui a entré en exploitation le 01/04/2020.

Un extrait des états financiers (avant audit) relatifs à l'exercice 2020, arrêtés conformément au référentiel IFRS, est présenté en **Annexe 1**. Un extrait du projet de rapport d'audit est présenté en **Annexe 2**. Vous disposez également des informations suivantes :

Stocks
Les stocks s'élèvent au 31 décembre 2020 à 69.099.590 DT contre 61.096.995 DT au 31 décembre 2019 et se détaillent comme suit :

Désignations	**31/12/2020**	**31/12/2019**
Stock véhicules	62 340 662	57 827 506
Stock pièces de rechange	7 109 642	3 767 080
Sous-total	**69 450 304**	**61 594 586**
Provision pour dépréciation stocks pièces de rechange	(350 714)	(497 591)
Total	**69 099 590**	**61 096 995**

90% des ventes de pièces de rechange sont réalisées avec la société CAR SERVICES. Les livraisons aux ateliers de CAR SERVICES sont effectuées directement auprès des magasins de la société CAR AUTOMOBILES. Mensuellement, une facture de vente globale est adressée à la société CAR SERVICES.

Frais de commercialisation et de distribution
Les frais de commercialisation et de distribution s'élèvent au 31 décembre 2020 à 13.855.309 DT contre 10.928.455 DT au 31 décembre 2019 et se détaillent comme suit :

Désignations	2020	2019
Charges de personnel commercial	8 489 612	5 896 020
Honoraires	328 306	72 147
Autres frais	5 037 391	4 960 288
Total	**13 855 309**	**10 928 455**

CAR AUTOMOBILES emploie des représentants commerciaux chargés des ventes directes aux clients. Ces représentants réalisent annuellement en moyenne 20% du chiffre d'affaires de la société. Le salaire des représentants commerciaux est composé d'une partie fixe et d'une commission de 3% du chiffre d'affaires réalisé.

Ventes –Clients

Les créances clients s'élèvent au 31 décembre 2020 à 76.665.882 DT contre 84.055.939 DT au 31 décembre 2019 et se détaillent comme suit :

Désignations	31/12/2020	31/12/2019
Clients leasing	35 757 639	49 401 716
Client Société CAR SERVICES	31 330 040	26 766 341
Clients divers	11 863 867	9 373 587
Sous-total	**78 951 546**	**85 541 644**
Provisions sur Client Société CAR SERVICES	(2 285 664)	(1 485 705)
Total	**76 665 882**	**84 055 939**

Le cabinet a fixé correctement pour la rubrique clients une erreur tolérable de 90.000 DT. Le seuil de travail retenu est fixé à 95%.

L'objectif du test est de s'assurer de l'existence et la valorisation des soldes. Pour la réalisation des tests de détails, l'auditeur a fixé un facteur de fiabilité égal à 2. Le cabinet envoie des demandes de confirmation positive aux clients leasing et clients divers, sélectionnés par la méthode d'échantillonnage statistique.

L'analyse des résultats, selon la méthode du Sondage des Unités Monétaires, permet de dégager des erreurs dans deux comptes clients.

Le solde confirmé par le client A et vérifié par l'auditeur est de 90.000 DT, alors que le solde en comptabilité est de 155.000 DT. Pour le client B, le solde confirmé et vérifié est de 180.000 DT, alors que le solde en comptabilité n'est que de 130.000 DT.

La conclusion de l'équipe est qu'il est possible de valider les comptes clients qui ne sont pas surévalués de plus de 15.000 DT.

Les provisions sur client CAR SERVICES concernent des factures de vente de pièces de rechange contestées par le client.

Contrôle fiscal

La société CAR AUTOMOBILES a reçu, en date du 23 janvier 2020, une notification pour un contrôle fiscal approfondi couvrant les exercices 2016, 2017, 2018 et 2019 et portant sur les différents impôts et taxes auxquels la société est soumise. En date du 20 septembre 2020, la société a reçu une notification des résultats de la vérification fiscale faisant ressortir un redressement total de 9.316.000 DT en principal et pénalités.

En 2020, cette notification a fait l'objet d'une réponse motivée par la société rejetant la quasi-totalité des chefs de redressement. Début 2021, après réception de la réponse de l'administration fiscale, la société CAR AUTOMOBILES a adressé une deuxième réponse afin de contester les chefs de redressement soulevés. Elle a adressé également à

l'administration fiscale une demande de conciliation dans le but de solutionner ce contrôle fiscal à l'amiable.
A la date d'arrêté des états financiers, l'administration fiscale n'a pas encore répondu à la deuxième réponse envoyée par la société et à sa demande de conciliation. Les procédures étant toujours en cours, le sort final de ce contrôle ne peut pas être estimé de façon précise. Face à cette situation, la société n'a pas constaté des provisions au 31 décembre 2020.

Cyberattaque
Au 30/11/2020, la société a subi une cyberattaque. Suite à cet incident, les informations personnelles de 1.400 clients, y compris les détails des cartes de crédit, ont été piratés. Selon un membre du comité d'audit, la politique interne de la société n'avait pas correctement évalué les risques liés à la cybersécurité. Les défaillances de la sécurité, qui ont permis la cyberattaque sont désormais résolues.

Suivi du budget temps
Le cabinet exige que son personnel enregistre chaque heure travaillée pour le compte de chaque client, dans le système de gestion du temps du cabinet. Les enregistrements du temps de travail relatifs à l'audit de la société CAR AUTOMOBILES se présentent comme suit :
Mr Ali – associé chargé de la mission d'audit : 2 heures
Mr sami – Chef de mission : 6 heures
Mme Salima – Auditeur Senior : 40 heures
Six assistants d'audit : 130 heures
Temps total consacré à l'audit : 178 heures

Mme Salima a assuré la quasi-totalité de la supervision des papiers de travail d'audit. En septembre 2020, elle a été promue auditeur senior.

ANNEXE 1

CAR AUTOMOBILES

Etat de résultat net et des autres éléments du résultat global
(Montants exprimés en dinars)

	2020	*2019*
Activités poursuivies		
Produits issus des contrats avec les clients	400 402 641	408 645 999
Coûts des ventes	(332 440 323)	(346 205 152)
Marge brute	**67 962 318**	**62 440 847**
Autres gains	1 517 780	2 504 785
Frais de commercialisation et de distribution	(13 855 309)	(10 928 455)
Charges administratives	(25 911 066)	(24 545 199)
Autres pertes	(3 433 013)	(3 990 865)
Résultat opérationnel	**26 280 710**	**25 481 113**
Produits financiers	6 084 097	9 545 358
Charges financières	(8 689 743)	(9 758 729)
Résultat financier net	**(2 605 646)**	**(213 371)**
Résultat avant impôt	**23 675 064**	**25 267 742**
Charge d'impôt sur le résultat	(10 737 550)	(7 430 966)
Résultat après impôt des activités poursuivies	**12 937 514**	**17 836 776**
Résultat net de la période	**12 937 514**	**17 836 776**
Résultat de base par action	*0,431*	*0,595*
Résultat dilué par action	*0,431*	*0,595*
Autres éléments du résultat global		
Instruments financiers à la juste valeur par lebiais des AERG	(8 713 022)	(3 490 527)
Ecart actuariel (OCI)	(39 774)	121 956
Autres éléments du résultat global de la période, nets d'impôt	**(8 752 796)**	**(3 368 571)**
Résultat global de la période	**4 184 718**	**14 468 205**
Résultat global de base par action	*0,139*	*0,482*
Résultat global dilué par action	*0,139*	*0,482*

ANNEXE 2

Extrait du rapport de l'auditeur indépendant

Questions clés d'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Cesquestions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.
Nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport :

Les Revenus :
Description de la question clé de l'audit :
Le chiffre d'affaires, figure à l'état de résultat net et des autres éléments du résultat global au 31 décembre 2020, pour un montant de 400.402.641 DT et représente le poste le plus important de l'état de résultat net et des autres éléments du résultat global. Ce chiffre d'affaires est composé essentiellement de ventes de véhicules neufs pour un montant de 377.525.668 DT.
Nous avons considéré que la prise en compte des revenus est un point clé de l'audit en raison de leur importance significative dans les états financiers de la société.
Réponse d'audit : En réponse, nous avons examiné la conformité au référentiel IFRS des méthodes comptables sous-tendant la reconnaissance du revenu. Nous avons rapproché les rapports générés par le système d'information avec les données comptables. Nous avons également procédé à la circularisation des clients.

Actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des Autres Eléments du Résultat Global (AERG) :
Description de la question clé de l'audit :
Au 31 décembre 2020, les actifs financiers à la juste valeur par le biais des AERG s'élèvent à 61.990.395 DT et représentent un des postes les plus importants de l'état de la situation financière.
Compte tenu du caractère significatif des actifs financiers au regard de la situation financière de la société et du jugement nécessaire à l'estimation de leur juste valeur, nous avons considéré que l'évaluation des actifs financiers à la juste valeur par le biais des AERG constitue un point clés de l'audit.
Réponse d'audit : Nous avons vérifié que les écritures comptables et les informations à fournir relatives aux variations de la juste valeur qui en découle ont été correctement enregistrées.

Observation :
Nous attirons votre attention sur les situations décrites au niveau des notes aux états financiers se rapportant aux litiges, contrôle fiscal en cours, à la pandémie du COVID-19 et aux incertitudes liées à leurs impacts éventuels sur les états financiers des exercices futurs.

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 se basant sur le code d'éthique de l'IFAC, les normes internationales d'audit et la règlementation tunisienne, analyser et commenter le comportement de Mr Taoufik.

Deuxième partie ***5 points***

1) **Dans le cadre de la mission confiée à Mr Khalil, à la date du 10/07/2021, par la société PG :**

   a. Préciser la nature de la mission et les normes applicables. **(1 point)**

   b. Déterminer les diligences à mettre en œuvre par Mr khalil. **(2 points)**

2) Discuter les deux rapports émis par Mr Khalil dans le cadre de ses travaux auprès de la société PG. **(2 points)**

Troisième partie ***10 points***

Dans le cadre de la mission d'audit du client CAR AUTOMOBILES pour l'exercice 2020 :

1) Déterminer les procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour les rubriques suivantes :
   - Stock pièces de rechange ; et
   - Frais de commercialisation et de distribution. **(3 points)**

2) Compte tenu des informations disponibles, évaluer les éléments probants collectés et déterminer les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les aspects suivants :
   - Ventes-clients ;
   - Actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des Autres Eléments du Résultat Global ;
   - Contrôle fiscal ; et
   - Cyberattaque. **(4,5 points)**

3) Commenter le paragraphe d'observation présenté dans le rapport d'audit. **(1 point)**

4) Discuter le budget temps alloué à la mission d'audit et recommander les mesures appropriées à engager. **(1,5 point)**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE SEPTEMBRE 2021

PROJET CORRIGÉ DE L'ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

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

Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*5 points*	*Page 3*
Troisième partie :	*10 points*	*Page 4*

Remarque : Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont d0éterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

PREMIERE PARTIE 5 points

Question unique : En se basant sur le code d'éthique de l'IFAC, les normes internationales d'audit et la règlementation tunisienne, analyser et commenter le comportement de Mr Taoufik.

1. La proposition du cabinet S&T contient une description détaillée de la stratégie d'audit proposée et une liste des qualifications de l'équipe d'audit et offre également des honoraires fixes pour les deux premières années.

Droit à la perception des honoraires : CDP

- **Article 28** : L'expert-comptable reçoit des honoraires à l'occasion de l'exécution d'une mission, pour avoir mis en œuvre les diligences professionnelles et particulièrement les normes généralement admises, utilisé le meilleur de sa compétence professionnelle, engageant ainsi, à bon escient et en toute indépendance, sa responsabilité.

  - ☐ Ces honoraires doivent être équitables et constituer la juste rémunération du travail fourni, du service rendu, de la technicité du cas à résoudre, compte tenu de sa qualité, des ses titres, de sa notoriété des responsabilités morales et matérielles encourues.

  - ☐ L'insuffisance des honoraires par apport à la mission acceptée ne justifie en aucune manière le non-respect des diligences professionnelles. (Bonus : 0.25 point)

Respect du barème prévu par l'arrêté du ministre des finances (0.5 point)

Arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003, portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie.

Article premier. - Est homologué, le barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie, annexé au présent arrêté. Ce barème s'applique aux travaux d'audit annuel des comptes des entreprises résidentes à l'exclusion de toute autre. La réalisation de ces missions implique l'observation pour chaque exercice, des diligences normales de révision généralement admises au plan international et des normes de révision définies par l'ordre des experts comptables de Tunisie et agréées par le ministre chargé des finances.

Est considérée auditeur des comptes, au sens du présent article, toute personne chargée d'une mission externe de commissariat ou de révision légale des comptes des entreprises résidentes en Tunisie conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur ou d'une mission de révision contractuelle afin de s'assurer de leur régularité et de leur sincérité et de les certifier.

2. Il est intéressant d'avoir un auditeur qui veille à une bonne relation avec son client.

   - ☐ Les propos de monsieur Mounir laissent penser qu'il y a un risque sur l'indépendance de l'auditeur et sur le respect des principes fondamentaux d'objectivité tel qu'énoncé par le code éthique de l'IFAC (0,5 point)

3. S'agissait d'une occasion en or d'affirmer leur présence dans le secteur d'activité, nouveau pour le cabinet.

- Avant d'accepter la mission il faut s'assurer de la compétence ou de faire appel aux compétences nécessaires (0,5 point)

4. Toutefois, puisque vous avez indiqué que vous recruterez Mme Héla, nous sommes rassurés. Mme Héla est une personne expérimentée. Elle travaille chez nous depuis 5 ans, s'est bien spécialisée dans le secteur et a obtenu dernièrement son diplôme d'expert-comptable

Risque sur l'indépendance, menace de familiarité, d'auto révision➔ mesures de sauvegarde, éloigner de la mission or ce n'est pas possible ou alors mettre en place les contrôles qualités nécessaires. **(0,25 point)**

Personnes récemment employées par un client d'audit (0,5 point)

290.143 Des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision et à la familiarité peuvent être créées lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a récemment occupé des fonctions d'administrateur, de cadre dirigeant ou de salarié chez le client d'audit. Par exemple, lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a à évaluer des éléments des états financiers pour lesquels ce même membre de l'équipe d'audit a aussi préparé les documents comptables alors qu'il était employé par le client.
290.144 Si, au cours de la période couverte par le rapport d'audit, un membre de l'équipe d'audit a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez le client d'audit ou a été un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, la menace créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, cette personne ne doit pas être affectée à l'équipe d'audit.

Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits ***(0,5 point)***

Selon paragraphe 8 de l'ISA 220 L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la qualité globale de la mission d'audit qui lui est attribuée. (Réf. : par. A3)

A21. **Lorsque l'équipe de mission s'appuie sur un membre possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit**, la direction, la supervision et la revue de ses travaux peuvent comporter des aspects tels que les suivants :

- s'entendre avec ce membre sur la nature, l'étendue et les objectifs de ses travaux, de même que sur les rôles respectifs de celui-ci et des autres membres de l'équipe de mission et sur la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre eux;
- évaluer le caractère adéquat des travaux de ce membre, y compris la pertinence et le caractère raisonnable de ses constatations ou conclusions et leur cohérence avec les autres éléments probants.

5. Mme Hela devrait nous permettre de réduire au minimum le temps requis pour réaliser notre audit.

   ⇨ Risque sur le respect des diligences prévus par les normes internationales d'audit.

6.

⇨ **Mr Mounir :** Je vous informe également que nous vous octroyons une carte de fidélité, qui vous donnera le droit à un escompte supplémentaire de 2,5% sur le taux d'intérêt applicable à nos clients privilégiés.

L'avantage de 2.5% supplémentaire ➔ risque sur l'indépendance

Selon paragraphe 290.118 du code d'éthique de l'IFAC Un prêt, ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d''audit, à un membre de sa famille immédiate ou au cabinet, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit, est susceptible de créer une menace sur l'indépendance. Si ce prêt ou cette caution ne sont pas consentis suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, une menace liée à l'intérêt personnel serait créée et serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ce type de prêt ou de caution ne doit être accepté ni par un membre de l'équipe chargée de l'audit, ni un membre de sa famille immédiate, ni un cabinet. (0,5 point)

- ☐ CDP ART 28 L'expert-comptable ne peut être payé sous forme d'avantages en nature, ristournes commissions ou participations apparentes occultes.
- ☐ Les professionnels comptables ne doivent ni accepter, ni offrir de cadeaux ou autres avantages en nature dont on peut raisonnablement penser qu'ils ont une influence significative et négative sur leur jugement professionnel ou sur celui de leurs interlocuteurs. Les cadeaux sont toujours une source d'influence négative sur les comportements des parties concernées et il convient de ce fait de les proscrire totalement.
- ☐ Aucune mesure de sauvegarde le cabinet ou le membre de l'équipe d'audit ne doit pas accepter ni de tels cadeaux
- ☐ Accepter des dons ou des libéralités de la part d'un client d'audit peut créer une menace liée à
  l'intérêt personnel et à la familiarité sauf si la valeur en cause est négligeable et sans importance (0,25 point : bonus)

7. Mr Taoufik : Merci beaucoup Mr Mounir, ça nous fait vraiment honneur. Je vous envoie immédiatement par mail l'acceptation de la mission.

Après une semaine, Mr Taoufik contacte Mr Khaled pour lui poser des questions d'ordre général au sujet des états financiers de la société BAL.

⇨ Acceptation immédiate de la mission sans :

- Vérifier les étapes préalables à l'acceptation de la mission (0,25 point)

- Communiquer avec le prédécesseur et vérifier les raisons de sa révocation et la perception de ses honoraires (0,25 point)

8. Le recrutement de Mme Héla a encouragé Mr Taoufik à élargir le portefeuille client du cabinet dans le secteur financier. Pour ce faire, il a imprimé des brochures colorées comportant le nom du cabinet et le slogan suivant : « Le cabinet d'expertise comptable où les clients passent toujours en premier ». À la dernière page de la brochure, on indique que les nouveaux clients d'audit bénéficient de la gratuité des services de conseils fournis la première année.

Ces brochures ont été envoyées à toutes les sociétés du secteur. Mr Taoufik compte, également contacter chaque prospect pour organiser une réunion de suivi et discuter de leurs besoins en matière de comptabilité et d'audit.

Non respect du principe de comportement professionnel (0,25)

Rapport des professionnels entre eux CDP .Article 5 : Il est interdit aux membres de l'ordre de rechercher par les procédés déloyaux et irréguliers la clientèle notamment par l'application de tarifs réduits, de remises sur honoraires aux clients ou à des tiers, de commissions ou autres avantages et de se livrer à des opérations de démarchage.

Il faut vérifier par rapport aux concurrents que les honoraires pratiqués par le cabinet leur permettent de faire toutes les diligences qui leur incombent sans nuire aux confrères (0,5 point)

Deuxième partie 5 points

1) **Dans le cadre de la mission confiée à Mr Khalil, à la date du 10/07/2021, par la société PG :**

a. Préciser la nature de la mission et les normes applicables. **(1 point)**

- Nature de la mission : Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier (0,5 pt).
- Normes applicables (0,5 pt) :
  - Cadre conceptuel des missions d'assurances
  - Code d'éthiques
  - ISQC 1 : norme de qualité
  - ISA 805 (révisée) : Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier – considérations particulières

b. Déterminer les diligences à mettre en œuvre par Mr khalil. **(2 points)**

A- <u>Considérations particulières à la nature de la mission</u>

- **Détermination de l'étendue de la mission (0,5 point)**

Pour définir l'étendue de sa mission, l'auditeur doit prendre compte les rubriques des états financiers interdépendantes, susceptibles d'avoir une incidence significative sur les informations sur lesquelles portera son opinion. En effet, De nombreuses rubriques des états financiers sont liées entre elles, par exemple les emprunts, et les dettes fournisseurs. En conséquence, lorsque l'auditeur examine une rubrique prise isolément, l'auditeur pourra également avoir à prendre en considération d'autres rubriques.

Dans le cadre de cette mission d'audit de la rubrique immobilisations, emprunt, fournisseur d'immobilisations et le crédit d'impôt constitue une rubrique interdépendante et susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers.

- **Détermination du seuil de signification**

Pour la mission d'audit des immobilisations, la banque accorde le crédit sur la base de la valeur des immobilisation (les immobilisations corporelles figurent à l'état de la situation financière pour un montant de 25.420.000 DT) sachant que la banque ne finance que 80% de la valeur des immobilisations; soit 20.336.000 DT.

Tant que la valeur des immobilisations n'est pas surévaluée de plus de 20% X 25.420.000 DT soit 5.084.000 DT, la banque accorde le crédit. **(0,25 point) + (0,25 point bonus)**

L'auditeur doit fixer un seuil de signification eu égard à la rubrique des états financiers sur laquelle portera son opinion. Par exemple, un solde de compte particulier entraînera un seuil de signification moins élevé que celui portant sur les états financiers pris dans leur ensemble.

En conséquence, l'examen de l'auditeur sera plus approfondi que dans la situation où cet élément serait vérifié dans le cadre de l'audit de l'ensemble des états financiers. . **(0,25 point)**

B- <u>Diligences d'audit</u>

- **<u>Recours aux travaux d'un expert (0,75)</u>**

ISA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

- Appréciation de la compétence et de l'objectivité de l'expert :

✓ Déterminer la compétence professionnelle de l'expert

✓ Evaluer l'objectivité de l'expert (indépendance par rapport à l'entité)

En cas doute :

➢ Informer la direction de ses réserves

➢ Déterminera si des éléments probants suffisants et appropriés peuvent être réunis.

- Appréciation de la qualité des travaux de l'expert

✓ Appréciation des procédures de travail de l'expert par examen du détail des instructions écrites données par l'entité à l'expert ou par contact direct de l'expert

✓ Appréciation des sources de données par identification des procédures mises en œuvre et l'examen ou contrôle des données utilisées par l'expert

✓ Appréciation des hypothèses de travail

✓ Appréciation des résultats des travaux

En cas de de non cohérence des résultats des travaux de l'expert avec d'autres EP recueillis :

➢ Déterminer la raison des différences constatées S'entretenir avec les responsables de l'entité et l'expert,

➢ Mettre en œuvre des procédures complémentaires, notamment engager un autre expert

➢ Modifier son rapport d'audit si nécessaire

Suite à ces diligences, il y a lieu de remettre en cause les travaux d'évaluation du matériel d'exploitation par l'expert salarié (remise en cause de son indépendance). **(0,25 point)**

2) Discuter les deux rapports émis par Mr Khalil dans le cadre de ses travaux auprès de la société PG. **(2 points)**

A- Le rapport de la mission spéciale :

Les résultats des travaux d'audit ont dégagé les constats suivants : **(0,5 point)**

- La société n'a pas fait recours une expertise récente du terrain suite à l'apparition d'un nouvel événement (la société a reçu une décision d'expropriation d'une partie du terrain);
- L'évaluation du matériel d'exploitation réalisé par l'expert salarié de la société n'est pas appropriée

- La société n'a pas utilisé le modèle de réévaluation pour le terrain 2

Ainsi, l'auditeur doit évaluer l'incidence de ces anomalies au niveau de la rubrique des immobilisations. **(0,5 point)**

Hypothèse 1 : Si le cumul des anomalie est > SS : rapport modifié avec refus

Hypothèse 2 : Si le cumul des anomalies est < SS : Rapport non modifié

- **Règle générale de rédaction du rapport de mission spéciale**
  - En se forgeant une opinion et en rendant son rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément d'un état financier, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la Norme ISA 700 (révisée), adaptées si nécessaire aux circonstances de la mission.
  - Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but de rendre un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier, conjointement avec une mission d'audit sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.
  - L'auditeur ne doit pas émettre de rapport d'audit contenant une opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier avant d'être satisfait qu'une différentiation ait été opérée entre les deux opinions et les deux états financiers.
- **Opinion modifiée, paragraphe d'observation et paragraphe d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité**

Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, la Norme ISA 705 (modifiée) ne lui permet pas d'inclure dans un même rapport d'audit une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément qui fait partie de ces états financiers ou d'un élément spécifique qui est inclus dans ces mêmes états financiers.

Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble mais que, dans le cadre d'un audit séparé d'un élément spécifique inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, l'auditeur ne doit le faire que si :

a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation;

b) son opinion est exprimée dans un rapport d'audit qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion; et

c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

Également, si l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité comprend un ou plusieurs des éléments suivants :

- une section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» conformément à la norme ISA 570 (révisée)11;
- la communication des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701
- un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée dans les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)

l'auditeur doit tenir compte des incidences, le cas échéant, d'une telle situation sur l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur son rapport sur cet état ou élément.

B- Le rapport de la mission d'audit :

- **Seuil de signification : (0,25 bonus)**

Les utilisateurs des états finnaciers jeu complet ne sont pas les mêmes utilisteurs dans le cadre de l'audit de la rubrique immobilisation (banque). Le seuil de signification est fixé en fonction des besoins des utilisateurs.

Si le rapport d'audit des états finnaciers (jeu complet) est destiné aux mêmes utilisateurs (banque)

Pour la mission d'audit des états financiers Le seuil de signification, fixé pour un état financier pris isolément ou pour un élément spécifique d'un état financier, peut être inférieur à celui fixé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité ; ceci affectera la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit ainsi que l'évaluation des anomalies non corrigées. (Paragraphe A15 de l'ISA 805). Donc le seuil de la mission d'audit des états financiers devrait être supérieur à 5.084.000 DT.

Impact des anomalies dégagées au cours de la mission d'audit : (0,75 point)

1. Les résultats des travaux d'audit ont dégagé les constats suivants : (0,25 point)
   - La société n'a pas fait recours une expertise récente du terrain suite à l'apparition d'un nouvel événement (la société a reçu une décision d'expropriation d'une partie du terrain);
   - L'évaluation du matériel d'exploitation réalisé par l'expert salarié de la société n'est pas appropriée
   - La société n'a pas utilisé le modèle de réévaluation pour le terrain 2

2. Il faut ajouter à ces anomalies : (0,25 point)
   - La société n'a pas constaté l'impôt différé qui est une rubrique interdépendante et susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers

3. L'auditeur doit déterminer l'impact de ces anomalies sur le rapport d'audit des états financiers (0,25 point)

Modification du rapport d'audit : événement postèrieur (0,25 point)

1ère hypothèse : Faits découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant la publication des états financiers :

L'auditeur doit déterminer s'il convient de corriger les états financiers, et doit discuter de la question avec la direction afin de prendre les mesures qu'imposent les circonstances.

- **La direction corrige les états financiers**

- Mise en œuvre des procédures nécessaires
- Fournir un nouveau rapport sur les états financiers corrigés.
- La date du nouveau rapport de l'auditeur ne sera pas antérieure à celle de signature ou d'approbation des états financiers rectifiés.

- **la direction refuse de corriger les états financiers**

- Fournir un nouveau rapport
- Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable

- **la direction refuse de corriger les états financiers + le rapport a déjà été déposé**

- Demander à la direction de l'entité au plus haut niveau de ne pas publier les états financiers et le rapport d'audit aux tiers.
- En cas de refus de la direction, prendre les mesures adéquates pour éviter l'utilisation de son rapport par les tiers (règlementation applicable et consultation de son avocat).

2éme hypothèse : Faits découverts après la date de publication des états financiers :

L'auditeur n'est pas tenu de procéder à une quelconque investigation concernant ces derniers, mais il doit déterminer s'il convient de corriger les états financiers et il doit discuter de la question avec la direction

- **La direction corrige les états financiers**

- Mettre en œuvre les procédures nécessaires en la circonstance
- Contrôler les mesures prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes soient informées de la situation
- Rendra un nouveau rapport sur les états financiers rectifiés (paragraphe d'observation)
- La date du nouveau rapport ne sera pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers corrigés.

- **La direction ne prendra pas les mesures d'information de toutes les personnes**

- l'auditeur informera la direction de l'entité ainsi que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise que des mesures seront prises par l'auditeur pour éviter que les tiers intéressés utilisent son rapport (règlementation applicable et consultation de son avocat).

- **Les états financiers de l'exercice suivant sont sur le point d'être publiés**

- Il n'est pas nécessaire de corriger les états financiers et d'établir un nouveau rapport d'audit à condition qu'une information appropriée soit fournie en notes annexes aux états financiers.

TROISIEME PARTIE

Dans le cadre de la mission d'audit du client CAR AUTOMOBILES pour l'exercice 2020:

1) Déterminer les procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour les rubriques suivantes :

1.1.Stock pièces de rechange

a. Détermination des risques d'anomalies significatives

Donnée 1 :

Désignations	**31/12/2020**	**31/12/2019**	**Variation**	**Variation en %**
Stock véhicules	62 340 662	57 827 506		
Stock pièces de rechange	7 109 642	3 767 080	3 342 562	89%
Sous-total	**69 450 304**	**61 594 586**		
Provision pour dépréciation stocks pièces de rechange	(350 714)	(497 591)	- 146 877	-30%
Total	**69 099 590**	**61 096 995**		

Nous constatons une variation significative du solde de la rubrique Stock pièces de rechange et en contrepartie une diminution de la provision pour dépréciation stocks pièces de rechange. **(0,25 points)**

Donnée 2 : 90% des ventes de pièces de rechange sont réalisées avec la société CAR SERVICES. Les livraisons aux ateliers de CAR SERVICES sont effectuées directement auprès des magasins de la société CAR AUTOMOBILES. Mensuellement, une facture de vente globale est adressée à la société CAR SERVICES.
Donnée 3 : Les provisions sur client CAR SERVICES concernent des factures de vente de pièces de rechange contestées par le client.

Risque d'anomalies significatives important : (0,5 points)

Assertion valorisation, existence + droit et obligation (mouvements des stocks entre les deux sociétés du groupe).

b. Diligences de l'auditeur :

b.1. Assistance de l'inventaire physique **(0,5 point)**

Selon paragraphe 4 de l'ISA 501, Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état :

a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin : (Réf. : par. A1 à A3)

   i) d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité, (Réf. : par. A4)

   ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction, (Réf. :par. A5)

   iii) d'inspecter les stocks, (Réf. : par. A6)

   iv) d'effectuer des comptages par sondages ; (Réf. : par. A7 et A8)

b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks. **(0,5 points)**

b.2. SEPARATION DES EXERCICES : **(0,25 Points)**

1. En liaison avec le contrôle des postes **clients** et fournisseurs, **ventes** et achats vérifier que :

a) les dernières réceptions de l'exercice 2020 (achats et retours clients)

b) les dernières expéditions (ventes et retours fournisseurs)

c) les transferts entre les deux sociétés du groupe

d) Les autres mouvements ont été correctement pris en compte.

2. Pour les mêmes données, vérifier que les premiers mouvements de l'exercice 2021 n'ont pas été enregistrés sur l'exercice 2020.

b.3 DEPRECIATION : **(0,25 Points)**

1. Obtenir le tableau récapitulatif des stocks et l'analyse des mouvements de provision par rapport à l'exercice précédent.
2. S'assurer que la provision pour dépréciation des stocks en mauvais état, invendables ou à rotation lente est suffisante.
3. Discussion avec les services techniques concernant les changements technologiques pouvant affecter les pièces de rechange en stock

4. Vérifier que les stocks ne sont pas valorisés au-dessus de leur valeur de réalisation

1.2.Frais de commercialisation et de distribution

a. Détermination des risques d'anomalies significatives (0,25 point)

Donnée 1 :

Désignations	2020	2019	Variation	Variation en %
Charges de personnel commercial	8 489 612	5 896 020	2 593 592	44%
Honoraires	328 306	72 147	256 159	355%
Autres frais	5 037 391	4 960 288	77 103	2%
Total	**13 855 309**	**10 928 455**	**2 926 854**	**27%**
Revenu	**400 402 641**	**408 645 999**		
Revenu/charge de personnel commercial	**2,12%**	**1,44%**		

Nous constatons une variation significative du solde de la rubrique Charges de personnel commercial et Honoraires.

Donnée 2 : CAR AUTOMOBILES emploie des représentants commerciaux chargés des ventes directes aux clients. Ces représentants réalisent annuellement en moyenne 20% du chiffre d'affaires de la société. Le salaire des représentants commerciaux est composé d'une partie fixe et d'une commission de 3% du chiffre d'affaires réalisé.

Selon ISA 240, l'auditeur doit évaluer si des corrélations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Le taux de marge : « revenus/ Charges commissions des représentants commerciaux» passe de 1,44% en 2019 à 2,12% en 2020. Il existe ainsi un risque de commissions fictives.

Risque d'anomalies significatives important : (0,25 point)

Assertion survenance et exactitude pour le compte charge de personnel commercial
Assertion survenance (honoraire) + Assertion exhaustivité (dotation aux provisions pour risques et charges)

b. Diligences de l'auditeur :

b.1. Charge de personnel commercial **(0,5 point)**

1. Obtenir le détail des comptes de charges et de tiers concernés (représentants commerciaux)

2. expliquer les variations par rapport à l'exercice précédent ;

3. Etudier l'évolution des montants mois par mois, ainsi que les écarts par rapport aux prévisions, et en expliquer les causes

=> Examen analytique de substance

4. Contrôler l'assiette des commissions représentants , l'application correcte des taux et des calculs (Tests de contrôle et tests de détail)

En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions. L'auditeur doit vérifier la correspondance entre les contrats de travail des représentants, le chiffre d'affaires réalisé et la charge commissions des représentants.

b.2. Honoraires **(0,5 point)**

1. **Procédés d'audit procès et litiges**

Selon le paragraphe 10 de l'ISA 501 : Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait **un risque d'anomalies significatives concernant un procès ou des litiges identifiés**, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, **s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité**. L'auditeur doit y procéder au moyen **d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui.** Si la loi, la réglementation ou les règles d'ordre juridique d'un corps professionnel interdisent au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives.

2. S'assurer que tous les risques encourus ont fait l 'objet d'une provision : - Garanties, pertes sur marchés…
   - Litiges (à référencer avec les confirmations des avocats et conseillers juridiques).
   - Revue des procès-verbaux de conseil.

2) Compte tenu des informations disponibles, évaluer les éléments probants collectés et déterminer les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les aspects suivants :

2.1.Ventes-clients ;

Données :

Réponse d'audit : En réponse, nous avons examiné la conformité au référentiel IFRS des méthodes comptables sous-tendant la reconnaissance du revenu. Nous avons rapproché les rapports générés par le système d'information avec les données comptables. Nous avons également procédé à la circularisation des clients.

Dans le cadre du développement de son activité, la société CAR AUTOMOBILES a acquis un nouveau progiciel de gestion intégré qui a entré en exploitation le 01/04/2020.

1. Test de contrôle

Selon paragrahe 8 de l'ISA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration) ;

b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A20 à A24) (0,25 point)

Pour le processus vente client, l'auditeur n'a pas effectué des tests de contrôle. Ce processus est une transcation routinière. L'auditeur doit examiner et évaluer les procédures de contrôle interne correspondantes et réaliser des tests sur les contrôles clefs pertinents.

Egalment, pour les rapports générés par le système d'information (qui ont été rapproché avec les données comptables, l'auditeur doit évaluer la fiabilité de ces rapports notamment par des tests de contrôle portant sur le système d'information . (0,25 point)

2. Nouveau ERP

La société n'a pas utilisé le même ERP au cours de l'exercice. L'auditeur doit stratifier sa population avant et après entrées en exploitation de l'ERP. Il doit s'assurer également de la migration des données. (0,25 points)

3. Les SUM :

3.1. L'objectif du test est de s'assurer de l'existence et la valorisation des soldes de comptes clients débiteurs en sélectionnant un échantillon de soldes clients et envoyer des lettres de confirmations. La procédure de circularisation ne permet pas de collecter des éléments probants sur l'assertion valorisation. (0,25 point)

Dilgences Valorisation créances clients :

a) examiner le bien-fondé des provisions constatées en fonction de la politique de la société, du dossier…

b) obtenir la balance par ancienneté de créances

c) examiner les dossiers des créances anciennes pour lesquelles aucune provision n'a été constituée et juger du bien-fondé de cette absence de provision (0,25 point)

3.2. Les clients circularisés (Leasing, CAR services et autres) ne sont pas homogènes et ne présentent les mêmes RAS. L'auditeur doit stratifier son échantillon. (0,25 point)

3.3. L'auditeur a utilisé un facteur de confiance de 2. En l'absence d'autres sources de confiance (pas de tests de contrôle), un facteur de confiance de 2 n'est pas approprié. (0,25 point)

Le seuil de signification (erreur tolérable) = 90.000 DT Le seuil de travail = 85.500 DT

La marge de sécurité retenu par l'auditeur n'est pas suffisante. Il y'a lieu de fixer une marge de sécurité de 80%. (0,25 point)

Intervalle de l'échantillonnage I= ST/FF= 85500/2= 42.750 (0,25 point)

Les éléments sélectionnés et les erreurs sont supérieures à l'intervalle d'échantillonnage. Elles ne sont ni extrapolées et ni ajustées.

Total des erreurs majorantes : 155.000 - 90.000 = 65.000 DT (Client A)

Total des erreurs minorantes : 130.000 - 180.000 = (50.000) DT (Client B) (0,25 point)

Erreur nettes : 15.000 DT La conclusion du test est qu'à % (FF=2), le compte client n'est pas sur-évalués de plus de (85.500+ 15.000= 100.500). Le seuil alloué est 90.000 Dinars, donc le compte clients est affecté par des erreurs supèrieurs au seuil alloué. (0,25 point)

3.4. Parties liées (0.5 point)

Donnée 1: 90% des ventes de pièces de rechange sont réalisées avec la société CAR SERVICES. Les livraisons aux ateliers de CAR SERVICES sont effectuées directement auprès des magasins de la société CAR AUTOMOBILES. Mensuellement, une facture de vente globale est adressée à la société CAR SERVICES.
Donnée 2 : Les provisions sur client CAR SERVICES concernent des factures de vente de pièces de rechange contestées par le client.

RAS important : survenance, exhaustivité et exactitude

Vérifier les transactions des ventes des pièces de rechange aux CAR Services. Test de détails sur la réalité des ventes.

Vérification de l'exhastivité des ventes.

Examen des factures rejetées par la société CAR Services.

Vérifier les prix de transfert appliqués.

2.2. Actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des Autres Eléments du Résultat Global

Réponse d'audit : Nous avons vérifié que les écritures comptables et les informations à fournir relatives aux variations de la juste valeur qui en découle ont été correctement enregistrées.

1. **L'auditeur doit vérifier que le classement parmi les Actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des Autres Eléments du Résultat Global est conforme au critères fixés par l'IFRS 9 et notamment au modèle économique adopté par la société.** (0,25 point)
2. Sur la base de la situation financière des sociétés concernées et des choix des méthodes d'évaluation utilisées par la société compte tenu de la nature des actifs concernés et la disponibilité des informations financières servant à l'estimation de la juste valeur dont notamment les dernières transactions observées**, l'auditeur doit vérifier le caractère raisonnable de leur évaluation dans les états financiers. (0,25 point)**

Selon paragrahe 13 de l'ISA 540. En réponse aux risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit mettre en œuvre, comme l'exige la Norme ISA 330 , une ou plusieurs des procédures suivantes, en prenant en compte la nature de l'estimation comptable : (Voir par A59 – A61)

(a) Déterminer si les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable ; (Voir par. A62 – A67)

(b) Vérifier la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquelles elle est basée. Ce faisant, l'auditeur doit apprécier : (Voir par. A68 – A70)

(i) Si la méthode d'évaluation utilisée est appropriée en la circonstance ; et (Voir par. A71 – A76)

(ii) Si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable. (Voir par. A77 – A83)

Vérification de la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable (Voir par. 13(b))

A68. Vérifier la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sous-jacentes sur lesquelles elle est basée peut constituer une réponse appropriée dans le cas d'une estimation comptable en juste valeur produite au moyen d'un modèle qui utilise des inputs observables et non observables. Cette démarche peut être également appropriée lorsque, par exemple : • L'estimation comptable provient du traitement courant des données par le système comptable de l'entité ; • La revue par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente fait ressortir que le processus suivi par la direction dans la période en cours est probablement efficace ; • L'estimation comptable est basée sur une large population d'éléments de nature similaire mais qui, pris individuellement, ne sont pas importants.

3. **Obtenir une déclaration de la direction (0,25 point)**

Selon paragraphe 22 de l'ISA 540, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle-ci considère que les hypothèses importantes qu'elle a retenues en procédant aux estimations comptables sont raisonnables. (Voir par. A126 – A127)

2.3.Contrôle fiscal

Selon IAS 37, Une provision doit être comptabilisée lorsque :

(a) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;

(b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et

(c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Compte tenu des informations disponibles dans le cas, la provision relative au risque suite au contrôle fiscal doit être constatée (les conditions ont réunies).

L'auditeur doit communiquer à la direction et aux organes de gouvernment d'entreprise la correction de cette anomalie ou bien déterminer l'impact sur le rapport. (0,5 point)

2.4.Cyberattaque

1. La récente cyberattaque pourrait mettre en évidence que les contrôles internes sont déficients au sein de la société. Même si ce problème particulier a maintenant été corrigé, si l'entreprise n'avait pas correctement identifié ou répondu à ces risques de cyberattaque, il pourrait y avoir d'autres domaines, y compris les contrôles de l'information financière, qui sont déficients, conduisant à un risque lié au contrôle. Ces déficiences doivent être communiquées aux organes de gouvernement d'entreprise, conformément à l'ISA 265. (0,25 point)

2. De plus, le cyberattaque aurait pu entraîner la corruption de données ou la perte de données relatives au système de vente, si les coordonnées du client ont été intégrées au système comptable. Il existe un risque d'audit que les chiffres des revenus déclarés soient inexacts, incomplets ou invalides. Bien que le problème puisse se limiter au système de vente, il est possible que d'autres chiffres également être affectée. L'auditeur doit vérifier l'impact sur les chiffres comptables. (0,25 point)

3. Enfin, l'incident de cyberattaque est susceptible d'entraîner des amendes ou pénalités à l'encontre de la société car il semble que le risque n'a pas été correctement traitée, laissant les informations des clients vulnérables aux attaques. Il peut être nécessaire que la société reconnaisse une provision ou indiquer un passif éventuel en fonction de la probabilité qu'un paiement en espèces soit effectué et de l'importance relative d'un tel paiement, conformément à l'IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. L'auditeur doit signaler des anomalies à la direction :
- Des provisions pour risques et charges ; et /ou
- La divulgation au niveau des notes aux états financiers d'un passif éventuel. (0,25 point)

3) Commenter le paragraphe d'observation présenté dans le rapport d'audit. **(1 point)**
Observation :

Nous attirons votre attention sur les situations décrites au niveau des notes aux états financiers se rapportant aux litiges, contrôle fiscal en cours, à la pandémie du COVID-19 et aux incertitudes liées à leurs impacts éventuels sur les états financiers des exercices futurs.

1. Présentation des paragraphes d'observation :

Selon pargraphe 9 de l'ISA 706 Lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit :

a. le placer dans une section distincte de son rapport précédée d'un titre approprié contenant leterme « observations » ;

b. y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question. Le paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers ;

c. indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations. (Réf. : par. A7, A8, A16 et A17)

L'auditeur ne doit pas présenter les différentes paragrahe d'observations dans un même paragraphe. (0,25 point)

Mentionner les notes aux états financiers relatives à ces paragrahes d'observation (0,25 point)
Indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée (0,25 point)

Risque fiscal (0,25 point)

Selon paragraphe A7 de l'ISA 706 ,L'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur n'a pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur. Un tel paragraphe ne saurait par ailleurs se substituer :

a) à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), lorsque les circonstances de la mission d'audit l'exigent ;

b) aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont autrement nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ;

c) aux informations communiquées conformément à la norme ISA 570 (révisée)[8], lorsqu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

La provision pour risque fiscal est une anomalie et l'auditeur doit déterminer l'impact sur le rapport et non pas présenter au niveau d'un paragraphe d'observation.

COVID-19 (0,25 point BONUS)

Inclure un paragraphe d'observation afin de mettre en évidence un évènement postérieur important survenu après la date de clôture et qui a fait l'objet d'une information fournie dans les comptes annuels, ou relatif à une incertitude significative résultant de la crise COVID-19***(norme ISA 706 (Révisée), A5)***

4) Discuter le budget temps alloué à la mission d'audit et recommander les mesures appropriées à engager. **(1,5 point)**

Mr Ali n'a réservé que deux heures pour les travaux d'audit effectués sur CAR automobiles. Ce temps n'est pas suffisant pour l'audit partenaire pour s'acquitter adéquatement de ses tâches. L'associé d'audit est tenu d'assumer la responsabilité globale de la supervision et réalisation de l'audit. Il devrait avoir passé un temps approprié à effectuer un examen des documents de travail d'audit afin de s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ; c'est une exigence de la norme ISA 220. **(0,25 point)**

Au lieu de cela il semble que la majeure partie de l'examen final a été effectuée par un auditeur senior nouvellement promu qui n'aurait pas les compétences nécessaires expérience pour effectuer cet examen. Il est possible qu'il n'y ait pas suffisamment d'éléments probants pour étayer l'opinion d'audit qui a été délivré ou que des preuves inappropriées ont été obtenues. **(0,25 point)**

Il y a aussi une question connexe concernant la délégation du travail. Peut-être qu'une partie de l'examen détaillé des documents de travail pourrait ont été délégués à quelqu'un d'autre que l'associé d'audit, auquel cas le chef de mission Mr Sami serait la personne appropriée pour effectuer ce travail. Cependant, Mr Sami n'a enregistré que six heures de travail sur l'audit. Ainsi, confirmant qu'une trop grande partie de l'examen a été déléguée à l'auditeur senior et aux assistants d'audit junior, d'autant plus qu'il existe des RAS important, ce qui signifie que l'associé d'audit a encore plus de raisons de participer à l'examen final des travaux d'audit. **(0,25 point)**

Il y a également un problème concernant le temps global qui a été enregistré pour le travail d'audit effectué sur ce client. Un total de 173 heures ne semble pas suffisant pour l'audit d'une société cotée et la taille de la société, suggérant que la qualité de l'audit aurait pu être affecté par le temps insuffisant consacré à la planification et à l'exécution des travaux d'audit. **(0,25 point)**

Respecter les diligences prévues par ISA 220

Direction, supervision et réalisation

15. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité :

a) de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables; (Réf. : par. A14 à A16 et A21)

b) du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances **(0,25 point)**

Revues

16. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de veiller

à ce que les revues soient effectuées conformément aux politiques et procédures de revue du cabinet. (Réf. : par. A17, A18 et A21)

17. Au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit s'assurer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A19 à A21)

Consultation

18. L'associé responsable de la mission doit :

    a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède aux consultations appropriées sur les questions complexes ou controversées;

    b) s'assurer que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet;

    c) s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées;

    d) déterminer que les conclusions tirées des consultations ont été mises en œuvre. (Réf. : par. A22 et A23)

Revue de contrôle qualité d'une mission

19. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'une revue de contrôle qualité est requise, le cas échéant, l'associé responsable de la mission doit : **(0,25 point)**

    e) s'assurer qu'un responsable du contrôle qualité de la mission a été désigné;

    f) s'entretenir avec le responsable du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité;

    g) s'assurer que la date du rapport de l'auditeur n'est pas antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Réf. : par. A24 à A26)

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 :		
Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*5 points*	*Page 3*
Troisième partie :	*10 points*	*Page 4*

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.

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 la 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 règlementation 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 apparaitre que des PV d'enlèvement de déchets qui représente 5% de la matière première consommée.

- À la fin du mois de décembre, une nouvelle chaine 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 tunisien[1], 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 1

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. *S'assurer* que t*outes les factures d'achat ont été rapprochées avec les bons de réception correspondants.*
2. *S'assurer que toutes les factures d'achat sont conformes aux bons de commandes correspondants*

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	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'acception 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)**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE JUIN 2021

CORRIGÉ INDICATIF DE L'ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

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

Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*5 points*	*Page 3*
Troisième partie :	*10 points*	*Page 4*

Remarque : Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

PREMIERE PARTIE

Dossier 1 : Société SOTUCON (1,25 point)

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.

290.126 En général, l'achat de biens et de services auprès d'un client d'audit par le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate ne crée pas de menace sur l'indépendance si cet achat s'effectue dans des conditions de marché et de concurrence normales. Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur telle qu'elles créent une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de toute menace doit êtreévaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer la menace ou la réduire àun niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde peuvent consister par exemple à :

- annuler la transaction ou en réduire l'ampleur ;
- exclure la personne concernée de l'équipe d'audit.

290.121 Si le cabinet, ou un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate, reçoit un prêt ou la caution d'un emprunt de la part d'un client d'audit qui n'est pas une banque ou un établissement de crédit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à unniveau acceptable, sauf lorsque le montant de ce prêt ou caution n'est significatif (a) ni pour le cabinet, le membre de l'équipe d'audit, le membre de sa famille immédiate, (b) ni pour le client.

La vente à Mr Kais un lot de matériaux avec une réduction de 20% et un crédit client sur 2 ans constitue :

1. L'achat de biens et de services auprès d'un client d'audit par un membre de l'équipe d'audit. Cet achat ne s'effectue pas dans des conditions de marché et de concurrence normales crée une menace sur l'indépendance significative. **(0,5 point)**

Les mesures de sauvegarde :

- Annuler la transaction
- Exclure la personne concernée de l'équipe d'audit **(0,25 point)**

2. Le crédit de 2 ans à Mr Kais constitue un prêt de la part d'un client d'audit qui n'est pas une banque ou un établissement de crédit. La menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde. **(0,5 point)**

Dossier 2 : Société FAKER (0,75 point)

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.

1. L'article 19 de la loi n° 2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de Finances pour l'année 2015 a institué une procédure préférentielle de restitution des crédits de TVA et d'impôts sur les sociétés pour les sociétés relevant de la Direction des Grandes Entreprises. Cette procédure permet la restitution de la totalité du crédit sans contrôle préalable. Cette restitution est conditionnée par la remise par la société d'***« un rapport spécial du commissaire aux comptes relatif à l'audit du crédit objet de la demande de restitution*** ».

- **Cette mission est dévolue au commissaire aux comptes par la loi. C'est une** mission sur la base de procédures d'audit convenues (Mission autre que d'assurance) **(0,25 point)**

2. Honoraires subordonnés

Des honoraires subordonnés facturés directement par un cabinet, , dans le cadre d'une mission autre qu'une mission d'assurance fournie à un client d'audit peuvent aussi créer une menace liée à l'intérêt personnel. La menace créée est si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable si :

(a) Les honoraires sont facturés par le cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers et ces honoraires sontsignificatifs, ou pourraient être significatifs, pour ce cabinet ;

(b) Les honoraires sont facturés par un cabinet du réseau qui prend part à une fraction significative de l'audit et ces honoraires sont significatifs, ou pourraient être significatifs, pour ce cabinet ;

(c) Le résultat du service autre qu'une mission d'assurance, et par conséquent, le montant des honoraires, dépend d'un jugement futur ou présent relatif à l'audit d'une somme significative dans les états financiers.

En conséquence, de tels arrangements ne doivent pas être acceptés. (0,5 point)

Dossier 3 : Sociétés DOVE ET TALE (0,75 point)

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.

Le code d'éthique de l'IFAC définit :

Un intérêt financier direct

Intérêt financier dont un particulier ou une entité :

* détient directement la propriété et le contrôle (y compris les participations gérées par des tiers sur une base discrétionnaire) ;

* détient la propriété réelle via un vecteur de placement collectif, une succession, un fiducie ou tout autre intermédiaire sur lequel ce particulier ou cette entité exerce un contrôle, ou est en mesure d'influencer les décisions d'investissement.

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.

L'intérêt financier du professionnel en exercice dans la société DOVE (investisseur) est suffisamment important pour qu'il puisse influencer les décisions de DOVE, si bien que l'indépendance du professionnel en exercice (et de son cabinet) serait considérée comme altérée. La capacité du professionnel en exercice d'influencer la société DOVE lui permettrait d'exercer un certain contrôle sur l'entreprise TALE (l'entité détenue, un client) qui lui conférerait une capacité d'intervention équivalant à celle d'un membre de la direction. **(0,5 point)**

Egalement, selon la réglementation tunisienne, l'article 7 de la loi 88-108 "Les membres de l'ordre ne peuvent assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles ils détiennent directement ou indirectement des participations de quelque nature que ce soit. » (0,25 point)

Ainsi, l'intérêt financier doit être cédé ou abandonné dès que possible **.**

.

Dossier 4 : Banque ABD (1,25 point + 0,25 point bonus)

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.

Relations de longue date entretenues par le personnel d'encadrement chez un client d'audit (notamment, rotation des associés)

Le cabinet LBF effectue annuellement l'audit de la banque ABD.

Des menaces liées à la familiarité et à l'intérêt personnel sont créées du fait de l'affectation à une mission d'audit du même personnel d'encadrement pendant une longue période. ***(0,5 point)***

L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- La période durant laquelle cette personne a été membre de l'équipe d'audit ;
- le rôle de cette personne au sein de l'équipe d'audit ;
- la structure du cabinet ;
- la nature de la mission d'audit ;
- si l'équipe de direction du client a changé ;
- si la nature ou la complexité des problèmes comptables et de communication du client ont évolué.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- assurer la rotation du personnel d'encadrement de l'équipe d'audit ;
- faire intervenir un professionnel comptable, qui n'était pas membre de l'équipe d'audit, pour revoir les travaux effectués par le personnel d'encadrement ;
- faire procéder régulièrement à des contrôles qualité internes ou externes indépendants de la mission.

Cas Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public : (Bonus : 0,25 point)

S'agissant d'un audit d'une entité d'intérêt public, la même personne ne doit pas occuper la fonction d'associé principal de la mission pendant plus de sept années. À l'issue d'une telle période, cette personne ne doit pas être membre de l'équipe chargée de la mission, ni être l'associé principal de la mission chez ce client pendant un délai de deux ans. Pendant cette période, cette personne ne doit pas prendre part à l'audit de l'entité concernée, ni assurer le contrôle qualité de la mission, ni produire des consultations pour l'équipe chargée de la mission ou le client concernant des questions, des opérations ou des événements, techniques ou spécifiques au secteur, ni d'une quelconque manière influencer directement le résultat de la mission

Personnes récemment employées par un client d'audit

L'ancien administrateur n'est pas membre de l'équipe d'audit. Cette situation est conforme aux paragraphes 290.100 et suivant. (0,25 point)

Toutefois il faut évaluer les menaces liées à l'intérêt personnel et à la familiarité provenant de cette situation conformément au cadre conceptuel. (0,25 point)

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.

Responsabilités de la direction

Le fait que 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 peut constituer une responsabilité de direction

290.165 Si un cabinet avait à assumer une responsabilité de direction pour un client d'audit, les menaces créées seraient si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable. À titred'exemple, décider quelles recommandations formulées par le cabinet seront mises en œuvre créera des menaces liées à l'auto révision ou à l'intérêt personnel. De même, endosser une responsabilité de direction crée une menace liée à la familiarité parce que le cabinet devient trop étroitement aligné sur les points de vue et les intérêts de la direction. Par conséquent, le cabinet ne doit pas assumer de responsabilité de direction pour un client d'audit. **(0,25 point)**

290.166 Pour éviter la menace d'endosser une responsabilité de direction lors de la fourniture de services autres qu'une mission d'assurance chez un client d'audit, le cabinet doit s'assurer qu'un membre de la direction est en charge de porter les jugements importants et de prendre les décisions significatives qui relèvent à proprement parler de la responsabilité de la direction, pour évaluer les résultats de ces services et pour endosser la responsabilité des actions qui seront prises à la suite des conclusions de ces services. Ceci réduit la menace pour le cabinet de porter des jugements importants et de prendre les décisions significatives par inadvertance pour le compte de la direction. Cette menace est encore davantage réduite lorsque le cabinet donne la possibilité au client de porter des jugements et de prendre des décisions sur la base d'une analyse et d'une présentation objective et transparentedes sujets. **(0,25 point)**

Dossier 5 : Société MARAM (1 point)

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.

Honoraires impayés

290.223 Une menace liée à l'intérêt personnel peut être créée si les honoraires dus par un client d'audit restent impayés pendant une longue période, notamment si une partie substantielle n'est pas réglée avant l'émission du rapport d'audit pour l'exercice suivant. En général, le cabinet est censé exiger le paiement de ces honoraires avant que ce rapport d'audit soit émis. **(0,25 point)**

Lorsque les honoraires demeurent impayés après la date d'émission de ce rapport, l'existence et l'importance de toute menace doivent être évaluées et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde consiste par exemple à faire intervenir un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'audit pour donner des conseils ou

revoir les travaux effectués. Le mandat du cabinet doit déterminer si les honoraires impayés pourraient être considérés comme équivalant à un prêt au client et si, en raison de l'importance de tels honoraires impayés, il est approprié que le cabinet soit renouvelé ou poursuive la mission d'audit.

Article 30 CDP Le professionnel bénéficie pour les missions autres que celles de révision du droit de rétention sur les documents ou livres comptables qui ont été établis par ses soins ou qui lui ont été remis à l'occasion de sa mission afin que la rétention ne puisse nuire gravement aux tiers, les documents peuvent être déposés au greffe du tribunal du siège social du client où les personnes intéressées pourraient en prendre connaissance. L'usage de ce droit peut être exercé en cas de non-encaissement d'honoraires légitimement dus. **(0,25 point)**

Intérêts financiers

La conversion de sa créance (honoraires impayés) en actions de la société MARAM constitue un intérêt financier. **(0,25 point)**

Si un membre de l'équipe d'audit, un membre de sa famille immédiate ou un cabinet détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans le client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, aucun membre de l'équipe d'audit ni aucun membre de sa famille immédiate, ni le cabinet ne doit détenir aucun intérêt financier direct, ni aucun intérêt financier indirect significatif dans le client d'audit.

Article 5 de la loi 88-108 « … Les membres de l'ordre sont admis à constituer, pour l'exercice de leur profession, des sociétés par actions ou des sociétés à responsabilité limitée si ces sociétés remplissent les conditions suivantes :

7) Ne pas prendre des participations dans des entreprises industrielles, commerciales, agricoles ou bancaires ni dans les sociétés civiles… » (0,25 point)

Article 7 de la loi 88-108 "Les membres de l'ordre ne peuvent assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles ils détiennent directement ou indirectement des participations de quelque nature que ce soit. »

Ainsi, le cabinet ne peut pas accepter la conversion des créances en action de MARAM. Il doit exiger le paiement avant l'émission du nouveau rapport. Lorsque les honoraires demeurent impayés après la date d'émission de ce rapport, l'existence et l'importance de toute menace doivent être évaluées et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable.

DEUXIEME PARTIE

1) **Préciser la nature de la mission, confiée au cabinet CKA, ainsi que le cadre normatif applicable pour l'acception de la mission, son déroulement et son contrôle. (1 point)**
   - Nature de la mission : **Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique (0.25 point)**
   - **Cadre normatif applicable : (0.75 Point)**

     - Le cadre conceptuel des missions d'assurance
     - ISAE 3000 : Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique
     - ISQC 1 : Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes.
     - Code d'éthique de l'IFAC (section 291)

2) **Déterminer les faiblesses du système de contrôle interne relatif au processus approvisionnement de la société IMS. (1,5 point)**

Faiblesses du contrôle interne 0.25 par faiblesse avec un max de 8
I. Expression du besoin
1. Les demandes d'approvisionnement ne sont pas prénumérotées.
2. Ni L'agent responsable de l'approvisionnement ni le directeur de l'approvisionnement ne vérifient les signatures d'autorisation des demandes d'approvisionnement. Personne ne vérifie si les signataires disposent de l'autorité suffisante à cette fin.
II. Sélection des fournisseurs
3. Le service demandeur a la latitude nécessaire pour choisir les fournisseurs dans le cas des achats inférieurs à 10 000 DT. Le service demandeur pourrait fractionner des commandes pour les rendre inférieures à 10 000 DT afin d'avoir la marge de manœuvre nécessaire pour ne pas choisir un fournisseur.
4. Le service demandeur gère tout le processs achat inférieur à 10.000 DT.
5. 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. Les crirères ne sont pas fixés.
6. Aucune procédure n'est prévue pour les achats entre 10.000DT et 15.000 DT
7. Les bons de commande ne sont pas prénumérotés
III. Réception des achats
8. Tous les employés ont accès à l'entrepôt.
9. Le réceptionnaire vérifie seulement si les biens figurant sur les bons de livraison fournisseurs, sans vérifier si ces biens ont été commandés et sont conformes au bon de commande. Il ne dispose pas d'un exemplaire de bon de commande.
10. Les bons de réception ne sont pas prénumérotés
11. En cas d'écart, le service approvisionnement se charge de régler le problème avec le fournisseur à postériori.

IV. Comptabilisation des achats
12. Les factures d'achat ne sont pas annulées après comptabilisation.

N.B : L'étudiant peut détecter d'autres points faibles

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)

0.25 par force avec un max de 6	
Contrôle	**Tests**
1. Autorisation d'une demande d'approvisionnement par le service utilisateur	Choisir un échantillon de demandes d'approvisionnement (auprès du service de l'approvisionnement ou du service des comptes fournisseurs). Examiner les demandes d'approvisionnement pour relever l'attestation de l'approbation donnée par une personne dûment autorisée à cette fin.
2. Examen des demandes d'approvisionnement et des bons de commande par le directeur de l'approvisionnement	(Dans la mesure où le directeur signe pour confirmer l'examen.) Choisir un échantillon de bons de commande. Les examiner pour relever l'attestation de l'examen effectué par le directeur. Vérifier l'information figurant sur le bon de commande et la demande d'approvisionnement correspondante en ce qui concerne les quantités et les descriptions, le choix approprié du fournisseur, etc.
3. Choix des fournisseurs à partir de la liste de sélection préalable	Choisir un échantillon de bons de commande. Examiner le choix de chaque fournisseur, le repérer sur la liste de sélection préalable pour des achats entre 15.000 et 75.000 DT. En l'absence d'appel d'offres, en déterminer les raisons auprès du service approvisionnement et évaluer la validité de ces raisons.
4. Rapprochement des bons de commande au bon de réception par le service approvisionnement.	Choisir un échantillon de bons de réception. Faire le rapprochement avec le bon de commande. Vérifier si le service a engagé la procédure nécessaire avec le fournisseur, en cas d'écart.
5. Contrôle des factures d'achat par le service comptabilité	Choisir un échantillon de Factures d'achat. Faire le rapprochement avec le bon de commande/ bon de réception. Vérifier les contôle arithmétiques.

4) En ce qui concerne les travaux de sondage statistique, dégager les hypothèses et conclusions erronées. (1 point)

Les hypothèses et conclusions erronées (0.25 par point)

- ✓ La réalisation des tests de contrôle suppose que Niveau de confiance 95% (Risque lié au contrôle planifié faible). Le taux d'écart acceptable 15% est très élevé. Il ne doit pas dépasser 7% pour un risque lié au contrôle faible.
- ✓ La détermination du taux d'écart attendu en se référant à l'expérience du chef de mission n'est pas appropriée car il est déterminé sur la base de sondage non statistique.
- ✓ La conclusion du test 2 est erronée, le taux maximum d'erreur 4,2% est supérieur au taux d'écart acceptable 4%. L'auditeur ne devrait pas accorder de la confiance à cette procédure de contrôle;
- ✓ Les tests ne portent pas sur l'assertion exhaustivité des achats.

TROISIEME PARTIE

1) Dans le cadre de l'étape de planification de l'audit :

a) Déterminer le seuil de signification global. (1 point)

Le seuil de signification est défini comme étant la limite à partir de laquelle une omission ou une anomalie ou un ensemble d'anomalie contenues dans un élément donné sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers. C'est aussi la limite à partir de laquelle un élément cesse d'être considéré comme fiable.

La fixation de ce seuil fait intervenir plusieurs critères quantitatifs et qualitatifs qui sont soumis au jugement professionnel de l'auditeur.

A. Les critères quantitatifs

Les bases qui sont couramment prises comme référence sont : les capitaux propres ou la situation nette, le résultat, le total actif et le chiffre d'affaires. Le choix de la base de détermination du seuil de signification dépend des utilisateurs des états financiers.

Etant données qu'il s'agit d'une société à but lucratif, les principaux utilisateurs sont les actionnaires. Ainsi, la base à retenir et le résultat à défaut les capitaux propres

a. Le résultat

- **Utilisateur :** le résultat (à savoir le bénéfice) est retenu comme base de 1er niveau pour la détermination du seuil de signification par les comptes de résultat. il est souvent nécessaire de procéder à des ajustements afin **d'éliminer les éléments inhabituels** (par exemple les opérations inhabituelles avec les sociétés apparentées, autres gains et pertes ordinaires) et **les éléments extraordinaires** (gains et pertes extraordinaires)

- **Taux :** à l'échelle internationale entre 3 % et 7 % du bénéfice avant impôts. Alors que la norme 14 de l'OECT retient un taux de 10%.

Dans le cas d'espèces, le résultat ajusté se présente comme suit :

Eléments	**Exercice 2021**	**Exercice 2020**
Résultat net	3 793	1 701
Intégration des autres pertes ordinaires	11	84
Déduction des autres gains ordinaires	-1 280	-54
Résultat net ajusté	**2 524**	**1 731**

Le pourcentage de variation du résultat net ajusté = 46%

b. Les capitaux propres ou situation nette comptable

Utilisateur : Lorsque le résultat ne constitut pas une base fiable (perte, fluctuante, proche de zéro, etc.), l'auditeur peut retenir comme base les capitaux propres ou la situation nette comptable. Le critère des capitaux propres ou de la situation nette est préférée par la norme 14 de l'OECT au critère total actif du bilan.

Taux : Au niveau international les taux retenus sont de 3 % à 5 % des capitaux propres. La norme 14 retient un taux de 10%.

Dans le cas d'espèces, le montant des capitaux propres se présente comme suit :

Eléments	**Exercice 2021**	**Exercice 2020**
Capitaux propres	22 657	19 921

Le pourcentage de variation des capitaux propres = 14%

Vu que les deux bases connaissent une fluctuation au cours de l'exercice 2021 par rapport à 2020, l'une des solutions peut être retenue :

1) La moyenne du résultat net ajusté des exercices 2020 et 2021 (Base du SSG = 2 127,500)
2) La combinaison entre les deux critères résultat et capitaux propres avec une pondération appropriée des deux critères (pour le calcul le candidat peut utiliser les valeurs de l'exercice 2021 ou la moyenne des deux exercices)
3) La réponse qui prévoit l'utilisation des capitaux propres comme base peut être acceptée à condition de justifier la réponse par une fluctuation non importante des capitaux propres)

B. Les critères quantitatifs

Les critères quantitatifs entrent en considération en première étape lors de la détermination du SSG préliminaire en phase de planification : Le SSG ainsi dégagé à partir des critères quantitatifs est ensuite **ajusté** en fonction des critères qualitatifs qui sont l'estimation des risques inhérents et de non contrôle ainsi que des éléments liés à l'existence de fraudes.

A notre avis, le RI et le RNC sont élevé (secteur d'activité, règlementation, process vente, achat, stocks et investissement) ainsi, la société présente un risque de fraude élevé (paiement au comptant et écart de stocks).

Ainsi le SSG doit être le plus faible possible (Retenir le taux le plus faible).

	Solution 1 (1)	**Solution 2**	**Solution 3**
Base SSG	Moyenne Résultat	Capitaux propres	Actifs
Montant	2 127,500	22 675	39035
Fourchette	3 % et 7 %	3 % et 5 %	1 % et 3 %
Taux à retenir	3%	3%	1%
SSG	**63,825**	**680,250**	**390,355**

La société MAL est en période de croissance ce qui justifie les pourcentages de variation du résultat et des capitaux propres.

Le critère de résultat ne peut être retenu compte tenu du niveau faible du résultat.

Le critère des capitaux propres reste le critère le plus approprié, vu le contexte de la société et notamment la composition du capital (huit actionnaires, dont une banque d'investissement.

N.B : La question est notée sur 1. Le correcteur tient compte de la justification de l'étudiant pour la fixation du seuil de signification.

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)

L'erreur tolérable est le seuil de signification applicable au compte ou groupe de comptes (rubriques ou postes des états financiers).

Elle représente le montant des erreurs qui peuvent exister dans un compte sans pour autant que le montant de ces erreurs ne soit significatif au niveau des états financiers dans leur globalité.

Ce seuil permet de définir l'étendue des travaux d'audit au niveau de chaque compte ou groupe de comptes.

Une allocation du seul de signification ne peut pas être basée en fonction **de l'importance relative des rubriques et comptes par rapport aux états financiers**.

L'allocation du seuil de signification en erreurs tolérables se fait sur la base du jugement de l'auditeur sur le risque d'audit associé à chaque rubriques, postes et sous-postes des états financiers.

Le risque d'audit déterminé au niveau des rubriques, postes et sous-postes et par assertion d'audit tient compte : **(0,25 point)**

- **De l'expérience passée de l'auditeur et sa connaissance des éléments du dossier** qui le laisse penser que des erreurs peuvent se produire dans tel ou tel compte plutôt que dans d'autres comptes.
- **Les coûts des travaux d'audit** qui doivent être orientés vers les domaines significatifs
- **L'évaluation du risque combiné attaché au compte** et notamment :

✓ La nature de certains comptes : qui nécessitent une allocation d'erreurs tolérables peu élevées parce qu'ils peuvent être aisément vérifiés dans le détail sans engager des coûts supplémentaires (compte de la caisse, des valeurs mobilières de placement, des dettes à long terme et des capitaux propres et d'une manière générale certains postes et comptes alimentés par des données non répétitives et même des estimations comptables.)

✓ La prédisposition du client à corriger les erreurs : si l'auditeur estime trouver sur une rubrique des erreurs que le client ne corrigera pas, il minorera le montant de l'erreur tolérable afin de contrôler en détail une telle rubrique. Si au contraire, l'auditeur juge que le client rectifier certaines erreurs trouvées, il ne modifie pas l'erreur tolérable puisqu'une fois corrigées, les erreurs n'affecteront plus les états financiers.

✓ La taille et la composition du compte : en inclut le fait qu'il puisse être manipulé ou enregistré des pertes ;

✓ Le volume des mouvements : la taille et l'homogénéité des opérations individuelles qui transitent par ces comptes ;

✓ La subjectivité dans la détermination du solde du compte (estimations comptables) ;

- ✓ L'impact des tendances économiques ou du secteur d'activité sur les comptes ;
- ✓ Pour les données répétitives : la fixation à ce stade de la mission de l'erreur tolérable dépendra largement de son expérience passée de l'entreprise (notamment lorsqu'il s'agit d'une mission récurrente), mais dépendra également dans une large mesure de son appréciation définitive du risque combiné après l'exécution des tests sur les contrôles. Dans ce cas, la fixation de l'erreur tolérable pour les comptes à données répétitives pourra être décalée jusqu'à l'achèvement des tests sur les contrôles.

Dans notre cas nous proposons d'alloué 40% du seuil de travail (80% du SSG) aux rubriques des actifs comme suit : (en pourcentage)

Rubriques	**Valeur**	**Import. de la rub.**	**% d'alloc.**	**Justification**	
Immobilisations incorporelles et corporelles	26 752	60%	10%	Vu que la rubrique ne comporte pas des données répétitives, le pourcentage d'allocation doit être largement inférieur à l'importance de la rubrique. Toutefois, il faut proposer un taux qui soit être supérieur à 5% vu qu'il existe un RAS au niveau des acquisitions de l'exercice	**(0,25 point)**
Stocks	5 653	13%	40,5%	Les stocks présentent un RAS élevé et Risque de fraude élevé. Ainsi, il est nécessaire de proposer un % d'allocation si élevé (largement supérieur à l'importance de la rubrique)	**(0,25 point)**
Clients et comptes rattachés	10 807	24%	45%	La rubrique clients comporte un volume de mouvement élevé, il est nécessaire de proposer un % d'allocation élevé (largement supérieur à l'importance de la rubrique)	**(0,25 point)**
Autres actifs courants	1 087	2%	4%	La rubrique autres actifs comporte des opérations répétitives et le RAS n'est pas important : proposer un % d'allocation plus au moins supérieur à l'importance de la rubrique	**(0,25 point)**
Liquidités et équivalents de liquidités	499	1%	0,5%	L'audit de la rubrique ne nécessite pas d'engager des coûts très importants et peuvent être vérifier aisément (prévoir un taux inférieur à l'importance de la rubrique)	**(0,25 point)**
Total des actifs	**44 798**	**100%**	**100%**		

2) Pour répondre aux risques identifiés :

a) Indiquer les réponses globales de l'auditeur. **(0,5 point)**

Compte tenu des risques d'anomalies significatives identifiées au niveau des états finnaciers, l'approche générale peut inclure le fait :

• De rappeler aux membres de l'équipe affectée à la mission d'audit la nécessité de garder un esprit critique ;

• D'affecter à la mission un personnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore de recourir à des experts ;

• D'exercer une supervision accrue ;

• D'introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;

• De procéder à des changements d'ordre général dans la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit en réalisant, par exemple, des contrôles de substance à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants plus concluants.

b) Que pensez-vous de la stratégie d'audit adoptée par Mr Amor ? **(0,5 point)**

Le choix d'une stratégie corroborative à toutes les rubriques des états financiers et toutes les assertions signifie l'inefficacité totale des procédures de contrôle interne.

Toutefois, la fixation de la stratégie globale d'audit doit être réalisée par rubrique des états financiers et par assertion, en fonction de la nature de des opérations et la qualité du système de contrôle interne . En plus, pour certaines assertions, **les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.**

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)

A. Diligences effectuées par Mr. Amor

1. Stock

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.

L'utilisation des travaux d'un expert (ISA 620) :

Pour l'utilisation des travaux d'un expert, l'auditeur doit

Apprécier la compétence et de l'objectivité de l'expert : (0,25 point)

- Déterminer la compétence professionnelle de l'expert
- Evaluer l'objectivité de l'expert (indépendance par rapport à l'entité)

En cas doute :

- ✓ Informer la direction de ses réserves
- ✓ Déterminera si des éléments probants suffisants et appropriés peuvent être réunis.

Apprécier la qualité des travaux de l'expert (0,25 point)

- Appréciation des procédures de travail de l'expert par examen du détail des instructions écrites données par l'entité à l'expert ou par contact direct de l'expert
- Appréciation des sources de données par identification des procédures mises en œuvre et l'examen ou contrôle des données utilisées par l'expert
- Appréciation des hypothèses de travail
- Appréciation des résultats des travaux

En cas de de l'incohérence des résultats des travaux de l'expert avec d'autres EP recueillis :

- ✓ Déterminer la raison des différences constatées S'entretenir avec les responsables de l'entité et l'expert,
- ✓ Mettre en œuvre des procédures complémentaires, notamment engager un autre expert
- ✓ Modifier son rapport d'audit si nécessaire

Dans le cas d'espèces :

- Mr Khaled n'est pas indépendant ;
- AMOR n'a pas apprécié les travaux de l'expert.

⇨ Manquement aux diligences d'audit. **(0,25 point)**

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit (0,25 point)

L'auditeur ne doit pas faire référence, dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée, aux travaux d'un expert qu'il a désigné, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Si une telle référence est exigée par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne l'opinion qu'il exprime.

Si l'auditeur fait référence, dans son rapport d'audit, aux travaux d'un expert qu'il a désigné parce que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, il doit préciser dans son rapport que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne son opinion.

Paragraphes d'observations dans le rapport de l'auditeur (0,25 point)

Si l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt uneimportance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, il doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport lorsque les conditions suivantes sont réunies : (Réf. par. A5 et A6)

a) l'auditeur n'est pas tenu de modifier son opinion conformément à la norme ISA 705 (révisée)[4] en raison de ce point ;

b) lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur a déterminé que ce point ne constituait pas une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport. (Réf. : par. A1 à A3)

Conformément à l'ISA 706, le rapport confirmant un taux de perte de 15% ne constitue pas un paragraphe d'observation. La différence entre le taux perte déterminé dans le rapport (15%) et le taux de perte déterminé à partir de l'examen des documents comptables (5%) constitue une anomalie de modification du rapport s'il est significative.

En plus, les éléments probants recueillis à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude existent.

En application des Normes ISA 240 et ISA 330, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau du compte stock.

2. Caisse :

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.

Vu les ventes en détail sont réalisées au comptant (en espèces) qui constitue un risque de fraude élevé. Ainsi, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dues à la fraude. Il doit :

- Identifier des risques de fraude.
- Relier les risques de fraude identifiés à l'assertion affectée.

- Examiner la probabilité d'occurrence de l'anomalie.

Par ailleurs, selon la norme ISA 240, l'auditeur doit accorder une attention particulière au **risque de fraude dans la constatation du chiffre d'affaires :** les anomalies significatives résultent souvent d'une majoration ou minoration frauduleuse du chiffre d'affaires. Présomption : Par conséquent, l'auditeur présume normalement que la constatation du chiffre d'affaires contient des risques de fraude et il examine quels types de chiffre d'affaires, d'opérations sur le chiffre d'affaires ou d'assertions peuvent provoquer de tels risques. **(0,25 point)**

A fin de collecter des éléments probants suffisants et adéquat, l'auditeur doit mettre en œuvre plusieurs procédés combinés : **(0,25 point)**

1- Tests de contrôle :

- Toutes les ventes en détail ont fait l'objet d'un bon de livraison (exhaustivité)
- Vérifier le brouillard de caisse
- Etc.

2- Tests substantifs

- L'assistance à l'inventaire physique qui est le seul procédé pour s'assurer de l'existence;
- Vérifier que tous les reçus ont été comptabilisés
- Rapprochement entre le solde théorique et le solde physique de la caisse
- Vérifier l'absence de paiements effectués hors caisse
- Etc.

En cas d'impossibilité de collecter des éléments probants, l'auditeur doit modifier son rapport conformément à l'ISA 705.

3. Fournisseur :

Pour la validation du compte fournisseur d'exploitation, AMOR a émis une demande de confirmation de solde à la société RESINA

Pour la validation du compte fournisseurs d'exploitation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures combinées. Il doit s'assurer du fonctionnement du contrôle interne. **(0,25 point)**

Il a dû : **(0,25 point)**

- Envoyer une demande de confirmation de solde à un échantillon de fournisseurs.

- S’assurer de la réalité et de la valorisation par la mise en œuvre d’autre procédé telle que la vérification des paiements ultérieurs

Par ailleurs et conformément à ISA 550 (Partie lié), l’auditeur doit mettre en œuvre des procédures pour l’examen et la collecte des EP sur les opérations entre PL : **(0,5 point)**

- ✓ La confirmation des conditions et du montant de l'opération avec la partie liée.
- ✓ L'examen des éléments probants détenus par la partie liée.
- ✓ La confirmation ou l'examen des informations avec les tiers concernés par l'opération, par exemple les banques, les avocats, les garants et les courtiers.

Toutefois, les EP collectés sur une opération entre PL peuvent ne pas avoir une force probante suffisante vue la nature des relations entre les PL.

4. Clients

Pour la validation des comptes clients, AMOR n’a envoyé des demandes de confirmation de solde qu’aux grossistes.

L’auditeur n’a pas collecté des éléments probants suffisants lors de l’envoi des demandes de confirmation. Il a dû envoyer à un échantillon de client après leur stratification : un échantillon de la population grossiste, un échantillon de la population promoteur et un échantillon de la population clients étrangers. **(0,25 point)**

Vu que le risque d’anomalies significatives concernant l’assertion exhaustivité **(0,25 point)** (comptabilisation sur la base des factures) est élevé l’auditeur doit :

- Faire recours aux confirmations positives
- Mettre en œuvre des tests de contrôle et des test substantifs pour s’assurer de l’exhaustivité. **(0,25 point)**

5. Dépréciation des actifs

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.

Selon l'ISA 540, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable d'une EC dans les circonstances données et, si nécessaire, sur l'information donnée en notes est pertinente.

L'auditeur doit mettre en œuvre l'approche d'audit suivante : **(0,5 point)**

1. **Examen et test de la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation**

✓ Evaluation des données et des hypothèses

Dans le cas de processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert

✓ Vérification des calculs

✓ Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels

✓ Examen des procédures d'approbation de la direction

2. **Utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction**
3. **Revue des événements postérieurs à la clôture confortant l'estimation**
4. **Obtention d'une déclaration écrite de la direction**

Les hypothèses importantes que la direction a retenues en procédant aux EC sont raisonnables.

Dans le cas d'espèce :

1- Le fait de la complexité des calculs ne constitut pas un motif de refus par la direction de communiquer à l'auditeur les modalités de détermination des provisions (l'auditeur doit aviser la gouvernance d'entreprise et remise en cause de l'intégrité de la direction)

2- En cas de complexité des calculs, l'auditeur aurait dû faire appel à un expert **(0,25 point)**

3- L'auditeur n'a pas respecter l'approche d'audit prévue par la norme ISA 540

4- En cas de limitation concernant la collecte des éléments probants, l'auditeur doit modifier son rapport (ISA 705)

Lettre d'affirmation : (0,5 point)

Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés, pour aucun des points dont elles traitent. De plus, le fait, pour la direction, de fournir des déclarations écrites

fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que recueille l'auditeur sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités, ou sur des assertions spécifiques.

6. Examen analytique

Pour les autres rubriques des états financiers, AMOR a réalisé un examen analytique des comptes.

Concernant les autres rubriques, revenu, achat consommé et immobilisations corporelles présente un RAS élevé. **(0,25 point)**

Par ailleurs, AMOR a opté pour une stratégie corroborative basé sur les tests substantifs.

A cet effet, l'examen analytique réalisé par l'auditeur a une force probante persuasive et non corroborative. **(0,25 point)**

2. Les diligences non effectuées par AMOR

Non-respect des dispositions réglementaires et législatives sur les états financiers (ISA 250) : (0,5 point)

Pour l'obtention d'un certificat d'origine tunisien, la société a dû modifier la composition du coût de production pour bénéficier des avantages douaniers et fiscaux. La société sera exposée à un risque pénal et au paiement des amendes fiscales et douanières très importantes.

Il s'agit d'un cas de non-respect des dispositions règlementaires et législatives. L'auditeur doit procéder aux diligences suivantes :

- Analyser et collecter des informations suffisantes sur la nature de l'acte relatives à une situation éventuelle de NRT et leurs circonstances pour évaluer l'impact potentiel sur les EF
    - ✓ Les conséquences financières potentielles
    - ✓ La nécessité de mentionner l'impact financier du NRT dans les notes annexes aux EF.
    - ✓ La possibilité de modifier l'opinion de l'auditeur
- Communication du NRT à la direction
    - ✓ Communiquer au comité d'audit, au CA et à la direction les cas de NRT relevés,
    - ✓ S'assurer qu'ils en sont correctement informés
    - ✓ Communiquer immédiatement le NRT estimé délibéré et significatif
- Communication du NRT aux autorités réglementaires

- ✓ Si la règlementation l'autorise
- ✓ S'il existe une obligation légale
- ✓ Recourir, dans certain cas aux conseils d'un avocat, compte tenu de sa responsabilité vis-à-vis de l'intérêt public

Diligences pour l'appréciation de la continuité de l'exploitation (ISA 570 Révisée) (0,5 point)

1. **Diligences de l'auditeur concernant l'évaluation de la continuité d'exploitation faite par la direction**

Procédé : entretiens avec la direction pour vérifier la réalité des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation au-delà de la période prise en compte dans l'évaluation de la direction.

2. **Procédures d'audit complémentaires lorsque des faits ou des événements sont relevés**

a) revoir les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes identifiés dans le but de poursuivre l'exploitation,

b) collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité de l'exploitation ; cette collecte d'éléments probants est réalisée par la mise en œuvre de procédures d'audit jugées nécessaires, et notamment l'examen de l'effet de tous plans de la direction et de tous autres facteurs pouvant permettre de réduire cette incertitude, et

c) obtenir une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'actions pour l'avenir.

3. **Conclusions de l'auditeur**

- **Selon le nouveau paragraphe 17 de l'ISA 570 (révisée) :**

l'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers.

- **Selon le paragraphe 19 de la norme ISA 570 (révisée):**

Lorsque l'auditeur conclut que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée dans les circonstances, mais qu'il existe une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers donnent **des informations adéquates** concernant le doute de la continuité d'exploitation ainsi que **les plans** de la direction pour y faire face; Dans ce cas, il doit indiquer clairement le doute de la continuité d'exploitation.

- **Selon le paragraphe 20 de la norme ISA 570 (révisée) :**

Lorsque l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de menacer la continuité d'exploitation, mais conclut l'absence d'incertitude significative : il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou situations.

Dans le cas d'espèce, il existe deux événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation : **(0,25 point)**

1er événement : Les activités de la société sont très polluantes et sont soumises à un nombre de lois et de règlementation, et le défaut de s'y conformer pourrait entraîner des coûts supplémentaires, voire la fin de son exploitation ;

2ème évènement : Pour l'obtention d'un certificat d'origine tunisien, la société a dû modifier la composition du coût de production pour bénéficier des avantages douaniers et fiscaux. La société sera exposée à un risque pénal et au paiement des amendes fiscales et douanières très importantes.

Toutefois, AMOR n'a procédé à aucune diligence

Diligences Soldes d'ouverture (ISA 510)

Il s'agit d'un premier audit. **(0,25 point)**

Diligences soldes d'ouverture **(0,25 point)**

5. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.

6. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours : (Voir par. A1 – A2)

(a) En s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;

(b) En déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;

(c) En procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes : (Voir par. A3 – A7)

(i) Revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;

(ii) Évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou

(iii) Mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2020

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de Deux parties indépendantes :		
Première partie :	*4 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*16 points*	*Page 3*

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.*

Scanné avec CamScanner

Première partie

Le capital de la société d'expertise comptable XYZ, inscrite au tableau de l'OECT, est détenu par trois experts comptables. Monsieur Sami, expert-comptable stagiaire, responsable du contrôle qualité au sein de ce Cabinet, a relevé les situations suivantes :

1) La société MNM n'a pas payé une facture du Cabinet XYZ, datée du 05/06/2019 et relative aux travaux d'audit des états financiers de l'exercice clos le 31/12/2018. Une note classée dans le dossier annuel, en date du 30/11/2019, indique que la société MNM a des difficultés de trésorerie et n'est pas en mesure de payer la facture. Les travaux d'audit relatifs à l'exercice clos le 31/12/2019, non encore facturés, sont presque terminés. Le Cabinet XYZ ne compte pas remettre le rapport d'audit au client avant d'être payé.

2) Le Cabinet XYZ a adressé une facture en date du 02/04/2019 à la société KLM qui est un client d'audit. Le libellé de la facture indique « Frais d'accompagnement et de promotion du processus d'introduction en bourse de la société KLM ».

3) Le Cabinet XYZ a été sollicité par un client d'audit potentiel, la société FSD. Cette dernière est constituée par Monsieur Kamel ayant des affaires objet d'investigations en cours au niveau des instances judiciaires financières.

4) La banque BKD, dont les actions sont cotées en bourse, a chargé le Cabinet XYZ d'une mission d'audit contractuel de ses états financiers. Suite à la mise en place d'un nouveau système d'information, le service d'audit interne de cette banque a découvert des erreurs au niveau de l'enregistrement comptable de certaines transactions avec la clientèle. Au 13/03/2019, la direction de la banque BKD a demandé au Cabinet XYZ de procéder à une mission d'audit des composantes du système d'information concernées par ces erreurs. Monsieur Sadok, nouveau collaborateur, récemment diplômé en TIC, est chargé de cette mission.

5) La société SMD, spécialisée dans la production des jus de fruits frais, est un client d'audit du Cabinet XYZ depuis huit ans. Deux collaborateurs débutants ont assisté à l'inventaire physique des stocks effectué par la société SMD à la fin de l'exercice 2019. Ils ont rapporté que le comptage des stocks ainsi que les travaux d'audit s'y rapportant ont été achevés en deux heures de temps (Les travaux d'inventaire physique de l'année précédente ont duré une journée entière). Monsieur Khaled, directeur d'audit interne au sein de la société SMD et ancien membre du Cabinet XYZ, a offert aux deux collaborateurs plusieurs bouteilles de jus. Il les a également invités à participer à la fête de fin d'année, organisée par la société SMD au profit de son personnel.

Scanné avec CamScanner

Deuxième partie

La société d'expertise comptable ACA, inscrite au tableau de l'OECT, a été désigné auditeur contractuel des états financiers annuels de la société anonyme SOMAF, depuis l'exercice 2015.

Les informations suivantes ont été collectées du dossier de travail de l'exercice 2019 :

Planification

- La société SOMAF, créée depuis 2000, est spécialisée dans la fabrication de pièces de rechange automobiles. Elle est reconnue comme fournisseur de produits de qualité OE « Équivalent à l'Origine » et vendus à des prix compétitifs. Le secteur d'activité connait une concurrence accrue due à l'importation de produits similaires.
- Compte tenu de la nature de l'activité de la société SOMAF (société industrielle), elle distribue ses produits principalement au travers de sa filiale commerciale SOMAF Services, qui se trouve être son principal client avec un encours global de 40.627.604 DT au 31/12/2019 (y compris les intérêts de retard sur les factures commerciales échues et non payées de 2.390.976 DT en 2018 et 2.691.020 DT en 2019).
- La société SOMAF a engagé le processus de son admission à la cote de la bourse qui devrait s'achever en mai 2020.
- La société SOMAF a mis en place un nouveau progiciel de gestion intégré (ERP) comportant les modules suivants : approvisionnements, production, stocks et commercial. La comptabilisation des transactions et autres évènements liés à son activité est assurée par des procédés manuels. En effet, ce nouveau système d'information ne comporte pas actuellement un module comptabilité.
- Les états financiers (avant audit) relatifs à l'exercice clos le 31/12/2019, arrêtés conformément au système comptable des entreprises en Tunisie, sont présentés en ***Annexe***.

➢ ***Processus « Achats - Fournisseurs » :***

- Les achats de matières premières sont effectués essentiellement auprès d'un fournisseur chinois. La société SOMAF a conclu, depuis 2005, un contrat cadre avec ce fournisseur étranger. Ce dernier couvre 70% du montant total des achats de matières premières. Un planning annuel des livraisons est arrêté avec ce fournisseur. Compte tenu des délais d'approvisionnement, la société SOMAF dispose d'un stock de sécurité de deux mois. En application des clauses contractuelles, les prix des matières premières ont augmenté de 10% à partir de juin 2019.
- Pour les autres achats de matières et fournitures, le service production envoie une demande d'achat au service approvisionnement. Un employé de ce service contacte les fournisseurs locaux potentiels, choisit la meilleure offre et envoie un bon de commande au fournisseur retenu, visé par son chef de service. Les commandes d'un montant inférieur à 3.000 DT ne nécessitent pas le visa du chef de service approvisionnement. À la réception des matières et fournitures commandées, un bon de réception est établi par le magasinier. Les demandes d'achat, les bons de commande et les bons de réception sont gérés au niveau de l'ERP et ne sont pas envoyés au service comptabilité. Les factures d'achat reçues des fournisseurs sont enregistrées directement par un agent du service comptabilité.

Scanné avec CamScanner

➢ ***Processus « Trésorerie » :***

- La société SOMAF dispose d'un compte courant bancaire en dinars et d'un autre en dollars. Les comptes courants bancaires sont rapprochés tous les deux mois par le service comptabilité. Afin d'optimiser la gestion de sa trésorerie, la société SOMAF a pour politique de retarder les paiements des fournisseurs locaux aussi longtemps que possible. Ces fournisseurs sont payés par des chèques bancaires. Le directeur financier reçoit du service comptabilité une liste des paiements à effectuer aux fournisseurs locaux, sur la base de laquelle il établit les chèques et les présente à la direction générale pour signature.

➢ ***Autres informations :***

- Le seuil de signification préliminaire est fixé en fonction du résultat des activités ordinaires avant impôt de l'exercice 2018. Il est alloué proportionnellement aux rubriques du bilan.

- En mars 2020, les livraisons de matières premières planifiées avec le fournisseur chinois n'ont pas été reçues, à cause de l'épidémie du virus Covid-19. Le conseil d'administration s'est réuni pour discuter de la situation et a décidé de mettre fin aux contrats des ouvriers occasionnels.

Collecte des éléments probants

➢ ***Stocks :***

- L'équipe d'audit a assisté à l'inventaire physique des stocks qui a été dirigé par le service d'audit interne, dépendant hiérarchiquement du service comptabilité. L'observation physique de l'opération d'inventaire par l'équipe d'audit a permis de collecter des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence des stocks.

- L'équipe d'inventaire a noté que la qualité des produits finis relatifs à une commande reçue du client DFC ne correspond pas aux spécifications techniques exigées et, de ce fait, ils ne peuvent pas être acceptés par ce client. Le coût de production de cette commande est de 350.000 DT. Suite à une discussion avec le directeur technique, ces produits finis non conformes peuvent être vendus à un autre client, au prix de 260.000 DT. La perte encourue n'est pas provisionnée.

- Suite à la révision des prix par le fournisseur chinois, la société SOMAF a changé sa méthode d'évaluation du stock de matières premières. À partir de l'exercice 2019, elle décide d'adopter le FIFO au lieu du CMP. L'effet sur la valeur du stock final, au 31/12/2019, est de 400.000 DT.

➢ ***Revenus - Clients :***

- Sur la base des tests de procédures, effectués en 2016, l'équipe d'audit a démontré que le risque lié au contrôle est faible pour le processus « Revenus - Clients ». Dans le cadre des contrôles de substance et pour la validation des soldes des comptes revenus, l'équipe d'audit s'est basée sur l'examen analytique. Elle a rapproché les revenus figurant dans le rapport annuel de l'activité commerciale, établi par le service commercial, avec les soldes comptables correspondants. L'équipe d'audit a procédé, en outre, à la confirmation des soldes clients, et ce, sur la base d'un sondage des unités monétaires. Pour la détermination de l'échantillon, elle a fixé un facteur de fiabilité égal à 1. Le rapprochement entre les réponses obtenues des clients et les soldes comptables correspondants n'a pas dégagé d'écarts.

Scanné avec CamScanner

- Le compte clients renferme une créance d'un montant de 3.000 DT. En 2018, le seul élément probant obtenu est une déclaration écrite de la direction, indiquant les points suivants :

  a) Le montant est dû par la société KAF ;

  b) la société KAF est contrôlée par Monsieur Ali, membre du conseil d'administration de la société SOMAF ; et

  c) La créance devrait être encaissée six mois après la clôture de l'exercice 2018.

  Le collaborateur chargé de la section « Revenus - Clients » a noté également, dans son papier de travail, que le solde n'est pas significatif et qu'aucun travail supplémentaire n'est jugé nécessaire. Au 31/12/2019, la créance demeure non encore payée. Elle a été décomptabilisée en débitant le compte « Pertes sur créances irrécouvrables ».

➢ ***Achats - Fournisseurs :***

- La société SOMAF a demandé et reçu par e-mail, du fournisseur chinois, le relevé de son compte arrêté au 31/10/2019. Les contrôles de substance portant sur le solde du compte du fournisseur chinois sont limités à l'exploitation de ce relevé. Pour les autres fournisseurs, l'équipe d'audit a envoyé des confirmations négatives. Elle n'a reçu aucune réponse.

- Le rapprochement entre le montant total des bons de réception et celui des factures relatives aux achats locaux, comptabilisées en 2019, a dégagé un écart de 5.280.513 DT. Cet écart correspond à des factures d'achat non enregistrées. La société SOMAF n'a constaté au compte « Fournisseurs d'exploitation, factures non parvenues » qu'un montant de 3.210.513 DT.

Audit des états financiers résumés relatifs à l'exercice 2019

En mars 2020, dans le cadre de l'introduction en bourse, la société SOMAF a chargé le Cabinet ACA d'une mission d'audit de ses états financiers résumés au 31/12/2019 (comportant les totaux des grandes rubriques du bilan, de l'état de résultat et de l'état des flux de trésorerie).

Scanné avec CamScanner

ANNEXE

SOMAF S.A.

BILAN - ACTIFS
(Montants exprimés en dinars)

	31/12/2019 (avant audit)	31/12/2018 (après audit)
ACTIFS NON COURANTS		
Actifs immobilisés		
Immobilisations incorporelles	2.301.280	2.212.443
Moins : amortissements	-2.173.174	-2.099.149
	128.106	113.294
Immobilisations corporelles	112.471.620	110.268.971
Moins : amortissements	-84.229.238	-79.651.872
	28.242.382	30.617.099
Immobilisations financières	979.664	979.664
Moins : provisions	-131.322	-131.322
	848.342	848.342
Total des actifs immobilisés	**29.218.830**	**31.578.735**
Autres actifs non courants	-	-
Total des actifs non courants	**29.218.830**	**31.578.735**
ACTIFS COURANTS		
Stocks	4.813.048	4.904.047
Moins : provisions	-521.000	-94.905
	4.292.048	4.809.142
Clients et comptes rattachés (1)	45.810.042	39.154.189
Moins : provisions	-1.189.468	-1.041.481
	44.620.574	38.112.708
Autres actifs courants	1.035.587	1.568.493
Placements et autres actifs financiers	11.053	7.428
Liquidités et équivalents de liquidités	422.770	648.987
Total des actifs courants	**50.382.032**	**45.146.758**
TOTAL DES ACTIFS	**79.600.862**	**76.725.493**

Scanné avec CamScanner

BILAN - CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS
(Montants exprimés en dinars)

	31/12/2019 (avant audit)	31/12/2018 (après audit)
CAPITAUX PROPRES		
Capital social	36.476.100	35.336.225
Réserves	3.658.173	3.813.451
Autres capitaux propres	676.355	988.117
Résultats reportés	-	-
Total capitaux propres avant résultat de l'exercice	**40.810.628**	**40.137.793**
Résultat de l'exercice	9.446.398	6.264.358
Total capitaux propres	**50.257.026**	**46.402.151**
PASSIFS		
Passifs non courants		
Emprunts	358.972	258.406
Autres passifs financiers	12.207.463	12.096.698
Provisions	67.735	67.735
Total des passifs non courants	**12.634.170**	**12.422.839**
Passifs courants		
Fournisseurs et comptes rattachés (2)	11.002.987	10.862.338
Autres passifs courants	5.142.836	4.196.672
Concours bancaires et autres passifs financiers	563.843	2.841.493
Total des passifs courants	**16.709.666**	**17.900.503**
Total des passifs	**29.343.836**	**30.323.342**
TOTAL CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS	**79.600.862**	**76.725.493**

Scanné avec CamScanner

SOMAF S.A.

ÉTAT DE RÉSULTAT
(Montants exprimés en dinars)

	Exercice 2019 (avant audit)	Exercice 2018 (après audit)
Revenus	30.347.383	28.701.586
Coût des ventes	-20.683.273	-21.190.392
Marge brute	*9.664.110*	*7.511.194*
Autres produits d'exploitation	590.400	641.381
Frais de distribution	-957.050	-1.030.993
Frais d'administration	-1.161.202	-1.524.958
Autres charges d'exploitation	-638.404	-528.840
RESULTAT D'EXPLOITATION	**7.497.854**	**5.067.784**
Charges financières	-1.024.780	-914.168
Produits financiers (3)	2.691.020	2.390.976
Produits des placements	1.162.407	1.169.906
Autres pertes ordinaires	-	-
Autres gains ordinaires	701.442	49.716
Résultat des activités ordinaires avant impôt	**11.027.943**	**7.764.214**
Impôts sur les sociétés	-1.581.545	-1.499.856
Résultat des activités ordinaires après impôt	**9.446.398**	**6.264.358**
Éléments extraordinaires	-	-
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**9.446.398**	**6.264.358**
Effets des modifications comptables	-	-
Résultat après modifications comptables	**9.446.398**	**6.264.358**

Scanné avec CamScanner

(1) Note : Clients et comptes rattachés

Le solde de ce poste s'analyse comme suit :

	31/12/2019	31/12/2018
Clients Groupe	40.627.604	35.745.479
Autres clients	5.182.438	3.408.710
Total brut	**45.810.042**	**39.154.189**
Provisions pour dépréciation	-1.189.468	-1.041.481
Total net en DT	**44.620.574**	**38.112.708**

(2) Note : Fournisseurs et comptes rattachés

Le solde de ce poste s'analyse comme suit :

Rubriques	**31/12/2019**	**31/12/2018**
Fournisseurs d'exploitation	7.408.341	7.583.582
Fournisseurs d'immobilisations	384.133	484.244
Fournisseurs d'exploitation, factures non parvenues	3.210.513	2.794.512
Total en DT	**11.002.987**	**10.862.338**

(3) Note : Produits financiers

Les produits financiers sont constitués des intérêts de retard sur les factures commerciales échues et non payées par SOMAF Services, s'élevant à 2.390.976 DT en 2018 et 2.691.020 DT en 2019.

Scanné avec CamScanner

Travail à faire

Les réponses aux questions suivantes doivent être faites conformément aux Normes internationales d'audit (ISAs), à la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC 1), au code d'éthique de l'IFAC et à la réglementation de la profession en Tunisie.

Première partie — *4 points*

1) 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. **(3 points)**

2) Évaluer les éléments du système de contrôle qualité au sein du Cabinet XYZ. **(1 point)**

Deuxième partie — *16 points*

1) Dans le cadre de l'étape de planification de l'audit :

   a) Identifier les principaux risques liés au contrôle. **(1,5 points)**

   b) Sur la base d'un examen analytique de l'état de résultat et des informations disponibles, identifier les comptes qui, à priori, présentent des risques d'anomalies significatives élevés et indiquer les assertions concernant les flux d'opérations et les soldes relatifs à ces comptes. **(3,5 points)**

2) Évaluer la méthode d'allocation du seuil de signification réalisée par l'équipe d'audit. **(1 point)**

3) Évaluer les éléments probants collectés et déterminer les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les sections suivantes : Stocks, Revenus-Clients et Achats-Fournisseurs. **(4,5 points)**

4) Dans le cadre des travaux de l'auditeur à l'étape d'achèvement :

   a) Déterminer les anomalies détectées par l'équipe d'audit. **(1 point)**

   b) Déterminer le seuil de signification définitif. **(0,5 point)**

   c) En déduire l'opinion de l'auditeur et les paragraphes à ajouter dans le rapport d'audit (en tenant compte des évènements postérieurs à la date de clôture). **(2 points)**

5) Le Cabinet ACA peut-il accepter la mission d'audit des états financiers résumés relatifs à l'exercice clos le 31/12/2019 ? Préciser les normes d'audit qui lui sont applicables ainsi que les diligences à réaliser dans ce cadre. **(2 points)**

Scanné avec CamScanner

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

CERTIFICATD'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2020

CORRIGÉÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de Deux parties indépendantes :		
Première partie :	*4 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*16 points*	*Page 6*

Première partie

La première partie est notée sur 4 points maximum. Il n'est pas demandé à l'étudiant de citer les paragraphes du code d'éthique de l'IFAC (ils sont donnés à titre indicatif). L'étudiant doit fournir les éléments clés de la réponse.

Le capital de la société d'expertise comptable XYZ, inscrite au tableau de l'OECT,est détenu par trois experts comptables. Monsieur Sami, expert-comptable stagiaire, responsable du contrôle qualité au sein de ceCabinet, a relevé les situations suivantes :

1) 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. **(3 points)**

Application de l'approche conceptuelle :

Le cadre conceptuel doit être mis en œuvre par les professionnels comptables pour :

(a) Identifier les menaces pesant sur l'indépendance ;
(b) Évaluer l'importance des menaces identifiées ;
(c) Mettre en œuvre des mesures de sauvegarde, si nécessaire, afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable.

Lorsque le professionnel comptable détermine qu'il n'existe pas de mesures de sauvegarde disponibles ou qu'elles ne peuvent pas être mises en œuvre pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit soit éliminer toute circonstance ou relation créant ces menaces, soit refuser la mission d'audit ou y mettre un terme.

Le professionnel comptable doit faire usage de son jugement professionnel lors de la mise en œuvre de ce cadre conceptuel. **(0,25 point)**

1) La société MNM n'a pas payé une facture du Cabinet XYZ, datée du 05/06/2019 et relative aux travaux d'audit des états financiers de l'exercice clos le 31/12/2018. Une note classée dansledossier annuel, en date du 30/11/2019, indique que la sociétéMNM a des difficultés de trésorerie et n'est pas en mesure de payer la facture. Les travaux d'audit relatifsà l'exercice clos le 31/12/2019, non encore facturés, sont presque terminés. Le Cabinet XYZne compte pas remettre le rapport d'audit au client avant d'être payé.

Honoraires impayés

290.223 Une menace liée à l'intérêt personnel peut être créée si les honoraires dus par un client d'audit restent impayés pendant une longue période, notamment si une partie substantielle n'est pas réglée avant l'émission du rapport d'audit pour l'exercice suivant. En général, le cabinet est censé exiger le paiement de ces honoraires avant que ce rapport d'audit soit émis. **(0,25 point)**

Lorsque les honoraires demeurent impayés après la date d'émission de ce rapport, l'existence et l'importance de toute menace doivent être évaluées et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Une

telle mesure de sauvegarde consiste par exemple à faire intervenir un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'audit pour donner des conseils ou revoir les travaux effectués. Le mandat du cabinet doit déterminer si les honoraires impayés pourraient être considérés comme équivalant à un prêt au client et si, en raison de l'importance de tels honoraires impayés, il est approprié que le cabinet soit renouvelé ou poursuive la mission d'audit.

Article 30 CDP Le professionnel bénéficie pour les missions autres que celles de révision du droit de rétention sur les documents ou livres comptables qui ont été établis par ses soins ou qui lui ont été remis à l'occasion de sa mission afin que la rétention ne puisse nuire gravement aux tiers, les documents peuvent être déposés au greffe du tribunal du siège social du client où les personnes intéressées pourraient en prendre connaissance. L'usage de ce droit peut être exercé en cas de non-encaissement d'honoraires légitimement dus.**(0,25 point)**

Ainsi, le cabinet ne bénificie pas du droit de rétention. Il doit exiger le paiement avant l'émission du nouveau rapport. Lorsque les honoraires demeurent impayés après la date d'émission de ce rapport, l'existence et l'importance de toute menace doivent être évaluées et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable.

2) Le Cabinet XYZ a adressé une facture en date du 02/04/2019à la société KLM qui est un client d'audit. Le libellé de la facture indique «Frais d'accompagnement et de promotion du processus d'introduction en bourse de la société KLM».

290.219 La fourniture de services de finance d'entreprise impliquant la promotion, la négociation ou la souscription des actions d'un client d'audit crée une menace liée à la représentation ou l'autorévision qui est si significative qu'aucune mesure de sauvegarde (0,25 point)ne serait en mesure de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet ne doit pas fournir de tels services à un client d'audit. (0,25 point)

3) Le Cabinet XYZ a été sollicité par un client d'audit potentiel, la société FSD. Cette dernièreest constituée par Monsieur Kamel ayant des affaires objet d'investigations en cours au niveau des instances judiciaires financières.

Acceptation d'un client

210.1 Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si cette acceptation serait de nature à créer des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel pourraient par exemple résulter de pratiques douteuses du client (ses détenteurs, ses dirigeants ou ses activités).

210.2 Parmi les pratiques douteuses du client qui, dès lors qu'elles seraient connues, pourraient menacer le respect des principes fondamentaux figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (telles que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables.

210.3 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes : • obtenir une connaissance et une compréhension du client, de ses détenteurs, de son management, des responsables de sa

gouvernance et de ses activités commerciales; • obtenir du client son engagement d'améliorer les pratiques de gouvernance ou les contrôles internes.

210.4 Lorsqu'il n'est pas possible de réduire les menaces à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser d'entrer dans une relation avec le client.

Monsieur Kamel ayant des affaires objet d'investigations en cours au niveau des instances judiciaires financières : Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel. Le cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable.Lorsqu'il n'est pas possible de réduire les menaces à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser d'entrer dans une relation avec le client. **(0,25 point)**

4) La banque BKD,dont les actions sontcotées en bourse,a chargé le Cabinet XYZ d'une mission d'audit contractuel de ses états financiers. Suite à la mise en place d'un nouveau système d'information, le service d'audit interne de cette banque a découvert des erreurs au niveau del'enregistrement comptable de certaines transactions avec la clientèle. Au 13/03/2019, la directionde la banque BKD a demandé au Cabinet XYZ de procéder à une mission d'audit des composantesdu système d'information concernées par ces erreurs.Monsieur Sadok, nouveau collaborateur, récemment diplômé en TIC,est chargé de cette mission.

La mission d'audit des composantes du système d'information est une mission d'assurance. Les situations particulières prévues par la section 290 du code d'éthique de l'IFAC ne couvrent que Prestation de services autres que des missions d'assurance à des clients d'audit.**(0,25 point)**

Toutefois, il y a lieu de vérifier que le cumul des honoraires perçus par le cabinet ne dépasse pas 15% du chiffre d'affaires total du cabinet pendant deux années consécutives (s'agissant d'une entité d'intérêt public).**(0,25 point)**

Monsieur Sadok, nouveau collaborateur, récemment diplômé en TIC, est chargé de cette mission. Le collaborateur affecté à la mission n'a pas les compétences nécessaires pour effectuer cette mission. **(0,25 point)**

5) La société SMD, spécialisée dans la production des jus de fruits frais, est un client d'audit du Cabinet XYZ depuis huit ans. Deux collaborateurs débutants ont assisté à l'inventaire physiquedes stocks effectué par la société SMD à la fin de l'exercice 2019. Ils ont rapporté que le comptage des stocks ainsi que les travaux d'audit s'y rapportant ont été achevés en deux heures de temps (Les travaux d'inventaire physique de l'année précédente ont duré une journée entière).MonsieurKhaled, directeur d'audit interne au sein de lasociété SMD et ancien membre du Cabinet XYZ, a offert aux deux collaborateurs plusieurs bouteilles de jus. Il les a également invités à participer à la fête de fin d'année, organisée par la société SMD au profit de son personnel.

Longue association :(0,25 point)

La société SMD, spécialisée dans la production des jus de fruits frais, est un client d'audit du Cabinet XYZ depuis huit ans.

290.150 **Des menaces liées à la familiarité et à l'intérêt personnel sont créées du fait de l'affectation à une mission d'audit du même personnel d'encadrement pendant une longue**

période. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que : • La période durant laquelle cette personne a été membre de l'équipe d'audit ; • le rôle de cette personne au sein de l'équipe d'audit ; • la structure du cabinet ; • la nature de la mission d'audit ; • si l'équipe de direction du client a changé ; • si la nature ou la complexité des problèmes comptables et de communication du client ont évolué. L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à : • assurer la rotation du personnel d'encadrement de l'équipe d'audit ; • faire intervenir un professionnel comptable, qui n'était pas membre de l'équipe d'audit, pour revoir les travaux effectués par le personnel d'encadrement ; • faire procéder régulièrement à des contrôles qualité internes ou externes indépendants de la mission.

Compétence des collaborateurs :(0,25 point)

Deux collaborateurs débutants ont assisté à l'inventaire physique des stocks effectué par la société SMD à la fin de l'exercice 2019 : Non-respect du principe de compétence

Dons et hospitalité(0,25 point)

260.1 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ou un membre de sa famille immédiate ou un proche *, peut se voir offrir des cadeaux et l'hospitalité de la part d'un client. Une telle offre peut créer une menace sur la conformité aux principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel ou à la familiarité peut être créée si un cadeau est accepté de ce client ; une menace sur l'objectivité liée à l'intimidation peut résulter de l'éventualité que ces offres soient rendues publiques.
260.2 L'existence et l'importance de ces menaces dépendront de la nature, de la valeur et de l'intention derrière l'offre. Lorsque sont offerts des cadeaux ou une hospitalité qu'un tiers informé raisonnable, jaugeant tous les faits et circonstances, examinerait comme minimes ou négligeables, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut conclure que cette offre est faite dans le cours normal des affaires, sans intention spécifique d'influencer la prise de décisions ou d'obtenir des informations. Dans de tels cas, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut en général conclure que la menace risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux se situe à un niveau acceptable.
260.3 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas accepter une telle offre.

Monsieur Khaled, directeur d'audit interne au sein de la société SMD et ancien membre du Cabinet XYZ(0,25 point)

290.136 Lorsqu'un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit à une telle fonction, et qu'aucune relation significative ne subsiste entre le cabinet et cette personne, l'existence et l'importance de menaces liées à la familiarité ou l'intimidation dépendront de facteurs tels que : • la position que cette personne occupe chez le client ; • la relation éventuelle que cette personne aura avec l'équipe d'audit ; • la durée écoulée depuis que cette personne était membre de l'équipe d'audit ou associé du cabinet ; • La position précédemment occupée par cette personne au sein de l'équipe d'audit ou du cabinet, par exemple si la personne était chargée de maintenir des contacts réguliers avec la direction du client ou sa gouvernance.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple : • la modification du programme d'audit ; • l'affectation à l'équipe d'audit de personnes dotées d'une stature suffisante par rapport à la personne ayant rejoint le client ; • l'intervention d'un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par cet ancien membre de l'équipe d'audit.

Le cabinet doit affecter à la mission d'audit des personnes ayant une stature suffisante par rapport à Monsieur Khaled.

2) Évaluer les éléments du système de contrôle qualité au sein du Cabinet XYZ. **(1 point)**

Eléments composant un système de contrôle qualité

16. Le cabinet doit mettre en place et assurer le suivi d'un système de contrôle qualité qui comprend des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants : (a) responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein du cabinet ; (b) règles d'éthique pertinentes ; (c) acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières ; (d) ressources humaines ; (e) réalisation des missions ; (f) surveillance. **(0,25 point)**

Responsabilités de l'équipe dirigeant concernant la qualité au sein du cabinet

19. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures de telle sorte à ce que toute(s) personne(s) a qui le directeur général ou le conseil de direction des associés assigne des responsabilités pour le fonctionnement du système de contrôle qualité du cabinet ait (aient) une expérience suffisante et appropriée, les aptitudes et l'autorité nécessaires, pour les remplir.

> Monsieur Sami, expert-comptable stagiaire n'a pas l'expérience suffisante et appropriée, les aptitudes et l'autorité nécessaires, pour remplir les fonctions du responsable du contrôle qualité au sein de ce Cabinet.**(0,25 point)**

Règles d'éthique pertinentes

20. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que celui-ci et son personnel professionnel se conforment aux règles d'éthique pertinentes. (Voir Par. A7 – A10) Indépendance 21. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que celui-ci et son personnel professionnel et, le cas échéant, les autres personnes soumises aux règles d'éthique (y compris le personnel professionnel des cabinets membres du réseau), conservent leur indépendance lorsque les règles d'éthique pertinentes l'exigent. Ces politiques et procédures doivent permettre au cabinet : (Voir Par. A10)**(0,25 point)**

Ressources humaines : Affectation des équipes aux missions

31. Le cabinet doit aussi définir des politiques et des procédures pour affecter le personnel professionnel approprié ayant la compétence nécessaire et les aptitudes pour : (a) réaliser les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables; et (b) permettre au cabinet ou aux associés responsables de missions d'émettre des rapports qui sont appropriés dans les circonstances.

> **Le personnel affecté dans les différentes missions n'a pas les compétences suffisantes.(0,25 point)**

Réalisation de la mission

32. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont effectuées conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et qu'il, ou les associés responsables de missions, émettent des rapports appropriés en la circonstance. Ces politiques et procédures doivent couvrir :

(a) les aspects visant à favoriser la régularité de la qualité des travaux dans la réalisation de missions ; (Voir Par. A32 – A33) (b) les responsabilités concernant la supervision ; (Voir par. A34) (c) les responsabilités concernant la revue des travaux. (Voir Par. A35)

33. Les politiques et procédures visant la responsabilité du cabinet en matière de revue des travaux doivent reposer sur le principe que les travaux des membres moins expérimentés de l'équipe sont revus par les membres de l'équipe plus expérimentés.

Deux collaborateurs débutants ont assisté à l'inventaire physique des stocks effectué par la société SMD à la fin de l'exercice 2019. Ils ont rapporté que le comptage des stocks ainsi que les travaux d'audit s'y rapportant ont été achevés en deux heures de temps (Les travaux d'inventaire physique de l'année précédente ont duré une journée entière).Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont effectuées conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et qu'il, ou les associés responsables de missions, émettent des rapports appropriés en la circonstance.**(0,25 point)**

Deuxième partie ***16 points***

1) Dans le cadre de l'étape de planification de l'audit :

a) Identifierles principaux risques liés au contrôle.**(1,5 points) (0,25 par risque max 1,5 points)**

- Le nouveau système d'information ne comporte pas le module comptabilité. La comptabilisation des transactions et autres événements liés à son activité est assurée par des procédés manuels.
- Les commandes d'un montant inférieur à 3.000 D sont décidées par l'employé su service achat sans contrôle du chef de service.
- Absence de contrôle quantité/qualité à la réception des commandes.
- Absence de rapprochement BC/BR/FA lors de la comptabilisation.
- Absence de rapprochement bancaire mensuel
- Le directeur financier établit les chèques sur la base d'une liste des fournisseurs à payer par la comptabilité sans vérification des pièces justificatives.
- Le service d'audit interne dépend hiérarchiquement du service comptabilité.

b) Sur la base d'un examen analytique de l'état de résultat et des informations disponibles, identifier les comptes qui, à priori, présentent des risques d'anomalies significatives élevés et indiquer les assertions concernant les flux d'opérations et les soldes relatifs à ces comptes.**(3,5 points)****Max 3,5 points**

Examen analytique de l'état de résultat : (0,25 point)

	Exercice 2019 (avant audit)	**Exercice 2018 (après audit)**	**Variation**	**% Variation**
Revenus	30 347 383	28 701 586	1645797	5,73%
Coût des ventes	- 20 683 273	- 21 190 392	507119	-2,39%
Marge brute	***9 664 110***	***7 511 194***	***2152916***	***28,66%***
Autres produits d'exploitation	590 400	641 381	-50981	-7,95%
Frais de distribution	- 957 050	- 1 030 993	73943	-7,17%
Frais d'administration	- 1 161 202	- 1 524 958	363756	-23,85%

Autres charges d'exploitation	- 638 404	- 528 840	-109564	20,72%
RESULTAT D'EXPLOITATION	**7 497 854**	**5 067 784**	**2430070**	**47,95%**
Charges financières	- 1 024 780	- 914 168	-110612	12,10%
Produits financiers **(3)**	2 691 020	2 390 976	300044	12,55%
Produits des placements	1 162 407	1 169 906	-7499	-0,64%
Autres pertes ordinaires	-	-		
Autres gains ordinaires	701 442	49 716	651726	1310,90%
Résultat des activités ordinaires avant impôt	**11 027 943**	**7 764 214**	**3263729**	**42,04%**
Impôts sur les sociétés	- 1 581 545	- 1 499 856	-81689	5,45%
Résultat des activités ordinaires après impôt	**9 446 398**	**6 264 358**	**3182040**	**50,80%**
Éléments extraordinaires	-	-		
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**9 446 398**	**6 264 358**	**3182040**	**50,80%**
Effets des modifications comptables	-	-		
Résultat après modifications comptables	**9 446 398**	**6 264 358**	**3182040**	**50,80%**

L'imminence de l'introduction en bourse créent une pression sur les dirigeants et peuvent les amener à manipuler les comptes pour présenter des résultats bénéficiaires.***(0,25 point)***

1-1- Revenus : augmentation de 5,73%

Cette augmentation n'est pas attendue et en déphasage avec une forte concurrence due à l'importation des produits similaires.***(0,25 point)***

Les ventes groupe ont augmenté.Les créances clients sont en augmentation notamment hors groupe ==» risque d'impayés ***(0,25 point)***

1-2- Coût des ventes : diminution de 2,39%

Cette baisse n'est pas habituelle du fait de l'augmentation des ventes. La marge/revenus passe de 26,16% à 31,84% en 2019, ce qui est, à priori, invraisemblable compte tenu de la forte concurrence et les prix des matières premières ont augmenté de 10% à partir de juin 2019.***(0,25 point)***

En plus, la comptabilisation des factures manuellement et l'absence d'intégration du module comptabilité augmente le risque de non constatation de charges. Le changement de la méthode d'évaluation des stocks du CMP vers FIFO entraîne une augmentation du stock final et par conséquent une diminution du coût des ventes(0,25 point)

1-3- Frais de distribution : diminution de 7,17% + Frais d'administration : diminution de 23,85%

Cette baisse n'est pas en ligne avec l'accroissement des ventes (5,73%), il est attendu que les Frais de distribution etles frais d'administration augmentent dans les mêmes proportions que les revenus. ***(0,25 point)***

1-4- Autres gains ordinaires : augmentation de 1310% :

Une surévaluation des autres gains ordinaires sont à envisager. ***(0,25 point)***

Les comptes et assertions (type (a) et (b) : concernant les flux d'opérations et les soldes) qui, à priori, présentent un risque d'anomalies significatives élevé sont ceux pour lesquels les différences sont inhabituelles et inattendues, soit par ordre d'importance :

	Comptes concernés	**Assertions**
1-Coût des ventes (sous évaluation)	1-1-Achats 1-2- Frais du personnel 1-3- Autres charges directes & indirectes (sous évalués)	**Exhaustivité** (oubli de charges) Exactitude (minoration de charges) Séparation des périodes (décalage) ***(0,25 point)***
	Amortissements (sous évalués)	Exactitude (minoration de charges) ***(0,25 point)***
	Stocks (surévalués)	**Existence** (surévaluation stock fictif) Droits et obligations (surévaluation en décomptant des stocks appartenant à des tiers) **Valorisation** (surévaluation des stocks) ***(0,25 point)***
	Fournisseurs	Exhaustivité ***(0,25 point)***
2-Revenus	Ventes (surévalués)	**Survenance** (ventes fictives) Exactitude (majoration des ventes) Séparation des périodes (décalage)***(0,25 point)***
	Clients	Existence Valorisation ***(0,25 point)***
Frais de distribution Frais d'administration	Frais de distribution Frais administration (Sous évalués)	Exhaustivité (oubli de charges) Exactitude (minoration de charges) Séparation des périodes (décalage)***(0,25 point)***
Autres gains ordinaires	Autres gains ordinaires (surévalués)	Survenance (produit fictif) Exactitude (majoration) Séparation des périodes (décalage) ***(0,25 point)***

2) Évaluer la méthode d'allocation du seuil de signification réalisée par l'équipe d'audit. **(1 point)**

En effectuantl'allocation du seuil de signification par rubrique, l'auditeur se base, mis à part donc l'importance relative des rubriques, sur les deux critères suivants :

Critère 1 : son jugement professionnel, son expérience et sa connaissance du dossier l'amenent à considérer que certaines rubriques peuvent renfermer des anomalies plus importantes que celles contenues dans d'autres rubriques. En conséquence, il sera alloué aux stocks, par exemple, un montant supérieur d'erreur tolérable du fait que cette rubrique de par sa nature risque de renfermer plus d'erreurs (de prise d'inventaire, d'évaluation, arithmétique,...) que la rubrique des valeurs réalisables (caisse et banque par exemple).***(0,5 point)***

Critère 2 : le coût des travaux d'audit de chaque rubrique et du coût total de la mission (l'audit des stocks est plus compliqué et demande plus de budget temps que l'audit des immobilisations ou des valeurs réalisables).***(0,5 point)***

3) Évaluer les éléments probants collectés et déterminer les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les sections suivantes : Stocks, Revenus-Clients etAchats-Fournisseurs. **(4,5 points)**

Stocks :

Selon l'ISA 501, Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état de la manière suivante :

(a) En étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin (Voir par. A1 – A3)

(i) D'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par. A4)

(ii) D'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par. A5)
(iii) D'inspecter les stocks ; et (Voir par. A6)

(iv) De tester des comptages ; et (Voir par. A7 – A8)

(b) En mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux de l'entité pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.

Les procédures d'audit des stocks se sont limitées à l'observation comptage et à l'inspection. En plus, l'opération d'inventaire est dirigée par le service d'audit interne qui dépend hiérarchiquement du service comptable. ***(0,25 point). Les autres procédures d'audit prévues par ISA 501 doivent être appliquées (0,25 point).***

Pour la valorisation du stock non conforme aux spécifications techniques exigées, l'équipe d'audit s'est limité à une déclaration verbale du directeur technique ***(0,25 point). D'autres procédures d'audit à appliquer telles que la revue des événements postérieurs à la date de clôture. (0,25 point)***

Revenus-Clients :

1. Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, le laps de temps qui peut s'écouler avant qu'un contrôle soit à nouveau testé, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants : (a) L'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles effectué par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ; (b) Les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment de son caractère manuel ou automatisé ; (c) L'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

(d) L'efficacité du contrôle et sa mise en œuvre par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations dans la mise en œuvre de ce contrôle, constatées lors d'audits précédents et s'il y a eu des changements de personnel qui affectent de manière importante la mise en œuvre de ce contrôle ; (e) La question de savoir si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de circonstances ; et (f) Les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par. A35)

14. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents, en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis ce dernier audit. L'auditeur doit obtenir ces éléments par des demandes d'informations, associées à une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et:

(a) Si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours de l'audit précédent, il doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir par. A36)

(b) Si aucun changement n'est intervenu, il doit tester **les contrôles au moins une fois tous les trois audits**, et en tester certains lors de chaque audit, afin d'écarter la possibilité que tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer soient testés sur une seule période d'audit et ne fassent l'objet d'aucun test sur les deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37-A39)

=>

1. Les procédures d'audit sont effectuésdepuis 2016 (l'audit porte sur l'exercice 2019) : non respect de la période de rotation prévu par ISA 330***(0,5 point)***

2. Les procédures de contrôle interne ont connu un changement au cours de l'année (nouveau ERP)***(0,5 point)***

2. Facteur de fiabilité =1***(0,5 point)***

- Le facteur de fiabilité est égal à 1 au niveau des sondages en unité monétaire. L'auditeur ne peut fixer un facteur de fiabilité égal à 1 qui correspond à un niveau de confiance faible des tests de substance entre 60 et 65 %. Les procédures de contrôle interne ne sont pas efficaces, compte tenu de non intégration du module comptable

3. Parties liées***(0,75 point)***

Parties liées : Transactions avec les sociétés de groupe : risque de vente fictives et fixation des prix de transfert interne.***(0,25 point)***

Vérification que les transactions avec SOMAF Services ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur la réalité des transactions de ventes.***(0,25 point)*** Il doit également vérifier la recouvrablité du solde clients groupe y compris les intérêts facturés. ***(0,5 point)***

Opérations entre parties liées (fraudes)***(0,5 point)***

Le montant dû à la société KAF (contrôlée par Monsieur Ali : membre du conseil d'administration) est comptabilisé en Pertes sur créances irrécouvrables.

Selon ISA 240 : Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (notamment des circonstances associées à l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante) lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes conformément à la Norme ISA 240. (Voir par. A6, A29 – A30)

- Mettre en œuvre des contrôles d'audit de substance appropriés par exemple :

• Demandes d'informations auprès de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et entretien avec celle-ci ou avec ces personnes ;

• Demandes d'informations auprès de la partie liée ;

• Revue des contrats importants conclus avec la partie liée ;

Achats-Fournisseurs :

Procédures de confirmation externe***(0,5 point)***

La société SOMAF a demandé et reçu par e-mail auprès du fournisseur chinois, le relevé de son compte arrêté au 31/10/2019.

Selon ISA 505 : 7. **Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes**, ce qui implique, notamment : (a) De déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ; (Voir par. A1) (b) De sélectionner les tiers appropriés ; (Voir par. A2) (c) De

concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et (Voir par. A3 – A6) (d) De procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant. (Voir par. A7)

Calendrier des contrôles de substance ***(0,5 point)***

Le relevé du compte fournisseur chinois est arrêté au 31/10/2019.

Selon ISA 330 : 22. Si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :

(a) Des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à courir ; ou

(b) Uniquement, s'il les juge suffisants, des contrôles de substance complémentaires, lui fournissant une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la date intermédiaire à la fin de la période. (Voir par. A54- A57)

Confirmations négatives ***(0,5 point)***

Selon ISA 505 : 15. Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que les confirmations positives. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours à des demandes de confirmations négatives comme seul contrôle de substance destiné à répondre à un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions que si tous les facteurs suivants sont réunis : (Voir par. A23) (a) L'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ; (b) La population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes ou opérations homogènes et de faible valeur ; (c) Un taux très bas de divergences est attendu ; et (d) L'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.

Dans le cadre des procédures achats, le risque lié au contrôle est considéré élevé (notamment l'auditeur a constaté un montant de de fournisseurs factures non parvenues est non comptabilisé), l'auditeur ne peut pas utiliser la confirmation négative.

4) Dans le cadre des travaux de l'auditeur à l'étape d'achèvement :

a) Déterminer les anomalies détectées par l'équipe d'audit. **(1 point)**

Perte sur un stock de produits finis (non conforme aux spécifications techniques) non provisionnées : 90.000DT

Effet sur la valeur du stock final (CMP-FIFO : changement de méthode non conforme) : 400.000 DT

Charges à payer non comptabilisées : 2.070.000

Pertes sur créances irrécouvrables (fraude)

b) Déterminer le seuil de signification définitif. **(0,5 point)**

Le seuil est déterminé par référence aux utilisateurs et leurs besoins, c'est le montant qui affecte la décision des utilisateurs. Pour la société SOMAF, les informations financières objet de la mission sont destinées aux actionnaires. Le seuil de signification définitif est calculé en fonction du résultat des activités ordinaires avant impôt corrigé de **la rubrique gains ordinaires + les anomalies non corrigées (0,25 point)**

Le seuil de signification définitif est égal (en moyenne) =(10.326.501-(90.000+400000+2070000)) *0,05=388.325,05 **(0,25 point)**

L'étudiant qui se limite à la correction de la rubrique gains ordinaires aura la note complète

Le seuil de signification définitif est égal (en moyenne) =10.326.501*0,05=516.325,05 **(0,25 point)**

En déduire l'opinion de l'auditeur et les paragraphes à ajouter dans le rapport d'audit (en tenant compte des évènements postérieurs à la date de clôture).**(2 points)**

Opinion défavorable (0,5 point): anomalies non corrigées significatives et diffus **(0,25 point)**

Fin février 2020, les livraisons de matières premières planifiées avec le fournisseur chinois n'ont pas été reçues, à cause de l'épidémie du virus COVID 19. Le conseil d'administration s'est réuni et décide de mettre fin aux contrats des ouvriers occasionnels.**Risque de non Continuité d'exploitation (0,5 point)**

Selon ISA 570 révisée, nous envisageons 3 situations pour le rapport :

1. Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation
   Exprimer une opinion défavorable, si les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers est inappropriée, **(0,25 point)**

2. Absence d'information adéquate sur l'incertitude significative dans les états financiers

   Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 révisée en l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (ISA 705). **(0,25 point)**

3. Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

   • Inclure un paragraphe d'observation afin de mettre en évidence **un évènement postérieur important survenu après la date de clôture et qui a fait l'objet d'une information fournie dans les comptes annuels**, ou relatif à une incertitude significative résultant de la crise COVID-19 (norme ISA 706 (Révisée), A5) ;**(0,25 point)**

Ou une section distincte intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »

5) Le Cabinet ACA peut-il accepter la mission d'audit des états financiers résumés relatifs à l'exerciceclos le 31/12/2019 ? Préciser les normes d'audit qui lui sont applicablesainsi que les diligences à réaliser dans ce cadre.**(2 points)**

Acceptation de la mission (0,5 point)

L'auditeur ne doit accepter une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés selon les Normes ISA que s'il a été nommé pour effectuer un audit selon les Normes ISA des états financiers à partir desquels les états financiers résumés seront extraits.

Normes d'audit : ISA 810 **(0,25 point)**

Nature des procédures(0,75 point)

L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, et toutes autres procédures qu'il peut juger nécessaires pour servir de base à son opinion sur les états financiers résumés :

(a) évaluer si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur leur nature résumée et identifient les états financiers audités;

(b) lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils mentionnent clairement :

(i) auprès de qui, ou l'endroit où l'on peut se procurer les états financiers audités; ou

(ii) la loi ou la réglementation qui spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définissant des critères pour leur établissement.

(c) évaluer si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur les critères appliqués.

(d) comparer les états financiers résumés aux informations correspondantes dans les états financiers audités afin de déterminer si les états financiers résumés sont en accord avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités, ou peuvent être reconstitués à partir de ces informations.

(e) évaluer si les états financiers résumés ont été établis conformément aux critères appliqués.

(f) évaluer, à la lumière de l'objectif des états financiers résumés, s'ils contiennent les informations nécessaires, et sont à un niveau approprié d'agrégation, de telle sorte à ce qu'ils ne soient pas trompeurs en la circonstance.

(g) déterminer si les états financiers audités sont disponibles aux utilisateurs présumés des états financiers résumés sans trop de difficultés, à moins que la loi ou la réglementation spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définisse des critères pour leur établissement.

Les états financiers audités comportent une opinion défavorable(0,5 point)

Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion, son rapport sur les états financiers résumés doit, en plus des éléments du rapport décrits :

(a) indiquer que le rapport sur les états financiers audités comporte une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion;

(b) rappeler le fondement de cette opinion défavorable ou de l'impossibilitéd'exprimer une opinion; et

(c) indiquer qu'en conséquence de l'opinion défavorable ou de l'impossibilitéd'exprimer une opinion, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur lesétats financiers résumés.

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE DÉCEMBRE 2019

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de Deux parties indépendantes :		
Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*15 points*	*Page 3*

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 7 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

Le capital de la société d'expertise comptable XYZ, inscrite au tableau de l'OECT, est détenu par trois experts comptables. Ces associés reçoivent des rémunérations proportionnelles aux montants des missions conclues avec les clients par chacun d'eux.

La banque ATLANTICA, dont les actions sont cotées en bourse, a chargé le cabinet XYZ d'une mission d'audit contractuel de ses états financiers individuels et consolidés relatifs aux exercices 2017, 2018 et 2019. La banque ATLANTICA est l'un des principaux clients du cabinet XYZ.

Dans le cadre de l'audit des comptes de l'exercice 2018, l'associé responsable de la mission a reçu du chef de mission un courrier électronique contenant les informations suivantes :

1) L'un des membres de l'équipe d'audit a sollicité un crédit auprès de la banque ATLANTICA pour le financement d'une acquisition immobilière. Le directeur de crédits a promis à ce collaborateur de veiller à ce qu'il obtienne les meilleures conditions offertes par la banque à ses clients en matière de crédits immobiliers.

2) Suite au départ du responsable de la paie au sein de la banque ATLANTICA, qui n'arrive pas encore à recruter un nouveau cadre pour le remplacer, le cabinet XYZ est sollicité pour affecter un membre qualifié de son personnel technique, en détachement pour une période de six mois, à la direction des ressources humaines en vue de l'assister à préparer les états de paie mensuels. Dans le cas où la prestation de ce collaborateur serait satisfaisante, la banque procèderait à son recrutement pour combler le poste vacant.

3) Le directeur général de la banque ATLANTICA propose au cabinet XYZ de réaliser une mission d'évaluation de l'action de la société anonyme BAT, et ce, dans le cadre d'une opération d'acquisition, par la banque, de la totalité du capital de cette société, détenu par les membres de la famille fondatrice. Le chef de mission indique, dans son courrier électronique, que cette mission est relativement facile à réaliser car le cabinet XYZ est également l'auditeur indépendant de la société BAT.

4) En janvier 2019, Mr Khaled, l'un des associés du cabinet XYZ, qui n'est pas membre de l'équipe d'audit de la banque ATLANTICA, a acheté des actions émises par cette dernière.

Deuxième partie

À la demande d'un actionnaire étranger, Mr Arbi, membre de l'OECT, est désigné auditeur contractuel des états financiers annuels de la société anonyme PHOTOVOLT, en remplacement de son confrère démissionnaire Mr Salem. La mission d'audit porte sur les exercices 2018, 2019 et 2020.

Avant l'acceptation de la mission contractuelle, Mr Arbi a contacté Mr Salem pour connaitre les raisons de sa démission. Mr Salem a évoqué les difficultés rencontrées tout au long de la mission d'audit. Il a notamment parlé de l'intervention, à plusieurs reprises, du directeur général (DG) de la société PHOTOVOLT dans la démarche d'audit, pour limiter les travaux à l'examen des documents comptables.

Mr Arbi a signé une lettre d'engagement, pour matérialiser son acceptation de la mission en tant qu'auditeur contractuel de la société PHOTOVOLT.

Prise de connaissance générale

Lors de la prise de connaissance générale de l'entreprise, le chef de mission a collecté les informations suivantes :

- La société PHOTOVOLT, créée depuis 2005, a été introduite en bourse en 2012. Elle est spécialisée dans la production et l'installation des systèmes photovoltaïques pour tous types de clients (entreprises et particuliers). Elle accorde à ses clients une garantie de 7 ans sur les panneaux installés. Les réclamations des clients sont étudiées de façon systématique et donnent lieu, le cas échéant, au remplacement des éléments présentant un défaut de fabrication avéré.

- La société PHOTOVOLT offre, également, aux clients un service de maintenance moyennant des tarifs défiant toute concurrence. En effet, les contrats de maintenance lui permettent d'assurer une veille concurrentielle, en plus de la réalisation d'un chiffre d'affaires additionnel. Le secteur de l'énergie photovoltaïque connait une concurrence accrue due à l'importation de produits similaires. Afin d'y faire face, la société PHOTOVOLT travaille sur le développement de nouveaux panneaux photovoltaïques transparents, s'adaptant mieux à l'architecture moderne. Les frais de développement capitalisés s'élèvent à 2.000.000 DT au 31/12/2018.

- La réglementation du secteur connait des mouvances puisque l'État s'oriente vers la réduction des subventions accordées sur cette catégorie de produits.

- La société PHOTOVOLT a mis en place un nouveau progiciel intégré (ERP) comportant les modules suivants : production, commercial, gestion des stocks, GRH et comptabilité. Ce système d'information traite toutes les opérations de vente et d'installation de panneaux photovoltaïques mais ne comporte pas un module maintenance. Pour les prestations de services de maintenance, les factures commerciales sont établies en utilisant « Excel », sur la base des fiches d'intervention des techniciens. Ces fiches sont envoyées directement au service commercial, sans l'approbation du responsable du service de la maintenance. Les techniciens chargés de la maintenance travaillent dans la société PHOTOVOLT depuis sa création ; un esprit de confiance règne au sein de l'équipe. Certaines interventions de maintenance sont réglées par les clients en espèces directement entre les mains des techniciens, afin d'assurer un recouvrement rapide des montants des services rendus. Toutes les recettes collectées par les techniciens sont versées à la caisse centrale, sur la base d'un état établi et signé par le technicien concerné.

- Les stocks de la société PHOTOVOLT sont constitués principalement de cellules photovoltaïques, de panneaux et d'onduleurs. À la date de clôture, la société a réalisé un inventaire physique avec la participation du responsable du magasin. La société ne dispose pas d'instructions d'inventaire physique. Tous les écarts d'inventaire n'ont pas été justifiés, mais ont été corrigés par le comptable. Mr Arbi n'a pas pu assister à l'inventaire physique puisqu'il n'a pas été informé de sa date.

- Les achats d'onduleurs sont effectués auprès de deux fournisseurs. Le premier « Électron+ » est une filiale de la société PHOTOVOLT ; le deuxième est un concurrent de « Électron+ ». L'examen des contrats conclus avec ces deux fournisseurs a montré que les prix d'achat d'onduleurs auprès de la filiale « Électron+ » sont plus élevés que ceux du concurrent.

- Pour l'installation du système photovoltaïque, la société « Électron+ » livre les onduleurs directement au client, à la demande de la société PHOTOVOLT . La société « Électron+ » établit une facture mensuelle comportant les quantités livrées et les prix de vente. La facture est comptabilisée directement ; un chèque est ensuite établi par le comptable et présenté au DG de la société PHOTOVOLT pour signature. Ce dernier vérifie la conformité entre le montant de la facture et celui du chèque.

Stratégie d'audit

Après la fixation de la stratégie d'audit, Mr Arbi a établi le programme de travail suivant :

- ***Tests de procédures***

Concernant les ventes clients, l'un des tests se présente comme suit :

- Vérifier, sur la base d'un échantillon de factures relatives aux opérations de vente, d'installation et de maintenance, la survenance, l'exhaustivité et l'exactitude de ces factures, pour s'assurer du respect des procédures de facturation.

- L'échantillon sélectionné au hasard par l'équipe d'audit a permis de constater 5 erreurs sur un total de 25 factures vérifiées.

- ***Contrôles de substance***

- Pour la validation du solde des comptes revenus, l'auditeur s'est basé sur l'examen analytique. Il a rapproché le revenu figurant dans le rapport annuel d'activité commerciale, établi par le service commercial, avec le solde comptable.

- Sur la base des tests de procédures, l'équipe d'audit a démontré que le risque lié au contrôle est faible pour le module « achats - fournisseurs ». Dans le cadre des contrôles de substance, elle a procédé à la confirmation des soldes fournisseurs sur la base d'un sondage en unités monétaires. Le taux de réponse des fournisseurs circularisés est de 70%. Le rapprochement entre les réponses obtenues des fournisseurs et les soldes comptables correspondants a dégagé l'existence de factures non comptabilisées. Leur montant cumulé est supérieur à l'erreur tolérable.

- Le DG de PHOTOVOLT a refusé l'envoi des demandes de confirmation à l'avocat de la société, concernant les affaires litigieuses dont il a la charge, étant donné leur confidentialité.

- Pour la validation des soldes d'ouverture, le chef de mission a vérifié que les soldes de clôture de l'exercice précédent (2017) ont été correctement repris pour l'ouverture de l'exercice audité (2018). Vu que le rapprochement n'a dégagé aucun écart, l'auditeur a validé les soldes d'ouverture.

Note de synthèse

A l'étape d'achèvement de l'audit, Mr Arbi a établi une note de synthèse comportant les conclusions suivantes :

- Le seuil de signification définitif est fixé à 450.000 DT.

- Des charges de personnel et d'amortissement incorporables dans les frais de développement capitalisables, ont été omis d'être activées pour un montant de 700.000 DT.

- La société PHOTOVOLT n'a pas comptabilisé des factures d'achat à caractère d'exploitation pour un montant de 1.500.000 DT.

- Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks. Cependant, les procédures d'audit ont montré que la valeur du stock comptable est inférieure à celle du stock reconstitué par l'équipe d'audit. L'écart dégagé est de 600.000 DT.

- La société PHOTOVOLT a estimé le montant de la provision pour garantie conférée aux clients d'une manière forfaitaire, sans se baser sur son expérience des exercices passés. Par ailleurs, le rapprochement entre la provision déterminée par nos soins et celle comptabilisée par la société PHOTOVOLT n'a pas dégagé d'écart significatif.

En conclusion, les erreurs nettes sont inférieures au seuil de signification définitif.

Projet du rapport

Un projet du rapport a été établi et remis au conseil d'administration. Il se présente comme suit :

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société *PHOTOVOLT*

Rapport sur l'audit des états financiers

Opinion

En exécution de la mission d'audit contractuel qui nous a été confiée, nous avons effectué l'audit des états financiers de la société PHOTOVOLT (la Société), qui comprennent le bilan au 31 décembre 2018, l'état de résultat et l'état de flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables. Ces états financiers, annexés au présent rapport, font apparaître un total bilan de 44.080.000 DT et un bénéfice net de 6.750.000 DT.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de la société au 31 décembre 2018, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au système comptable des entreprises.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société

conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers en Tunisie et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.
Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observation - Provision pour garantie conférée aux clients

Nous attirons l'attention sur la Note 11 des états financiers. La Société a estimé le montant de la provision pour garantie conférée aux clients d'une manière forfaitaire, sans se baser sur son expérience des exercices passés. Par ailleurs, le rapprochement entre le montant de la provision déterminé par nos soins et le montant comptabilisé par la Société n'a pas dégagé d'écart significatif. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers

Le conseil d'administration est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément au système comptable des entreprises, ainsi que du contrôle interne qu'il considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la Société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.
Il incombe au conseil d'administration de surveiller le processus d'information financière de la Société.

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

Une description plus détaillée des responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers se trouve sur le site Web de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie, à www.oect.org.tn. Cette description fait partie du présent rapport de l'auditeur.

Tunis, le 30 mai 2019

Mr ARBI, expert-comptable

Adresse :

Travail à faire

Les questions suivantes doivent être traitées conformément aux Normes internationales d'audit (ISAs) et au code d'éthique de l'IFAC.

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.

Deuxième partie ***15 points***

Il vous est demandé de répondre aux questions suivantes :

1) Que pensez-vous de l'acceptation par Mr Arbi de la mission d'audit contractuel proposée par la société PHOTOVOLT ? **(0,5 point)**

2) Dans le cadre de l'étape de planification de l'audit, identifier les principaux risques d'anomalies significatives (risque inhérent et risque lié au contrôle). **(2 points)**

3) Pour répondre aux risques identifiés :

a) Indiquer les réponses globales de l'auditeur et la stratégie d'audit (nature, calendrier et étendue des travaux) ; **(2 points)**

b) Préciser les diligences de communication lors de l'étape de planification. **(0,5 point)**

4) Évaluer le test de fonctionnement du contrôle interne (test de procédure) réalisé par l'équipe d'audit. Indiquer son impact sur la stratégie d'audit (nature, calendrier et étendue des procédés d'audit). **(1 point)**

5) Évaluer les éléments probants collectés lors des contrôles de substance et déterminer les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les éléments suivants : Revenus, Fournisseurs, Stock, Provision pour garantie conférée aux clients, Frais de développement, Soldes d'ouverture, Procès et litiges. **(5 points)**

6) Indiquer les diligences de l'auditeur à l'étape d'achèvement de l'audit. **(1 point)**

7) Discuter le projet du rapport de l'auditeur présenté au conseil d'administration. **(3 points)**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE DÉCEMBRE 2019

CORRIGÉ INDICATIF DE L'ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

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

Première partie :	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*15 points*	*Page 3*

Première partie

La première partie est notée sur 5 points maximum. Il n'est pas demandé à l'étudiant de citer les paragraphes du code d'éthique de l'IFAC (ils sont donnés à titre indicatif). L'étudiant doit fournir les éléments clés de la réponse.

Application de l'approche conceptuelle :

Le cadre conceptuel doit être mis en œuvre par les professionnels comptables pour :

(a) Identifier les menaces pesant sur l'indépendance ;

(b) Évaluer l'importance des menaces identifiées ;

(c) Mettre en œuvre des mesures de sauvegarde, si nécessaire, afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable.

Lorsque le professionnel comptable détermine qu'il n'existe pas de mesures de sauvegarde disponibles ou qu'elles ne peuvent pas être mises en œuvre pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit soit éliminer toute circonstance ou relation créant ces menaces, soit refuser la mission d'audit ou y mettre un terme.

Le professionnel comptable doit faire usage de son jugement professionnel lors de la mise en œuvre de ce cadre conceptuel. **(0,25 point)**

Les actions de la banque est ATLANTICA sont cotées en bourse. C'est une entité d'intérêt public. (0,25 point)

1) L'un des membres de l'équipe d'audit a sollicité un crédit auprès de la banque ATLANTICA pour le financement d'une acquisition immobilière. Le directeur de crédits a promis à ce collaborateur de veiller à ce qu'il obtienne les meilleures conditions offertes par la banque à ses clients en matière de crédits immobiliers.

1.1. Un prêt, ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d''audit, à un membre de sa famille immédiate ou au cabinet, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit, est susceptible de créer une menace sur l'indépendance. Si ce prêt ou cette caution ne sont pas consentis suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, une menace liée à l'intérêt personnel serait créée et serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ce type de prêt ou de caution ne doit être accepté ni par un membre de l'équipe chargée de l'audit, ni un membre de sa famille immédiate, ni un cabinet. **(0,25 point)**

1.2. Un prêt ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d'audit ou à un membre de sa famille immédiate, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit n'entraîne pas de menace sur l'indépendance, dès lors que ce prêt ou cette caution est consenti suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales. Parmi ce type de prêts figurent par exemple les prêts immobiliers, les découverts bancaires, les crédits automobiles et les encours de cartes de crédit**. (0,25 point)**

1.3. Lorsqu'un prêt consenti à un cabinet par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit, est effectué suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, et que les

montants sont significatifs au regard du client d'audit ou du cabinet bénéficiaire de ce prêt, il peut être possible de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde pour réduire la menace liée à l'intérêt personnel à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde peut par exemple consister à faire revoir les travaux effectués par un professionnel. **(0,25 point)**

=> « Le directeur de crédits a promis à ce collaborateur de veiller à ce qu'il obtienne les meilleures conditions offertes par la banque à ses clients en matière de crédits immobiliers. ». Il y'a lieu de vérifier que les conditions de crédits octroyées sont des conditions normales et non significatifs compte tenu du profil du collaborateur. Sinon, le prêt ne doit pas être octroyé ou exclure ce collaborateur de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

2) Suite au départ du responsable de la paie au sein de la banque ATLANTICA, qui n'a pas encore trouver le bon profil pour le remplacer, le cabinet XYZ est sollicité pour affecter un membre qualifié de son personnel technique, en détachement pour une période de six mois, à la direction des ressources humaines de la banque en vue de l'assister à préparer les états de paie mensuels. Dans le cas où la prestation de ce collaborateur serait satisfaisante, la banque procèderait à son recrutement pour combler le poste vacant.

2.1. Le détachement de personnel

Le détachement de personnel par un cabinet à un client d'audit peut créer une menace d'autorévision. Ce type de service peut être fourni, mais seulement pour une courte période et le personnel détaché par le cabinet ne doit pas :

• fournir des services autres que des missions d'assurance et qui ne seraient pas autorisés aux termes de cette section ;

• prendre en charge des responsabilités de gestion ;

Dans tous les cas, le client d'audit doit prendre la responsabilité de la direction et de la supervision des activités du personnel détaché.

L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

• conduire une revue complémentaire des travaux effectués par le personnel détaché ;

• ne pas donner de responsabilité en matière d'audit au personnel détaché concernant toute fonction ou activité que ces personnes ont exercées au cours de leur affectation provisoire.

• exclure le personnel détaché de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

Excepté dans des situations d'urgence, le cabinet ne doit pas fournir, pour le compte d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, de prestation comptable ou de tenue de comptabilité, y compris l'établissement de la paie, ni préparer d'états financiers sur lesquels le cabinet va

exprimer une opinion, ou d'informations financières qui forment la base des états financiers. **(0,25 point)**

Situations d'urgence

290.174 Des prestations comptables et de tenue de comptabilité, qui aux termes de cette section, ne seraient sinon pas autorisés, peuvent être fournis aux clients d'audit **dans des situations d'urgence ou d'autres situations inhabituelles, lorsqu'il est impossible à ce client d'audit de prendre d'autres dispositions**. Ceci peut être le cas lorsque (a) seul ce cabinet a les ressources et les connaissances nécessaires des systèmes et procédures du client lui permettant d'aider ce client à préparer dans les délais ses documents comptables et ses états financiers et, (b) une restriction imposée à la possibilité pour ce cabinet de dispenser ces services conduirait à des difficultés significatives pour le client (comme celles par exemple qui pourraient l'empêcher de satisfaire aux obligations réglementaires en matière de présentation d'informations). Dans de telles situations, les conditions suivantes doivent être remplies :

(a) ceux qui fournissent ces services ne sont pas membres de l'équipe d'audit ;

(b) les services ne sont dispensés que pour une courte période et ne sont pas censés se renouveler.

(c) La situation fait l'objet de discussions avec les personnes en charge de la gouvernance. **(0,25 point)**

Le détachement consiste à assister à la préparation des états de paie qui est un service interdit dans le cas des entités d'intérêt public. Le cabinet ne peut pas fournir un collaborateur en détachement, sauf si la cas di cabinet ATLANTICA est considéré une situation d'urgence (n'a pas encore trouver le bon profil pour le remplacer) (0,25 point)

2.2. Occupation d'un emploi chez un client d'audit

- Des menaces liées à la familiarité ou à l'intimidation sont susceptibles d'être créées lorsqu'un administrateur ou un cadre dirigeant d'un client d'audit, ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, a été membre de l'équipe d'audit ou un associé du cabinet. **(0,25 point)**

290.135 Lorsqu'un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit pour occuper une telle fonction, et que des **relations significatives subsistent entre le cabinet et cette personne, la menace serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde** ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, l'indépendance est réputée être compromise si un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit en qualité d'administrateur, de cadre dirigeant, ou de salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, sauf si :

(a) la personne n'a droit à aucune prestation, avantage ou versement de la part du cabinet autre que ce qui découle d'accords fixes prédéterminés et les sommes dues ne sont pas d'une importance significative pour le cabinet ;

(b) la personne cesse en fait et en apparence toute participation aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet. **(0,25 point)**

290.136 Lorsqu'un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit à une telle fonction, et qu'aucune relation significative ne subsiste entre le cabinet et cette personne, l'existence et l'importance de menaces liées à la familiarité ou l'intimidation dépendront de facteurs tels que :

• la position que cette personne occupe chez le client ;

• la relation éventuelle que cette personne aura avec l'équipe d'audit ;

• la durée écoulée depuis que cette personne était membre de l'équipe d'audit ou associé du cabinet;

• La position précédemment occupée par cette personne au sein de l'équipe d'audit ou du cabinet, par exemple si la personne était chargée de maintenir des contacts réguliers avec la direction du client ou sa gouvernance.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et **des mesures de sauvegarde** mises en œuvre afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

• la modification du programme d'audit ;

• l'affectation à l'équipe d'audit de personnes dotées d'une stature suffisante par rapport à la personne ayant rejoint le client ;

• l'intervention d'un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par cet ancien membre de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

Ainsi, si le collaborateur qui va rejoindre la banque ATLANTICA, est un ancien membre de l'équipe d'audit, il ne faut pas des relations significatives subsistent entre le cabinet et cette personne. En plus, le cabinet doit mettre en œuvre des mesures de sauvegarde nécessaire.

3) Le directeur général de la banque ATLANTICA propose au cabinet XYZ de réaliser une mission d'évaluation de l'action de la société anonyme BAT, et ce, dans le cadre d'une opération d'acquisition, par la banque, de la totalité du capital de cette société détenue par les membres de la famille fondatrice. Le chef de mission indique, dans la note écrite, que cette mission est relativement facile à réaliser car le cabinet XYZ est également l'auditeur indépendant de la société BAT.

3.1. Conflit d'intérêt (0,25 point)
Le cabinet va effectuer en même temps une mission d'évaluation de la société BAT pour le compte de la banque ATLANTICA et l'audit de la société BAT ce qui va créer une situation de conflits d'intérêts. Selon le code d'éthique de l'IFAC, Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit prendre des mesures raisonnables lui permettant d'identifier les circonstances susceptibles de créer un conflit d'intérêts. Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. **(0,25 point)**

Mesures de sauvegarde **(0,25 point)**
220.2 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces créées par les intérêts ou les liens commerciaux avec ce client ou ce tiers.

220.3 Suivant les circonstances donnant lieu au conflit, l'application d'une des mesures de sauvegarde suivantes est en général nécessaire : (a) notifier au client les intérêts commerciaux ou les activités du cabinet susceptibles de constituer un conflit d'intérêts et obtenir son consentement pour agir dans ce contexte ; (b) notifier toutes les parties concernées connues que le professionnel comptable exerçant en cabinet agit pour deux parties ou plus dans un dossier où leurs intérêts respectifs sont en conflit et obtenir leur consentement pour le faire ; (c) notifier le client du fait que le professionnel comptable exerçant en cabinet n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la fourniture des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et obtenir son consentement à ce qu'il procède ainsi.

220.4 Le professionnel comptable doit également déterminer s'il peut mettre en oeuvre une ou plusieurs des mesures de sauvegarde additionnelles suivantes : (a) le recours à des équipes de mission distinctes ; (b) des procédures visant à empêcher l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données); (c) des recommandations précises à l'usage des membres de l'équipe chargée de la mission sur les questions relatives à la sécurité et la confidentialité ; (d) Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ; (e) La revue régulière de l'application des mesures de sauvegarde par un dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés.

3.2. Mission d'évaluation

La mise en œuvre de services d'évaluation pour le compte d'un client d'audit peut créer une menace liée à l'autorévision. L'existence et l'importance de cette menace dépendront de facteurs tels que :

• le point de savoir si cette évaluation aura une incidence significative sur les états financiers.

• le niveau d'implication du client dans la détermination et l'approbation de la méthodologie d'évaluation et les autres points de jugement importants.

• la disponibilité de méthodologies et de directives professionnelles établies.

• pour les évaluations impliquant des méthodologies standards ou établies, le degré de subjectivité inhérent à l'élément concerné.

• la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes.

• le degré de dépendance à l'égard d'événements futurs de nature à créer une volatilité intrinsèque significative des montants impliqués.

• l'étendue et la clarté des informations communiquées dans les états financiers.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

• faire intervenir un professionnel comptable qui n'était pas impliqué dans la fourniture de la mission d'évaluation pour revoir l'audit ou les travaux d'évaluation effectués ;

• prendre des dispositions pour que le personnel fournissant ces services ne prenne pas part à la mission d'audit. **(0,25 point)**

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.180 Un cabinet ne doit pas fournir de prestations d'évaluation à un client d'audit, qui est une entité d'intérêt public, **lorsque ces évaluations sont de nature à avoir un impact significatif**, individuellement ou en cumulé, sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion. **(0,25 point)**

Dans ce cas, il y'a lieu de vérifier l'impact des titres de participations acquises par ATLANTICA sur la préparation des états financiers consolidés. S'ils ne sont pas significatifs, le cabinet peut accepter la mission.

4) En janvier 2019, l'un des associés du cabinet XYZ, qui n'est pas membre de l'équipe d'audit de la banque ATLANTICA, a acheté des actions émises par cette dernière.

Si d'**autres associés du bureau où l'associé chargé de l'audit effectue sa mission**, ou des membres de leur famille immédiate détiennent un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez ce client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces associés, ni les membres de leur famille immédiate ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit. **(0,25 point)**

Le bureau dans lequel l'associé chargé de l'audit effectue sa mission n'est pas nécessairement le bureau auquel cet associé est affecté. Ainsi, lorsque l'associé chargé de l'audit est localisé dans un autre bureau que celui des membres de l'équipe d'audit, le jugement professionnel doit être utilisé pour déterminer dans quel bureau cet associé effectue sa mission.

290.110 Si d'**autres associés et directeurs de missions qui effectuent des services autres que l'audit pour le client d'audit**, à l'exception de ceux dont l'implication est minimale, ou si des membres de leur famille immédiate, détiennent un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez ce client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces personnes, ni les membres de leur famille immédiate, ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit. **(0,25 point)**

Si l'associé du cabinet XYZ, qui a acheté des actions émises par ATLANTICA, est un associé de bureau ou associés qui effectuent des services autres que l'audit pour le client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces personnes, ni les membres de leur famille immédiate, ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit.

5. Autres points à soulever

5.1. Politique de rémunération (0,25 point)

Une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsqu'un membre de l'équipe d'audit est évalué ou rémunéré au titre de la vente de prestations autres qu'une mission d'assurance à ce client d'audit. L'importance de cette menace dépendra :

• de la proportion de la rémunération ou de l'évaluation de la performance de cet individu qui est basée sur la vente de telles prestations ;

• du rôle de cet individu dans l'équipe d'audit ;

• si les décisions de promotion sont influencées par la vente de tels services.

L'importance de cette menace doit être évaluée et si la menace n'est pas à un niveau acceptable, le cabinet doit, soit réviser le plan de rémunération ou le régime d'évaluation applicable à cette personne, soit mettre en œuvre des mesures de sauvegarde afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

• exclure de tels membres de l'équipe d'audit ;

• faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit.

290.229 Un associé principal d'audit ne doit pas être évalué, ni rémunéré en fonction de sa capacité à vendre des prestations autre qu'une mission d'assurance à son client d'audit. L'objectif de ces dispositions n'est pas d'interdire les contrats normaux de partage des bénéfices entre les associés d'un cabinet.

5.2. Honoraires – Importance relative

290.220 Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'audit représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime l'opinion d'audit, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

• la structure opérationnelle du cabinet ;

• si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé ;

• l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet.

L'importance de cette menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

• réduire la dépendance à l'égard du client ;

• mettre en œuvre des revues de contrôle qualité externes ;

• consulter un tiers, tel qu'un organisme de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable, sur les jugements principaux relatifs à l'audit. **(0,25 point)**

290.221 Une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation est également créée lorsque les honoraires générés par le client d'audit représentent une large proportion du chiffre d'affaires géré par un associé donné ou une large proportion du chiffre d'affaires d'un bureau du cabinet. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

• l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport à cet associé ou à ce bureau ;

• la mesure dans laquelle la rémunération de cet associé ou des associés de ce bureau dépend des honoraires générés par ce client.

L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

• réduire la dépendance à l'égard du client d'audit;

• faire intervenir un professionnel comptable pour faire une revue des travaux ou encore d'émettre toute recommandation appropriée ;

• faire effectuer périodiquement des revues de qualité de la mission indépendantes, internes ou externes. .

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.222 Lorsqu'un client d'audit est une entité d'intérêt public et que, pendant deux années consécutives, les honoraires totaux provenant de ce client et de ses entités liées (sous réserve des considérations rappelées au paragraphe 290.27) représentent plus de 15 % des honoraires totaux reçus de ce client par le cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers de ce client, le cabinet doit **mentionner aux personnes en charge de la gouvernance du client d'audit** le fait que le montant total de ces honoraires représente plus de 15 % des honoraires totaux perçus par ce cabinet ; ils doit discuter quelles mesures de sauvegarde présentées ci-dessous il va mettre en œuvre afin de réduire la menace à un niveau acceptable et il doit mettre en œuvre la mesure de sauvegarde choisie :

• Préalablement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, effectue une revue de contrôle qualité de cette mission, ou un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de cette mission qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue préalable à l'émission de l'opinion ») ;

• Postérieurement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, et avant l'émission de l'opinion sur les états financiers de la troisième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, ou bien un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de l'audit au titre de la deuxième année qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue postérieure à l'émission de l'opinion »). **(0,25 point)**

Lorsque les honoraires totaux dépassent de façon significative le seuil de 15 %, le cabinet doit déterminer si l'importance de la menace est telle qu'une revue postérieure à l'émission de l'opinion ne serait pas à même de réduire cette menace à un niveau acceptable et, par conséquent, si une revue de contrôle qualité de la mission est requise préalablement à l'émission de l'opinion. Dans ce contexte, une revue préalable à l'émission de l'opinion doit être mise en œuvre.

Deuxième partie

1) Que pensez-vous de l'acceptation par Mr Arbi de la mission d'audit contractuel proposée par la société PHOTOVOLT ? (0,5 point)

Selon le Code d'éthique de l'IFAC 210.9 , le professionnel comptable exerçant en cabinet qui est invité à remplacer un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ou qui envisage de soumissionner pour une mission actuellement effectuée par un autre professionnel comptable exerçant en cabinet, **doit déterminer s'il existe des raisons, professionnelles ou autres, de ne pas accepter cette mission, telles que des circonstances qui créent des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux qui ne peuvent pas être éliminées ou ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde**.

Ainsi, en application du code d'éthique de l'IFAC et des normes ISA's, avant d'accepter la mission, Mr Arbi a contacté son prédécesseur pour se renseigner sur tous les faits susceptibles de refuser la mission. Mr Salem son prédécesseur l'a averti du risque portant sur la limitation des travaux.

En application de l'ISA 210 : Limitation de l'étendue des travaux avant l'acceptation de la mission d'audit

Si la direction ou les responsables de la gouvernance imposent, dans les termes et conditions d'une mission d'audit envisagée, **une limitation de l'étendue des travaux qui soit de nature à amener l'auditeur à conclure qu'il lui sera impossible d'exprimer une opinion sur les états financiers, il ne doit pas accepter cette mission limitée en tant que mission d'audit**, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. **(0,25 point)**

A notre avis, Mr Arbi aurait dû refuser la mission en risque des menaces qui existe en raison du risque de non coopération nécessaire du client pour accomplir sa mission. Mr Arbi aurait dû exiger de son client avant d'accepter la mission le droit à la coopération. **(0,25 point)**

2) Dans le cadre de l'étape de planification, identifier les principaux risques d'anomalies significatives (risque inhérent et risque lié au contrôle). (2 points)

Risque inhérent : **(1 point)**

1- Concurrence accrue
2- Comptabilisation des frais de R&D
3- Comptabilisation des provisions SAV
4- Société cotée en bourse
5- Règlementation restrictive

6- Règlement en liquide
7- Solde d'ouverture à vérifier
8- Opérations avec les parties liées

Risque de non contrôle :

1- ERP nouveau risque d'erreur du au paramétrage
2- L'activité de maintenance n'est pas intégrée dans le système ERP
3- Edition de factures manuelles (0,25 point)
4- Risque de fraude : (0,25 point)
    - recette en liquide
    - absence de reçu du règlement signé en liquide
    - établissement des fiches d'intervention
5- inventaires : (0,25 point)
    - absence d'instruction d'inventaire
    - taches incompatibles
    - écart d'inventaire non justifiés
6- achats : (0,25 point)
    - Absence de contrôle lors des achats de la filiale du groupe entre les BC et les factures
    - Absence de vérification des quantités
    - Incompatibilités des taches : le comptable enregistre l'opération et établit le chèque.

3) Pour répondre aux risques identifiés :

a) Indiquer les réponses globales de l'auditeur et la stratégie d'audit appropriée (nature, calendrier et étendue des travaux d'audit) ; (2 points)

Stratégie d'audit :

D'après le **§8 de l'ISA 330** : b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (0,25 point)

Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs. (0,25 point)

1- Etant donnée le niveau du risque d'anomalie significatif est élevé au niveau du processus maintenance et achat des onduleurs, l'auditeur se base sur ces deux rubriques sur une stratégie corroborative qui se base principalement sur les tests substantifs. (0,25 point)

2- Pour les autres rubriques, le niveau est estimé moyen, l'auditeur peut adopter une stratégie mixte reposant sur les tests de fonctionnement du contrôle interne et les tests substantifs. (0,25 point)

Etendue des travaux et nature des procédés d'audit

L'auditeur augmente habituellement l'étendue des procédés d'audit lorsque le risque d'anomalies significatives s'accroît.

Tests de fonctionnement du contrôle interne

Etendue des travaux

- Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour son appréciation des risques, plus l'étendue des tests des procédures sera grande. De plus, lorsque le taux de dérogation prévue pour un attribut donné augmente, l'auditeur augmente l'étendue des tests du contrôle en question.
- L'utilisation des TAAO permet d'augmenter l'étendue des tests de contrôle

Dans un environnement informatisé, il se peut que l'auditeur n'ait pas besoin d'augmenter l'étendue des tests portant sur un contrôle informatique donné

L'utilisation de techniques de contrôle assistées par ordinateur (TCAO) peut permettre des tests plus poussés des transactions électroniques et des fichiers électroniques des comptes. (0,25 point)

Calendrier (0,25 point)

Le calendrier dépend de l'objectif de l'auditeur et détermine la période pendant laquelle celui-ci peut s'appuyer sur ces contrôles.

Si l'auditeur teste les contrôles à une date donnée, les éléments probants qu'il obtient indiquent uniquement que les contrôles fonctionnaient efficacement à cette date.

Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant **une période intermédiaire**, il doit :

- Recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire ; et
- Déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période Restante

Nature des procédés d'audit

• Tests de procédures :

1- Observation (inopinée) des stocks
2- Contrôle des applications informatiques pour produire des données fiables (0,25 point)
3- Vérifier le respect des textes réglementaires et législatives

Tests de corroboration

Etendue des travaux

- L'étendue des tests substantifs est en fonction de l'évaluation du RAS et en fonction des conclusions issues des tests sur le fonctionnement du contrôle interne.
- Plus le RAS est élevé, plus l'étendue des procédés substantifs est grande et plus la taille de l'échantillon est grande (ISA 530)
- L'utilisation de TAAO peut permettre une vérification plus poussée des transactions et fichiers électroniques. (L'étendue des procédés d'audit peut s'étaler sur la totalité de la population)

Calendrier

- Principe : Application après la date de clôture
- Exception : Application à une date intermédiaire

L'auditeur doit mettre en œuvre, pour la période restante, des procédés substantifs supplémentaires ou une combinaison de procédés substantifs et de tests des contrôles.

La mise en œuvre de procédés d'audit à une date intermédiaire peut aider l'auditeur à déceler et résoudre les problèmes tôt dans le processus d'audit (révision du RAS évalué pour la période restante).

Nature des procédés d'audit

1- Effectuer une revue analytique chiffrée des comptes et expliquer les variations significatives ou anormales.
2- Demande d'informations auprès de la direction afin d'obtenir la justification des écarts constatés.
3- Recalculer.
4- Confirmation des soldes tiers
5- Examen et validation des comptes en se basant sur les sondages en unité monétaires
6- Prévoir des procédés particuliers pour : (0,25 point)
- Les parties liées
- Les soldes d'ouverture
- Les stocks
- Les estimations comptables

b) Préciser les diligences de communication lors de l'étape de planification. (0,5 point)

Selon le paragraphe A15 de l'ISA 260, l'auditeur discute de certains éléments de la planification avec les responsables de la gouvernance et la direction de l'entreprise. Habituellement, ces questions portent sur l'approche générale de la démarche d'audit et l'étendue des travaux, en spécifiant, le cas échéant, toute limitation prévue dans la mise en œuvre de ces derniers, ou toutes demandes spécifiques particulières.

4) **Évaluer le test de fonctionnement du contrôle interne réalisé par l'équipe d'audit (relatif au processus « ventes - clients »). Indiquer son impact sur la stratégie d'audit applicable dans les circonstances (nature, calendrier et étendue des procédés d'audit). (1 point)**

Le collaborateur a fait appel à l'échantillonnage statistique qui selon l'ISA 530, signifie l'application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie de transactions afin de permettre à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion ou d'aider à tirer une conclusion sur l'ensemble de la population.

Pour définir un échantillon ciblé et adapté, l'auditeur peut recourir à la stratification. La stratification consiste à diviser une population en sous-groupes homogènes.

Le collaborateur aurait dû stratifier la population en sous population : (0,25 point)

- factures établies sur Excel et factures éditées par ERP
- factures pour le compte de client entreprise et factures pour le compte de clients particuliers

Ensuite, l'échantillon a été sélectionné de manière intuitive, or il est fortement recommandé de faire recours à un sondage statistique (le sondage d'attribut et prendre en compte plusieurs facteurs :

- Le taux d'écart attendu
- Degré de confiance dans le système de CI
- Taux d'écart acceptable. (0,25 point)

Le résultat des tests de fonctionnement a dégagé un taux d'erreur de 25% qui est élevé et nous amène à conclure sur le non fonctionnement du CI. Ainsi l'auditeur est dans l'obligation de modifier sa stratégie d'audit, l'étendue des travaux, le calendrier et les procédés d'audit.

- La stratégie à adopter doit être corroborative.
- L'étendue des travaux : étendre la taille de l'échantillon
- Nature des procédés : utiliser les procédés d'audit complémentaires qui se basent essentiellement sur les tests substantifs. (0,25 point)

Vérifier, sur la base d'un échantillon de factures relatives aux opérations de vente, d'installation et de maintenance, la survenance, l'exhaustivité et l'exactitude de ces factures, pour s'assurer du respect des procédures de facturation : ne fournit d'élément probant que concernant l'assertion d'existence. Il aurait donc fallu mettre en œuvre des diligences appropriées concernant les autres assertions en particulier l'exhaustivité et l'exactitude. (0,25 point)

5) **Évaluer les éléments probants collectés lors des contrôles de substance et déterminer les principales procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les aspects suivants : Revenus-clients, Achats-fournisseurs, Stock, Soldes d'ouverture, Provision pour litiges. (5 points)**

Revenus-clients :

Examen analytique

Etant donné que l'auditeur n'a pas confiance dans le système de CI, il ne peut se limiter à des tests analytiques corroboratifs et non persuasifs (0,25 point). L'auditeur doit prévoir d'autres

procédés d'audit complémentaires par exemple la confirmation des soldes de compte, les règlements postérieurs des clients, tests de cut-off, le rapprochement des soldes théoriques des stocks avec le solde réel. (0,5 point)

Au niveau du processus maintenance, l'auditeur se base une stratégie corroborative qui se base principalement sur les tests de détails. (0,25 point)

Achats-fournisseurs

- Sur la base des tests de procédures, l'équipe d'audit a démontré que le risque lié au contrôle est faible pour le module « achats - fournisseurs ». Dans le cadre des contrôles de substance, elle a procédé à la confirmation des soldes fournisseurs moyennant un sondage en unités monétaires. Le taux de réponse des fournisseurs circularisés est de 70%. Le rapprochement entre les réponses obtenues des fournisseurs et les soldes comptables correspondants a révélé l'existence de factures non comptabilisées. Leur montant cumulé est supérieur à l'erreur tolérable.

Cas de non-réponse à une confirmation positive	Considérer l'opportunité de relance la confirmation ou de contacter directement le tiers auquel la confirmation a été envoyée (0,25 point) Exécuter des procédures alternatives (0,25 point)

Le montant cumulé est supérieur à l'erreur tolérable. Ainsi, le risque lié au contrôle déterminé au niveau faible n'est plus valable. Il y'a lieu d'augmenter les contrôles de substance. (0,5 point)

Pour les achats des onduleurs auprès d'une partie liée, l'auditeur doit :

A33. Lorsque l'auditeur a identifié un risque important d'anomalies significatives provenant de fraudes en raison de l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante**, il peut, outre les diligences requises par la Norme ISA 240**, réaliser des procédures d'audit telles que celles décrites ci-après en vue de prendre connaissance des relations d'affaires que cette partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer la nécessité de mettre en œuvre des contrôles d'audit de substance appropriés :

• Demandes d'informations auprès de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et entretien avec celle-ci ou avec ces personnes ;

• Demandes d'informations auprès de la partie liée ;

• Revue des contrats importants conclus avec la partie liée ;

Recherche appropriée d'informations de base, telles que celles disponibles sur internet ou dans des bases de données spécifiques sur l'activité à partir de sources externes ;

• Revue des rapports sur les signalements par des membres du personnel lorsque ceux-ci sont consignés. (0,5 point)

A34. Selon le résultat des procédures d'évaluation des risques menées par l'auditeur, ce dernier peut considérer qu'il est approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité portant sur les relations et les transactions avec les parties liées. Toutefois, dans certaines situations, il peut s'avérer impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls

contrôles de substance en rapport avec les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Par exemple, lorsque les transactions intra-groupe entre l'entité et ses composants sont nombreuses et qu'un volume important d'informations concernant ces opérations est généré, comptabilisé, traité et récapitulé électroniquement par un système informatique intégré, l'auditeur peut conclure qu'il n'est pas possible de définir des contrôles de substance qui, en eux-mêmes, permettraient de réduire les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dans une telle situation, afin de satisfaire les exigences de la Norme ISA 330 qui demandent de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à vérifier l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et des transactions avec les parties liées concernées. (0,25 point)

Stock :

Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état : a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin : (Réf. : par. A1 à A3) i) d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité, (Réf. : par. A4) ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction, (Réf. : par. A5) iii) d'inspecter les stocks, (Réf. : par. A6) iv) d'effectuer des comptages par sondages; (Réf. : par. A7 et A8 (0,25 point)

b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.

Mr Arbi n'a pas pu assister à l'inventaire physique des stocks puisqu'il n'a pas été informé de sa date.

7. S'il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks. Si la mise en œuvre de procédures de remplacement est impossible, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705. (Réf. : par. A12 à A14) (0,25 point)

L'équipe d'audit a accompli ces diligences prévues par ISA 501.

+ **Puisqu'il n'a pas été informé de la date d'inventaire, cette situation augmente les doutes quant à l'**intégrité de la direction. L'auditeur doit prévoir des réponses globales et de procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (0,25 point)

Soldes d'ouverture :

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée :

a) en déterminant si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin; (effectué par l'équipe d'audit) (0,25 point)

b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées; (non effectué par l'équipe d'audit) (0,25 point)

c) en prenant une ou plusieurs des mesures suivantes : i) lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, passer en revue le dossier de travail de son prédécesseur pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture, ii) évaluer si les procédures d'audit mises en œuvre dans la période considérée permettent d'obtenir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture, iii) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture. (non effectué par l'équipe d'audit) (0,25 point)

Provision pour litiges :

Cas de refus de la direction	- Chercher des raisons valables de ce refus (0,25 point) - Appliquer des procédés alternatifs pour obtenir des éléments probants (0,25 point) En cas de non acceptation des motifs de refus : une limitation sur les travaux d'audit et se demande sur les éventuelles implications concernant l'intégrité de la direction et l'existence possible des fraudes ou d'erreurs. En cas d'acceptation des motifs de refus : informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit (0,25 point)

Déclarations écrites

12. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les procès et litiges actuels ou éventuels venus à leur connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués et que le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable. (0,25 point)

6) Indiquer les diligences à mettre en œuvre lors de l'étape d'achèvement de l'audit. (1 point)

Entité cotée : Contrôle qualité des travaux avant émission du rapport (0,25 point)

Revue des événements postérieurs à la date de clôture (0,25 point)

Communication et correction des anomalies (0,25 point)

Lettre d'affirmation (0,25 point)

7) Donner votre avis sur le projet de rapport d'audit présenté au conseil d'administration. (3 points)

7.1. Calcul définitif du SS (0,5)

Utilisateur : actionnaire étranger

Sur la base du résultat net avant impôt : 6.750.000/0,75 = 9.000.000

SS = 9.000.000 *0,05= 450.000

7.2. Anomalie compensation (0,5) ISA 450

A14. Si une anomalie, prise individuellement, est jugée significative, il est improbable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits sont surévalués de façon significative, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de l'anomalie sur le résultat est complètement compensée par une surévaluation équivalente des charges. Il peut être approprié d'opérer compensation entre des anomalies dans un même solde de compte ou dans une même catégorie d'opérations; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure qu'il est approprié d'opérer compensation, même dans le cas d'anomalies non significatives

Mr Arbi ne doit pas considérer l'effet des anomalies compensées au niveau de la note de synthèse.

7.3. Opinion (1 point)

ANOMALIES

- Des charges de personnel incorporables dans les coûts de développement capitalisables, d'un montant de 700.000 DT, n'ont pas été activées par la société PHOTOVOLT ;

- La société PHOTOVOLT n'a pas comptabilisé certaines factures d'achat à caractère d'exploitation, imputables à l'exercice 2018, pour un montant de 1.500.000 DT.

- Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks. Cependant, les autres travaux d'audit effectués ont permis de constater que la valeur du stock comptable est inférieure à celle du stock reconstitué par nos soins. L'écart dégagé est de 600.000 DT.

  Total des anomalies : 2.800.000 (0,25 point)

  ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET DIFFUSES (0,25 point)

  Selon ISA 501 paragraphe 11. « Si : (a) La direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité ou à rencontrer celui-ci, ou si le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou s'il lui est interdit d'y répondre ; et (b) L'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives, il doit modifier l'opinion exprimée dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). » (0,25 point)

  Opinion défavorable (0,25 point)

7.4. Observation (0,5)

Selon l'ISA 705, «paragraphe d'observations», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. (0,25 point)

- La société PHOTOVOLT a estimé le montant de la provision pour garantie conférée aux clients d'une manière forfaitaire, sans se baser sur son expérience passée. Par ailleurs, le rapprochement entre la provision déterminée par nos soins et celle comptabilisée par la société PHOTOVOLT n'a pas dégagé d'écart significatif.

  Il s'agit d'une méthode comptable non approprié mais l'écart est non significatif (0,25 point)

Le paragraphe d'observation présenté au niveau du rapport d'audit ne constitue pas ni un cas de paragraphe d'observation et ni un cas de modification du rapport

7.5. Questions clés d'audit (0,5)

Entité cotée (0,25 point) **: Communication au niveau du rapport des QCA : Facture de maintenance, ERP, parties liées (Autres que les points objet du modification du rapport)** (0,25 point)

7.6. Autres points (0,25)

Selon ISA 710, si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe sur d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audité

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2019

EPREUVE DE
AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie :	*8 points*	*Page 2*
Seconde partie :	*12 points*	*Page 4*

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 6pages (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. *Le candidat est tenu d'utiliser les données disponibles et d'indiquer avec précision le N° de la question à laquelle il répond.*

Première partie (8 points)

DOSSIER N°1 (2 points)

Il vous est demandé de répondre aux questions posées, par référence au code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC et/ou de la règlementation en Tunisie.

Vous êtes auditeur interne de la société SARRA. L'agent chargé des comptes fournisseurs vous présente des preuves que, le directeur général de la société, a falsifié ses comptes de dépenses. En effet, bien qu'il ait soumis une demande de remboursement pour des billets d'avion de tarif de « classe affaire », il a en réalité voyagé en « classe économique » et empoché la différence. Comme il voyage au moins une fois par mois, vous concluez qu'il a, au cours des douze derniers mois, falsifié ses comptes de dépenses pour au moins 25 000 dinars.

Vous en parlez à la présidente du conseil d'administration, qui rejette vos affirmations, soutenant qu'elle le connaît depuis huit ans et qu'il « ne ferait jamais une chose pareille»!. Elle vous fait également bien comprendre qu'elle ne veut plus entendre parler de cette affaire. Vous voulez faire quelque chose, mais vous ne savez pas quoi.

1.*Que pouvez-vous ou devriez-vous faire ?.*

2.*Quelle serait votre position si vous êtes l'auditeur*?

DOSSIER N°2 (4 points)

Il vous est demandé de répondre aux questions posées, par référenceaux normes internationales des missions d'assurance, en précisant, le cas échéant, les bonnes pratiques à mettre en œuvre.

Au cours d'une mission d'audit récurrent auprès de la société AUTOMATICA, l'un des membres de l'équipe a déterminé, lors de l'audit précédent, que les contrôles automatisés du processus « Paie » fonctionnaient comme prévu.

La société AUTOMATICA est spécialisée dans l'assemblage des véhicules. Les techniciens travaillent huit heures par jour, bien que cela soit complété par des heures supplémentaires en cas de nécessité.

Chaque matin, les techniciens arrivent au travail et font le pointage à l'aide d'une carte d'identité électronique. Le nombre d'heures travaillées par technicien est calculé automatiquement à partir de l'heure de son pointage jusqu'à l'heure de son départ.

Mensuellement, le nombre d'heures ainsi calculées, est envoyé au service de la paie via le système électronique de pointage. Le système calcule automatiquement : (i) le salaire brut, en distinguant le taux normal et les taux majorés pour heures supplémentaires, (ii) les retenues sur les salaires, et (iii) le salaire net.

La liste de la rémunération nette de chaque technicien est envoyée au service de la comptabilité via le réseau interne de la société AUTOMATICA.

Il arrive que des techniciens oublient de pointer en sortant le soir.

Le comptable s'assure que les coordonnées bancaires des employés sont bien correctes. Il autorise ensuite le virement des nets à payer en utilisant le système bancaire en ligne.

Le service d'audit interne, rattaché à la direction administrative, examine trimestriellement le montant des salaires servis et sa conformité au budget. Souvent le budget est révisé pour s'adapter à l'accroissement inattendu du volume des heures supplémentaires. La conclusion du dernier rapport d'audit interne trimestriel établi par le chef de service indique que : «La société a peu de moyens pour s'assurer que les temps rémunérés ne soient pas fictifs ».

Lors de l'audit en cours, le membre de l'équipe n'a réalisé aucun test et s'est contenté de recueillir des éléments probants pour déterminer si des variations dans les contrôles automatisés ont eu lieu qui affecteraient le fonctionnement efficace et continu, et ce, par une demande d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux informatiques d'intervention (logs).

1. *Identifier les principaux risques liés aux contrôles qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de l'audit du processus « Paie » ?.*
2. *Expliquer pourquoi l'auditeur n'a réalisé aucun test sur le système de traitement électronique des données lors de l'audit ?.*
3. *Présenter les réponses aux risques et les procédures d'audit complémentaires, ainsi que la stratégie d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur ?.*
4. *Est-ce que l'auditeur peut utiliser les travaux d'audit interne ? Justifier votre réponse.*

DOSSIER N° 3 (2 points)

Dans le cadre d'un premier audit de la société KENZA et lors de l'accomplissement de l'étape relative au jugement préliminaire sur le seuil de signification global (S.S), un auditeur débutant estime que, des erreurs de 250.000 dinars pour l'état de résultat, et de 200.000 dinars pour les états de patrimoine seraient significatives.
Lors de l'étape d'allocation du seuil global sur les postes de l'actif, le même auditeur hésite entre deux plans A et B :

Postes de l'actif	**Montants**	**Allocation du S.S**	
		Plan A	**Plan B**
IMMOBILISATIONS	4.000.000	40.000	10.000
STOCKS	2.000.000	20.000	40.000
CREANCES	3.000.000	30.000	45.000
LIQUIDITES & EQUIVALENTS DELIQUIDITES	1.000.000	10.000	5.000
TOTAUX	***10.000.000***	***100.000***	***100.000***

1. *Motiver votre avis sur le jugement préliminaire et l'estimation faite par l'auditeur ?*
2. *Commentez les deux plans A et B ? Lequel retenir et pourquoi ?.*
3. *A supposer que le plan B est retenu, expliquer la relation entre les montants alloués et le risque d'audit relatif à chaque rubrique ?.*

Seconde partie (12 points)

La société SEVCOM est une société à responsabilité limitée, constituée en 2014 ayant pour objet la commercialisation sur internet des articles électroménagers dont ceux fabriqués par KLM.
Le capital de SEVCOM est détenu à raison de 51% par KLM et le reste par le gérant, M. Ali. M. Ali est le PDG de la société cotée KLM et son principal actionnaire.
La société SEVCOM vise actuellement l'extension de son activité par la distribution dans d'autres pays, ce qui nécessite la recherche de fonds nécessaires.
Le cabinet AB CONSEIL, se propose d'assister SEVCOM à négocier les conditions de crédit avec la banque.
Dans ce cadre, la banque exige les documents suivants :

- Des états financiers prévisionnels 2019-2023 visés par un auditeur,
- un rapport avec assurance modérée sur ses états financiers intermédiaires au 30 juin 2018 pour octroyer un premier emprunt,
- un rapport avec assurance raisonnable sur ses états financiers annuels au 31 décembre 2018

pour octroyer un deuxième emprunt.

Le cabinet AB CONSEIL a été chargé de la mission d'accompagner la société et de préparer les rapports demandés. Le cabinet accepte immédiatement la mission et s'engage à remettre ces rapports dans trois semaines. Mr Ali convient avec le cabinet de rémunérer la mission par des honoraires de 4% du résultat brut d'exploitation telle que figurant dans l'état de résultat 2018, plus une prime variable si le prêt est accordé.
Le cabinet a engagé immédiatement deux étudiants en comptabilité et a consacré plusieurs heures à leur expliquer exactement le travail à faire, et de réserver leurs efforts pour prouver l'exactitude des comptes du grand livre et de la balance. Les étudiants ont suivi les instructions, et ont remis des projets de rapports selon lesquels les états financiers sont présentés fidèlement.
Les rapports ne faisaient pas référence à aucun référentiel en matière d'information financière.
Le dernier jour du travail sur place, le responsable du cabinet se rend compte que la famille de l'un des étudiants chargé des travaux détient un placement de15% dans la société KLM.
Vous disposez des informations suivantes collectées par l'équipe qui a entamé les travaux :

A-La société SEVCOMest auditée, pour la première fois, suite à la demande formulée par la banque pour obtenir l'emprunt.

B- Les principaux indicateurs d'activité de SEVCOM sont les suivants (en dinars) :

Rubrique	**Du 1-1 au 30-6-2018**	**Du 1-1 au 31-12-2017**
Revenus	942.050	1.408.469
Coût des ventes	300.450	547.564
Résultat des activités courantes (avant impôts sur le résultat)	641.600	860.905

C-Les principaux autres indicateurs sont les suivants (en dinars) :**30-6-201831-12-2017**

Total des actifs	770.000	735.000
Capitaux propres (avant résultat)	234.100	207.975

D- Le seuil de signification est fixé à la moitié de 3% du total de l'actif, s'agissant d'états financiers intermédiaires.

E- Compte tenu de l'urgence pour débloquer le premier emprunt, les travaux du cabinet se sont limités à des examens analytiques et des demandes d'information. En conséquence, les situations suivantes n'ont pas été découvertes, par l'équipe affectée à la mission :
1- Des marchandises sont livrées mais non facturées.
2- Des ventes réalisées fin de l'exercice 2018 ont été comptabilisées en 2019.
3- Des ventes sont comptabilisées au débit d'un compte client inapproprié.
4- Des ventes sont comptabilisées pour des montants incorrects.
5- Des erreurs de calcul sont commises lors de l'établissement des factures.
6- Des factures de ventes fictives ont été comptabilisées.
7- Des chèques reçus des clients ne sont pas portés en comptabilité.
8- Des ventes en monnaies étrangères sont comptabilisées au cours du règlement.
9- Des erreurs sont commises dans la répartition par âge des créances clients.
10- Le coût de réparation d'un camion de livraison avait été capitalisé en immobilisations au lieu d'être compris dans les charges.

F- Lors de la réalisation des tests, et pour s'assurer de l'application du point fort : « Toutes les marchandises livrées sont comptabilisées», un des étudiants estime qu'il faut examiner toute la

population (environ 24.000 factures) pour obtenir la certitude maximale, et qu'il faut disposer en conséquence d'un budget temps d'au moins 40 jours/hommes. Finalement, il désire réaliser un test limité, mais hésite entre les trois tests suivants :

Test 1- sélectionner un échantillon de 50 Bons de livraison (B.L), retrouver et rapprocher avec les factures de ventes correspondantes ;

Test 2- sélectionner un échantillon de 50 factures de ventes, retrouver et rapprocher avec les B.L correspondants ;

Test 3- sélectionner un échantillon de 50 Bons de commandes clients, retrouver et rapprocher avec les factures de ventes correspondantes.

Travail à faire :

1. *Précisez la nature de la mission confiée, les règles d'éthique et les normes qui lui sont applicables ?.*
2. *Précisez pour la mission ainsi acceptée, la position à adopter par le cabinet si des déclarations écrites de la direction ne sont pas obtenues ?*
3. *Identifiez les principaux risques qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de la mission ?.*
4. *Précisez pour chaque situation qui n'a pas été découverte, par l'équipe affectée à la mission citée dans « **E** »:*
   (1) les assertions qui risquent d'être affectées par chaque point ?
   (2) les faiblesses, éventuelles des systèmes de contrôle, qui pourraient être à l'origine de chaque situation ?
   (3) les tests et procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur pour détecter chaque anomalie ?
5. *Concernant les tests à réaliser cités dans « **F** » :*
   - *Expliquer comment le travail peut être simplifié et le budget temps réduit ?.*
   - *Quels tests faut-il choisir en relation avec l'objectif d'audit (1,2 ou3) ?.*
   - *Précisez l'objectif d'audit des deux autres tests non sélectionnés parmi les trois ?.*
   - *Dans la mesure où les résultats du test montrent, d'après les 50 sélectionnés, que toutes les livraisons sont conformes aux factures de vente, Expliquez les conclusions à dégager de ce test et l'effet sur la stratégie de l'auditeur ?. Quel serait l'effet si 13 livraisons n'ont pas été facturées ?*
6. *Dégagez toute mauvaise application des normes internationales des missions d'assurance ?.*
7. *Relever et discuter des éventuelles situations de non-respect de l'éthique professionnelle, par référence au code d'éthique des comptables de l'IFAC ?*

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2019

CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE D'AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Première partie (8 points)

DOSSIER N°1 (2 points)

1. Que pouvez-vous ou devriez-vous faire par référence au code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC et/ou de la règlementation en Tunisie.?

Hypothèse 1 : si les frais de remboursement sont fixés selon un tarif forfaitaire

Dans cette situation il n'y a pas de fraude puisque le remboursement est fixé selon un tarif forfaitaire, alors que le directeur général a accepté de voyager dans des conditions moins confortables et il est dédommagé pour cela. (0,25 point)

Hypothèse 2 : si les billets sont facturés au nom de la société

Dans ce cas, il y'a fraude puisque le remboursement des frais doit être effectué sur la base des factures provenant de l'agence de voyage et non seulement sur la base des demandes de remboursement préparées par le vice-précédent.

Un professionnel comptable salarié (auditeur interne) est tenu de respecter la confidentialité. En conséquence, il doit simplement informer son supérieur hiérarchique et éventuellement les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en cas de découverte d'une fraude (C'est ce qui a été fait). Il ne peut divulguer l'information en dehors de l'organisme professionnel, d'autant plus que la présidente du conseil d'administration rejette ces affirmations et elle fait comprendre qu'elle ne veut plus entendre parler de cette affaire.

En conclusion un salariétenu par la confidentialiténe peut pas faire grand-chose, il doit simplement informer son supérieur hiérarchique.(0,75 point)

2. Quelle serait votre position si vous êtes l'auditeur ?

L'auditeur externe doit en cas de découverte d'une fraude informer les organes de gouvernance,il ne peut divulguer l'information en dehors de l'organisme professionnel étant tenu de la confidentialité. (0,5 point)

Un commissaire aux comptes doitinformer les organes de gouvernance ainsi que les actionnaires dans ses rapports et éventuellement révéler ces faits au procureur de la république, et ce, conformément aux dispositions de l'article 270 du CSC qui dispose qu' « ils (les commissaires aux comptes) sont tenus de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance sans que leur responsabilité puisse être engagée pour révélation de secret professionnel. » (0,5 point)

DOSSIER N°2(4 points)

1. *Identifier les principaux risques liés aux contrôles qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de l'audit du processus « Paie » ?**(2 points)***

1- Les heures supplémentaires ne sont pas soumises à l'approbation préalable de la direction, ainsi que de l'inspection de travail, de l'organisation syndicale ouvrières, et ce, conformément à l'article 91 du code de travail.

2- Aucun contrôle n'est effectué lors du déroulement de l'opération de pointage (caméra de surveillance, agent qui s'assure que chaque employé procède au pointage via une seule carte).→ possibilité qu'un salarié procède au pointage au lieu et à la place de son collègue, possibilité d'octroi de salaires fictifs pour des salariés non existants au niveau de l'entité → l'attribution des cartes électroniques doit être confié après l'autorisation du chef d'atelier et le responsable du G.R.H.

3- Le calcul des heures travaillées s'effectue automatiquement sans vérification préalable et autorisation d'une responsable du service G.R.H. → risque d'erreur ou même de fraude surtout que certains techniciens oublient de pointer, et ce, en sortant le soir auquel cas le compteur des heures ne s'arrête pas.

4- Absence de contrôle indépendant du calcul de la paie → salaires majorés du fait de l'oubli de pointage par certains techniciens.

5- Cumul des tâches incompatibles pour le comptable : enregistrement (comptabilité) et conservation (autorise le virement des salaires) → possibilité de détournement de fonds via des salaires majorés (oublie de pointage) ou des salaires fictifs.Le paiement des salaires doit être autorisé via le visa du service GRH et le service financier.

6- Révision du budget des salaires sans aucune explication des écarts→ possibilité d'attribution de salaires majorés ou des salaires fictifs.

7- Aucun exemplaire de la fiche de paie n'est signé par le salarié qui doit recevoir une copie (normalement l'original) pour s'assurer de la réalité des salaires attribués.

8- Absence de tenue du cahier de pointage pour s'assurer de la réalité des salaires attribués.

2. *Expliquer pourquoi l'auditeur n'a réalisé aucun test sur le système de traitement électronique des données lors de l'audit ?**(0,25 point)***

La raison pourrait tenir aux faits suivants :

- Mission d'audit récurrent ;
- SCI du processus « Paie » testé au niveau de l'année précédente et jugé efficace et n'a pas subi un changement important nécessitant son réexamen.

3. *Présenter les réponses aux risques et les procédures d'audit complémentaires, ainsi que la stratégie d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur ?**(1 point)***

Réponses aux risques

- ***Nature des procédés de vérification à mettre en œuvre :***

D'après le **§8 de l'ISA 330** : « L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur lescontrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés surl'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose

surl'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention des'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, lecalendrier et l'étendue des procédures de corroboration);

b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions ». (Réf. : par. A20 à A24)

D'après le **§A26 de l'ISA 330** : «Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité dufonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en œuvre enassociation avec elles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procéduresd'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'associationdes demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valentque pour le moment où elles sont réalisées ».

D'après le **§18 de l'ISA 330** : « Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur **doit** concevoir et mettre en œuvre des **procédures de corroboration**pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ilssont significatifs». (Réf. : par. A42 à A47)

- ➔ Quelle que soit l'appréciation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit planifier etmettre en œuvre des procédés de corroboration.
- ➔ Les contrôles de substance permettent à l'auditeur de détecter des erreurs monétaires ou desanomalies dans les transactions, informations et les soldes plutôt que les exceptions ou lesécarts d'application des contrôles.

- ***Etendue des procédés de vérification à mettre en œuvre :***

En particulier, l'auditeur augmente habituellement l'étendue des procédésd'audit lorsque le risque d'anomalies significatives s'accroît. Plus l'auditeur s'appui sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour son appréciation des risques, plus l'étenduede ses tests des contrôles sera grande.
L'utilisation de techniques de contrôle assistées par ordinateur (TCAO) peut permettre destests plus poussés des transactions électroniques et des fichiers électroniques des comptes.

- ***Timing des procédés de vérification à mettre en œuvre :***

La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants recueillis lorsd'audits précédents pour d'autres contrôles est une question de jugement professionnel. Deplus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de re-tester ces contrôles est aussi unequestion de jugement professionnel, mais ne peut pas excéder deux ans.

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, le laps de temps qui peut s'écouler avant qu'un contrôle soit à nouveau testé, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants : (a) L'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles effectué par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ; (b) Les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment de son caractère manuel ou automatisé ; (c) L'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;
(d) L'efficacité du contrôle et sa mise en œuvre par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations dans la mise en œuvre de ce contrôle, constatées lors d'audits précédents et s'il y a eu des changements de personnel qui affectent de manière importante la mise en œuvre de ce contrôle ; (e) La question de savoir si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de circonstances ; et (f) Les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par. A35)
L'auditeur peut mettre en œuvre des tests de procédures à une date intercalaire. Par ailleurs, lamise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifierdes problèmes significatifs très tôt au cours de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistancede la direction ou à développer une approche d'audit efficace en réponse à ces problèmes.

Lorsque l'auditeur met en œuvre des tests de procédures avant la fin de la période, il appréciela nécessité de recueillir des éléments probants additionnels pour le restant de la période.

➔ Puisque l'établissement de la paie s'opère chaque mois, ces tests peuvent être effectués à une date intermédiaire, mais de préférence après la date de clôture pour examiner le dénouement des opérations.

Procédures d'audit complémentaires

- **Tests de procédures :**

1- observation (inopinée) du déroulement du pointage

2- Contrôle des applications informatiques pour produire des données fiables :
- les données input,
- les paramètres,
- les interfaces entre l'application et d'autres applications, et
- la gestion des droits d'accès à l'application.

3- Vérifier le respect des textes réglementaires et législatives

- **Tests de corroboration**

1- Effectuer une revue analytique chiffrée des comptes de charges de personnel et expliquer les variations significatives ou anormales.
2- Demande d'informations auprès de la direction afin d'obtenir la justification des écarts constatés entre les charges de personnel engagées et celles budgétisées.
3- Recalculer : vérifier le montant des salaires : les heures travaillées par le système d'enregistrement du temps x le taux horaire moyen.
4- S'assurer que les charges de personnel sont-elles justifiées par des fiches de paie réglementaires.
5- Dégager le salaire de la direction (gérant, administrateur, PDG, associé…), et le rapproché avec montant fixé par l'AGO, conseil d'administration.
6- Vérifier que les charges TFP & FOPROLOS du salaire de dernier mois sont comptabilisées.
7- Rapprocher le solde du compte CNSS avec déclaration CNSS dernière trimestre
8- Rapprocher les salaires déclarés et les retenues effectuées avec les montants figurant au niveau de la déclaration de l'employeur
9- Vérifier que les charges de personnel devant être déclarées à la CNSS sont conformes aux déclarations sociales trimestrielles
10- S'assurer du calcul des primes et de la provision pour congés à payer
11- Vérifier que les autres comptes de charges de personnel ne correspondent pas à des salaires en dehors du journal de paie
12- Obtenir un listing du personnel auprès du service GRH ainsi que l'état de virement des salaires et s'assurer de l'inexistence de doublon de RIB (sauf le cas de deux salariés mariés). A défaut, cela peut indiquer que cette personne jouie d'un salaire réel et d'un autre fictif.

Stratégie d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur

Du fait que le processus « Paie » est fortement informatisé et par conséquent, les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, l'auditeur financier doit recourir à une stratégie mixte et procéder à des tests sur le système de traitement.

4. *Est-ce que l'auditeur peut utiliser les travaux d'audit interne ? Justifier votre réponse.* ***(0,75 point)***

D'après le §15 de l'ISA 610 : « L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de lafonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :

a) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes **favorisent l'objectivité** des auditeurs internes ;

b) le niveau de **compétence** de la fonction d'audit interne ;

c) l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse **assortie d'un contrôle qualité** ».

Cependant, et dans le cas d'espèces, le service d'audit interne n'est pas indépendantpuisqu'il est rattaché hiérarchiquement au service administratif.
En outre, ce service n'est pas compétent,la conclusion fournie au niveau du dernier rapport montre l'incapacité de ce service à remédier aux déficiences du système de contrôle puisque souvent le budget est révisé pour s'adapter à l'accroissement inattendu du volume des heures supplémentaires.

➔ Par conséquent, l'auditeur ne peut pas utiliser les travaux d'audit interne.

DOSSIER N°3(2 points)

1. *Motiver votre avis sur le jugement préliminaire et l'estimation faite par l'auditeur ?*

D'après le § A3 de l'ISA 320 : « La détermination d'un seuil de signification nécessite l'exercice du jugement professionnel. Dans le cas du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, cette détermination consiste souvent, en un premier temps, à appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi ».
Pour cela, le seuil est déterminé en fonction **des utilisateurs** et de **leurs besoins**. En outre, la base de calcul du seuil doit être relativement **stable**.
Le seuil de signification est fixé sur la base des indicateurs les plus stables dans le tempset les moins sujets à des variations.
Le seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur qui tient compte dansson évaluation :

- des caractéristiques de l'entreprise et de son environnement,
- des besoins des utilisateurs des états financiers,
- de la stratégie générale du cabinet et la position de la profession (le niveau de confiance généralement escompté qui est arrêté en référence aux normes et aux usages de la profession).

L'allocation du seuil de signification doit s'effectue de la même manière et sur la même base pour les rubriques du bilan et del'état de résultat, en raison de la liaison entre elles. Le raisonnement contraire conduirait à accepter le débit d'une écriture comptable et refuser la partie crédit de la même écriture.(0,25 point)

2. *Commentez les deux plans A et B ? Lequel retenir et pourquoi ?*

En effectuant cette allocation parrubrique, l'auditeur se base, mis à part donc l'importance relative des rubriques, sur les deuxcritères suivants :
Critère 1 : son jugement professionnel, son expérience et sa connaissance du dossierl'amenant à considérer que certaines rubriques peuvent renfermer des anomalies plusimportantes que celles contenues dans d'autres rubriques. En conséquence, il sera alloué auxstocks, par exemple, un montant supérieur d'erreur maximale tolérable du fait que cetterubrique de par sa nature risque de renfermer plus d'erreurs (de prise d'inventaire,d'évaluation, arithmétique, ...) que la rubrique des valeurs réalisables (caisse et banque parexemple).
Critère 2 : le coût des travaux d'audit de chaque rubrique et du coût total de la mission (l'auditdes

stocks est plus compliqué et demande plus de budget temps que l'audit desimmobilisations ou des valeurs réalisables).

Le plan A est basé sur un seuil de signification de 1% du total actif allouéproportionnellement à l'importance de chaque rubrique dans l'actif sans chercher les critèresd'allocation ci-dessus étudiés (C l & C2).

- ➔ Ce raisonnement **« linéaire»** suppose que les risques et difficultés d'audit de chaque rubriquesont les mêmes, **ce qui n'est pas le cas dans la pratique**. (0,25 point)

Dans le plan B, une plus grande allocation a été attribuée aux « Stocks » et « Créances » parce que, probablement, il est attendu que ces rubriques renfermaient plus d'erreurs et lescoûts de leur détection sont plus importants et exigent un examen étendu donc un budgettemps plus conséquent.

- ➔ Donc, il faut retenir le plan B. (0,5 point)

3. *A supposer que le plan B est retenu, expliquer la relation entre les montants alloués et le risque d'audit relatif à chaque rubrique ?*

- Rubrique immobilisations : le risque relatif à cette rubrique est généralement faible. En effet, les valeurs des immobilisations sont reportées des exercices précédents etsont déjà auditées lors de leurs engagements.
En ce qui concerne leur existence, elle peut être vérifiée à travers l'assistance au niveau de l'opération d'inventaire physique, seule leur valorisation nécessite des tests de réduction de valeur éventuellement.→le montant alloué est relativement faible pour ne pas gaspiller le seuil. (0,25 point)

- Rubrique stocks : le risque relatif à cette rubrique est généralement modéré à élevé du fait de la possibilité de manipulation de la valorisation (coût de revient, méthodes de valorisation) et des quantités détenues en stock (stock en transit, stock détenu chez un tiers…), ensuite les risques de calcul et de totalisation. Par conséquent, le montant alloué à cette rubrique est relativement élevé.→le montant alloué est relativement élevé pour couvrir ces risques.(0,25 point)

- Rubrique créances : le risque relatif à cette rubrique est généralement modéré à élevé puisqu'il existe la possibilité de manipulation de la valorisation des comptes clients (omission de constatation des provisions clients, non établissement de balance âgée des clients) ainsi que le détournement des encaissements ou constatation de comptes clients fictifs.
→le montant alloué est relativement élevé pour couvrir ces risques.(0,25 point)

- Rubrique liquidités : le risque relatif à cette rubrique est généralement faible ou modéré et notamment pour l'assertion d'existence (inventaire physique) et de valorisation (risque zéro).
. →le montant alloué est relativement faible pour ne pas gaspiller le seuil.(0,25 point)

Seconde partie (12 points)

Travail à faire :

1. *Précisez la nature de la mission confiée, les règles d'éthique et les normes qui lui sont applicables ?**(1 point : 0,33X 3)***

La mission comprend en fait trois sous-missions :

M1- Audit des états financiers prévisionnels 2019-2023 visés par un auditeur :

- ✓ Nature de la mission : Examen d'informations financières prévisionnelles

- ✓ Règles d'éthique : Les règles d'éthique prévues par le code d'éthique de l'IFAC sont applicables, notamment la section 290 relative à l'indépendance.(application pour les autres missions M2& M3)
- ✓ Normes applicables : ISAE 3400

M2- Rapport avec assurance modérée sur ses états financiers intermédiaires :

- ✓ Nature de la mission : Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeurindépendant de l'entité
- ✓ Règles d'éthique : Les règles d'éthique prévues par le code d'éthique de l'IFAC sont applicables, notamment la section 290 relative à l'indépendance.
- ✓ Normes applicables : ISRE 2410

M3- Rapport avec assurance raisonnable sur ses états financiers annuels :

- ✓ Nature de la mission : Audit financier
- ✓ Règles d'éthique : Code d'éthique de l'IFAC
- ✓ Normes applicables : ISA 200 →ISA 720

2. *Précisez pour la mission ainsi acceptée, la position à adopter par le cabinet si des déclarations écrites de la direction ne sont pas obtenues ?****(1,5 points : 0,5 X 3*** *missions****)***

M1- Audit des états financiers prévisionnels 2019-2023 visés par un auditeur :

D'après le §25 de l'ISAE 3400 : « L'auditeur **doit** obtenir une lettre d'affirmation de la direction concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées ».

D'après le §33 de l'ISAE 3400 : « Lorsque l'examen est entravé par des conditions qui empêchent l'application d'uneou de plusieurs procédures jugées nécessaire en la circonstance, l'auditeur doit, soitne pas poursuivre sa mission, soit formuler une impossibilité d'exprimer une opinionet décrire la limitation de l'étendue des travaux dans son rapport sur lesinformations financières prévisionnelles présentées ».

L'obtention d'une déclaration de la direction est indispensable.

M2- Rapport avec assurance modérée sur ses états financiers intermédiaires :

D'après le §34 de l'ISRE 2410 : « L'auditeur **doit** obtenir de la direction des déclarations écrites portant sur :

(a) la reconnaissance de sa responsabilité dans la conception et la mise enœuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les fraudes etles erreurs ;

(b) la confirmation que l'information financière intermédiaire a été établie etprésentée conformément au référentiel comptable applicable…

D'après le §51 de l'ISRE 2410 : « Si, après avoir accepté la mission, la direction impose une limitation de l'étendue de l'examen limité, l'auditeur demande à ce que cette limitation soit levée. Si la direction s'y refuse, l'auditeur se trouve dans l'impossibilité de mener la mission à son terme et d'exprimer une conclusion. Dans de telles situations, l'auditeur rend compte par écrit à un niveau approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des raisons pour lesquelles l'examen limité ne peut être mené à son terme. En tout état de cause, si l'auditeur a connaissance de faits qui les laisse à penser qu'un ajustement significatif de l'information financière intermédiaire est nécessaire pour que celle-ci soit établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, il communique ces faits conformément aux modalités d'application décrites aux paragraphes 38-40.

→ Informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

→ Juger s'il convient de modifier le contenu de son rapport ; ou

→ Evaluer la possibilité de se démettre de la mission d'examen limité ; et

→Evaluer la possibilité de mettre fin à sa nomination en tant qu'auditeur des états financiers annuels.

L'obtention d'une déclaration de la direction est nécessaire.

M3- Rapport avec assurance raisonnable sur ses états financiers annuels :

Refus de fournir les déclarations écrites demandées

D'après le §19 de l'ISA 580 : « Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

a) s'en entretenir avec la direction;

b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général;

c) prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705, compte tenu des exigences du paragraphe 20 de la présente norme ISA ».

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

D'après le §20 de l'ISA 580 : « L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :

a) s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables;

b) si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11. (Réf. : par. A26 et A27) ».

L'obtention d'une déclaration de la direction est nécessaire.

3. *Identifiez les principaux risques qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de la mission ?****(2 points : 0,5 par risque avec un maximum de 2 points)***

R1- Partie liée :

- ✓ KLM est à la fois fournisseur et associé de la société SEVCOM ;
- ✓ Mr Ali, le gérant, est le principal actionnaire de la société KLM ;

R2- Ouverture de l'activité de l'entité à l'étranger ;

R3- Commercialisation des produits sur internet : domaine innovant + risque de fraude ;

R4- La société SEVCOMest auditée, pour la première fois (ISA 510) ;

R5- La marge brute de l'entité anormalement élevée : à comparer avec celles réalisées par les concurrents + possibilité de manipulation des ventes et des coûts de ventes…

4. *Précisez pour chaque situation qui n'a pas été découverte, par l'équipe affectée à la mission citée dans « **E** »:*

(1) les assertions qui risquent d'être affectées par chaque point ?

(2) les faiblesses, éventuelles des systèmes de contrôle, qui pourraient être à l'origine de chaque situation ?

(3) les tests et procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur pour détecter chaque anomalie ? ***(3,5 points : 0,35 X 10)***

S	Assertion	Faiblesses du SCI	Tests d'audit
1	Exhaustivité	-Absence de rapprochement mensuel entre les factures et les B.L. -Inexistence de contrôle systématique des B.L. émis sans factures et ce sur une base quotidienne/ mensuelle/annuelle.	-Vérifier le respect des séquences numériques au niveau comptable ; -Vérification du respect des séquences numériques des B.L. et des factures sur une base quotidienne/mensuelle/annuelle ; -Sur la base d'un échantillon statistique et représentatif des B.L., vérifier l'existence d'une facture et d'un B.C autorisés adossés au B.L.

2	Séparation des périodes	Absence de rapprochement mensuel entre le chiffre d'affaires commercial et celui comptabilisé.	-Vérifier la concordance des B.C./B.L./Factures/G.L. émises ou reçus entre le 15/12/2018 et le 15/01/2019 -Vérifier la séquence numérique des factures de vente -Vérifier s'il existe des comptes clients créditeurs fin 2018
3	Imputation comptable	Absence de confrontation des comptes clients entre le service financier et celui comptable	-Rapprocher entre les soldes comptables et ceux figurant sur la balance commerciale (extra comptable) -Procéder à la validation à travers les règlements post-clôture -Circularisation des clients
4	Exactitude	Absence de rapprochement mensuel entre le chiffre d'affaires commercial et celui comptabilisé.	Procéder au rapprochement entre le CA comptable, le CA commercial et le CA déclaré
5	Exactitude	-Absence de vérification des tarifs appliqués -Absence de contrôle arithmétique des factures de vente	-vérifier sur un échantillon de factures, le caractère exacte des calculs affichés sur les factures et que les tarifs appliqués sont conformes aux procédures internes et aux B.C. -vérification de la concordance des codes rubriques facturées avec la réalité des éléments livrés (risque de changement de code qui affecte le prix unitaire et le total du montant comptabilisé) -vérifier les algorithmes de calcul des factures ; -vérifier que les tarifs et les algorithmes de calculs sont protégés contre toute modification non autorisée ; -vérifier la concordance des factures avec les B.C. en matière de quantité et de tarif
6	Survenance	-Absence de rapprochement mensuel entre les factures et les B.L. -Inexistence d'une analyse et d'une autorisation mensuelle des écarts ; -Inexistence d'états de redressement quotidiens et mensuels de toute anomalie constatée ;	-Etablir un examen analytique substantiel de type dispersion des points liés aux factures émises ; -Comparaison mensuelle du C.A. comptabilisé N et N-1 et la répartition par nature de revenus ; -Calcul du taux de marge et de son évolution sur les 4 dernières années ; -Rapprochement annuel entre la base des B.L. et des factures comptabilisés ; -Vérifier les écritures de redressement de fin d'année et des écritures de clôture mensuelles
7	Exhaustivité des encaissements	-Absence d'un examen de la balance par âge des clients pour dégager les anciennes créances -Absence de confrontation des comptes clients entre le service financier et celui comptable	-Obtenir la balance par âge des clients -Circularisation des clients

8	Exactitude & Valorisation	-Absence de confrontation des cours appliqués avec ceux douaniers ou de la BCT	-Vérification que les cours de devises sont ceux figurant au niveau des déclarations douanières ou de la BCT
9	Valorisation	-Absence d'un examen de la balance par âge des clients pour dégager les anciennes créances -Absence de confrontation des comptes clients entre le service financier et celui comptable	- Vérifier la balance par âge des clients
10	Imputation comptable	-Absence d'identification des immobilisations acquises par un code -Inexistence d'une fiche de calcul des coûts des immobilisations acquises -Absence de tenue des dossiers des immobilisations	S'assurer que les frais capitalisés respectent les conditions de capitalisation.

5. *Concernant les tests à réaliser cités dans « **F** » :* ***(1 point : 0,25 X 4)***

- *Expliquer comment le travail peut être simplifié et le budget temps réduit ?*

L'auditeur peut recourir à la technique d'échantillonnage afin de simplifier sont travail et économiser le budget temps.L'utilisation des méthodes de contrôle par sondages dans l'exerciced'une mission censoriale est une nécessité absolue. L'obligation d'attestation de sincérité etl'impossibilité matérielle d'entreprendre une révision intégrale de la comptabilité imposentqu'il y soit largement fait recours.

- *Quels tests faut-il choisir en relation avec l'objectif d'audit (1,2 ou3) ?*

La définition de la population objet du sondage est importante pour atteindre l'objectif d'auditrecherché.Dans le cas d'espèces, l'objectif du test est de s'assurer de « l'exhaustivité des ventes »

➔ Des éléments probants suffisants et adéquats doivent être obtenus permettant de s'assurer que tous les Bons de Livraison (B.L.) approuvés sont comptabilisés.

➔ Dans ce cas, la population serait l'ensemble des B.L.

➔ Par conséquent, il y a lieu de choisir le « Test 1 ».

- *Précisez l'objectif d'audit des deux autres tests non sélectionnés parmi les trois ?*

L'objectif du « Test 2 » : survenance (réalité) des livraisons
L'objectif du « Test 3 » : survenance (réalité) des commandes

- *Dans la mesure où les résultats du test montrent, d'après les 50 sélectionnés, que toutes les livraisons sont conformes aux factures de vente, Expliquez les conclusions à dégager de ce test et l'effet sur la stratégie de l'auditeur ?. Quel serait l'effet si 13 livraisons n'ont pas été facturées ?*

Ce contrôle est donc satisfaisant→ L'auditeur peut choisir une stratégie mixte pour cette assertion du fait que le SCI est fort au niveau de ce point.
Si 13 livraisons n'ont pas été facturées : le taux d'anomalies est important 13/50=26%, il n'est plus possible de soutenir que le RC est faible. Ce contrôle n'est pas donc satisfaisant→ L'auditeur doit

revoir sa stratégie mixte pour cette assertion du fait que le SCI est très faible au niveau de ce point.

6. *Dégagez toute mauvaise application des normes internationales des missions d'assurance ?****(2 points : 0,25 X 8)***

1- Non respect des diligences à l'acceptation : en effet, le cabinet a accepté immédiatement la mission, il s'est engagé sur des dèlais très courts, non établissement de lettres de mission, non évaluation de l'intégrité de la direction.

2- Le cabinet ne s'est pas assuré qu'il dispose des compétences nécessaires pour mener à bien la mission.

3- Non respect de l'ISA 220 et ne dispose pas des règles minimales de contrôle qualité des travaux. Il a engagé immédiatement deux étudiants en comptabilité sans la moindre formation, et de réserver leurs efforts pour prouver l'exactitude des comptes du grand livre et de la balance !.

4- Non respect de l'ISA 700, les étudiants ont préparé les projets de rapports alors qui ne faisaient pas référence à aucun référentiel en matière d'information financière.

5- Non respect de l'ISA 330 : CARACTÈRE SIGNIFICATIF DANS LA PLANIFICATION ET LA RÉALISATION D'UN AUDIT puisque le seuil de signification est fixé à la moitié de 3% du total de l'actif des états financiers intermédiaires.

6- Non respect des normes de ISA 300 à ISA 499 ÉVALUATION DES RISQUES ET REPONSE A L'ÉVALUATION de planification puisque les travaux n'ont pas comporté une évaluation des risques.

7- Non respect des normes de ISA 500 à ISA 599 ÉLÉMENTS PROBANTS puisque les travaux du cabinet se sont limités à des examens analytiques et des demandes d'information, alors qu'il s'agit de missions avec assurance élevée.

8- Non respect des normes de rapport et notamment l'ISA 700 puisque les étudiants ont préparé les projets de rapports, alors qui ne faisaient pas référence à aucun référentiel en matière d'information financière.

7-*Relever et discuter des éventuelles situations de non-respect de l'éthique professionnelle, par référence au code d'éthique des comptables de l'IFAC ?****(1 points : 0,25 par point avec un maximum de 1)***

1- Non respect des diligences préalables à l'acceptation : non évaluation de l'intégrité de la direction…

2- Le cabinet AB CONSEIL cumule la mission d'assurance avec la mission de représentation du client, il a été chargé de la mission d'accompagner la société dans les négociations avec la banque et de préparer les rapports demandés.

3- Pratique des honoraires subordonnés : cette pratique est interdite par le code d'éthique de l'IFAC. En effet, rémunérer la mission par des honoraires variables conditionnés par l'obtention de l'accord d'octroyer le crédit.

4- Pratique des honoraires déterminés sur la base d'un produit de la mission (4% du résultat brut d'exploitation telle que figurant dans l'état de résultat 2018). Cette pratique est interdite par le code d'éthique de l'IFAC.

5- Manque de compétences pour l'équipe d'audit (deux étudiants) : non affectation au moins d'un chef de mission afin d'encadrer les nouveaux collaborateurs. En effet, il y a lieu d'affecter un collaborateur expérimenté pour diriger la mission et prendre les décisions importantes. Ceci est prouvé par le fait que l'un des étudiants compte examiner la totalité des bons de livraison émis.

6- Manque d'indépendance : détention par la famille de l'un des étudiants d'un placement de 15% dans le capital de la société mère « KLM » : cette participation semble importante puisque « KLM » est une entité cotée et par conséquent, son détenteur peut influer sur les décisions prises par la direction de

« KLM » portant sur la société « SEVCOM ».

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2018

EPREUVE DE
AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie :	*8 points*	*Page 2*
Seconde partie :	*12 points*	*Page 3*

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 5 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 (8 points)

SOUS-PARTIE A

Les dossiers suivants sont indépendants, il vous est demandé de répondre aux questions posées au niveau de chaque dossier, par référence au code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC et/ou de la règlementation en Tunisie.

DOSSIER A1. Un nouveau stagiaire d'un cabinet d'expertise comptable, déclare qu'il ne comprend pas pourquoi il ne peut collaborer à l'audit d'une société, dont le propriétaire est son oncle. D'après lui, son lien de parenté avec le propriétaire importe peu.
1) Que lui répondrez-vous ?.2) Le laisserez-vous collaborer à l'audit ?.

DOSSIER A2. Le propriétaire d'un cabinet d'audit vient, suite à un héritage, de posséder 3% du capital d'une tierce société S, il arrive que le client C du même cabinet, pour des missions d'assurance, détient déja 48% du capital de S.
1) Le propriétaire est perplexe que doit-il faire ?. 2) Décrire le dilemme d'éthique dans lequel il se trouve ?.

DOSSIER A3. Un expert-comptable vient de s'installer et décide d'exercer seul. L'un de ses premiers clients potentiel, est son oncle, qui lui dit que « l'on doit s'entraider en tant que membres de la même famille », il lui demande de l'aider à obtenir un prêt de la banque qui acceptera soit un rapport d'audit, soit un rapport d'examen limité, et qu'il est aussi «très important» qu'il obtienne ce prêt, car ses ventes «ne sont pas très bonnes ces derniers temps». Sachant que le nouveau client en question, s'il est accepté, représentera 60% du total des honoraires du cabinet.
1) Cet expert comptable doit-il aider son oncle ?. 2) Est-il possible pour lui d'accepter la mission ?. 3) Si la mission est acceptée, est-il préférable alors d'accepter la mission d'audit ou d'examen ?. 4) Décrire le dilemme d'éthique potentiel qui pourrait être lié à l'acceptation de cette mission ?.

SOUS-PARTIE B

Précisez pour chacun des dossiers présentés ci-dessous si des principes d'éthique, prévus par le code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC,n'ont pas été respectés et expliquez pourquoi il en est ainsi ?.

DOSSIER B1. Un expert-comptable vient d'accepter de prendre la défense d'un dossier fiscal d'un nouveau client, alors qu'il a l'intime conviction que ce client a fraudé. La convention signée avec le client prévoit que l'expert fournira une réponse à un arrêté de taxation d'office.

DOSSIER B2. Un expert-comptable, a mis sur pied une agence d'assurances incendie et risques divers destinée à compléter ses services d'audit et de fiscalité. Son nom ne figure pas dans les statuts de l'agence, mais le nom de sa femme et ses enfants dont l'un est mineur y figurent. Il s'appuie sur un directeur très compétent pour diriger l'agence. Chaque fois qu'il lui semble qu'une entreprise cliente du cabinet n'est pas ou pas suffisamment assurée, il le mentionne dans la lettre à la direction et insiste auprès des organes de gouvernance pour régulariser la situation. Généralement, un contrat d'assurance est signé avec l'agence de l'expert-comptable, quiestime qu'il a ainsi offert un service appréciable à ses clients en les informant lorsqu'ils ne sont pas ou pas suffisamment assurés.

Seconde partie (12 points)

Vous êtes responsable de l'audit des états financiers, arrêtés au 31/12/2016, de la société PROMIM qui a une activité de promotion immobilière.
La rentabilité de l'affaire a été bonne lors des premières années, mais les bénéfices ont baissé ces dernières années à cause de la crise et de l'instabilité du régime fiscal.
Pour la construction de ses projets, PROMIM avait constitué, depuis 2010, une société anonyme Y dans laquelle elle détient 90% du capital. Cette participation a toujours été évaluée à son coût historique. Depuis sa création Y réalise en moyenne 95% de ses ventes avec PROMIM. La société Y est auditée par un autre auditeur.
La société PROMIM compte publier ses états financiers 2016 accompagnés du rapport d'audit fin avril 2017. En l'absence de bénéfices à distribuer aux actionnaires, le nouveau directeur financier, recruté début décembre 2016, a constaté un produit à recevoir à concurrence de 90% du bénéfice réalisé par la société Y en 2016, ce qui permet de présenter un bénéfice acceptable dans le projet d'états financiers 2016 présenté à l'équipe d'audit.

Les informations suivantes ont été collectées, à l'effet d'achever la mission et préparer le rapport conformément au référentiel comptable tunisien et aux normes d'audit internationales.

A- Indicateurs financiers

- Les principaux indicateurs d'activité de PROMIM sont les suivants (en milliers de dinars) :

Rubrique	**2016**	**2015**
Revenus	5 250	9 469
Coût des ventes	3 450	6 564
Total des actifs	35 810	32 890
Capitaux propres (avant résultat)	14 400	13 975

B. Environnement de contrôle

Le propriétaire de PROMIM est absorbé par les questions techniques, il n'accorde aucune importance à la gestion et se désintéresse complètement des questions financières. Il charge le directeur financier de s'occuper totalement de ce volet.

C. Procédures de contrôle interne

La société n'utilise pas de procédures formalisées du fait de la faiblesse de ses effectifs, les travaux techniques sont sous-traités auprès d'architectes et de bureau d'études externes, le personnel administratif se limite au directeur financier et un agent de saisie.

C1- Procédure des ventes

D'après le flow-chart établi par l'équipe du cabinet, les ventes sont effectuées comme suit :

a) le client réserve un local et signe une promesse de vente enpayant 30%, le reste est payé trimestriellement au fur et à mesure de l'avancement technique des travaux.
b) le directeur financier procède à l'établissement d'un reçu pré-numéroté extrait d'un carnet à souche en deux exemplaires :
    - l'original est remis au client ;
    - le second exemplaire est remis à l'agent de saisie pour comptabilisation.

C1- Procédure de règlements des charges

a) A l'arrivée des factures fournisseurs, elles donnent lieu à l'établissement, par le directeur financier, d'un chèque non barré au nom du fournisseur.

b) Après sa signature par le propriétaire, le chèque est remis, par le directeur financier au fournisseur, contre décharge sur une photocopie du chèque.

c) Le règlement est ensuite comptabilisé au journal « Banques » et classée définitivement de façon chronologique.

D. Travaux d'audit

Le cabinet a utilisé pour la première fois les Techniques de Contrôle Assistées par Ordinateur (T.C.A.O) pour optimiser ses travaux d'audit. L'échantillonnage statistique n'a pas été utilisé puisqu'il a été possible d'interroger toute la base de données de PROMIMet de dégager ainsi exhaustivement les exceptions suivantes :

D1- PROCESSUS DE TRESORERIE

- Les opérations de caisse comportent 36 encaissements et 22 règlements en espèces d'une valeur individuelle qui dépasse 5.000 dinars ; l'équipe suspecte notamment un versement douteux en espèces de 500.000 dinars effectué par un client Lybien.
- L'état de rapprochement bancaire reconstitué par l'équipe du cabinet, montre l'existence des deux suspens suivants qui n'ont pas été présentés par la société PROMIM :

Chez la Banque	Débit	Crédit	Chez PROMIM	Débit	Crédit
Solde du relevé bancaire		54.221	Solde comptable	54.221	
			Opérations en suspens		
			20/12/2016- virement client non identifié	15.000	
			20/12/2016- chèque guichet N°2542233		15.000
Solde rapproché		**54.221 =**	**Solde rapproché**	**54.221**	

D2- PROCESSUS VENTES-ENCAISSEMENTS

La balance par âge des créances clients montre l'existence de plusieurs impayés significatifs qui datent de plus de trois ans, bien que les contrats de vente définitifs y afférents précisent clairement que PROMIM a reçu la totalité du prix de vente.

D3- STOCKS

Du fait de la désignation tardive, les procédés mis en œuvre pour la vérification des stocks n'ont pas comportél'assistance à l'inventaire physique, bien que les stocks constituent un poste très important. Le responsable de l'audit envisage de modifier son rapport en conséquence.

D4- DECLARATIONS DE LA DIRECTION

Le propriétaire refuse de signer la lettre d'affirmation, il refuse notamment de reconnaitre que les états financiers ont été établis, sous sa responsabilité. La même position a été adoptée par le directeur financier. Le responsable de l'audit envisage de :

- Modifier son rapport et conclure à une impossibilité d'exprimer une opinion,
- démissionner et renoncer à la mission.

E- Communication au sujet du rapport

Le propriétaire de PROMIM a été informé que le rapport d'audit exprimera un refus de certification.

Travail à faire :

1. *Identifiez les principaux risques d'anomalies significatives qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de la mission ?. (**2,5 points**)*

***2.** Identifiez les réponses de l'auditeur aux risques ainsi identifiés en matière de nature, étendue et timing des procédés de vérification à mettre en œuvre ?. (**1,5 points**)*

***3.** Présentez une estimation quantitative du seuil de signification relatif à la mission ?. (**1 point**)*

***4.** Les procédures de vérification des stockspermettent-elles de collecter une assurance raisonnableen l'absence d'assistance à l'inventaire physique ?. Justifiez votre réponse. (**1 point**)*

***5.**Concernant le processus de trésorerie : discuter des opérations détectées par l'équipe d'audit, ainsi que leurs conséquences sur la mission ?. (**2points**)*

6.**Le refus du propriétaire de reconnaître sa responsabilité dans l'arrêté des états financiers justifie t-il une impossibilité d'exprimer une opinion ou de renoncer à la mission ?.**(1 point)

7.** Quelle est l'intérêt de la communication au sujet du rapport ? . **(1 point)

***8.**Présentez les raisons à l'origine de l'opinion exprimée par le cabinet et discuter de sa conformité aux normes professionnelles ?. (**2 points**)*

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2018

CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE D'AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Première partie (8 points)

DOSSIER A1. (1,5 points)

Aucune disposition du code d'éthique international de l'IFAC, ni de la règlementation en Tunisie n'interdisent à ce stagiaire de collaborer à l'audit d'une société, dont le propriétaire est son oncle. En effet, suite à l'adoption de l'approche conceptuelle de l'indépendance, celle-ci est un état d'esprit et une attitude avec des mesures de sauvegarde en cas d'existence de conflits d'intérêts significatifs, et non une série d'interdictions/autorisations dont la frontière est difficile à établir et qui peuvent être contournées par divers montages...

D'autant plus qu'il s'agitd'un nouveau stagiaire à qui seront confiées des taches d'exécution, et qui ne va pas influencer l'approche ou les conclusions d'audit.

Bien au contraire, sa participation à la mission est même souhaitable pour faciliter le contact avec le client (l'oncle), le mettre en confiance et optimiser le processus de collecte des éléments probants.

Il n'y a pas d'objections à ce qu'il collabore à l'audit, la décision de l'exclure est trop rigide et non conforme à la souplesse de l'approche conceptuelle qui permet la gestion des conflits d'intérêts non significatifs.

Ce raisonnement est basé sur le paragraphe 290.105 (29l.107) du code : « Lorsqu'un membre de l'équipe d'audit (la mission d'assurance) a un membre de sa **famille proche** dont il sait qu'il détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect **significatif** dans le client d'audit, une menace liée à l'intérêt personnel est créée. L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi ces **mesures de sauvegarde** figurent par exemple :

MS1. la cession par le membre de la famille proche de la totalité de l'intérêt financier…(non applicable);

MS2. l'intervention d'un professionnel comptable pour effectuer une revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit (*ce qui va nécessairement être appliqué s'agissant d'un nouveau stagiaire qui fera partie d'une équipe et à qui seront confiées des taches d'exécution et qui ne va pas influencer l'approche ou les conclusions d'audit*) ;

MS3. l'exclusion de cette personne de l'équipe d'audit. (applicable mais si le conflit est significatif : si neveu va intervenir seul par exemple ou s'il est le signataire du rapport)»

DOSSIER A2. (2 points)

Le propriétaire d'un cabinet d'auditpossédera avec le client C 3% + 48 % = 51% du capital de S, soit la majorité permettant de prendre les décisions ordinaires.

Le paragraphe 290.113 du code d'éthique de l'IFAC dispose qu' : « Une menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation est susceptible d'êtrecréée si un membre de l'équipe d'audit, un membre de sa famille immédiate ou le cabinet,détient un intérêt financier dans une entité, et qu'il sait qu'un

administrateur, un cadre dirigeantou un actionnaire détenant le contrôle du client d'audit a un intérêt financier dans cette mêmeentité. L'existence et l'importance des menaces dépendront de facteurs tels que :

- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit ;
- la structure de détention de l'entité, comme un actionnariat concentré ou disséminé ;
- si cet intérêt donne à l'investisseur la capacité à contrôler ou à exercer une influence notable sur l'entité ;
- le caractère significatif de l'intérêt financier.

Pour éviter l'existence d'éventuelles menaces, le propriétaire du cabinetd'audit pourrait prendreles mesures de sauvegarde suivantes :

- la cession de la participation en question ;
- la cession d'une fraction suffisante de sorte que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour procéder à la revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit.

Parallèlement, des liens commerciaux ou relations d'affaires étroits entre un cabinet, un membre de l'équiped'audit, ou un membre de sa famille immédiate et le client d'audit ou ses dirigeants, surviennentà la suite d'une relation commerciale ou d'une participation financière commune, et peuventcréer des menaces liées à l'intérêt personnel ou à l'intimidation.*(290.124)*

Le propriétaire ne peut appliquer ces mesures de sauvegarde, il se trouve devant un véritable dilemme d'éthique potentiel :

D1- s'il vote dans le même sens que son client C : il sera perçu (paraître) comme étant l'allié stratégique de ce client dans la prise de contrôle de S, ce qui risque d'affecter son indépendance vis-à-vis de ce client de missions d'assurance,

D2- s'il vote dans le sens contraire de son client C : il sera perçu (paraître) comme un l'ennemi de son client C, ce qui risque d'affecter son indépendance vis-à-vis de ce client de missions d'assurance,

D3- s'il s'abstient de voter ou s'absente : il laissera les autres actionnaires, qui détiennent 49% du capital de C, prendre la majorité : 49%/97% = 50,5%,il sera perçu (paraître) comme un l'ennemi de son client C, ce qui risque d'affecter son indépendance vis-à-vis de ce client de missions d'assurance,

D4- s'il décide de résoudre radicalement la situation et céde sa participation, se posera alors la question à qui ?

D4-1- s'il cède à C, on revient à la case D1 puisqu'il sera perçu comme étant l'allié stratégique et permanent à l'origine de la prise de contrôle de S par C, ce qui risque d'affecter également son indépendance,

D4-2- s'il cède aux autres actionnaires, on revient à la case D2 puisqu'il sera perçu par C définitivement comme étant l'ennemi permanent à l'origine de la perte de contrôle de S, ce qui affectera définitivement son indépendance et menacera la continuité de la relation professionnelle,

D4-3- s'il cède 1,5% à C et 1,5% aux autres actionnaires, on revient à la case D2 puisqu'il sera perçu par C définitivement comme étant l'ennemi permanent à l'origine de la perte de contrôle de S car les autres actionnaires auront (1,5%+49%= 50,5%), ce qui affectera définitivement son indépendance et menacera la continuité de la relation professionnelle avec C.

En conclusion, toutes les décisions seront mauvaises et c'est le véritable sens d'un dilemme d'éthique, le code de l'IFAC recommande de ne pas accepter de se trouver devant un dilemme d'éthique actuel ou même potentiel. D'après l'approche conceptuelle de l'indépendance, il aurait fallu renoncer à l'héritage ou à la mission !.

DOSSIER A3.(1,5 points)

1) L'expert-comptable doit aider son oncle mais pas au détriment des exigences professionnelles.

2) Si la mission est une mission de commissariat aux comptes, la règlementation en Tunisie interdit

d'accepter cette mission (lien de parenté du 3éme degré), son acceptation constitue une violation des dispositions de l'article 262 du CSC : « Ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes :

- Les administrateurs ou les membres du directoire ou les apporteurs en nature et tous leurs parents ou alliés, jusqu'au **quatrième degré inclusivement**, …

S'il s'agit d'une mission contractuelle, il est possible de l'accepter, mais il est clair que la volonté de l'oncle est d'obtenir le crédit bancaire surtout que la situation financière est difficile et que les ventes ne sont pas bonnes ces derniers temps. En conséquence, il est probable que le neveu jeune expert-comptable soit associé à des informations financières trompeuses que son oncle lui demandera de certifier.

C'est le sens de l'affirmation de l'oncle selon laquelle « l'on doit s'entraider en tant que membres de la même famille ».

L'acceptation de la mission même si elle représentera 60% du total des honoraires du cabinet, ne va pas créer un problème d'indépendance, en ce qui concerne**l'importance des honoraires.**En effet, le code de l'IFAC prévoit que « Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'audit représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime l'opinion d'audit, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- la structure opérationnelle du cabinet ;
- si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé(ce qui est le cas);
- l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet.

3) Si la mission est acceptée, il n'y a pas demoindre mal ou de préférence, accepter la mission d'audit ou d'examen c'est accepter une mission d'assurance, ce qui nécessite dans les deux cas d'être et de paraître indépendant.

4) Le dilemme d'éthique potentiel qui pourrait être lié à l'acceptation de cette mission se présentera dans le futurlors de l'expression de l'opinion comme suit :

D1- sil'expert-comptable va être indépendant et exige de traduire la réalité dans les comptes ou refusera de certifier les comptes : la banque ne va pas accorder le crédit et l'oncle ne sera pas content, ce qui risque d'affecter négativement la relation familiale,

D2- sil'expert-comptable ne va pas être indépendant et accepterait de certifier des informations financières trompeuses : la banque va accorder le crédit mais risque d'engager la responsabilité du professionnel pour les informations trompeuses, l'oncle sera content.

En conclusion, choisir D1 ou D2, l'expert-comptable va privilégier l'aspect professionnel au détriment du coté familial ou l'inverse, dans l'un ou l'autre des deux cas la décision ne sera pas sans conséquences et c'est le véritable sens d'un dilemme d'éthique, le code de l'IFAC recommande de ne pas se trouver devant un dilemme d'éthique actuel ou même potentiel. D'après l'approche conceptuelle de l'indépendance, il aurait fallu fournir à l'oncle l'adresse d'un autre professionnel et renoncer à la mission faute de ne pouvoir renoncer à la relation familiale !.

SOUS-PARTIE B

DOSSIER B1 : **(1,5 points)**

Un expert-comptable vient d'accepter de prendre la défense d'un dossier fiscal etfournir une réponse à un arrêté de taxation d'office. Cette mission n'étant pas une mission d'assurance ni modérée ni élevée mais pourrait être classée en une mission de procédures convenues. En conséquence, l'expert peut ne pas être indépendant.

L'acceptation de la mission pourrait-elle menacer le respect des autres principes fondamentaux tels que**l'intégrité** ou le **comportement professionnel**qui pourraient être affectés par les pratiques douteuses du client qui a fraudé ?

Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable.

Les travaux à accomplir par le professionnel n'impliquent aucune association à la fraude et consistent simplement à répondre à une taxation d'office, ce qui comporte un travail de :

- examen de la forme de la vérification (délais, contrôleurs, nature des impôts,…),
- examen du fonds de la vérification : cohérence de la taxation et sa conformité à la règlementation ainsi que la vérification des calculs arithmétiques…

Ces travaux n'affectent nullement l'intégrité et le comportement du professionnel. Le professionnel ne doit pas être à l'origine de la fraude ni la cautionner et la défendre.

Le principe de **comportement professionnel** impose à tous les professionnels comptablesl'obligation de se conformer aux lois et règlements applicables et d'éviter tout acte dont leprofessionnel comptable sait ou devrait savoir qu'il est susceptible de jeter le discrédit sur laprofession. De tels actes sont ceux dont un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits etcirconstances dont disposait le professionnel comptable, serait enclin à conclure qu'ils affectentdéfavorablement la bonne réputation de la profession.*(§ 1 de la Section 150 : Comportement professionnel)*

Refuser d'entrer dans une relation avec le client est une décision trop rigide qui ne s'impose pas ni par la règlementation, ni par le code d'éthique.

Tous les principes d'éthique, prévus par le code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC, ont été respectés.

DOSSIER B2 : **(1,5 points)**

Le principede la **confidentialité**, prévus par le code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC, n'a pas été respecté.

En effet, le professionnel a utilisé des informations confidentielles sur ses clients (actif non ou sous-assuré), les a utilisé et même divulgué au directeur de son agence pour en tirer un intérêt financier personnel.

La section 140 : confidentialité prévoit au §140.1 que le principe de confidentialité impose à tous les professionnels comptables de ne pas:

> (a) divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie, des informations confidentielles recueillies dans le cadre de leurs relations professionnelles ou commerciales sans avoir d'autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire;
>
> (b) se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre de relations professionnelles ou commerciales, pour leur bénéfice personnel ou au bénéfice de tiers.

Le fait pour un professionnel d'être simplement actionnaire dans une agence d'assurance qui n'a pas de liens d'affaires avec les clients ne pose à priori pas de problèmes avec les principes fondamentaux.

Si la mission est une mission de commissariat aux comptes, la règlementation en Tunisie, outre le non respect du secret professionnel, interdit cette pratique (recevoir des rémunérations pour des fonctions autres que celles de commissaire).

SECONDE PARTIE

1. D'après l'ISA 200, le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. Le risque d'anomalies significatives est le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

i) «risque inhérent : RI», la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents,

ii) «risque lié au contrôle : RC», le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité;

Les principaux risques d'anomalies significatives (RI X RC) qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de la mission :

a) RI :

1- Crise économique & déséquilibre financier : existence d'impayés + diminution de la rentabilité du secteur
2- Risques de blanchiment élevés : opérations de vente réalisées à des particuliers en espèces avec des sommes importantes ;
3- Instabilité du régime fiscal ;
4- Partie liée : la construction des projets de PROMIM est assurée par une filiale (fixation des prix de transfert interne : est-ce-que la formule de détermination des prix entre les deux sociétés est raisonnable ou non) ;
5- Travaux de longues durées nécessitant un suivi analytique/budgétaire rigoureux, des règles comptables strictes et compliques notamment en matière de reconnaissance des revenus et d'évaluation des couts de projets en cours, d'estimations comptables. Tous ces aspects favorisent le risque d'anomalies significatives (manipulation des résultats) ;
6- Risque fiscal pour les encaissements : une amende fiscale administrativeégale à 8% des montants supérieurs ou égaux à 5000 dinars,recouvrés en espèces, en contrepartie de l'approvisionnement des clients de biens ou deservices, et ce, en cas de non déclaration de l'identité desdits clients et des montants recouvrésen espèces au niveau de la déclaration de l'employeur. (NC 07/2014)
7- Risque fiscal pour les décaissements : non déduction des charges d'exploitation et des amortissements des actifs d'une valeursupérieure ou égale à 5000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée enespèces + exclusion du droit à déduction de la TVA supportée au titre des acquisitions de biens et de servicesd'une valeur supérieure ou égale à 5000 dinars dont la valeur estpayée en espèces.

b) RC

8- Cumul des taches incompatibles : comptables et financières ;
9- L'environnement de contrôle n'est pas efficace : le propriétaire se désintéresse complètement des questions financières ;
10- Les opérations d'achats sont effectuées sans aucune autorisation et consultation formalisée des fournisseurs (plusieurs devis, envoi d'un bon de commande…), ce qui favorise le risque de collusion entre le directeur financier et les fournisseurs ;
11- Utilisation des chèques non barrés ;
12- Le propriétaire procède à la signature des chèques sans consulter la facture originale et l'obtention d'un bon à payer préparé et visé par le directeur financier,ce qui favorise la collusion entre le directeur financier et les fournisseurs ;
13- Le chèque signé revient à la personne qui l'a établi ;
14- Faible suivi des créances clients du fait de l'existence de créances datant de plusieurs années, ce qui peut indiquer le détournement des fonds encaissés. ***(2,5 points : 0,5 pour les définitions et 0,2 par risque avec un maximum de 2 points)***

2.Compte tenu des risques identifies ci-dessus, l'auditeur ne doit pas appliquer un programme de travail standard et devra introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. Il pourra par exemple mettre en œuvre :

- ***Nature des procédés de vérification à mettre en œuvre :***

Suite aux risques identifiés, le risque d'anomalie significative de la société PROMIM peut être jugé élevé, ce qui implique l'utilisation par l'auditeur d'une stratégie corroborative pour les principales assertions. Par conséquent, et suite à la défaillance du système de contrôle interne, l'auditeur va recourir davantage aux tests substantifs :

- ✓ Extension des tests substantiels avec l'utilisation des T.C.A.O ;
- ✓ Circularisation des tiers ;
- ✓ Examen minutieux des transactions en espèces pour détecter les opérations de blanchiments et celles comportant un risque fiscal ;
- ✓ Choix de collaborateurs disposant des compétences ou d'une spécialisation dans le secteur ;
- ✓ Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission au sujet de la fraude.

- ***Etendue des procédés de vérification à mettre en œuvre :***
  - ✓ Couverture de toute la population et abandon de l'échantillonnage en utilisant les T.C.A.O.

- ***Timing des procédés de vérification à mettre en œuvre :***
  - ✓ Ces tests sont à effectuer de préférence après la date de clôture, plusieurs mois après pour examiner le dénouement des opérations.
  - ✓ Si les tests substantiels sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit nécessairement couvrir la période restante par tests substantiels **supplémentaires** sur cette période, et/ou, des tests de procédures.Les tests **supplémentaires** dépendent de l'importance de la période restante et la nature des opérations durant cette période.

(1,5 points : 0,5 X 3 pour nature/étendue/timing)

Ces conclusions peuvent découler notamment des § 28 & 29& 15 de l'ISA 240 :

28. Conformément à la norme ISA 330, l'auditeur doit définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers[1]. (Réf. : par. A33)

29. Pour définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

    a) affecter à la mission des membres du cabinet et les superviser, en tenant compte des connaissances, compétences et habiletés des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission, ainsi que de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes; (Réf. : par. A34 et A35)

    b) évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives et les opérations complexes, peuvent être un indice d'informations financières mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats;

    c) introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. (Réf. : par. A36)

15. La norme ISA 315 exige que des entretiens aient lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les points quisont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens[2]. Ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A10 et A11)

3. Le Seuil de Signification estle montant qui modifierait la décision d'un utilisateur « raisonnable » se basant surles états financiers.

D'après le § A1 de l'ISA 320 : *« L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux: d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent soit de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects*

significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable; de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations ».

D'après le § A3 de l'ISA 320 : *« La détermination d'un seuil de signification nécessite l'exercice du jugement professionnel. Dans le cas du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, cette détermination consiste souvent, en un premier temps, à appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi ».*

Pour cela, le seuil est déterminé en fonction **des utilisateurs**et de **leurs besoins**.En outre, la base de calcul du seuil doit être relativement **stable**.

Les actionnaires s'intéressent aux bénéfices, donc les capitaux propres constituent une bonne base pour la détermination du seuil pour les utilisateurs en général (+ critère stable : une variation de 9%). → Critère peut être retenu.

15- Le total des actifs constitue un critère stable : variation seulement de 3%, mais à priori et en l'absence de toute information supplémentaire et notamment sur des crédits hypothèqués, ce crière ne semble intéresser aucun autre utilisateur→ Critère ne peut être retenu.

16- Pour le chiffre d'affaires : c'est un critère qui n'est pas aussi important comme les capitaux propres ou le total des actifs. En plus, ce critère a subi une forte variation atténuant les 45%. → Critère à écarter.

L'examen des indicateurs financiers montre :

Rubrique	**2016**	**2015**	**Fourchette du seuil**	**Taux retenus**	**SSP 2016**	**SSP 2015**	**Moyenne**	**Critères de convergence**
Revenus	5 250	9 469	A ne pas retenir car il est instable					
Total des actifs	35 810	32 890	1% à 3%	A ne pas	retenir	car pas	d'utilisateur	
Capitaux propres	14 400	13 975	3% à 5%	3%	432	419	426	Oui

A retenir la moyenne de 426 milliers de dinars.(**1 *point : 0,33 pour les définitions/choix de la base /calcul)***

4. Dans le secteur de la promotion immobilière, les procédures de vérification des stocks permettent de collecter une assurance raisonnable même en l'absence d'assistance à l'inventaire physique. (**1 *point)***

En effet, d'après le § 7 de l'ISA 501 : *« S'il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks. Si la mise en œuvre de procédures de remplacement est impossible, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705. (Réf. : par. A12 à A14) ».*

D'après les énoncés, le cabinet n'a pas été en mesure d'observer physiquement le stock. La cause est la date tardive de nomination. Cependant, l'équipe d'audit peut obtenir une assurance raisonnable, et ce, en appliquant d'autres procédures, puisque les stocks d'un promoteur qui sous-traite à 100% les travaux techniques et de constructions sont constitués par des terrains et immeubles achevés ou en cours. Ces biens immeubles non volatils ne peuvent se déprécier ou être déplacés.

D'après le § A.13 de l'ISA 501 : *« Dans certains cas où il n'est pas faisable en pratique d'être présent à l'inventaire physique, des procédures d'audit de remplacement, par exemple l'inspection des pièces justificatives des ventes ultérieures d'éléments de stock particuliers produits ou achetés avant la prise d'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks. »*

L'objectif de l'inspection physique est de s'assurer de l'existence et l'état des stocks, ces assertions ne présentent pas à priori, de risques. Le risque est dans la valorisation, droits &obligations.

5. Les opérations détectées par l'équipe d'audit portent sur le processus trésorerie :

5-1- plusieurs opérations d'encaissement et de décaissement ont été payées en espèces pour des valeurs supérieures à 5000 dinars, ce qui est contraire à la loi contre le blanchiment et présente un risque fiscal ;

5-2- le versement douteux d'un client Libyen de 500.000 dinars en espèces, ce qui est contraire à la loi contre le blanchiment ;

5-3- L'existence de deux suspens non comptabilisés qui ont été compensés dans l'état de rapprochement communiqué par la société.En effet, un virement client de 15.000 dinars n'a pas été comptabilisé, alors qu'il fallait comptabiliser l'écriture :

	- **20/12/2016** -		
Trésorerie (Banque) (53)	15 000		
	Client (411)		15 000

Parallèlement, un chèque guichet à la même date du 20/12/2016 a été encaissé en espèces par un tiers inconnu (chèque guichet N°2542233). Ce chèque n'a pas été comptabilisé, alors qu'il fallait comptabiliser l'écriture :

	- **20/12/2016** -		
Compte de Tiers (classe 4)	15 000		
	Trésorerie (Banque) (53)		15 000

La compensation de ces deux flux avait pour but de cacher un détournement de fonds de 15.000 dinars commis probablement par la personne qui cumule les taches comptables et financières.

Ces détections confirment la faiblesse des systèmes de contrôle, remettent en cause l'intégrité de la direction et le maintien du cabinet de la relation client.

D'après le § 20 de l'ISA 250 : L'auditeur doit apprécier les conséquences des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A17 et A18)

(2 points : 0,5 pour 5-1 & 5-2 et 1 point pour 5-3)

6. Le refus du propriétaire de reconnaître sa responsabilité dans l'arrêté des états financiers ne justifie pas à lui seul l'impossibilité d'exprimer une opinion, nide renoncer à la mission. **(1 point)**

En effet,la responsabilité de l'arrêté des états financiers découle des dispositions de la loi (article 201 du code des sociétés commerciales), ainsi que des dispositions du référentiel d'information financière applicable (système comptable des entreprises).

La lettre d'affirmation est obligatoire en Tunisie en tant que :

- Diligence que met à la charge de l'auditeur, mais pas de la direction, une norme internationale d'audit (ISA 580) ;
- Dispositions réglementaires prévues par :
  - l'article 26 du CDP qui stipule que l'auditeur fait signer à son client une lettre de représentation (traduction littéraire du terme anglais « management representation ».) ;
  - l'article 13 quinter qui oblige, les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables mais uniquement des sociétés soumises à l'obligation de désigner un ou plusieurs CAC inscrits au tableau de l'OECT, à signer cette lettre.

D'après le § 10 de l'ISA 580 : *« L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit, quant à la préparation des états financiers conformément au*

référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22) »

D'après le § 19 de l'ISA 580 : *« Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :*

a) s'en entretenir avec la direction ;

b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général ;

c) prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705, compte tenu des exigences du paragraphe 20 de la présente norme ISA. »

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

D'après le § 20 de l'ISA 580 : *« L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :*

a) s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables ;

b) ***si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11****. (Réf. : par. A26 et A27) »*

Ces dispositions normatives plus rigides s'appliquent à des juridictions ou la loi n'obligent pas la direction à assumer explicitement la responsabilité de l'arrêté des états financiers.

7. L'ISA 260 traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers. La communication au sujet du rapport présente plusieurs objectifs, elle permet de :

- **clarifier les faits relevés** (informer la société des réserves sur ses comptes) et leurs conséquences,
- **donner à la direction la possibilité de fournir des informations complémentaires** (permettre à la direction d'apporter des éléments probants suffisants et adéquats au dernier moment permettant de lever les éventuelles réserves).

L'étudiant peut évoquer les questions clefs d'audit comme communication au sujet du rapport à l'effet d'obtenir l'accord express du client pour lever la confidentialité (bien que non applicable en 2016 mais une application anticipée étant encouragée). (**1** ***point : 0,5 par objectif****)*

8.Le rapport d'audit exprimera un refus de certification.

Les raisons éventuelles à l'origine de cette opinion (0,75 ***point : 0,125 par point avec un max de 0,75)***

- ✓ Application de méthodes comptables douteuses non reconnues par le référentiel : Constatation d'un produit à recevoir de manière prématurée à concurrence de 90% du bénéfice réalisé par la société Y en 2016, et ce, en l'absence d'une décision de l'assemblée Générale (impossibilité de l'obtenir en 2016). (La rubrique actif à recevoir et produits des participations sont affectées par des anomalies significatives)
- ✓ Non comptabilisation d'un encaissement client de 15.000 dinars. (la rubrique clients et trésorerie sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes)

- ✓ Non comptabilisation d'un chèque guichet à un tiers de 15.000 dinars. (la rubrique comptes de tiers et trésorerie sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes)
- ✓ Non constatation des provisions pour risques relatifs aux encaissements en espèces (amende fiscale administrative de 8% des montants supérieurs ou égaux à 5000 dinars y compris le versement de 500.000 dinars, recouvrés en espèces, en cas de non déclaration de l'identité desdits clients et des montants recouvrés en espèces au niveau de la déclaration de l'employeur. (NC 07/2014) (la rubrique résultat et passifs sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes ainsi que quantitativement).
- ✓ Non constatation des provisions pour risque fiscal relatif aux décaissements : non déduction des charges d'exploitation et des amortissements des actifs d'une valeur supérieure ou égale à 5 000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée en espèces + exclusion du droit à déduction la TVA supportée au titre des acquisitions de biens et de services d'une valeur supérieure ou égale à 5 000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée dont la valeur est payée en espèces. (la rubrique résultat et passifs sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes ainsi que quantitativement).
- ✓ L'existence de plusieurs impayés significatifs qui datent de plus de trois ans, bien que les contrats de vente définitifs y afférents précisent clairement que PROMIM a reçu la totalité du prix de vente (risque de fraude). (la rubrique capitaux propres et clients sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes ainsi que quantitativement).
- ✓ Remise en cause de l'intégrité de la direction (fraude & blanchiment). (effet général sur plusieurs rubriques)
- ✓ Importance des opérations entre parties liées. (effet général sur plusieurs rubriques)
- ✓ L'encaissement en espèces de 500 000 dinars effectué par un client Lybien. (fraude & blanchiment). (non-respect des dispositions légales de la loi anti-blanchiment)
- ✓ Refus de signature de la lettre d'affirmation par le propriétaire et le directeur financier en ce qui concerne les déclarations de la direction autres que sa responsabilité dans l'arrêté des états financiers.

Conformité de l'opinion exprimée par le cabinet aux normes professionnelles (0,25 *point)*

D'après le § 8 de l'ISA 705 : « *L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers ».*

Dans le cas de PROMIM, les anomalies détectées ont des effets à la fois significatifs et diffus sur les états financiers.

En conséquence, l'opinion exprimée est conforme à ce qui est prévu par les normes d'audit.

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2018

EPREUVE DE

AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie :	*9 points*	*Page 2*
Seconde partie :	*11 points*	*Page 4*

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 6 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 (9 points)

Exercice N° 1 : (5 points) :

Vous avez intégré le cabinet d'expertise comptable « CIE » auprès duquel vous compter accomplir votre stage réglementaire. Ce cabinet est constitué sous forme d'une société à responsabilité limitée. Le capital de la société est détenu, à parts égales, par les quatre associés dont trois experts comptables membres de l'ordre des Experts Comptables de Tunisie et un jeune stagiaire salarié du cabinet inscrit à l'ordre dans la liste des stagiaires.

Désirant contrôler la qualité des prestations fournies par le cabinet, le gérant vous charge d'une mission interne, devant aboutir à la rédaction d'un rapport comportant une évaluation du respect, par le cabinet, des principes fondamentaux d'éthique de l'IFAC et de la règlementation nationale.
Pour cela, vous avez pu collecter les informations suivantes :

1. « Mr Néjib » l'un des associés du cabinet, vient de prendre sa retraite. Le jeune stagiaire salarié et associé du cabinet « CIE », lui a succédé pour devenir responsable et signataire du dernier dossier qu'il avait à sa charge. Ce dossier procurait à « Mr Néjib » 100% de ses honoraires.
2. Suite aux défaillances constatées au niveau de son système d'information, la société « ABC Leasing », demande au cabinet « CIE » de l'assister dans l'installation d'un système informatisé pour la gestion des archives. Le cabinet n'a pas d'expérience dans ce genre de travaux et ne connaît pas les documents à archiver du client ; il fait donc appel à un consultant en informatique. Le consultant n'est pas un praticien de l'expertise comptable, mais le cabinet a confiance dans ses compétences professionnelles. En raison de la nature très technique du travail, le cabinet est incapable de superviser le travail du consultant. Vers la fin de la mission, le cabinet a été sollicité par la société « BKR Leasing » l'un des concurrents de la société « ABC Leasing » pour lui confier une mission similaire.
3. 3-1- A la demande d'un associé détenant 2% du capital de la société « AEC », le cabinet avait envoyé, à la fin de l'année 2017, une lettre à la directrice de « AEC », par laquelle il propose ses services professionnels d'audit à des conditions avantageuses en remplacement de l'ancien auditeur.
   L'offre du cabinet a été retenue sans aucune consultation ou appel d'offres. Le cabinet a ainsi obtenu une lettre de mission, il n'a pas communiqué avec l'auditeur prédécesseur, et n'envisage pas de le faire.
   3-2- Après l'acceptation de la mission, l'associé principal du cabinet « CIE » constate qu'il détient 5% du capital d'une société tierce « A », alors que le propriétaire de « AEC » détient personnellement une participation de 46% dans le capital de cette même société « A ».
4. Suite à une crise de liquidité, la directrice de la société « KLM » envisage de demander la restitution du crédit d'impôts provenant des retenues à la source effectuées par les clients. Elle a chargé « Mr. Riadh », expert comptable d'une mission d'audit fiscal afin d'estimer le risque fiscal inhérent à cette demande. « Mr.

Riadh » assure qu'il pourrait permettre à la société d'obtenir un remboursement intégral de l'impôt sur les sociétés surtout qu'il dispose de bonnes relations avec les services de l'administration fiscale. La directrice de la société « KLM » a proposé au cabinet « CIE » de s'assurer de la réalité des affirmations de « Mr. Riadh », d'autant plus que les honoraires seront fixés à 10% du montant restitué lorsque celui-ci serait obtenu.

Travail à faire :

1- *Par référence au code d'éthique de l'IFAC et à la règlementation de la profession en Tunisie, indiquez pour chaque point (de 1 à 4) les menaces éventuelles aux principes fondamentaux ainsi que les bonnes pratiques à mettre en œuvre ?* **(3,5 points)**

2- *Discuter, pour le point 3-2, des mesures de sauvegarde éventuelles à mettre en œuvre, de la manière de gérer la participation, ainsi que du dilemme d'éthique éventuel s'il y'a lieu ?.* **(1,5 points)**

EXERCICE N° 2 : (4 points)

La société « ALPHA NEGOCE » est une société à responsabilité limitée, constituée en 2012 ayant pour objet la commercialisation en gros des articles de prêts à porter d'une marque internationale, et ce, dans le cadre d'un contrat de franchise.

Mr Ahmed a été nommé commissaires aux comptes de la société depuis sa création. La société vise actuellement l'extension de son activité par la distribution d'autres marques internationales, ce qui nécessite la recherche de fonds nécessaires pour le financement du stock. Dans ce cadre, le directeur de la société « ALPHA NEGOCE » a confirmé que la société négocie avec un investisseur étranger l'injection des fonds nécessaires.

A cet effet, l'investisseur conditionne le déblocage du financement à la réception des documents suivants visés par un expert comptable :

- Les états financiers résumés des trois derniers exercices,
- un rapport sur la fiabilité du plan d'affaires.

Le cabinet auprès duquel vous effectuez votre stage a été chargé de ces deux missions, le directeur de la société « ALPHA NEGOCE » insiste sur l'urgence de l'achèvement des travaux, il ne veut rien signer, ni lettre de mission ni d'affirmation et vous donne un délais maximum de 15 jours pour recevoir le rapport de chaque mission.

Travail à faire :

1. *Précisez la nature des deux missions, les règles d'éthique et les normes qui leur sont applicables ?.* ***(1 point)***
2. *Mr Ahmed peut-il accepter de réaliser cette mission, préciser les raisons ?* ***(0,5 point)***
3. *Présenter les diligences spécifiques requises en matière d'acceptation et de conduite des deux missions ?.* ***(1,5 points)***
4. *Présenter, dans un cadre général, le modèle d'opinion pour ces missions ?.* ***(1 point)***

Seconde partie (11 points)

La société **AZS-CONSEIL,** cabinet d'expertise comptable, est désignée, au titre de l'exercice 2015, auditeur contractuel de la société **ALPHA**, filiale d'une société allemande **ALPHA-INTERNATIONAL** opérant dans le secteur de composants automobiles. Elle assure la sous-traitance des composants à la société mère, aux sociétés du groupe ainsi qu'a d'autres sociétés.
Conformément à la politique de fixation des prix de transfert du groupe, le prix de vente aux sociétés du groupe est fixé selon la formule suivante : Coût d'achat des matières premières + une marge de 10%.
Début 2015, Mr Bernard, ayant la nationalité allemande, est désigné directeur général de la société. Il est rémunéré sur les revenus comptabilisés comme suit :

- pour les ventes hors groupe : rémunération de 0,01%.
- Pour les ventes réalisées avec le groupe : rémunération de 1%.

L'associé responsable du dossier, vous charge de la revue des travaux d'audit des états financiers de la société **ALPHA** relatifs à l'exercice 2015, conformément aux normes internationales d'audit. Vous obtenez les informations suivantes :

(1) Extrait de états financiers : (en dinars)

Libellés	**31/12/2015 (avant AUDIT)**	**31/12/2014 (après AUDIT)**
Revenus	22.948.160	18.541.110
Vente de composants au groupe	13.122.540	10.125.860
Vente de composants hors groupe	9.825.620	8.415.250
Charges d'exploitation		
Achats consommés de matières premières	20.256.378	16.276.965
Charges de personnel	720.830	640.820
Dotations aux amortissements	1.420.430	1.340.420
Autres charges d'exploitations	568.936	125.260
Résultat avant impôt	3.585	179.944
Clients et comptes rattachés		
Clients du groupe	6.228.450	4.240.222
Clients hors groupe	4.400.500	1.900.400
Stocks	1.045.507	1.125.326
Total bilan	24.087.504	21.905.0874

En outre, l'équipe d'audit a eu accès à une lettre d'un client qui représente 45% de revenus annuels hors groupe, par laquelle il informe la société **ALPHA** qu'il ne renouvelle pas l'accord commercial venant à expiration en mars 2016. Le client semble avoir trouvé un fournisseur chinois qui offre de meilleures conditions.

(2) Inventaire des stocks

Le cabinet n'a pas envoyé une équipe pour assister à l'inventaire physique de fin d'année, le responsable de mission estime que le cabinet ne peut assister à tous les inventaires de tous ses clients. Pour les stocks déposés chez des tiers (1/4 des stocks), une cicularisation est suffisante pour collecter des éléments probants suffisants et appropriés.

(3) Achats-Fournisseurs

En cas de besoin de matières premières, les responsables de production remplissent une demande d'achat et l'envoie au service achat. Les formes de demande n'exigent pas l'autorisation et aucune référence n'est faite au niveau des stocks. Sur la base de la liste des fournisseurs, arrêtée par le conseil d'administration du 12/05/2012, le directeur des achats autorise les ordres. A la réception des achats, le service magasin vérifie la conformité et la qualité des matières reçues. Les factures d'achats sont alors envoyées directement au service comptable pour enregistrement.

L'auditeur a évalué, pour les principales assertions de ce processus, les risques comme suit :

	Evaluation des risques
Risque d'Audit	15%
Risque Inhérent	Faible
Risque Lié au Contrôle	Faible

(4) Procès et contentieux

ALPHA a reçu en décembre 2015 un avis de la société mère l'informant qu'une action en justice est engagée par elle en Allemagne à son encontre, à cause du défaut de qualité d'une commande de 2.400.000 dinars produite par la société tunisienne. Si la société **ALPHA** est reconnue coupable, des pénalités qui peuvent atteindre 50% de la commande seront supportées par elle. Il est plus improbable que probable que l'assurance couvre de risque.

L'équipe d'audit a obtenu une lettre d'affirmation, signée par le directeur général et le directeur contrôle qualité, attestant qu'il n'est pas attendu d'engager la responsabilité de la société pour cette commande.

Les autres travaux effectués par l'équipe du cabinet ont consisté à demander des informations auprès du responsable juridique qui a affirmé, oralement, que c'est le seul litige en cours.

(5) Tests de procédures des ventes

Le responsable du dossier décide de se baser sur l'efficacité des contrôles internes du processus ventes-recouvrements testées il y'a deux ans. Le dernier jour de travail de l'équipe dans la société, il découvre, lors d'une discussion sur le traitement comptable à réserver à des dépenses de modernisation du système d'information, que la société a mis en place une organisation autour d'un nouveau logiciel (ERP) fonctionnel depuis le second semestre de l'année 2015.

(6) Achèvement des travaux

Sur la base des indicateurs financiers définitifs déterminés après l'intervention du cabinet, il s'avère que le seuil de signification définitif de l'exercice 2015 est de 410.000 dinars. Le cabinet avait planifié la mission et réalisé les tests sur la base d'un seuil global, déterminé sur la base des indicateurs de l'exercice 2014, de 350.000 dinars.

Face à cette situation, le responsable de mission est perplexe et hésite sur le choix de l'une des alternatives suivantes :

A1- Revenir à la société pour refaire les tests sur la base du nouveau seuil définitif ;

A2- Ne rien faire.

(7) Rapport d'audit

Le cabinet a remis son rapport sur format électronique envoyé par Email, ce rapport comporte une double datation.

Contre toute attente, les responsables de la société constatent que le rapport a comporté un refus de certification. En effet, le cabinet estime que la continuité de l'exploitation est compromise, et qu'il faut passer à un référentiel comptable de la valeur liquidative.

Travail à faire :

1- *Identifier les risques d'anomalies significatives qui devraient être pris en compte lors de la planification de l'audit de l'exercice 2015 de la société **ALPHA**?.* **(2 points)**

2- *Préparer une note succincte indiquant pour la mission auprès du client **ALPHA**, en quoi les travaux effectués et les conclusions du cabinet dans les points de 2 à 5, ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les bonnes pratiques à mettre en oeuvre ?***. (4,5 points)**

3- *Concernant le point 6, quelle alternative faut-il choisir sachant que le cabinet applique un seuil de travail de 80% du seuil global. Que faut-il faire dans le cas où le seuil définitif de 2015 est plus faible que celui déterminé sur la base des données de 2014 ?. En déduire, dans un cadre général, la relation qualitative entre le seuil et le risque d'audit d'un exercice N et celui de (N-1), ainsi que l'effet sur les éléments probants (évidence d'audit) à collecter en N et en (N-1) ?.* **(2 points)**

4- *Concernant le point 7, et tout en indiquant si l'effet « surprise » est adéquat, préciser :*

- les circonstances qui peuvent être à l'origine d'une double datation d'un rapport d'audit ?,

- la validité de la remise d'un rapport sur support électronique ?,

- le fondement éventuel de l'opinion ainsi exprimée ?. **(2,5 points)**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2018

CORRIGE EPREUVE DE
AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie :	*9 points*	*Page 2*
Seconde partie :	*11 points*	*Page 4*

CORRIGE DE LA PARTIE 1 :

EXERCICE N°1 : Première question :

1.

a. Composition du capital de la société d'expertise comptable (0,5 point)

D'après le code d'éthique de l'IFAC, les professionnels comptables doivent se conformer aux règles et recommandations les plus rigoureuses prévue par la loi ou la réglementation et le code d'éthique de l'IFAC. Concernant la composition du capital des sociétés d'expertise comptable, le code d'éthique de l'IFAC n'a rien précisé dans ce volet laissant ainsi à la **législation interne** le soin de fixer des règles. En Tunisie, l'article 4 de la loi n°88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable dispose que :

Les membres de l'ordre sont également admis à constituer, pour l'exercice de leur profession, des sociétés par actions ou des sociétés à responsabilité limitée si ces sociétés remplissent les conditions suivantes :

1)….

2) Justifier que les trois quarts au moins de leurs actions ou parts sociales sont détenus par des membres de l'ordre, le reste pouvant être détenu par des personnes liées à la société par un contrat de travail,...

Dans le cas d'espèces, la cession des parts de « Mr Néjib » à l'associé salarié rend la proportion du capital détenue par un salarié, non membre de l'ordre, supérieure à 25% (25% + 25%). Par conséquent, « Mr Néjib » aurait dû cèder ses parts à un expert comptable membre de l'Ordre.

b. Importance des honoraires (0,5 point)

Selon le paragraphe 290.221 du code d'éthique de l'IFAC : « Une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation est également créée lorsque les honoraires générés par le client d'audit représentent une large proportion du chiffre d'affaires géré par un associé donné ou une large proportion du chiffre d'affaires d'un bureau du cabinet.

Le code a prévu une exception pour les associés ou les cabinets qui se préparent à prendre la retraite, donc la situation de Mr Néjib est tolérée, mais le jeune stagiaire ne peut pas devenir signataire du rapport.

2.

a. Compétence et diligence professionnelles (0,25 point)

« Le professionnel comptable doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les personnes travaillant sous son autorité professionnelle, disposent de la formation et de la supervision appropriées. (130.5)
S'il y a lieu, le professionnel comptable doit informer les clients, les employeurs ou les autres utilisateurs de ses services professionnels des limitations inhérentes à ces services ». (130.6)
Le cabinet ne doit pas accepter des missions qu'il ne maitrise pas.

b. : Section 220 : Conflits d'intérêts (0,5 point)

Une menace sur **l'objectivité ou la confidentialité** peut être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet **effectue des missions pour des clients dont les intérêts sont en conflit.**
Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces créées par les intérêts ou les liens commerciaux avec ce client ou ce tiers.
Le cabinet doit notifier à chacun de ses deux clients qu'il n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la fourniture des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et **obtenir son consentement** à ce qu'il procède ainsi.
Le cabinet doit également déterminer s'il peut mettre en œuvre une ou plusieurs **des mesures de sauvegarde additionnelles** suivantes :
(a) le recours à des équipes de mission distinctes ;
(b) des procédures visant à empêcher l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données);
(c) des recommandations précises à l'usage des membres de l'équipe chargée de la mission sur les questions relatives à la sécurité et la confidentialité ;
(d) Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ;
(e) La revue régulière de l'application des mesures de sauvegarde par un dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés.

3.

3-1-*a- La proposition des services sans aucune consultation et sans appel d'offres (0,25 point)*

Le fait de proposer des services sans aucune consultation et sans appel d'offres par le représentant légal de la société constitue une violation aux dispositions du code des devoirs professionnels. En effet, d'après l'article 4 du code des devoirs professionnels : « *les membres de l'ordre doivent s'abstenir de tous propos malveillants, de tous écrits publics ou privés, de toutes démarches, de proposer des* ***offres de services non commandées*** *et d'une façon générale, de toutes manœuvres susceptibles de nuire à la situation de leurs confrères et à la profession* ».

b- La proposition de services à des conditions avantageuses (0,25 point)

Cette pratique constitue une violation aux dispositions du code d'éthique de l'IFAC, la loi 88-108 et le code des devoirs professionnels. En effet, selon le paragraphe 250.1 du code d'éthique de l'IFAC : « Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet sollicite de nouveaux travaux par l'intermédiaire de la publicité ou d'autres formes de marketing, il peut y avoir une menace sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel risquant de compromettre le respect du principe du comportement professionnel est créée si les services, réalisations ou produits sont commercialisés de façon incompatible avec ce principe ».

En outre et aux termes de l'article 10 de la loi n°88-108 « Toute publicité personnelle est interdite aux membres de l'OECT qui ne peuvent faire état que des titres ou diplômes délivrés par l'Etat ou des organismes étrangers ».

De même, le code des devoirs professionnels interdit aux membres de l'Ordre de rechercher par des procédés déloyaux et irréguliers la clientèle notamment par l'application de tarifs réduits, de remises sur honoraires aux clients ou à des tiers, de commissions ou autres avantages et de se livres à des opérations de démarchage. (Article 5 du CDP).

c- Non accomplissement des diligences préalables à l'acceptation (0,5 point)

L'auditeur n'a pas procéder aux diligences et étapes préalables à l'acceptation de la mission. En effet, et avant d'accepter ou de renouveler un mandat, l'auditeur doit remplir certaines diligences et travaux préalables à l'acceptation :

- Evaluation de l'indépendance ;
- Evaluation de la compétence pour accomplir la mission ;
- Appréciation de l'intégrité de la direction ;
- Identification des circonstances spécifiques et des risques inhabituels ;
- Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales ;
- Vérification des cas d'incompatibilité ;
- Les motifs ayant amené au non renouvellement du mandat du prédécesseur ;
- Obtenir la justification du paiement des honoraires de son prédécesseur.

  Si le prédécesseur a été révoqué d'une manière abusive ➔ Le nouveau auditeur doit être solidaire et n'accepter pas sa désignation à la place du prédécesseur révoqué.

3-2- Le paragraphe 290.113 du code d'éthique de l'IFAC dispose qu' : « Une menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation est susceptible d'être créée si un membre de l'équipe d'audit, un membre de sa famille immédiate ou le cabinet, détient un intérêt financier dans une entité, et qu'il sait qu'un administrateur, un cadre dirigeant ou un actionnaire détenant le contrôle du client d'audit a un intérêt financier dans cette même entité. L'existence et l'importance des menaces dépendront de facteurs tels que :

- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit ;
- la structure de détention de l'entité, comme un actionnariat concentré ou disséminé ;
- si cet intérêt donne à l'investisseur la capacité à contrôler ou à exercer une influence notable sur l'entité ; le caractère significatif de l'intérêt financier.

L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- l'exclusion de l'équipe d'audit du membre qui détient l'intérêt financier ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour procéder à la revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit. ***(0,25 point)***

4.

a. Honoraires subordonnés (0,25 point)

Les honoraires subordonnés peuvent donner lieu à une menace sur **l'objectivité** liée à l'intérêt personnel. L'existence et l'importance de telles menaces dépendront de facteurs tels que :

- la nature de la mission ;
- la fourchette des montants d'honoraires possibles ;

- la base de détermination des honoraires ;
- le fait que l'issue ou le résultat de l'opération sera revu ou non par un tiers indépendant.

L'importance de telles menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- un accord écrit préalable avec le client quant à la base de rémunération.
- la communication aux utilisateurs présumés d'informations sur les travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet et sur sa base de rémunération.
- les politiques et procédures de contrôle qualité.
- la revue par un tiers indépendant des travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet. (240.3 et 240.4)

b. Section 230 : Deuxième avis (0,25 point)

➔ Entrave à l'indépendance dans l'évaluation pour l'obtention de la mission de l'auditeur

Lorsqu'il est invité à fournir un deuxième avis, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de ces menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple :

- ✓ de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place,
- ✓ de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis,
- ✓ et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.

Deuxième question :

Pour éviter l'existence d'éventuelles menaces, l'associé du cabinet « CIE » pourrait prendre les mesures de sauvegarde suivantes :

- la cession de la participation en question ;
- la cession d'une fraction suffisante de sorte que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif ;

l'intervention d'un professionnel comptable pour procéder à la revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit…***(0,5 point)***

En effet, avec une participation de 5% pour l'associé du cabinet « CIE » et 46% pour le propriétaire de « AEC », le dilemme d'éthique éventuel qui peut exister consiste à la détention par ces deux associés de la majorité du capital de la société « A ».

Le professionnel n'a pas de choix dans la gestion de sa participation et toutes les solutions sont mauvaises (dilemme) :

- soit voter en faveur du propriétaire de « AEC » : il devient son allié stratégique, ce qui affecte son indépendance ;
- soit voter en faveur des autres actionnaires qui ont 49% : il devient l'ennemi de « AEC », ce qui affecte aussi son indépendance ;

soit il ne vote pas ou n'assiste pas, il laisse les autres actionnaires exercer leur majorité: il devient l'ennemi de « AEC », ce qui affecte aussi son indépendance. ***(0,5 point)***

Parallèlement, même les mesures de sauvegarde ne sont pas réalisables : céder la participation à qui ?

- à « AEC » : il devient son allié stratégique, ce qui affecte son indépendance ;
- aux autres actionnaires : il devient l'ennemi de « AEC », ce qui affecte aussi son indépendance ;

- vendre 50% de sa participation à AEC et 50% aux autres actionnaires : il devient l'ennemi de « AEC » car les autres vont devenir majoritaires, ce qui affecte aussi son indépendance ;
- vendre 4% à AEC et 1% aux autres actionnaires la société sera bloqué en l'absence de majorité, il sera l'ennemi de tous… ! (véritable dilemme). ***(0,5 point)***

Exercice n°2 : (4 points) : CORRIGE EXERCICE N°2 :

1-Nature des deux missions, les règles d'éthique et les normes qui leur sont applicables

1ère mission : Audit des états financiers résumés

Norme ISA 810, Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés. ***(0,25 point)***
ISA 810 ne prime pas sur les diligences requises par les autres Normes ISA, ni ne prétend traiter des aspects particuliers qui peuvent être pertinents dans les circonstances de la mission. ***(0,25 point)***

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles

Norme ISAE 3400, Examen d'informations financières prévisionnelles. ***(0,25 point)***
Les règles d'éthique prévues par le code d'éthique de l'IFAC sont applicables, notamment la section 290 relative à l'indépendance. ***(0,25 point)***

2-Acceptation de la mission par le CAC

1ère mission : Audit des états financiers résumés
Mr Ahmed, dans un cadre juridique modifié, peut accepter cette mission puisque conformément au paragraphe 5 de l'ISA 810 : l'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. Toutefois, la règlementation tunisienne qualifie l'acceptation de cette mission d'incompatible du fait qu'elle n'est pas légalement ou règlementairement dévolue au commissaire aux comptes (la règle du plus restrictif). ***(0,25 point)***

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles
Mr Ahmed ne peut pas accepter cette mission puisqu'elle n'entre pas dans le cadre de la mission légale (examen d'une information historique), la règlementation tunisienne qualifie l'acceptation de cette mission d'incompatible (la règle du plus restrictif). ***(0,25 point)***

.

3-Les diligences spécifiques requises en matière d'acceptation et la conduite des deux missions

1ère mission : Audit des états financiers résumés
Acceptation de la mission d'Audit des états financiers résumés ***(0,25 point)***
ISA 810.§5. L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

→ Les bonnes pratiques consistent à ne pas accepter une telle mission sous aucun prétexte si le cabinet membre du réseau international n'était pas l'auditeur des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

Les diligences spécifiques

Nature des procédures *(0,5 point)*

ISA 810.§8. Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :

a) Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés.

b) Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement :

i) auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;

ii) le texte légal ou réglementaire qui précise qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et qui établit les critères pour la préparation des états financiers résumés.

c) Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués.

d) Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations.

e) Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués.

f) Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.

g) Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, sauf si un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de les mettre à leur disposition et établit des critères pour la préparation des états financiers résumés.

Date du rapport

ISA 810.§16. La date que l'auditeur appose sur son rapport sur les états financiers résumés ne doit être antérieure :

a) ni à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de fonder son opinion, y compris les éléments attestant que les états financiers résumés ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité;

b) ni à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles

Acceptation de la mission d'examen d'informations prévisionnelles ***(0,25 point)***

ISAE 3400.§10. : « Avant d'accepter une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur prendra en considération, notamment :

- l'utilisation prévue de ces informations;
- les destinataires des informations (diffusion générale ou restreinte) ;
- la nature des hypothèses (estimations les plus plausibles ou hypothèses théoriques) ;
- les éléments explicatifs à donner en notes annexes aux informations ;
- la période couverte par les informations ».

ISAE 3400.§12. : « L'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission. Il est de l'intérêt de l'entité comme de l'auditeur, qu'une lettre de mission soit adressée au client afin d'éviter tout malentendu concernant la mission. Cette lettre abordera les questions évoquées au paragraphe 10 et précisera les responsabilités de la direction quant aux hypothèses retenues et à la communication à l'auditeur de toutes les informations pertinentes et de toutes les données utilisées pour les élaborer.

Les diligences spécifiques ***(0,5 point)***

Connaissance des activités de l'entité : Selon l'ISAE 3400.§13. L'auditeur doit acquérir un niveau de connaissance des activités suffisant pour apprécier si toutes les hypothèses significatives requises pour la préparation des informations financières prévisionnelles ont été recensées.

L'auditeur aura également à se familiariser avec le processus suivi par l'entité dans la préparation des informations financières prévisionnelles en examinant, par exemple :

- les contrôles internes sur le système employé pour la préparation des informations prévisionnelles ainsi que les compétences et l'expérience des personnes chargées de les élaborer.
- La nature de la documentation préparée par l'entreprise pour étayer les hypothèses retenues par la direction.
- L'étendue du recours aux techniques statistiques, mathématiques ou assistées par ordinateur.
- Les méthodes utilisées pour développer et appliquer les hypothèses.
- L'exactitude des informations financières prévisionnelles préparées lors des exercices précédents et raisons des écarts significatifs avec les réalisations.

ISAE 3400.§14. L'auditeur doit déterminer dans quelle mesure les informations financières historiques de l'entreprise sont fiables. Ceci requiert de l'auditeur une connaissance de ces informations pour déterminer si les informations financières prévisionnelles sont cohérentes avec celles-ci et si ces dernières peuvent ·servir de référence pour apprécier les hypothèses retenues par la direction. L'auditeur déterminera par exemple si les informations historiques correspondantes ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limite et si elles ont été préparées sur la base de principes comptables reconnus.

Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles

ISAE 3400.§17. Lorsque l'auditeur définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen, l'auditeur doit prendre en compte :

(a) la probabilité d'anomalies significatives;
(b) les connaissances acquises lors de missions précédentes;
(c) la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles;
(d) l'impact du jugement de la direction sur les informations financières prévisionnelles ; et
(e) l'adéquation et la fiabilité des données sous-tendant leur préparation.

ISAE 3400.§18. L'auditeur évaluera la source et la fiabilité des éléments étayant les estimations les plus plausibles de la direction. Pour ce faire, l'auditeur réunira des éléments probants suffisants et adéquats à partir de sources internes et externes, comparera les estimations aux informations historiques et déterminera si elles se basent sur des plans réalistes compte tenu des capacités de production de l'entité.

ISAE 3400.§21. L'auditeur s'assurera que les informations financières prévisionnelles sont correctement préparées sur la base des hypothèses retenues par la direction. Pour ce faire, l'auditeur vérifiera les calculs, en s'assurant que les mesures envisagées par la direction sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe aucune incohérence dans le résultat des calculs utilisant des variables communes, telles que les taux d'intérêt.

ISAE 3400.§25. L'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation de la direction concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabi1ité concernant les informations financières prévisionnelles présentées.

4-Modèle d'opinion

1ère mission : Audit des états financiers résumés (0,25 point)

Lorsque l'auditeur a conclu qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, cette opinion doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, être formulée au moyen de l'un des libellés suivants :

a) les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément [aux critères appliqués] ;

b) les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, conformément [aux critères appliqués].

Modèle d'opinion :

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, conformément aux [*décrire les critères établis*].

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles (0,75 point)

L'opinion à exprimer doit comporter trois sous opinions :

- sous la forme d'une **assurance négative** que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;

- une assurance positive indiquant si les informations prévisionnelles ont été correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et si elles sont présentées conformément à un référentiel comptable reconnu ;

- un avertissement sur le fait que s'agissant de prévisions, les réalisations peuvent s'écarter des prévisions souvent de manière significative.

Modèle d'opinion :

Opinion

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, nous n'avons pas relevé de faits de nature à remettre en cause les hypothèses retenues pour établir ces prévisions budgétaires, étant précisé que nous ne pouvons apporter d'assurance sur leur réalisation.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la traduction chiffrée de ces hypothèses, sur le respect des principes d'établissement et de présentation applicables à ces prévisions et sur la conformité des méthodes comptables utilisées avec celles suivies pour l'établissement des comptes annuels *(ou consolidés).*

Enfin, nous rappelons que s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront, parfois de manière significative des informations prévisionnelles présentées.

Seconde partie :

1- *Identifier les risques d'anomalies significatives qui devraient être pris en compte lors de la planification de l'audit de l'exercice 2015 de la société ALPHA?.*(2 points)

Le risque d'anomalies significatives est le risque combiné ou risque lié à l'entreprise. Il est composé du risque inhérent RI multiplié par le risque lié au contrôle RC : RI X RC. Pour cela, il est nécessaire de commencer par effectuer un examen analytique préliminaire ou global sur les données financières :

Libellés	31/12/2015 (avant AUDIT)	31/12/2014 (après AUDIT)	Variation	% Variation
Revenus	22 948 160	18 541 110	4 407 050	23,77%
Vente de composants au groupe	13 122 540	10 125 860	2 996 680	29,59%
Vente de composants hors groupe	9 825 620	8 415 250	1 410 370	16,76%
Charges d'exploitation				
Achats consommés de matières premières	20 256 378	16 276 965	3 979 413	24,45%
Charges de personnel	720 830	640 820	80 010	12,49%
Dotations aux amortissements	1 420 430	1 340 420	80 010	5,97%
Autres charges d'exploitations	568 936	125 260	443 676	354,20%
Résultat avant impôt	3 585	179 944	- 176 359	-98,01%
Clients et comptes rattachés				
Clients du groupe	6 228 450	4 240 222	1 988 228	46,89%
Clients hors groupe	4 400 500	1 900 400	2 500 100	131,56%
Stocks	1 045 507	1 125 326	- 79 819	-7,09%
Total bilan	24 087 504	21 905 087	2 182 417	9,96%
% solde client/CA (groupe)	27,14%	22,87%		
% solde client/CA (hors groupe)	33,53%	18,77%		
Achat consommés /revenu	88,27%	87,79%		
(Achat consommés+ personnel + dot amt) /revenu	97,60%	98,47%		

Il est à remarquer ce qui suit : **(0,75 point)**

- La variation des autres charges d'exploitation est à priori anormale,
- Les ventes groupe ont augmenté,
- Les créances clients sont en augmentation notamment hors groupe ==» risque d'impayés et de ventes fictives pour obtenir la rémunération variable.

A- Les risques inhérents : **(0,75 point)**

1- Parties liées : Transactions avec les sociétés de groupe : fixation des prix de transfert interne. Le prix de vente est fixé selon la formule suivante : Coût d'achat des matières premières + une marge de 10% : cette formule permet-elle de couvrir toutes les charges d'exploitation;
2- Rémunération du dirigeant est fonction des revenus comptabilisés (augmentation du pourcentage solde client/CA) + risque de ventes fictives ;
3- Perte d'un client hors groupe important : le concurrent chinois offre des conditions plus favorables ;
4- Risque de litige contre la société : Problèmes de qualité.

B-Les risques lié au contrôle : **(0,5 point)**

Procédures achats-fournisseurs
1- Absence de consultation des stocks ;
2- Absence d'autorisation des achats ;
3- Ancien catalogue des fournisseurs non actualisé depuis de 2012 ;
4- Absence d'établissement de bon de réception ;
5-Absence de rapprochement avant comptabilisation.

2- *Préparer une note succincte indiquant pour la mission auprès du client ALPHA, en quoi les travaux effectués et les conclusions du cabinet dans les points de 2 à 5, ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les bonnes pratiques à mettre en oeuvre ?*. (4,5 points)

(2) Inventaire des stocks **(1,5 points)**
Le cabinet n'a pas envoyé une équipe pour assister à l'inventaire physique de fin d'année, le responsable de mission estime à raison que le cabinet ne peut assister à tous les inventaires de tous ses clients. Il a estimé ainsi que les stocks ne sont pas significatifs (Le montant du stock : 1.045.705 représentant 4,34% du total bilan auquel il faut déduire le 1/4 des stocks qui est déposé chez les tiers (procédure d'audit appropriée : circularisation). Le restant 4.34X3/4 = 3% est non significatif.) Pour les stocks déposés chez des tiers (1/4 des stocks), une cicularisation est suffisante pour collecter des éléments probants suffisants et appropriés.
En effet, selon paragraphe 4 de l'ISA 501, Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état de la manière suivante :
(a) En étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin (Voir par. A1 – A3)
(i) D'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par. A4)
(ii) D'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par. A5)
(iii) D'inspecter les stocks ; et (Voir par. A6)
(iv) De tester des comptages ; et (Voir par. A7 – A8)
(b) En mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux de l'entité pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.

Selon paragraphe 8 de l'ISA 501, Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en réalisant une ou deux des procédures suivantes : (a) Demander au tiers une confirmation des quantités de stocks détenus pour le compte de l'entité et de leur état ; (Voir par. A15)
(b) Effectuer une inspection ou d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance. (Voir par. A16)
L'assistance à l'inventaire n'est pas obligatoire, les pratiques appliquées par le cabinet constituent de bonnes pratiques.

(3) Achats-Fournisseurs **(0,5 point)**
Pour la fixation du niveau de risques, l'auditeur n'a pas tenu compte des éléments suivants :
- le travail devrait être effectué assertion par assertion et non pour les principales assertions,
- risque lié au contrôle fixé comme faible, alors que les procédures de contrôle interne sont défaillantes (voir question précédente)
- changement au cours de l'année : nouveau ERP
- Le risque d'audit global étant de 5%. L'auditeur ne peut fixer un risque plus élevé pour les procédures achats que s'il arrive à démontrer que le risque global ne dépasse pas 5%, compte tenu des autres procédures engagées.

(4) Procès et contentieux **(1,5 points)**
ALPHA a reçu en décembre 2015 un avis de la société mère l'informant qu'une action en justice est engagée par elle en Allemagne à son encontre, à cause du défaut de qualité d'une commande de 2.400.000 dinars produite par la société tunisienne. Il est plus improbable que probable que l'assurance couvre ce risque.
L'équipe d'audit s'est contenté d'obtenir une lettre d'affirmation, signée par le directeur général et le directeur contrôle qualité, attestant qu'il n'est pas attendu d'engager la responsabilité de la société pour cette commande. Cette lettre est déconnectée de la réalité économique, et elle est insuffisante, une circularisation spécifique de la société mère et de l'avocat sont nécessaires. Il faut également analyser les conséquences de la remise en cause de l'intégrité de la direction sur la planification et la conduite de la mission…

Selon paragraphe 9 de l'ISA 501, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Voir par. A17-A19)
(a) Des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du conseil juridique interne de l'entité ;
(b) La revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que de la correspondance échangée avec le conseil juridique externe de l'entité ;
(c) L'examen des comptes d'honoraires juridiques. (Voir par. A20)
Les autres travaux effectués par l'équipe du cabinet ont consisté à demander des informations auprès du responsable juridique qui a affirmé, oralement, que c'est le seul litige en cours. Cette affirmation orale est insuffisante. Selon paragraphe 10 de l'ISA 501, lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait un risque d'anomalies significatives concernant des procès ou des litiges identifiés, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité. Pour ce faire, l'auditeur doit envoyer au conseil juridique externe de l'entité une lettre de demande d'informations préparée par la direction en l'invitant à communiquer directement avec l'auditeur.

Déclarations écrites
Selon le paragraphe 12 de l'ISA 501, l'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués, sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants
Selon le paragraphe 4 de l'ISA 580, bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés, pour aucun des points dont elles traitent. De plus, le fait, pour la direction, de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que recueille l'auditeur sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités, ou sur des assertions spécifiques.

(5) Tests de procédures des ventes **(1 point)**
Le responsable du dossier décide de se baser sur l'efficacité des contrôles internes du processus ventes-recouvrements testées il y'a deux ans, cette démarche constitue, à priori, une bonne pratique à condition de recueillir des éléments probants attestant qu'il n'y a pas eu de changements.
Or, le dernier jour de travail de l'équipe dans la société, le responsable de la mission découvre que la société a mis en place une organisation autour d'un nouveau logiciel (ERP) fonctionnel depuis le second semestre de l'année 2015, donc la société a changé un élément important de son dispositif de contrôle interne.
En effet, selon paragraphe 13 de l'ISA 330, Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents, en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis ce dernier audit. L'auditeur doit obtenir ces éléments par des demandes d'informations, associées à une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et:
(a) Si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours de l'audit précédent, il doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir § A36)
(b) Si aucun changement n'est intervenu, il doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, et en tester certains lors de chaque audit, afin d'écarter la possibilité que tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer soient testés sur une seule période d'audit et ne fassent l'objet d'aucun test sur les deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37-A39)
Suite au changement (nouveau ERP), les éléments probants recueillis au cours de l'audit précédent ne sont plus pertinents, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours (2015), et ce, à partir de la date de changement soit le second semestre 2015.

3- *Concernant le point 6, quelle alternative faut-il choisir sachant que le cabinet applique un seuil de travail de 80% du seuil global. Que faut-il faire dans le cas où le seuil définitif de 2015 est plus faible que celui déterminé sur la base des données de 2014 ?.En déduire, dans un cadre général, la relation qualitative entre le seuil et le risque d'audit d'un exercice N et celui de (N-1), ainsi que l'effet sur les éléments probants (évidence d'audit) à collecter en N et en (N-1) ?.***(2 points)**

Sur la base des indicateurs définitifs déterminés après l'intervention du cabinet, il s'avère que le seuil de signification définitif de l'exercice 2015 est de 410.000 dinars. Le cabinet avait planifié la mission et réalisé les tests sur la base d'un seuil, déterminé sur la base des indicateurs de l'exercice 2014, de 350.000.

a- Seuil de signification préliminaire de l'exercice 2015 : 350.000 dinars.

Seuil de travail préliminaire : 280.000 dinars

Seuil de signification définitif de l'exercice 2015 : 410.000 dinars.

=> Augmentation du seuil de signification de 60.000 dinars.

Les conclusions tirées des éléments probants collectés peuvent être maintenues, l'auditeur est réconforté, il n'y a pas de raison à être perplexe : il a collecté des évidences d'audit plus qu'il n'en faut (l'audit est efficace mais non efficient).

L'auditeur évalue l'incidence des anomalies non corrigées compte tenu du nouveau seuil, son opinion peut devenir plus favorable. **(0,75 point)**

b- Si le seuil définitif a diminué : l'auditeur doit d'abord s'interroger si le nouveau seuil reste supérieur au seuil de travail, si non il doit déterminer si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés, ce qui est plus difficile à faire en pratique.

En effet**, s**elon ISA 330 **§**12 : L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il vient à avoir connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuils à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par. A14)

13. Si l'auditeur conclut qu'un **seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble** (et, le cas échéant, un ou des seuils de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui (ou ceux) initialement fixé(s) est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

Selon ISA 450 §10 : Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité. (Voir par. A14 – A15)

§ A15. La Norme ISA 320 précise qu'au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques) est modifié dans les cas où l'auditeur prend connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à retenir initialement un (ou des) seuil(s) de signification différent(s). **Ainsi, toute modification substantielle aura probablement été faite avant que l'auditeur n'évalue l'incidence des anomalies non corrigées.** Toutefois, si la réappréciation par l'auditeur du seuil de signification initial déterminé selon la Norme ISA 320 (voir paragraphe 10 de la présente Norme ISA) conduit à un montant (ou des montants) inférieur(s), il convient alors de reconsidérer le seuil de planification pour la réalisation des contrôles et le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. **(0,75 point)**

b- Dans un cadre général : (0,5 point)

Relation seuil de signification et risque d'audit : Il existe une relation inversement proportionnelle entre l'importance relative et le risque d'audit. Lorsque le seuil de signification acceptable augmente, le risque d'audit diminue. Parallèlement, lorsque le seuil de signification acceptable diminue, le risque d'audit augmente. Pour un niveau de risque donné choisi par l'auditeur, le seuil de signification acceptable correspondant est constant.

Relation entre le seuil de signification et l'évidence d'audit : Le seuil de signification est un élément déterminant pour fixer la quantité nécessaire et suffisante d'évidence (éléments probants) d'audit à obtenir pour porter un jugement sur un élément des états financiers. Plus le seuil de signification est faible, plus le niveau de confiance est important et les éléments probants à collecter (évidence d'audit) doivent être importants en quantités et qualités (suffisants et appropriés).

4- *Concernant le point 7, et tout en indiquant si l'effet « surprise » est adéquat, préciser :*
- les circonstances qui peuvent être à l'origine d'une double datation d'un rapport d'audit ?,
- la validité de la remise d'un rapport sur support électronique ?,
- le fondement éventuel de l'opinion ainsi exprimée ?. **(2,5 points)**

1- Contre toute attente, les responsables de la société constatent que le rapport a comporté un refus de certification. Cet effet « surprise » ne constitue pas une bonne pratique, l'auditeur aurait du communiquer avec les organes de gouvernance au sujet du rapport et notamment lorsque celui-ci comporte une opinion modifiée. **(0,5 point)**

2- Double datation. Selon l'ISA 560 : §12. Lorsque la loi, la réglementation ou le référentiel comptable n'interdisent pas à la direction de ne faire porter la modification des états financiers que sur les incidences du ou des événement(s) postérieur(s) à la clôture qui sont à l'origine de cette modification, et que les personnes responsables d'approuver les états financiers n'ont pas l'interdiction de limiter leur approbation à cette seule modification, l'auditeur est autorisé à ne faire porter les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture, requises par le paragraphe 11 (b)(i), que sur cette seule modification. Dans ces cas, il doit : (a) Soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification, ce qui indique que les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture ont porté uniquement sur la modification apportée aux états financiers et décrite dans une note aux états financiers s'y rapportant ; (Voir par. A13) (b) Soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention, dans un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers décrite dans la note correspondante.
Selon l'ISA 560, la double datation est prévu dans le cadre de changement de rapport suite un événement postérieur intervenu après la date du premier rapport émis par l'auditeur. **(0,5 point)**

3- <u>Le rapport sous format électronique est valide</u>.

En effet, selon l'ISA 700 : §20. Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir Par. A13 – A14). Selon le §A13 : un rapport écrit est un rapport émis sous forme imprimée ou **émis sur un support électronique. (0,5 point)**

4- <u>Le fondement éventuel de l'opinion de refus de certification ainsi exprimée</u>
(L'ordre n'est pas selon la pertinence)

1- Absence de provision pour couvrir le risque de supporter une pénalité estimée à 1.200.000 dinars.

2- Remise en cause de l'intégrité de la direction (fraude, abus des biens sociaux,…).

3- Accroissement des soldes clients non recouvrés et non provisionnés : risque d'impayés et de ventes fictives pour obtenir la rémunération variable.

4- Importance des opérations entre parties liées (fraudes).

5- Perte d'un client important (45% des ventes) non divulguée correctement dans les notes aux EF.

6- Remise en cause de la Continuité d'exploitation et inadéquation du référentiel comptable basé sur le coût historique.

(0,25 point par fondement avec un maximum de 1 point)

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2017

EPREUVE DE
AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie :	*8 points*	*Page 2*
Seconde partie :	*12 points*	*Page 4*

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* 6 *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 (8 points)

Vous avez intégré le cabinet d'expertise comptable « MGM » auprès duquel vous compter accomplir votre stage réglementaire.
Désirant contrôler la qualité des prestations fournies par le cabinet, le gérant vous charge d'une mission interne, devant aboutir à la rédaction d'un rapport comportant une évaluation du respect, par le cabinet, des principes fondamentaux d'éthique de l'IFAC et de la règlementation nationale.
Pour cela, vous avez pu collecter les informations suivantes :

A- Informations générales sur le cabinet

1- Le cabinet a été constitué sous la forme d'une société à responsabilité limitée, son objet est l'exercice de la profession d'expertise comptable, son capital de 15.000 dinars est détenu par trois jeunes experts comptables. L'effectif des autres collaborateurs varie de 8 à 20, en fonction des besoins et pour s'adapter au caractère saisonnier de l'activité. Les nouveaux collaborateurs, recrutés à leur sortie de l'université, sont affectés directement aux missions et reçoivent rarement une formation préalable.

2- Dans le cadre du réinvestissement exonéré de ses bénéfices et de l'ouverture sur les nouvelles technologies d'information, le cabinet envisage de souscrire au capital initial d'une société de montage d'ordinateurs et de développement de logiciels.

3- Pour se faire connaître, le cabinet a envoyé, à l'occasion de la fin de l'année, une lettre à toutes les entreprises de la région, par laquelle il présente ses voeux et propose ses services professionnels à des conditions avantageuses. En retour, le cabinet a fait l'objet de plusieurs sollicitations auxquelles il a répondu favorablement du fait qu'il n'a pas d'exigences particulières pour l'acceptation et le maintien des clients.

4- Le cabinet a organisé une fête à l'occasion du troisième anniversaire de sa création. A cette occasion, tous les clients actuels et potentiels ont été conviés ainsi que les autorités locales et les organes de presse. Le cabinet a distribué aux présents des articles de cadeaux (stylos, montres, agendas,…) portant le sigle du cabinet, la cérémonie a eu une large couverture et un écho médiatique favorables.

B- Informations sur les clients du cabinet

Les revenus du cabinet pour des missions d'assurance, au titre de l'année 2016, s'élèvent à 400.000 dinars hors taxes répartis comme suit :

	Client A (1)	Client B (2)	Client C (3)	Client D (4)	Client E (5)	Divers autres Clients (6)
Revenus à l'exportation		60 000	50 000			
Revenus locaux	80 000			56 000	54 000	100 000

1. Du fait de la complexité du secteur des assurances, l'un des membres du cabinet a assisté le client « A » dans la détermination des provisions techniques et l'établissement du tableau de détermination du résultat fiscal. Ce client a fait une proposition attrayante à ce membre du cabinet pour occuper le poste de directeur comptable. Ce membre a signé un contrat de deux ans et vient de quitter le cabinet, mais sera de retour à la fin du contrat.

2. En raison des difficultés financières de l'entreprise « B », les honoraires d'audit relatifs aux deux exercices précédents ne sont pas encore réglés. Le cabinet hésite pour le choix de l'une des trois alternatives :
   - ne pas remettre le rapport de l'année en cours avant le paiement des honoraires,
   - engager une action en justice, permettant au moins d'assurer la déductibilité fiscale des provisions pour dépréciation,
   - ne rien faire et accorder une remise sur honoraires de 10% en plus de l'engagement de ne pas réclamer ces honoraires pendant deux ans.

3. L'entreprise « C » a sollicité le cabinet « MGM » pour l'assister, lors de la vérification fiscale approfondie, à mettre à jour ses livres comptables obligatoires et à répondre aux éventuels points soulevés par les contrôleurs.

4. Le client « D » est spécialisé dans la vente des équipements informatiques et le développement de logiciels. Le cabinet a procédé à l'acquisition de l'essentiel de son matériel informatique auprès de ce client. Par ailleurs, le cabinet est sur le point d'achever le développement d'un logiciel d'audit en collaboration avec « D ». Les deux parties envisagent de commercialiser ce logiciel ensemble en faisant référence aux deux parties.

5. Le cabinet « MGM » est le commissaire aux comptes la société « E » cotée en bourse. A l'effet d'améliorer la qualité de ses prestations par la définition et la mise en œuvre des politiques et des procédures de gestion en commun, le cabinet « MGM » concrétise une alliance stratégique avec le cabinet « AUDIT CONSEIL ». Le cabinet « AUDIT CONSEIL » tient la comptabilité de « E », alors que les cabinets « MGM » et « AUDIT CONSEIL » sont co-commissaires aux comptes de la société G.

Seconde partie (12 points)

A la demande de sa banque, la société ARTISTO envisage d'obtenir un rapport avec assurance élevée sur ses états financiers intermédiaires au 30 juin 2017 et sur ses stocks à la même date.
Le cabinet auprès duquel vous effectuez votre stage a été chargé de cette mission. Vous disposez des informations suivantes collectées par l'équipe qui a entamé les travaux.

A. Connaissances des activités de l'entité

La société ARTISTO est constituée sous la forme d'une SUARL qui exploite une galerie d'arts ou elle vend des toiles et sculptures originales. Les locaux sont loués, tout comme le matériel, de sorte que les œuvres d'art destinées à la vente représentent 85 % de l'actif.
L'activité n'est pas saisonnière et les ventes sont réalisées généralement au comptant. La rentabilité de l'affaire a été bonne lors des premières années, mais les bénéfices réalisés ont été pour l'essentiel distribués. Actuellement, une baisse a été enregistrée à cause de la crise et le développement technologique permettant la production de copies de bonne qualité.
Pour faire face à la faiblesse de sa capitalisation, la société ARTISTO a contracté un premier emprunt bancaire pour contribuer au financement de ses stocks, elle compte renouveler ce crédit et l'augmenter significativement. Le contrat de crédit ne prévoit pas d'autres garanties à part le stock d'œuvres d'art, il prévoit de débloquer 75% de la valeur des stocks selon un état visé par un auditeur.

B. Environnement de contrôle

Le propriétaire (associé unique) de la société ARTISTO est absorbé par les questions artistiques, il n'a pas d'expérience en matière de gestion et se désintéresse complètement des questions financières. Il charge le responsable comptable d'assurer la relation qu'il faut avec la banque, il lui fixe l'objectif **:** « obtenir le maximum de crédits même s'il faut ajouter dans les listes présentées à la banque des toiles en consignation ou des copies ». Le responsable comptable assure à la perfection ce volet.

C. Procédures de contrôle interne

La société n'utilise pas de procédures formalisées et ne dispose pas d'organigramme ni de manuel comptable pour tous les processus.
D'après le flow-chart établi par l'équipe du cabinet, les achats sont effectués auprès des artistes professionnels y compris le propriétaire de la société ARTISTO comme suit :

a) A la livraison des œuvres d'art achetées ou laissées en consignation par des artistes, le magasinier procède à l'établissement d'un bon de réception (BR) pré-numéroté extrait du même carnet à souche en deux exemplaires :
   - Le 1er exemplaire est remis au service financier. Il est classé chronologiquement en attente de l'arrivée de la facture.
   - Le second exemplaire reste en souche et sert à la tenue, par le magasinier, des fiches de stock.

b) A l'arrivée des factures fournisseurs au secrétariat, elles sont consignées sur le cahier du courrier arrivé, puis remises au comptable pour rapprochement avec le BR.

c) Seules les factures accompagnées de leurs BR sont comptabilisées au journal

« achats ».

d) Ces factures donnent lieu à l'établissement, par le comptable, d'un chèque non barré au nom de l'artiste. En général, aucune retenue à la source n'est effectuée du fait que les artistes ne disposent pas d'un matricule fiscal.
e) Après sa signature par le propriétaire, le chèque est remis, par le comptable, à l'artiste contre décharge sur une photocopie du chèque.
f) Le règlement est ensuite comptabilisé au journal « Banques » et classée définitivement de façon chronologique.

D. Indicateurs financiers

- Les principaux indicateurs d'activité de ARTISTO sont les suivants (en dinars) :

Rubrique	**Du 1-1 au 30-6-2017**	**Du 1-1 au 31-12-2016 (*)**
Revenus	342 250	708 469
Coût des ventes	316 450	547 564
Résultat des activités courantes (avant impôts sur le résultat)	42 940	133 570

- Les principaux autres indicateurs sont les suivants (en dinars) :

	30-6-2017	**31-12-2016**
Total des actifs	920 000	735 000
Capitaux propres (avant résultat)	314 400	307 975
Ventes en quantités (toiles)	480	1.000

(*) Les comptes antérieurs à 2017 n'ont jamais été audités.

E. Travaux d'audit

- Les procédés mis en œuvre pour la vérification des stocks ont consisté à assister à l'inventaire physique, à rapprocher les états d'inventaire avec les fiches de stock, et à discuter avec le propriétaire de la valorisation faite au prix de vente,ce dernier estime que cette valeur traduit mieux la réalité économique.

- Des demandes de confirmations négatives ont été envoyées à 60 des 100 artistes-fournisseurs de la société. Les réponses reçues, par la société ARTISTO, sont transmises au cabinet et représentent en nombre 15% des fournisseurs consultés. Certaines réponses ont été reçues par télécopie ou par email et non par courrier. Des écarts mineurs entre les réponses et les soldes comptables ont été dégagés, dont deux fournisseurs qui ont déclaré ne pas avoir reçu de chèques, et un troisième qui a affirmé ne pas avoir traité avec la société.

Pour les fournisseurs n'ayant pas répondu à la demande de confirmation, il n'est envisagé aucune autre vérification.

- Le propriétaire refuse de signer la lettre d'affirmation, il estime que les confirmations des tiers sont largement suffisantes pour se prononcer sur les comptes.

Le cabinet envisage d'exprimer une opinion négative sur la rubrique stocks et des réserves sur les états financiers.

Travail à faire

Première partie 8 points

Par référence au code d'éthique de l'IFAC et à la règlementation de la profession en Tunisie, indiquez pour chaque point (de 1 à 4 dans la partie A et de 1 à 5 dans la partie B) les menaces éventuelles aux principes fondamentaux ainsi que les mesures de sauvegarde à mettre en œuvre s'il y'a lieu ?.

Deuxième partie 12 points

1. Précisez la nature de la mission, confiée au cabinet, ainsi que les normes internationales qui lui sont applicables ?. (**1 point**)

2. Identifiez les principaux risques inhérents qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de la mission ?. (**2 points**)

3. Identifiez les faiblesses éventuelles dans la conception des contrôles internes du processus «achats-règlements» ?. En déduire pour les principales assertions la stratégie ainsi que la nature, l'étendue et le timing des procédés de vérification à mettre en œuvre ?. (**3 points**)

4. Donnez une estimation quantitative du seuil de signification relatif à la mission ?. (**1,5 points**)

5. Les procédures de vérification des stocks et de confirmation externe des fournisseurs, effectuées par le cabinet, sont-elles adéquates ?. Justifiez votre réponse. (**3 points**)

6. Présentez les raisons éventuelles à l'origine de l'opinion exprimée par le cabinet et discuter de sa cohérence ?. (**1,5 points**)

***NB** : Le candidat est tenu d'utiliser les données disponibles et d'indiquer pour chacune des questions, en quoi les positions prises et les travaux effectués ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales, en précisant, le cas échéant, les bonnes pratiques à mettre en œuvre.*

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2017

CORRIGE DE L'EPREUVE DE AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Corrigé première partie : Ethique professionnelle

Partie A : 1. (1 point)

a. Variation de l'effectif du cabinet :

Concernant le recrutement des salariés saisonniers, cette situation montre bien la forte rotation du personnel et peut impacter le principe de « **compétence et diligence professionnelles** ».

L'équipe se renouvelle annuellement pour remplacer les 12 collaborateurs qui quittent le cabinet chaque année. Néanmoins, on peut penser que les huit permanents supervisent efficacement les nouveaux diplômés.

b. Affectation directe des nouveaux collaborateurs aux missions

Le professionnel comptable doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les personnes travaillant sous son autorité professionnelle, disposent de la formation et de la supervision appropriées. (130.5)

Le professionnel comptable a l'obligation de maintenir ses compétences. Ce qui implique pour le professionnel l'obligation de :

i)maintenir ses compétences et connaissance par un effet de recyclage et de formation afin de se tenir en permanence au courant des évolutions de la profession et de son environnement et exigences législatives. (Profession apprenante)

Le professionnel doit consacrer un minimum d'heures de formation par année.

ii)adopter un programme de contrôle qualité des services rendus qui soit cohérent avec les recommandations nationales et internationales adéquats.

Recrutement

La norme ISA 220 (contrôle de qualité des travaux d'audit) prévoit que le cabinet doit gérer un programme pour recruter un personnel qualifié en planifiant les besoins, en définissant des objectifs de recrutement ainsi que les qualifications des personnes chargées du recrutement.

Affectation directe aux missions

La norme ISA 220 « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers » prévoit que : « L'associé responsable doit être satisfait que l'équipe affectée à la mission, et tout autre expert qu'il a désigné qui ne fait pas partie de l'équipe affectée à la mission, ont collectivement la compétence et les aptitudes pour : (a) Effectuer la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et (b) Permettre d'émettre un rapport d'audit qui est approprié en la circonstance. (Voir par. A10 – A12) ».

Le professionnel doit s'assurer que les collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité des travaux d'audit.

- ➔ Il s'agit d'un problème de formation du personnel puisque le risque d'audit et précisément le RND va augmenter avec l'affectation de personnel peu qualifié.
- ➔ Le cabinet « MGM » doit assurer la formation de son personnel, préalablement à son affectation aux missions.

2. (0,5 point)

Le code d'éthique de l'IFAC n'a pas interdit les participations financières.

Néanmoins et en Tunisie, l'alinéa 7 de l'article 4 de la loi n° 88-108 du 18 Août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable prévoit que « Les sociétés inscrites au tableau de l'OECT ne peuvent pas prendre de participation financière dans les entreprises industrielles, commerciales, agricoles ou bancaires ni dans les sociétés civiles ».

Il est à signaler que le conseil de l'OECT considère qu'il n'existe pas de restriction légale à une prise de participation financière d'une société d'expertise comptable dans une **société de prestation de services**, dont l'objet serait une exploitation non commerciale, et s'intégrant notamment dans les activités prévues par les numéros 13 et 14 de l'annexe III du décret n°94-492 du 28 Février 1994. Toutefois, il y a lieu de tenir compte des trois éléments suivants :

- L'activité de la société ne doit pas générer des situations pouvant nuire à l'indépendance dans le cadre des missions de commissariat aux comptes ;
- Le respect des conditions relatives aux participations croisées éventuelles ;
- Le respect des règles d'éthique et de déontologie.

Dans le cas d'espèce, il s'agit d'une activité industrielle.

Le cabinet MGM se voit ainsi privé d'un droit portant reconnu par la réglementation fiscale (réinvestissement exonéré).

3.(1,5 points)

a. Marketing des Services professionnels

Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet sollicite de nouveaux travaux par l'intermédiaire de la publicité ou d'autres formes de marketing, il peut y avoir une menace sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à **l'intérêt personnel** risquant de compromettre le respect du principe du comportement professionnel est créée si les services, réalisations ou produits sont commercialisés de façon incompatible avec ce principe. (250.1)

➔ Le fait par le cabinet de proposer des services (envoyer des lettres aux entreprises de la région), alors qu'aucune consultation officielle n'avait été lancée, constitue une action de démarchage. Ces actions étant prohibées aussi bien par les règles d'éthique de l'IFAC que par la réglementation Tunisienne (Paragraphe 4 de la norme n°4 de l'OECT, article 10 de la loi n°88-108 et les articles 4 et 21 du code des devoirs professionnels (CDP) en Tunisie).

En effet, l'article 10 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 dispose que : « Toute publicité personnelle est interdite aux membres de l'ordre. Ils ne peuvent faire état que de titres ou diplômes délivrés par l'Etat ou par des organismes étrangers. Toutefois, le conseil de l'ordre peut effectuer ou autoriser toute publicité collective qu'il juge utile dans l'intérêt de la profession ».

D'après l'article 4 du code des devoirs professionnels, « les membres de l'ordre doivent s'abstenir de tous propos malveillants, de tous écrits publics ou privés, de toutes démarches, de proposer des **offres de services non commandées** et d'une façon générale, de toutes manœuvres susceptibles de nuire à la situation de leurs confrères et à la profession ».

En outre, l'article 21 du CDP prévoit que : « Tout professionnel doit faire preuve de la plus grande discrétion dans l'exercice de la profession pour préserver la dignité et l'honneur de celle-ci. Il doit particulièrement :

- …s'interdire toute publicité à caractère commercial. Ainsi, il est interdit au professionnel, pour faire valoir ses capacités, de faire publier des annonces sur les journaux, d'envoyer des circulaires ou des plaquettes à des clients potentiels sans leur demande expresse.

Le curriculum vitae ne peut être envoyé que sur demande ».

b. Proposition de services professionnels à des conditions avantageuses

Lorsqu'il s'engage dans des négociations relatives à des services professionnels, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut demander les honoraires qu'il juge appropriés. Le fait qu'un professionnel comptable exerçant en cabinet puisse demander des honoraires inférieurs à ceux d'un confrère n'est pas en soi contraire à la déontologie. Néanmoins, des menaces risquent de compromettre le respect des principes fondamentaux du fait du niveau des honoraires demandés.

A titre d'exemple, une menace liée à **l'intérêt personnel** pèse sur la compétence et les diligences professionnelles lorsque les honoraires demandés sont si faibles qu'il peut être difficile pour ce prix de

mettre en œuvre la mission en respectant les normes techniques et professionnelles applicables. (240.1)

Le fait par le cabinet de proposer une offre à des conditions avantageuses est interdit aussi et ce aux termes de **l'article 5 du CDP**. Cet article interdit toute recherche par des procédés déloyaux et irréguliers de la clientèle notamment par l'application de tarifs réduits et de remises sur honoraires.

c. ***Non respect des diligences préalables à l'acceptation***

Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si cette acceptation serait de nature à créer des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel pourraient par exemple résulter de pratiques douteuses du client (ses détenteurs, ses dirigeants ou ses activités). (210.1)

Le principe fondamental de compétence et de diligences professionnelles impose une obligation au professionnel comptable exerçant en cabinet de n'accepter de fournir que les services pour lesquels il est compétent. Avant d'accepter une mission spécifique auprès d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si le fait de l'accepter serait de nature à faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel pèse sur la compétence et la diligence professionnelles, dès lors que l'équipe chargée de la mission ne possède pas, ou ne peut acquérir les compétences nécessaires pour effectuer correctement cette mission. (210.6)

Avant d'accepter ou de renouveler un mandat, l'auditeur doit remplir certaines diligences et travaux préalables à l'acceptation :

- Evaluation de l'indépendance ;
- Evaluation de la compétence pour accomplir la mission ;
- Appréciation de l'intégrité de la direction ;
- Identification des circonstances spécifiques et des risques inhabituels ;
- Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales. (section 210)

L'ISA 220 "*contrôle qualité d'une mission d'audit***"** : précise qu'il convient ***d'évaluer*** périodiquement ***la liste des clients*** potentiels et celle des clients existants.

Par ailleurs, la norme 4 de l'OECT prévoit que : « Si le CAC succède à un autre CAC membre de l'OECT, il se renseigne auprès de la société sur les motifs ayant amené au non renouvellement du mandat du prédécesseur et il prend également contact, après en avoir informé les dirigeants de la société contrôlée, avec son prédécesseur pour lui demander les raisons du non renouvellement et s'assurer notamment que le non renouvellement n'a pas pour but d'échapper à l'application des diligences par le prédécesseur ».

En outre, **L'article 18 du code des devoirs professionnels** exige que le CAC doit obtenir la justification du paiement des honoraires dus à son prédécesseur.

4. (0,5 point)

Le code de 1'IFAC attire l'attention des professionnels sur le fait que le professionnel comptable peut être exposé à des situations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité. Il n'est pas possible de les définir, ni d'en donner une liste exhaustive. Le professionnel comptable ne doit pas fournir un service professionnel si une circonstance ou une relation génère un parti pris ou influence de façon inappropriée son jugement professionnel par rapport à ce service. (120.2)

En Tunisie, l'article 10 de la loi n°88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable : « **Toute publicité personnelle est interdite** aux membres de l'ordre. Ils ne peuvent faire état que de titres ou diplômes délivrés par l'Etat ou par des organismes étrangers. Toutefois, le conseil de l'ordre peut effectuer ou autoriser toute publicité collective qu'il juge utile dans l'intérêt de la profession ».

Les relations qui portent atteinte ou influencent de façon excessive le jugement professionnel du professionnel comptable doivent être évitées. En effet, le professionnel comptable ne doit pas accepter ou offrir des cadeaux ou autres avantages en nature qui laisserait croire l'existence d'une influence sur le professionnel. La notion de cadeaux et d'avantages et leur valeur varient d'un pays à l'autre, mais les professionnels comptables doivent éviter toute situation, dont on peut raisonnablement penser qu'elle a une influence négative et significative sur le jugement du professionnel, et sur sa réputation professionnelle.

- ➔ Menaces liées à **l'intérêt personnel** et à la **familiarité.**
- ➔ L'octroi aux clients des biens et des services affecte l'indépendance si ces derniers excèdent ce que prévoient les règles habituelles de courtoisie. A titre d'exemple, les cadeaux de fin d'année peuvent être acceptés à condition que leurs valeurs soient peu importantes et qu'ils soient échangés dans les deux sens.

Partie B :

1.(1,5 points)

CLIENTS	C.A.	%C.A.
A	80 000	20%
B	60 000	15%
C	50 000	12,5%
D	56 000	14%
E	54 000	13,5%
Autres	100 000	25%
Total	**400 000**	**100%**

a. ***Le client « A » est une E.I.P. :***

Entité d'intérêt public : Les cabinets et les organisations membres de l'IFAC sont encouragés à déterminer s'il convient d'assimiler d'autres entités ou certaines catégories d'entités à des entités d'intérêt public, du fait qu'elles font intervenir un grand nombre et une grande variété de parties prenantes. Parmi les facteurs à examiner figurent :

- la nature de l'activité, comme la détention d'actifs en qualité fiduciaire pour un grand nombre de parties prenantes. Par exemple, des établissements financiers, tels que banques et **compagnies d'assurance**, et fonds de pension…

➔ Le client « A » est une E.I.P.

b. ***Dépendance des honoraires d'un seul client :***

Lorsqu'un client d'audit est **une entité d'intérêt public** et que, pendant **deux années consécutives**, les honoraires totaux provenant de ce client et de ses entités liées (sous réserve des considérations rappelées au paragraphe 290.27) représentent **plus de 15 %** des honoraires totaux reçus de ce client par le cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers de ce client, le cabinet doit mentionner aux personnes en charge de la gouvernance du client d'audit le fait que le montant total de ces honoraires représente plus de 15 % des honoraires totaux perçus par ce cabinet ; ils doit discuter quelles mesures de sauvegarde présentées ci-dessous il va mettre en œuvre afin de réduire la menace à un niveau acceptable et il doit mettre en œuvre la mesure de sauvegarde choisie (290.222) :

- Préalablement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, effectue une revue de contrôle qualité de cette mission, ou un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de cette mission qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue préalable à l'émission de l'opinion ») ;
- Postérieurement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, et avant l'émission de l'opinion sur les états financiers de la troisième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, ou bien un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de l'audit au titre de la deuxième année qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue postérieure à l'émission de l'opinion »).

➔ Le total des honoraires provenant du client « A » représente 20% du total des revenus du cabinet (80 000 / 400 000) → Menace sur l'intérêt personnel.

c. ***Détermination des provisions techniques et établissement du tableau de détermination du résultat fiscal :*** Excepté dans des situations d'urgence, pour un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, le cabinet ne doit pas se charger de la préparation des calculs du passif (ou de l'actif) d'impôt courant ou différé pour la préparation d'écritures comptables qui sont

significatives pour les états financiers sur lesquels ce cabinet va exprimer une opinion. (290.185)

d. <u>Occupation d'un emploi chez un client d'audit</u>

Des menaces liées à la **familiarité** ou à l'**intimidation** sont susceptibles d'être créées lorsqu'un administrateur ou un cadre dirigeant d'un client d'audit, ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, a été membre de l'équipe d'audit ou un associé du cabinet. (290.134)

Lorsqu'un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit pour occuper une telle fonction, et que des relations significatives subsistent entre le cabinet et cette personne, la menace serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, l'indépendance est réputée être compromise si un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit en qualité d'administrateur, de cadre dirigeant, ou de salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, sauf si :

(a) la personne n'a droit à aucune prestation, avantage ou versement de la part du cabinet autre que ce qui découle d'accords fixes prédéterminés et les sommes dues ne sont pas d'une importance significative pour le cabinet ;

(b) la personne cesse en fait et en apparence toute participation aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet. (290.135)

<u>Dispositions générales :</u>

Une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsqu'un membre de l'équipe d'audit prend part à la mission tout en sachant qu'il va, ou pourrait, rejoindre le client d'audit à un moment donné dans le futur. Les politiques et procédures en place dans le cabinet doivent faire obligation aux membres d'une équipe d'audit d'aviser le cabinet lorsqu'ils entrent en négociations d'embauche chez le client. Dès réception de cette notification, l'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- la mise à l'écart du professionnel concerné de l'équipe d'audit ;
- la revue de tous les jugements importants portés par cette personne lorsqu'il faisait partie de cette équipe.

2. (0,75 point)

1ère alternative :

Une menace liée à **l'intérêt personnel** peut être créée si les honoraires dus par un client d'audit restent impayés pendant une longue période, notamment si une partie substantielle n'est pas réglée avant l'émission du rapport d'audit pour l'exercice suivant. (290.223)

Le professionnel ne doit pas cumuler les honoraires de deux exercices successifs. Il doit exiger le règlement des honoraires relatifs au premier exercice avant de remettre le rapport de l'exercice suivant.

En Tunisie, l'article 30 du code des devoirs professionnels prévoit que le professionnel bénéficie, pour les missions autres que celles de révision, **du droit de rétention** en cas de non-encaissement d'honoraires dus.

➔ Le cabinet doit éviter cette solution s'agissant d'une mission de révision légale.

2ème alternative :

Lorsqu'un contentieux existe, ou apparaît probable, entre le cabinet ou un membre de l'équipe d'audit et le client d'audit, des menaces liées à **l'intérêt personnel** et à l'**intimidation** sont créées.

Les relations entre les dirigeants du client et les membres de l'équipe d'audit doivent se caractériser par une totale franchise et une complète transparence s'agissant de tous les aspects des opérations commerciales du client. Lorsque le cabinet et les dirigeants du client se retrouvent en situation de conflit, du fait d'un contentieux en cours ou probable, rendant les dirigeants peu enclins à fournir des informations complètes, des menaces liées à l'intérêt personnel et à l'intimidation sont créées. L'importance des menaces créées dépendra de facteurs tels que :

- l'importance relative du contentieux ;
- la question de savoir si le contentieux porte sur une mission d'audit des états financiers antérieure.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple :

- si le litige implique un membre de l'équipe d'audit, à exclure cette personne de l'équipe d'audit;
- à charger un professionnel de revoir les travaux effectués.

Si de telles mesures de sauvegarde ne réduisent pas ces menaces à un niveau acceptable, la seule mesure appropriée consiste à démissionner, ou à refuser d'accepter la mission d'audit des états financiers. (290.231)

➔ L'indépendance de l'auditeur est affectée lorsqu'il est en situation de litige avec ses clients. Par conséquent, le litige entrave le processus de communication des informations pertinentes de la part du client. En outre, l'auditeur risque de perdre son objectivité et son impartialité : son jugement ne serait pas neutre et risque d'être affecté.

➔ Cette solution n'est pas envisagée : possibilité de perdre son indépendance et son objectivité. La relation avec le client serait trop tendue (manque de coopération).

3ème alternative :

Le mandat (ayant le pouvoir) du cabinet doit déterminer si les honoraires impayés pourraient être considérés comme équivalant à un prêt au client et si, en raison de l'importance de tels honoraires impayés, il est approprié que le cabinet soit renouvelé ou poursuive la mission d'audit. (290.223)

En outre, si l'auditeur ne réclame pas ses honoraires, cette situation anormale peut être interprétée comme un manquement à ses diligences (travail non effectuée …), ou une situation de prêt au client.

➔ Cette solution n'est pas recommandée puisque le code de l'IFAC n'admet pas le cumul des honoraires de plus de deux années.

3. (0,5 point)

Une menace liée à la **représentation** ou à **l'auto-révision** peut être créée lorsque le cabinet représente un client d'audit dans le cadre de la résolution d'un litige fiscal, une fois que l'administration fiscale a notifié au client d'audit qu'elle rejetait les arguments invoqués sur un point particulier, et que, soit cette administration, soit le client portait la résolution de ce litige dans le cadre d'une procédure formelle, par exemple, devant un tribunal ou une cour de justice.

L'existence et l'importance de cette menace dépendront de facteurs tels que :

- si le cabinet a fourni les conseils qui sont l'objet du litige d'ordre fiscal ;
- la mesure dans laquelle le résultat du litige aura une incidence significative sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion ;
- la mesure dans laquelle le sujet est appuyé par la législation ou la réglementation fiscale, d'autres précédents ou la pratique établie ;
- si ces procédures se déroulent en public ;
- le rôle joué par la direction dans la résolution de ce litige.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- le recours à des professionnels non membres de l'équipe d'audit pour effectuer ce service ;
- l'intervention d'un professionnel fiscaliste qui n'est pas intervenu dans la fourniture de cette prestation fiscale, pour conseiller l'équipe chargée de l'audit sur les services en cause et pour revoir le traitement retenu dans les états financiers ;
- l'obtention de conseils sur le service en cause auprès d'un professionnel fiscaliste extérieur.

4. (1 point)

a. ***Achat de biens auprès d'un client d'audit***

En général, l'achat de biens et de services auprès d'un client d'audit par le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate ne crée pas de menace sur l'indépendance si cet achat s'effectue dans des conditions de marché et de concurrence normales. Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur telle qu'elles créent une menace liée à **l'intérêt personnel**. L'importance de toute menace doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde peuvent consister par exemple à :

- annuler la transaction ou en réduire l'ampleur ;
- exclure la personne concernée de l'équipe d'audit. (290.126)

b. ***Développement et commercialisation d'un service en collaboration ave un client d'audit***

Des liens commerciaux ou relations d'affaires étroits entre un cabinet, un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate et le client d'audit ou ses dirigeants, surviennent à la suite d'une relation commerciale ou d'une participation financière commune, et peuvent créer des menaces liées à **l'intérêt personnel** ou à **l'intimidation**. Par exemple :

- …Des accords consistant à combiner un ou plusieurs services ou produits du cabinet avec un ou plusieurs services ou produits du client et les commercialiser en faisant référence aux deux parties concernées.….

A l'exception du cas où l'intérêt financier **n'a pas un caractère significatif** et le lien commercial ou la relation d'affaire sont insignifiants pour le cabinet, le client ou ses dirigeants, la menace ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, sauf si l'intérêt financier n'a pas un caractère significatif et le lien commercial ou la relation d'affaires sont insignifiants, le lien commercial ou la relation d'affaires ne doivent pas être conclus, ou doivent être ramenés à un niveau insignifiant, ou encore être interrompus. (290.124)

5. (0,75 point)

a. ***Cabinets du même réseau :***

Lorsqu'un cabinet est considéré comme étant membre d'un réseau, ce cabinet doit être indépendant des clients d'audit des autres cabinets du même réseau. (290.13)

Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure détiennent des droits de propriété en commun, partagent le contrôle ou la gestion, cette structure est réputée constituer un réseau. Ceci peut être réalisé au moyen de contrats ou d'autres instruments. (290.17)

Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure partagent des méthodes et des procédures de contrôle qualité communes, cette structure est réputée constituer un réseau. Dans ce contexte, les méthodes et procédures de contrôle qualité communes s'entendent comme celles conçues, mises en œuvre et supervisées dans l'ensemble de la structure élargie. (290.18)

- ➔ Les cabinets « MGM » et « AUDIT CONSEIL » constituent un réseau.
- ➔ Le CSC ne prévoit pas des cas d'incompatibilité pour les cabinets d'un même réseau. Donc, l'auditeur doit appliquer les dispositions du code de l'IFAC et ce en appliquant le plus restrictif.
- ➔ Le cabinet « AUDIT CONSEIL » ne doit plus fournir des prestations de tenue de comptabilité à **cette entité cotée en bourse** puisque « Excepté dans des situations d'urgence, le cabinet ne doit pas fournir, pour le compte d'un client d'audit qui est une **entité d'intérêt public**, de prestation comptable ou de tenue de comptabilité, y compris l'établissement de la paie, ni préparer d'états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, ou d'informations financières qui forment la base des états financiers. » (290.172)

b. Deux cabinets du même réseau assurent une mission de co-commissariat du même client

Situation non prévue par le code d'éthique de l'IFAC mais elle est interdite par le CSC + la norme de l'OECT.

Le code de déontologie des professionnels comptables ne prévoit aucune disposition concernant le co-commissariat aux comptes.

En Tunisie, le paragraphe 2 de l'article 13 ter du CSC prévoit que : « Ces commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des **relations d'association** ou par d'autres liens qu'ils soient qui sont de nature à limiter leur indépendance… ».

Le paragraphe 10 de la norme de l'OECT portant sur le co- commissariat aux comptes prévoit que : « Les règles générales d'acceptation et de maintien des missions, édictées par le code des devoirs professionnels et les normes professionnelles en vigueur, doivent être mises en œuvre par chacun des co-commissaires en tenant compte du contexte particulier lié à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

La prise en compte de ce contexte implique notamment d'obtenir communication des noms des co-commissaires, et de toute information utile à l'appréciation de leur indépendance, notamment par rapport aux autres co-commissaires **et à l'inexistence, entre eux, de liens d'association de salariat, de partenariat, de réseau** ou tout autre lien de nature à affecter leur indépendance. »

Corrigé de la seconde partie :

1. Précisez la nature de la mission, confiée au cabinet, ainsi que les normes internationales qui lui sont applicables ? (1 point)

Missions	Normes
1-Audit des états financiers intermédiaires	Normes internationales d'audit
2- Audit des stocks (une rubrique)	Normes internationales d'audit et particulièrement ISA 805

2. Identifiez les principaux risques inhérents qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de la mission ? (2 points)

Les principaux risques inhérents pour la planification de la mission pourraient être :
R1- La forme de la société : SUARL ;
R2- Le développement technologique (logiciels produisant des copies de bonne qualité) ;
R3- Faiblesse de sa capitalisation et recours aux crédits pour le financement des stocks ;
R4- Le propriétaire se désintéresse complètement des questions financières ;
R5- Les œuvres d'art sont soit consignées soit achetées ;
R6- Achats auprès du propriétaire (parties liées) ;
R7- Achats auprès d'artistes ne disposant pas de Matricule fiscal ;
R8- Ventes au comptant à des passagers ;
R9- Les comptes antérieurs à 2017 n'ont jamais été audités (premier audit) ;
R10- Procédures non formalisées…
(0,25 point par risque avec un maximum de 2 points)

3. Identifiez les faiblesses éventuelles dans la conception des contrôles internes du processus «achats-règlements» ? En déduire pour les principales assertions, la stratégie ainsi que la nature, l'étendue et le timing des procédés de vérification à mettre en œuvre ? (3 points)

3-1- Faiblesses :
F1- Utilisation du même carnet de bons de réception (articles consignés et articles achetés sans aucune distinction) : des articles consignés peuvent être payés ;
F2- Cumul de fonctions par le magasinier : garde des magasins (tâche de conservation) et mise à jour de l'inventaire permanent (tâche d'enregistrement) ;
F3- Les BR non encore facturés ne sont pas comptabilisés (notamment en fin de période) ;
F4- Les chèques ne sont pas barrés → risque de falsification ;
F5- Le comptable établit les chèques et les remet aux artistes (tâches opérationnelles), et comptabilise les achats et les règlements (tâche d'enregistrement) → risque de fraude ;
F6- Le chèque revient à la personne qui l'a établi après sa signature par le propriétaire sans annulation (oblitération) des pièces justificatives ou apposition d'un cachet « payé » → double règlement possible ;
F7- Les retenue à la source fiscales ne sont pas effectuées : il faut provisionner 1,5% des achats…

3-2- Faiblesses d'après l'examen analytique :

Rubrique	Du 1-1 au 30-06-2017	Du 1-1 au 31-12-2016	Semestriel base 2016 (*)	Variation	% Variation
Revenus	342 250	708 469	354 234,5	-11 985	-3,38%
Coût des ventes	316 450	547 564	273 782,0	42 668	7,79%
Résultat des activités courantes (avant impôts sur le résultat)	42 940	133 570	66 785,0	-23 845	-17,85%

(*) L'activité n'étant pas saisonnière, il est possible de linéariser.

Cette situation montre un accroissement du coût des ventes de 7,79%, alors que les revenus sont en baisse de 3,38%. Ce qui confirme le risque de double paiement et de fraude.

Eléments	Assertions
Charges fictives Articles consignés	Survenance
Charges	Séparation des périodes & Exhaustivité
Fournisseurs	Droits et obligations & Existence
Stocks	Valorisation
Liquidités	Existence

Compte tenu des faiblesses et des risques inhérents ainsi que de la qualité de l'environnement de contrôle et des procédures non formalisées, les travaux d'audit se baseront essentiellement sur une stratégie de substance.

Par conséquent, le timing des procédés de vérification est à fixer **après la date de clôture** :

- Une confirmation positive des comptes fournisseurs est nécessaire s'il n'y a pas de contrôles alternatifs ;
- Vérifier que toutes les factures sont appuyées par des bons de réception (B.R.) ;
- Sélectionner des B.R. de fin de période et vérifier qu'ils sont comptabilisés (factures non parvenues) ;
- Vérifier les états de rapprochement bancaire ;
- Vérifier que les règlements sont justifiés.

Les tests de procédures doivent être limités au **minimum** permettant juste d'avoir une meilleure compréhension des systèmes.

4. Donnez une estimation quantitative du seuil de signification relatif à la mission ? (1,5 points)

Le seuil est déterminé par référence aux utilisateurs et leurs besoins, c'est le montant qui affecte la décision des utilisateurs.

Pour la société « ARTISTO », les informations financières objet de la mission sont destinées à un utilisateur unique : la banque, sa décision est d'accorder ou de ne pas accorder le crédit.

4-1- Pour la mission d'audit de l'état des stocks

La banque accorde le crédit sur la base de la valeur du stock qui représente 85% du total des actifs (920.000 * 85% = 782.000) sachant que la banque ne finance que 75% de la valeur des stocks ; soit 586.500 dinars.

Tant que la valeur du stock n'est pas surévaluée (en quantité : toile en consignation ou copies/et en valeur : comptabilisation au prix de vente) de plus de 25% X 782.000 soit 195.500 dinars, la banque accorde le crédit.

4-2- Pour la mission d'audit des états financiers

Le seuil de signification, fixé pour un état financier pris isolément ou pour un élément spécifique d'un état financier, peut être inférieur à celui fixé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité ; ceci affectera la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit ainsi que l'évaluation des anomalies non corrigées. **(Paragraphe A15 de l'ISA 805)**. Donc le seuil de la mission d'audit des états financiers devrait être supérieur à 195.500 dinars.

5. Les procédures de vérification des stocks et de confirmation externe des fournisseurs, effectuées par le cabinet, sont-elles adéquates ? Justifiez votre réponse. (3 points)

- Les procédures de vérification des stocks sont insuffisantes.

L'auditeur n'a pas tenu compte des différents risques d'anomalies significatives (R.I. + R.L.C.) relatifs au stock et notamment :

R2- Le développement technologique (logiciels produisant des copies de bonne qualité) : l'auditeur aurait du faire appel à un expert ;

R5- & F1-Les œuvres d'art sont soit consignées soit achetées : les stocks en consignation ne devraient pas faire partie des états de stocks ;

F2- Cumul de fonction par le magasinier : garde des magasins (tâche de conservation) et mise à jour de l'inventaire permanent (tâche d'enregistrement) ;

F3- Les BR non encore facturés ne sont pas comptabilisés (notamment en fin de période) ;

→ Risque de fraude : Publication d'information mensongère.

- Les procédures de confirmation externe négatives ne sont pas adéquates du fait que :

* les conditions suivantes citées par **le paragraphe 15 de l'ISA 505** ne sont pas vérifiées cumulativement :

a) L'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ;

b) La population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes, transactions ou conditions de faible valeur et homogènes ;

c) Un taux très bas de divergences est attendu ; et

d) L'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.

* L'auditeur devrait recevoir directement les réponses des fournisseurs et non de la société.

* Certaines réponses ont été reçues par télécopie ou par email et non par courrier. L'auditeur devrait s'assurer de la fiabilité des réponses. **(Paragraphe A12 de l'ISA 505)**

* 60% du solde du compte « Fournisseurs » sont confirmés, ce qui constitue un très bon taux de couverture, mais le taux de réponse qui est de 15% est très faible surtout que les réponses montrent que des soldes non conformes ce qui confirment les risques.

6. Présentez les raisons éventuelles à l'origine de l'opinion exprimée par le cabinet et discuter de sa cohérence ? (1,5 points)

Les raisons éventuelles à l'origine de l'opinion exprimée par le cabinet sont :
- l'existence d'opérations fictives avec des fournisseurs ;
- l'existence de détournement de règlements fournisseurs ;
- la valorisation au prix de vente des stocks ;
- le refus de signer la lettre d'affirmation : **le paragraphe 19 de l'ISA 580** précise que « Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

(a) S'entretenir de cette question avec la direction ;
(b) Réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'incidence que peut avoir une telle situation sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général ; et
(c) Prendre des mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705 (Révisée), compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 20 de la présente Norme ISA ».

Selon l'ISA 705, ces différentes anomalies présentent un **caractère diffus** : Le caractère, dans le contexte d'anomalies, des incidences sur les états financiers des anomalies, ou des incidences éventuelles sur ceux-ci des anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :
(i) Ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
(ii) Représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou
(iii) Au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers. **(Paragraphe 5 de l'ISA 705)**.

Le cabinet envisage d'exprimer une opinion négative sur la rubrique stocks mais des réserves sur les états financiers. Or le stock constitue une part prépondérante (85%) du total des actifs. Il y' a lieu d'assurer une cohérence entre les deux opinions dont l'une ne doit pas occulter l'autre. Il y'a lieu, alors, d'exprimer la même opinion défavorable sur « Les états financiers » et sur la rubrique « Stocks ».

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR

ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2017

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures - Coefficient : 1

*Le sujet se présente en **9 questions** réparties en deux sections complémentaires :*

A) Ethique/ acceptation de la mission et procédures d'audit	*14 points*	*Page 4*
B) Procédures d'audit complémentaires	*06 points*	*Page 4*

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 **5** pages numérotées de **1 à 5** (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.*

SUJET

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

En mai 2016, M. Mohamed Ben Fares, nouveau commissaire aux comptes de la société **VEGA**, entame sa mission d'audit de l'exercice 2015, premier exercice de son mandat (2015, 2016 et 2017). Son client lui précise qu'il est pressé et qu'il voudrait tenir une assemblée générale, au plus tard le 15 juillet 2016, afin d'approuver les comptes arrêtés au 31/12/2015, selon le référentiel comptable IFRS. Le client explique au nouvel auditeur, qu'il n'a pas à perdre de temps à auditer les soldes d'ouverture, et qu'il vaudrait mieux se concentrer sur les mouvements et les soldes de clôture de l'exercice 2015. Le client lui propose, également, de l'assister d'urgence dans la tenue des comptes de sa filiale, qui accuse un retard dans l'arrêté de ses états financiers de 2015 (cette filiale est détenue à concurrence de 78% et son capital social est de 2,1 millions de dinars (**MDT**)).

M. Mohamed, était l'ancien comptable de **VEGA** en 2013 et 2014. Suite à l'obtention de son diplôme National d'Expert Comptable, il s'est installé, en novembre 2015, pour son propre compte et à recruter une secrétaire et un assistant.

Pour les besoins de la mission, M. Mohamed contacte, par téléphone, son prédécesseur, et un ancien ami de l'université, et lui demande de lui communiquer ses dossiers de travail pour s'en inspirer, valider les soldes d'ouverture et exploiter les tests réalisés sur l'exercice 2014. Il lui explique que c'est la première fois qu'il réalise une mission d'audit sur des comptes en IFRS, et que probablement, il aura besoin de son aide moyennant une rémunération.

Après un mois, il obtient une boite d'archive de son prédécesseur, comprenant l'ensemble des travaux réalisés, dans laquelle il trie certains tests de procédures et tests substantiels relatifs aux comptes arrêtés au 31/12/2014, qui lui paraissent pertinents pour son audit. Il note que son prédécesseur a mentionné **dans un paragraphe d'observation**, dans son rapport de commissariat aux comptes, que :

- ***i.*** *« La société n'a jamais inventorié ses immobilisations corporelles et n'a jamais procédé à des tests de dépréciation de type ' Impairment tests'.*
- ***ii.*** *La société ne dispose pas de procédures de gestion et d'évaluation fiable de ses stocks, malgré qu'ils aient atteint un niveau de 15,5 MDT et que la valeur de réalisation nette de ces stocks s'élève à 8,9 MDT.*
- ***iii.*** *Le système de facturation et de gestion informatisé des livraisons des micros composants électroniques est très complexe et présente certaines insuffisances de contrôle interne. En effet, le nombre très élevé de factures émises (3 millions de factures en 2014) nécessite, à chaque date de clôture, des contrôles compensatoires et de nombreux ajustements. Ces travaux sont réalisés par une équipe de 5 cadres, supervisés directement par le Directeur Général. A noter que les dates de facturation et les dates de livraison sont souvent différentes et qu'il existe un écart entre le nombre de bons de livraison émis (2,98 millions de BL en 2014) et le nombre de factures émises (sachant que chaque facture émise devrait normalement correspondre à un bon de livraison d'égal montant).*
- ***iv.*** *Les frais de licenciement, liés au plan de restructuration touchant 500 employés sur les 1200 existants, s'élevant à 7,5 MDT, ont été « capitalisés », malgré l'absence d'étude quant aux cash flows futurs qui pourraient être générés par une telle décision.*
- ***v.*** *La direction ne nous a pas fourni, dans sa lettre d'affirmation, plusieurs déclarations écrites demandées.»*

La société **VEGA** est une société anonyme, cotée à la bourse de Tunis, créée en 2009, et dont l'objet social principal est la fabrication de micros composants électroniques destinés à l'export pour une importante compagnie de téléphonie suédoise. Depuis quelques temps, cette compagnie connaît des difficultés financières, dues à une concurrence acharnée des sociétés de fabrication de téléphones américaines, coréennes et chinoises. En effet, ces dernières avaient entamé très tôt la technologie de l'écran tactile, contrairement à **VEGA**.

Il est à noter que **VEGA** réalise également, à titre accessoire, des revenus provenant de la location de biens immobiliers (1,2 millions de dinars en 2014 et 1,26 millions de dinars en 2015, hors taxes).

VEGA a émis un emprunt obligataire de 30 millions de dinars, en mars 2016, sur les marchés financiers internationaux de Londres et de Dubaï, afin de financer ses activités. Elle peine à lever les capitaux demandés, en l'absence d'états financiers certifiés selon le référentiel IFRS.

La comptabilité et la paie de **VEGA** sont sous-traitées chez le cabinet Zied & Co, membre du réseau ARP. Monsieur Zied, gérant dudit cabinet, souffre d'une forte rotation de son personnel comptable.

La société **VEGA** présente au niveau de ses comptes individuels, arrêtés au 31/12/2015, des revenus hors taxes de 55,4 millions de dinars (équivalents à 2,85 millions de factures contre 2,67 millions de bons de livraisons). Les états financiers de l'exercice 2015, présentés à l'auditeur, se résument comme suit :

En million de DT

LIBELLE	31/12/2015	31/12/2014	
Actifs non courants	40,70	45,60	(*)
Actifs courants	44,40	49,50	
Liquidités et équivalents de liquidités	2,00	3,50	
TOTAL DES ACTIFS	**87,10**	**98,60**	
Capitaux propres	18,50	16,20	
Résultat de l'exercice	(8,10)	2,30	
Passifs non courants	14,00	12,30	
Passifs courants	55,20	65,40	
Concours bancaires	7,50	2,40	
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS	**87,10**	**98,60**	

	31/12/2015	31/12/2014
Revenus	55,40	59,10
Charges d'exploitation	(32,20)	(35,20)
Autres charges d'exploitation	(16,20)	(12,30)
Charges financières nettes	(6,60)	(5,20)
Pertes extraordinaires	(8,50)	(3,80)
Impôts sur les sociétés	-	(0,30)
Résultat net de l'exercice	**(8,10)**	**2,30**

(*) Dont charges reportées : 7,5 MDT non encore résorbées en 2014 et 2015.

Travail à faire :

A. ETHIQUE / ACCEPTATION DE LA MISSION ET PROCEDURES D'AUDIT (14 points)

1-Indiquer, conformément au code d'éthique de l'IFAC et la réglementation nationale, quels sont vos commentaires sur la désignation de M. Mohamed en qualité de commissaire aux comptes. Ce dernier peut-il auditer les états financiers arrêtés selon le référentiel proposé. Sous quelles conditions? Existe-t-il des préalables à respecter avant l'acceptation de ladite mission? (2 points)

2- Rappeler les diligences à mettre en œuvre en matière d'évaluation du risque entité (risque d'anomalies significatives). Identifier et évaluer (dans un tableau synthétique) le risque entité pour les principaux groupes de comptes en rappelant les assertions concernées (argumenter vos réponses par des ratios, indices et analyses). (3 points)

3- Calculer le seuil de signification préliminaire pour la mission ainsi que les seuils de signification spécifiques (ou erreurs tolérables), tout en présentant votre démarche et expliquant vos choix et jugements éventuels? (2 points)

4- Que pensez-vous du recours aux travaux de l'auditeur précédent ? Ceci est-il permis et sous quelles conditions? (1 points)

5- Présenter les objectifs de l'audit des soldes d'ouverture de l'exercice 2015, ainsi que les diligences à mettre en œuvre? (1,5 points)

6- Quelles sont les conséquences, sur les travaux d'audit, du recours par le client au service d'un cabinet externe pour l'outsourcing de sa comptabilité et de sa paie. Déterminer selon les normes ISA, l'approche à adopter pour auditer les domaines de gestion sous-traités. (2 points).

7- Quel est l'impact du paragraphe d'observations du prédécesseur sur le rapport d'audit de l'exercice 2015? Quelle est l'attitude à adopter en cas de refus de remise par la direction générale de la lettre d'affirmation ou de certaines déclarations écrites à l'auditeur ? Quelle est la conséquence de cette situation sur le reste de la mission? (2,5 points)

B. PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES (6 points)

M. Mohamed décide de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires et focaliser ses tests, notamment, sur l'audit du groupe de comptes « Revenus ».

8- Compte tenu des informations mises à votre disposition dans les tables 1 et 2 ci-dessous présentées, indiquer dans un tableau synthétique (7 colonnes):

- les assertions concernées du groupe de comptes «revenus»;
- l'évaluation du risque entité (le risque d'anomalies significatives);
- le niveau de confiance estimé pour le risque entité;
- le niveau de confiance en résultant pour le risque auditeur (le risque de non détection);
- la stratégie à adopter (Justifier votre position);
- les tests de procédures éventuels; et enfin
- les tests substantiels éventuels. **(3 points)**

9- Ayant suspecté une minoration du chiffre d'affaires, l'auditeur a décidé de procéder à un test substantiel en utilisant la technique de sondage sur les bons de livraison émis.

En se référant aux tables 1 et 2 ci-dessous,

- **Que pensez vous du couple risque/assertion choisi par l'auditeur ainsi que de la population ciblée ?**
- **Déterminer le couple risque/assertion que vous jugez le plus pertinent à auditer.**
- **Déterminer la taille de l'échantillon à retirer et l'intervalle de sélection (ou pas) suivant la méthode de sélection systématique à intervalles réguliers. (3 points).**

TABLE 1 : Niveau de confiance ; facteur de confiance et degré de précision pour la réalisation de sondage numérique

Niveau de confiance	Facteur de confiance (λ)	Degré de précision (P)	Niveau de risque d'anomalie
50,00%	0,7	3%	risque très faible
63,00%	1	3%	risque très faible
69,00%	1,2	3%	risque faible
75,00%	1,4	3%	risque faible
80,00%	1,6	3%	risque modéré
85,00%	1,9	3%	risque modéré
86,00%	2	2%	risque modéré
90,00%	2,3	2%	risque élevé
95,00%	3	2%	risque élevé
97,50%	3,7	1,40%	risque très élevé
99,00%	4,6	1%	risque très élevé

TABLE 2: Les stratégies d'audit en fonction des facteurs de confiance

Stratégie >>>	Stratégie 1	Stratégie 2	Stratégie 3	Stratégie 4
Sources de Confiance	**Risques élevés identifiés**		**Risques élevés non identifiés**	
	Utilisation des contrôles internes et mise en œuvre de procédures substantielles **minimum**	Non-Utilisation des contrôles internes et mise en œuvre de procédures substantielles **étendues**	Utilisation des contrôles internes et mise en œuvre de procédures substantielles **minimum**	Non-utilisation des contrôles internes et mise en œuvre de procédures substantielles **intermédiaires**
Confiance préalable	0	0	1	1
Confiance allouée au contrôle interne	2,3	0	1,3	0
Confiance allouée aux procédures substantielles	0,7	3	0,7	2
Confiance Globale	3	3	3	3

NB : Pour acquérir une confiance globale minimale de 95%, les facteurs de confiance «λ» associés à chacune des trois sources de confiance doivent donner obligatoirement **un total au moins égal à 3,0 (équivalent à 95% de niveau de confiance)**

QUESTION 7: **Expliquer quel impact aurait dû avoir le paragraphe d'observations du prédécesseur sur la présentation/ forme du rapport d'audit, qu'il serait éventuellement appelé à émettre, sur l'exercice 2015. Quelle est l'attitude à adopter lorsque la direction générale refuse de remettre la lettre d'affirmation ou certaines déclarations écrites à l'auditeur ? Quelle est la conséquence de cette situation sur le reste de la mission ? (2,5 points)**	**Expliquer quel impact aurait dû avoir le paragraphe d'observations du prédécesseur sur la présentation/ forme du rapport d'audit, qu'il serait éventuellement appelé à émettre, sur l'exercice 2015:** - il est manifeste que si la direction générale n'a pas apporté les correctifs nécessaaires sur les soldes d'ouvertures (effets des modificatios comptables) l'auditeur devra exprimer des réserves et des limitations concernant : *les soldes d'ouvertures liés aux stocks en terme de valorisation et de réalité *les immobilisations en terme de réalité et de valorisation en date de clôture *les actifs fictifs genérs par les frais de licenciements qui auraient dus être portés en charge dès leur engagement (et non être capitalisées au bilan) *l'absence de communication par la directions des affirmations demandées **Ainsi, le paragraphe d'observation contient des anomalies significatives liées aux stock et immobilisation : ces anomalies persistent pour l'exercice 2015 + Refus de communiquer de la lettre d'affirmation. la formulation du rapport du prédécesseur indique qu'il existe des reserves non formulées comme telles dans le corps de l'opinion d'audit. Ceci au regard de l'article 269 du CSC peut être une cause de nullité du rapport et en en conséuence une cause d'annulation de l'assemblée générale approuvant lesdits comptes.** **Quelle est l'attitude à adopter lorsque la direction générale refuse de remettre la lettre d'affirmation ou certaines déclarations écrites à l'auditeur** **Par ailleurs, le commentaire formulé par l'auditeur précédent concernant la non communication des affirmations écrites demandées conformément à la norme ISA 580 constitue un motif de démission et d'expression d'un rapport modifié aboutissant à une impossibilité de certifier, qu'aurait dû exprimer le prédécesseur. Il est à noter que pour une mission de commissariat aux comptes, il n'est pas permis d'exprimer une opinion aboutissant à uue impossibilité de certifier. Seul un refus est légalement autorisé. Toutefois pour se conformer avec la préface de l'IFAC, le commiussaire aux comptes aurait dû exprimer un refus de certifier pour se conformer à la loi et indiquer par ailleurs que ce refus doit être interprété comme une impossibilité de certifier conformément à la norme ISA 705.**	**ISA 200/210/580/705/ art. 269 du CSC**	1,25
	Quelle est la conséquence de cette situation sur le reste de la mission ? **Concernant l'audit de 2015, et selon l'ISA 200, les prémisses avant l'acceptation de la mission sont compromis (absence de communication et d'accès à toutes les informations demandées) ce qui constitue un motif de non acceptation de la mission par le nouvel auditeur. Il devrait en discuter avec les organes de gouvernance de l'entreprise et avec la direction générale afin de voir la possibilité d'étendre sa mission sur les comptes de 2014 et antérieurs, afin que les comptes deviennent auditable. Bien sûr avec une confirmation écrite au niveau de la lettre de mission, quils procurereront toutes les informations et renseignements demandés.** **Si l'auditeur a entamé la mission et malgré les promesses initiales faites par la direction, cette dernière refuse de remettre les affirmations exigées, ceci constitue pour l'auditeur un juste motif de démission (aussi bien pour un audit légal, que contractuel) .** **Enfin, ce paragraphe d'observation tel que formulé, remet en cause la compétence du prédécesseur et ne permet donc pas à l'auditeur de considérer ses travaux comme source d'éléments probant pour l'audit des soldes d'ouverture au titre de l'exercice 2015, et ce même s'il change la mission en mission d'audit contractuelle.** **(l'étudiant peut utiliser cette idée pour répondre à la première question et à la question 4)**	**ISA 200/210/580/705/ art. 269 du CSC**	1,25

B. PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES (6 points) M. Mohamed décide de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires et focaliser ses tests, notamment, sur l'audit du groupe de compte « Revenus ». QUESTION 8: **Compte tenu des informations mises à votre disposition dans les tables 1 et 2 ci-dessous présentées, indiquer dans un tableau synthétique (7 colonnes) :** - les assertions concernées du groupe de comptes «revenus»; - l'évaluation du risque entité (le risque d'anomalies significatives); - la stratégie à adopter (Justifier votre position); - le niveau de confiance estimé pour le risque entité; - le niveau de confiance en résultant pour le risque auditeur (le risque de non détection); - les tests de procédures éventuels; et enfin - les tests substantiels éventuels. **(3 points)**	**VOIR analyse et tableau pages suivantes**	**ISA 300/330**	3

QUESTION 9: L'auditeur, ayant suspecté une minoration du chiffre d'affaires, a décidé de procéder à un test substantiel en utilisant la technique de Sondage sur les bons de livraison émis. En se référant à la TABLE 1 ci-dessous, - **Que pensez vous du couple risque/assertion choisi par l'auditeur ainsi que de la population ciblée ?** - **Déterminer les couples risques/assertions que vous jugez les plus pertinentes à auditer.** - **Déterminer la taille de l'échantillon à retirer et l'intervalle de sélection (ou pas) suivant la logique de sélection systématique à intervalle régulier. (3 points)**	VOIR analyse et tableau pages suivantes	ISA 530	

Question 3: Calcul du Seuil de signification et allocation de l'erreur tolérable (2 POINTS)

CRITERES DES NOTATION **Calcul seuil de signification préliminaire**

0,75

BASE	31/12/2015	31/12/2014	Fourchette de seuil	Taux retenus (*)	SSP 2015	SSP 2014	MOYENNE	CRITERE DE CONVERGENCES
Revenus	55,40	59,10	1 to 3%	1%	0,55	0,59	0,5725	OUI
Total bilan	87,10	98,60	1 to 3%	1%	0,87	0,99	0,9285	NON
Capitaux propres	10,40	18,50	3 to 5%	3%	0,31	0,56	0,4335	OUI
Résultat courant	0,40	6,40	3 to 7%	3%	A NE PAS RETENIR (**)	A NE PAS RETENIR	A NE PAS RETENIR	A NE PAS RETENIR

(*) nous retiendrons des taux bas puisque le risque entité est jugé globalement élevé

(**) le résultat étant trop volatile (chutte de 94%), il ne sera donc pas retenu

MOYENNE ENTRE 0,5725 ET 0,4335= 0,503

SEUIL DE SIGNIFICATION PRELEMINAIRE ARRONDI A 0,5 MDT soit 500 000 DT

RISQUE ENTITE ELEVE

TAUX DE MARGE DE SECURITE 15%

SEUIL DE SIGNIFICATION DE TRAVAIL (ou Erreur Tolérable globale)= SSP x (1-Taux de Marge securité) 0,425 soit 425 000 DT

Si risque entité est jugé élevé

75% du SSP<ET globale< 85% du SSP

on ne le retient pas car il y a une D importante entre les SSP de KP et les SSP des 2 autres périodes.

1,25

Allocation de l'erreur tolérable

En MDT

2 Méthodes sont admises : une méthode inversement proportionnelle au risque (Méthode 1) et une méthode proportionnelle au risque (Méthode 2)

LIBELLE	31/12/2015	31/12/2014	VARIATION	%	Assertion touchée	Niveau global du risque entité	METHODE 1 Pondération selon échelle suivante: 1 si Risque élevé, à 10 si risque Faible	METHODE 1 SST ou Erreur tolérable par groupe de comptes)	METHODE 2 Pondération selon échelle suivante: 10 si Risque élevé, à 1 si risque Faible	METHODE 2 SST ou Erreur tolérable par groupe de comptes)
- Actifs non courants	40,70	45,60 (*)	-4,90	-11%	Existence/ élevé Exhaustivité/ élevé valorisation/ élevé Droit et obligation / faible à modéré	élevé	1	0,017	9	0,085
- Actifs courants	44,40	49,50	-5,10	-10%	Existence/ élevé Exhaustivité/ élevé valorisation/ élevé Droit et obligation / faible à modéré	élevé	2	0,034	8	0,076
- Liquidites et equivalent	2,00	3,50	-1,50	-43%	Existence/ élevé Exhaustivité/ élevé valorisation/ élevé Droit et obligation / faible à modéré	modéré à élevé	4	0,068	6	0,057
TOTAL BILAN	87,10	98,60	-11,50	-12%				0		
- Capitaux propres	18,50	16,20	2,30	14%	Tous les risques liées aux assertion concernées peuvent être estimés comme présentant un risque faibles à modérés	Faible à modéré	7	0,119	3	0,028
- Résultat de l'exercice	8,10	2,30	10,40	-452%	N/A	N/A		0		
- Passifs non courants	14,00	12,30	1,70	14%	Tous les risques liées aux assertion concernées peuvent être estimés comme présentant un risque faibles à modérés	Faible à modéré	7	0,119	3	0,028
- Passifs courants	55,20	65,40	-10,20	-16%	Tous les risques liées aux assertion concernées peuvent être estimés comme présentant un risque faibles à modérés sauf le risque d'exhaustivité des passifs peut présenté un risque élevé (non constatation de l'IS liés aux revenus connexes de loyer de 0,3 MDT)	modéré à élevé	3	0,051	7	0,066
- Concours bancaire	7,50	2,40	5,10	213%	Existence/ élevé Exhaustivité/ élevé valorisation/ élevé Droit et obligation / faible à modéré	modéré à élevé	1	0,017	9	0,085
TOTAL BILAN	87,10	98,60	-11,50	-12%			25	0,425	45	0,425

LIBELLE	31/12/2015	31/12/2014	VARIATION	%	Assertion touchée	Niveau global du risque entité
- Revenus	55,40	59,10	-3,70	-6%	Survenance/ Elevé Exhaustivité/ Modéré Cut off/ Elevé Exactitude/ Elevé Imputat° compt./ Moyen	Elevé
- Charges d'exploitation	-32,20	-35,20	3,00	-9%	Survenance/ Faible Exhaustivité/ Elevé Cut off/ Elevé Exactitude/ Modéré Imputat° compt./ Modéré	Globalement modéré mais tres élevé sur L'exhaustivité (le client a intéret à minorer ses charges pour limiter le déficit de l'exercice
- Autres charges d'exploitation	-16,20	-12,30	-3,90	32%	Survenance/ Modéré Exhaustivité/ Modéré Cut off/ Modéré Exactitude/ Modéré Imputat° compt./ Modéré	Modérés
- Charges financieres nettes	-6,60	-5,20	-1,40	27%	Survenance/ faible Exhaustivité/ Modéré Cut off/ Elevé Exactitude/ faible Imputat° compt./ faible	Faible à modéré
- Pertes extraordinaires	-8,50	-3,80	-4,70	124%	Survenance/ Faible Exhaustivité/ Elevé Cut off/ Elevé Exactitude/ Modéré Imputat° compt./ élevé	Elevé par nature
- Impôts sur les societes	-	-0,30	0,30	-100%	Survenance/ Faible Exhaustivité/ Elevé Cut off/ Elevé Exactitude/ Elevé Imputat° compt./ Faible	Elevé
- Résultat net de l'exercice	8,10	2,30	-10,40	-452%		

(*) Dont charges reportées 7,5 MDT non encore résorbées en 2015

l'enseignant tiendra compte plus de la démarche et du jugement argumenté de l'étudiant que des calculs précis (car en fin de compte le SS et IET restent des jugements professionnels)

0,017 x 1/25 = Total de Poids

QUESTION 2: EVALUATION DU RISQUE ENTITE (2 POINTS)

CRITERES DES NOTATION

Examen analytique préléminaire

LIBELLE	42 369,00		42 004,00		VARIATION	%
- Actifs non courants :	40,70		45,60	(*)	-4,9	-0,107456
- Actifs courants :	44,40		49,50		-5,1	-0,10303
- Liquidités et équivalent	2,00		3,50		-1,5	-0,428571
TOTAL BILAN	87,10		98,60		-11,5	-0,116633
- Capitaux propres	18,50		16,20		2,3	0,1419753
- Résultat de l'exercice :	- 8,10		2,30		-10,4	-4,521739
- Passifs non courants :	14,00		12,30		1,7	0,1382114
- Passifs courants :	55,20		65,40		-10,2	-0,155963
- Concours bancaire :	7,50		2,40		5,1	2,125
TOTAL BILAN	87,10		98,60		-11,5	-0,116633
					0	
LIBELLE	42 369,00		42 004,00		VARIATION	%
- Revenus	55,40		59,10		-3,7	-0,062606
- Charges d'exploitation	- 32,20		- 35,20		3	-0,085227
- Autres charges d'exploitation	- 16,20		- 12,30		-3,9	0,3170732
- Charges financières nettes	- 6,60		- 5,20		-1,4	0,2692308
- Pertes extraordinaires	- 8,50		- 3,80		-4,7	1,2368421
- Impôts sur les sociétés	-		- 0,30		0,3	-1
- Résultat net de l'exercice	- 8,10		2,30		-10,4	-4,521739

0,5

EQUILIBRE FINANCIER	31/12/2015		31/12/2014		VARIATION	%
CAPITAUX PERMANENTS	24,40		30,80		- 6,40	-21%
ACTIF FICTIF	- 7,50		- 7,50		-	0%
RESSOURCES STABLES	16,90		23,30		- 6,40	-27%
EMPLOIS STABLES	40,70		45,60		- 4,90	-11%
FDR en MDT	- 23,80		- 22,30		- 1,50	7%
BFR en MDT	- 18,30		- 23,40		5,10	-22%
TN en MDT	- 5,50		1,10		- 6,60	-600%

Appréciation des risques entité par rubrique compte tenu des données de l'énoncé et de l'examen analytique préléminaire

LIBELLE	31/12/2015		31/12/2014		Observation	Niveau global du risque entité
- Actifs non courants	40,70		45,60	(*)	*Absence d'inventaire physique *Existence d'un actif fictif de 7,5 MDT *Absence de test de dépréciation *Risque d'absolescence eleve lie à l'arrivée de la technologie tactile	élevé
- Actifs courants :	44,40		49,50		*Pas de procédures de gestion et d'évaluation fiable de ses stocks *VRN < VNC absence de Dépreciation constatee pour 6,6 MDT	élevé
- Liquidités et équivalent	2,00		3,50		risque inhérent lié aucx comptes de liquidité sont modéré à élevé par nature	modéré à élevé
TOTAL BILAN	87,10		98,60			
- Capitaux propres	18,50		16,20		Absence d'informations laissant suspecter un risque particulier (seul l'actif fictif et l'insuffisance de provision sont déjà traités dans les postes concernés)	Faible à modéré
- Résultat de l'exercice	- 8,10		2,30		N/A	N/A
- Passifs non courants	14,00		12,30		Absence d'informations laissant suspecter un risque particulier	Faible à modéré
- Passifs courants	55,20		65,40		IS sur loyer non constaté en 2015	modéré à élevé
- Concours bancaire	7,50		2,40		Risque inhérent lié aux comptes de liquidité sont modéré à élevé par nature	modéré à élevé
TOTAL BILAN	87,10		98,60			

1,5

10

LIBELLE	31/12/2015		31/12/2014		Observation	Niveau global du risque entité
- Revenus	55,40		59,10		Le système facturation et de gestion informatisé des livraisons des micros composants électroniques est très complexe et présente certaines insuffisances de contrôle interne malgré le nombre très élevé de factures émises (3 millions de factures en 2015) qui nécessitent à chaque date de clôture des contrôles compensatoires et des ajustements nombreux	Elevé
- Charges d'exploitation	- 32,20		- 35,20		* Absence de de constatation depuis 2014 des actifs fictifs en charges selon les IFRS (charges liées aux frais de licenciement ne répondant pas à la définition d'un actif) * absence de dépréciation des stocks en 2014 voir en 2015	Globalement modéré mais très élevé sur L'exhaustivité (le client a intérêt à minorer ses charges pour limiter le déficit de l'exercice
- Autres charges d'exploitation	- 16,20		- 12,30		Absence d'information permettant de deceler des risques complémentaires	Modérés
- Charges financières nettes	- 6,60		- 5,20		RAS	Faible à modéré
- Pertes extraordinaires	- 8,50		- 3,80		Cette perte est dite extraordinaire et est recurrente entre 2014 et 2015 (+124%). Elle laisse présager d'un risque d'exhaustivité et de sépration de période élevé	Elevé par nature
- Impôts sur les sociétés	-		- 0,30		Absence de consttation d'IS sur les revenus des loyers	Elevé
- Résultat net de l'exercice	- 8,10		2,30		Volonté de piloter le résultat afin de minorer les pertes	

(*) Dont charges reportees : 7,5 MDT non encore résorbés en 2015

0,75

Analyse narrative

Déterioration des Equilibres financiers qui laissent présager d'un risque important sur la continuite d'exploitation
Trésorerie Nette (TN) chutte de 600%
FDR négatif avec un accroissement du déséquilibre de 7% entre 2014 et 2015
Résultat a chutté de 45,2% en partie à cause de la baisse du CA, de la hausse des autres charges d'exploitation et de l'accroissement des pertes extra ordinaires
Baisse significative des capitaux permanents de 21%
Le Business risque ou risque d'affaires connait une aggravation liée au changement de technologie vers le tactile non adopté par le client
Incapacité à se refinancer rapidement
Système d'information présentant des RAS élevé notamment au niveau des revenus (intervention directe de la DG + ajustements de fin de mois anormaux)
licenciement de 500 employés ayant généré un actif fictif de 7?5MDT non encore résorbé et dont les conditions de capitalisation ne sont pas vérifiés
Conclusion: au vu de cet examen analytique et des données de l'énoncé, le risque entité ou d'anomalie significative devrait être estimé globalement comme élevé. Toutefois une analyse par assetion est nécessaire afin de définir la stratégie d'audit adéquate à adapter

1,25	- **Déterminer la taille de l'échantillon à retirer et l'intervalle de sélection (ou pas) suivant la logique de sélection systématique à intervalle régulier. (3 points)** Pour les tests de procédure la taille de l'échantillon est déterminée comme suit : NC pour les tests de procédure λ 2,3 Degrès de précision "P" selon la table 1 : P 2% **Taille échantillon =** n=λ /P 115 factures **Pas de sélection** Taille de la population des factures N 2 850 000 INTERVALLE N/n 24 783 Il convient de retirer une factures tous les 24 783 factures
1,25	Pour les tests substantiels la taille de l'échantillon est déterminée comme suit : NC pour les tests de procédure >> « λ » λ 0,7 Degrès de précision "P" selon la table 1 : P 3% **Taille échantillon = λ /P** n=λ /P 23 factures **Pas de sélection** Taille de la population des factures N 2 850 000 INTERVALLE N/n 122 143 Il convient de retirer une factures tous les 122 143 factures OU L'ETUDIANT PEUT EGALEMENT PROPOSER L'UTILISATION DES SUM -SONDAGE DES UNITES MONETAIRES Pour les tests substantiels la taille de l'échantillon est déterminée comme suit : NC pour les tests de procédure >> « λ » λ 0,7 Degrès de précision "P" selon la table 1 : P 3% **Taille échantillon = λ /P** n=λ /P 23 ~~factures~~ dinars **Pas de sélection** Taille de la population des factures N 54 140 000 dinars INTERVALLE N/n 2 320 286 dinars Il convient de retirer une factures tous les 2 320 286 dinars

CES REVISION COMPTABLE
CORRIGE INDICATIF EXAMEN AUDIT MARS 2017

SUJET	ELEMENTS DE REPONSE	REFERENCES UTILES	Critères de notation
A. ETHIQUE : ACCEPTATION DE LA MISSION ET PROCEDURES D'AUDIT (14 points) QUESTION 1: **-Indiquer, conformément au code d'éthique de l'IFAC et la réglementation nationale, quels sont vos commentaires sur la désignation de la mission par M. Mohamed.**	L'acceptation de toute mission d'audit doit respecter une démarche précise et les lois, ainsi que les normes applicables en Tunisie. Il semblerait que M. Mohamed fait supporter à la mission d'audit et à lui même les menaces suivantes : Menaces : - référentiel inadapté pour une mission légale (seul les NCT peuvent être audité dans une mission d'audit légal) -Manque de compétence en matière d'IFRS - Dépendances excessive des honoraires (car nouvellement installé en Nov 2015) - Ancien comptable de VEGA : risque de familirité, d'autocontrôle et d'intimidation - Menace liée à la période d'audit puisque ses travaux d'assistance comptable en 2013/2014 influencnt les soldes d'ouverture et les comptes de 2015, - Structure du cabinet + Equipe d'audit insuffisante et contrôle qualité non assuré malgré l'existence d'une société côté (CQ obligatoire) - Pression et immixtion dans la gestion de la mission par le client - Proposition par le client d'une mission incompatible avec l'audit légal (assistance comptable d'une filiale détenue à plus de 10%) malgrè le critère d'urgence évoqués. - problème de compréhension du périmètre de la mission : IFRS/NCT, comptes individuels/comptes consolidés - Sachant qu'il existe un risque d'intimidation et d'intérêt personnel lié à cette mission - Risque de continuité d'exploitation - Risque de fraude liè à la publication d'information mensongères (actif fictif+ CA fictif+ absence de dépréciation des stocks + absence de lettre d'affirmation) - etc.	Code éthique, Partie A + section 290 Loi 88-108 du 18/8/88 portant réglementation de la profession d'expertise comptable ISA 200 ISA 210 Code des sociétés commerciales Code des devoirs professionnels	1
	Mesures de sauvegardes possibles : - Vérifier l'existence des prémises avant l'acceptation de la mission (CF ISA 200) - Changer la nature de la mission et proposer une mission d'audit contractuelle - Inviter le client à désigner un autre commissaire aux comptes pour les comptes tenus en NCT ou accepter uniquement la mission de commissariat aux comptes selon les normes NCT afin d'éviter l'incompatibilité - Renforcer sa compétence en matière d'IFRS par des formations, ou par le recours à une expertise externe en recrutant et en étoffant l'équipe d'audit par des cadres compétents et suffisants - Afin d'éviter la dépendance excessive liées aux honoraires de ce seul client et assurer un minimum de contrôle qualité, prévoir le recours à un autre professionel pour la revue qualité et la revue indépendante des travaux		0,5
Ce dernier peut-il auditer les états financiers arrêtés selon le référentiel proposé. Sous quelles conditions ? Existe-t-il des préalables à respecter avant l'acceptation de ladite mission? (2 points)	Oui il peut le faire mais dans un cadre contrctuel et non dans le cadre d'une mission légale (Référentiel non conforme à une mission d'audit légal) Pour ce faire il doit établir une lettre de mission après avoir procédé aux prémisses avant l'acceptation de la mission notamment en respectant les procédures réglementées et normalisées de l'acceptation de toute mission d'audit, après vérification de - intégrité des dirigeants - Compréhension de leur responsabilité - Compréhension de l'activité et du risque du secteur -Accès à toutes les informations et toutes les personnes utiles à la mission - Vérifier l'acceptabilité du Référentiel comptable pour les comptes individuels et les comptes consolidés (est il nécessaire de l'enrichir par des référentiels comparés pour aboutir à l'objectif de sincérité des comptes) - Contacter le prédécesseur pour vérifier la cause de son non renouvellement et paiement de ses honoraire Toutefois, vu les risques trop élevé et le fait que le client n'a pas remis de lettre d'affirmation, l'auditeur se trouvera confronté devant un risque de refus ou d'impossibilité de certifier et auquel cas il serait préférable de ne pas ccepter la mission		0,5

QUESTION 2: **Rappeler les diligences à mettre en œuvre en matière d'évaluation du risque entité (risques d'anomalies significatives).**	- Procédure d'évaluation des risques : (a) Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnels au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs; (b) réalisation de procédures analytiques préliminaires sur les états financiers pris dans leur globalité (c) L'observation physique des contôles et l'inspection des documents	ISA 315/ISA 520	0,25
Avec les renseignements dont vous disposez, identifier et évaluer (dans un tableau synthétique) le risque entité pour les principaux groupes de comptes en rappelant les assertions concernées (tout en mettant en exergue les indices ou les analyses qui vous ont menés à de telles conclusions). (3 points)	Voir analyse tableau suivant	ISA 315/ISA 520	2,75

QUESTION 3: **Calculer le seuil de signification préliminaire pour la mission ainsi que les seuils de signification spécifiques (ou Erreurs Tolérables) tout en expliquant vos choix, vos jugements éventuels et votre démarche pour ces calculs ? (2 points)**	Voir analyse tableau suivant	**ISA 280/ISA 520**	2
QUESTION 4: **Que pensez-vous du recours aux travaux de l'auditeur précédent ? Ceci est-il permis et sous quelles conditions. (1 points)**	**ISA 510 : Il est permis de recourir aux travaux de son prédécesseur,si ce dernier est compétent. l'auditeur doit mener des diligeences en ce sens avant d'y recourir. En effet, avant d'entrer en contact avec l'auditeur précédent, l'auditeur en place s'informera des règles édictées par le Code d'éthique de l'IFAC. (Notamment en terme d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle, de confidentialité et de comportement professionnel).** **en cas d'audit contractuel, il nexiste pas de contrainte légale contre le recours aux travaux du prédécesseur, mais un risque éthique (principe de confidentialité) existe qui induit un risque d'intimidation dont l'une des mesures de sauvegarde seerait l'obtention d'une lettre d'autirisation du client.** **Toutefois, la compétence du prédécesseur est compromise vu la qualité de son rapport d'audit émis en 2014 (paragraphe d'observation comprenant des réserves significatives devant conduire normalement soit à une impossibilité de certifier ou à un refus de certification selon l'ISA 705 et l'ISA 580. Sachant que l'impossibilité de certification n'est pas admise pour une mission de commissariat aux comptes.** **Dans le cadre d'une mission légale de commissariat aux comptes, le recours aux travaux du prédécesseur, n'est pas permis en vertu du principe du secret professionnel qui est de nature stricte en Tunisie. Car il n'a pas été levé entre le commissaire aux comptes principal d'un groupe de société par rapport au CAC des filiales qui ne peuvent remettre que leur rapport d'audit à leur confrère de la société mère.**	**ISA 510/ Code d'éthique**	0,75
	NB: Le rapport du prédécesseur doit être déclaré nul car l'opinion n'est pas conforme aux standards de la profession et est imprécis . Ceci aurait du être un motif de non acceptation de la mission	**ISA 510/ Code d'éthique**	0,25
	OBJECTIFS **3 - Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer :** **(a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et** **(b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.**	**ISA 510/ Code d'éthique**	

QUESTION 5: **Expliquer les objectifs de l'audit des soldes d'ouverture arrêtés au 31/12/2014, ainsi que les diligences à mettre en œuvre pour auditer de tels soldes ? (1,5 points)**	**Diligences requises:** **Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, ou si l'auditeur n'a pas été en mesure de se satisfaire des travaux effectués par son prédécesseur il doit mettre en oeuvre des diligences supplémentaires.** **et Procédures d'audit des Soldes d'ouverture** **- L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que du rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations y afférentes fournies.** **- L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, :** **(a) en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;** **(b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;** **- Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre toutes les procédures d'audit supplémentaires qui s'avèrent nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci.** **Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période en cours, il doit les communiquer à un niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise**	**ISA 510/ Code d'éthique**	0,5
	Pour les actifs circulants et les dettes à court terme, il est généralement possible de recueillir certains éléments probants par la mise en œuvre des procédures d'audit de la période en cours. **Par exemple, l'encaissement (le règlement) pendant la période en cours des créances (des dettes) existant à l'ouverture fournira certains éléments probants sur leur existence, et les droits et obligations qui s'y rattachent, ainsi que sur leur exhaustivité et leur évaluation en début de période.** **(revue subséquente sur les soldes antérieurs au cours de la période auditée)** **l'observation d'une prise d'inventaire physique en cours de période et le rapprochement des quantités en stock existant avec celles à l'ouverture, le contrôle de la valorisation des éléments en stock à l'ouverture, et l'examen de la marge brute et de la césure des exercices.** **La circularisation des tiers présentant un solde à l'ouverture** **En associant plusieurs de ces procédures, l'auditeur peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés** **Pour les actifs immobilisés et passifs non courants, tels que les immobilisations corporelles, et financières et les dettes à long terme, l'auditeur examinera en général les documents comptables et autres informations justifiant les soldes d'ouverture.**	**ISA 510/ Code d'éthique**	0,75
	Dans certains cas, l'auditeur peut obtenir confirmation des soldes d'ouverture auprès de tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les immobilisations financières. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires: **Inspection des documents tels que les rapports d'inventaires physiques, les contrats d'emprunt... la présence aux Inventaies physiques, la revue des événenements subséquents ...**	**ISA 510/ Code d'éthique**	0,25

QUESTION 6: **Quelle sont les conséquences, sur votre audit, du recours par le client au service d'un cabinet externe pour l'outsourcing de sa comptabilité et de sa paie. Déterminer selon les normes ISA, l'approche à adopter pour auditer les domaines de gestion sous-traités. (2 points).**	**L'ISA 402 traite des obligations de l'auditeur d'une société de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque cette entité a recours aux services d'un ou de plusieurs sociétés de services. Ce qui est le cas de la société VEGA qui a outsorcé sa paie et sa comptabilité chez le cabinet Zied & Co.** Diligences requises: l'auditeur Mohamed Ben Fares, doit Prendre connaissance des prestations fournies par le cabinet Zied & Co, y compris son contrôle interne. Manifestement ce cabinet souffre d'une forte rotation de son personnel, ce qui affaiblit ses sytèmes de controle interne et de ses procédures de contrôle qualité **- Pour acquérir la connaissance de l'entité utilisatrice conformément à la Norme ISA 315, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit acquérir une compréhension de la façon dont cette dernière utilise les prestations d'une société de services dans le cadre de son fonctionnement, en prenant connaissance :**	ISA 402	0,5
	(a) de la nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité utilisatrice, y compris de leur incidence sur son contrôle interne ; **(b) de la nature et du caractère significatif des transactions traitées, ou des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière affectés par les prestations fournies par la société de service;** **(c) du degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; et** **(d) de la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris des conditions contractuelles visant les prestations fournies par la société de services .**	ISA 402	0,5
	- Pour acquérir la connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit conformément à la Norme ISA 315, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice visant les prestations fournies par la société de services, y compris ceux auxquels sont soumises les transactions traitées par cette dernière **- L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une compréhension suffisante de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinente pour l'audit, afin de servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.**	ISA 402	0,5
	- Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante, il doit l'acquérir à partir de l'une ou de plusieurs des procédures suivantes: (a) obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'ils sont disponibles; (b) contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir des informations spécifiques; (c) se rendre auprès la société de services et effectuer des procédures qui lui fourniront des informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein de la société de services; ou (d) demander à un autre auditeur de réaliser des procédures qui lui fourniront des informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein de la société de services.	ISA 402	0,5

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR

ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2016

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET D'ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures - Coefficient : 1

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

Première partie :	*04 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*06 points*	*Page 2*
Troisième partie :	*10 points*	*Page 3*

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 **5** pages numérotées de 1 à 5 (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.*

SUJET

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.

Toute information calculée devra être justifiée.

PREMIÈRE PARTIE (4 points)

La société **AZT** est une société à responsabilité limitée, constituée en 2005 et ayant pour objet les bâtiments et les travaux publics (BTP). Ses clients sont principalement l'Etat et les entreprises publiques.

La société tient une comptabilité selon les règles fiscales permettant de déterminer directement la TVA à payer mensuellement. Elle souhaite accroître la crédibilité des états financiers arrêtés le 31/12/2015, en chargeant le cabinet d'expertise comptable **ACC** d'une mission d'audit. En outre, le gérant de la société **AZT** sollicite **ACC** pour se prononcer sur la fiabilité des comptes "Etat, TVA".

Travail à faire :

1- Préciser la nature des deux missions, les règles d'éthique et les normes qui leur sont applicables. **(1,5 point)**

2- Présenter les diligences spécifiques requises en matière d'acceptation et la conduite des deux missions. **(2,5 points)**

DEUXIÈME PARTIE (6 points)

Le cabinet dans lequel vous effectuez votre stage est une société anonyme à conseil d'administration avec séparation entre les fonctions du Président du Conseil d'administration (PCA) et de directeur général (DG). Le DG est salarié du cabinet depuis qu'il était collaborateur débutant, il y a 20 ans.

Dans le cadre de la mise en place d'un système de contrôle qualité conforme à la norme ISQC 1, le conseil d'administration a nouvellement désigné son président en qualité de responsable du système de contrôle qualité du cabinet. Le PCA est un expert comptable, ayant exercé pendant 40 ans au cabinet. Récemment parti en retraite, il dispose du temps libre pour la mise en place du système de contrôle qualité.

Afin de tirer profit de votre formation théorique récente, il vous charge d'une mission interne au cabinet, qui a pour objet l'établissement d'un rapport d'évaluation du respect par le cabinet des règles d'éthique prévues par la règlementation nationale et le code d'éthique de l'IFAC.

Pour rédiger votre rapport, vous avez pu collecter les informations suivantes :

a) Le chiffre d'affaires (CA) de l'exercice 2016 est détaillé comme suit :

(en dinars)

Clients	**STE A**	**STE B**	**Holding ATALANTA**			**Clients conseil**	**Total CA du cabinet**
			STE C	**STE D**	**STE E**		
Chiffre d'affaires	200.000	100.000	440.000	85.000	111.500	1.063.500	**2.000.000**

b) Suite aux efforts commerciaux du père du DG du cabinet, qui travaille dans une société de conseil, le cabinet a conclu une mission d'audit contractuel avec le client **"STE A"**.

c) Le client **"STE B"** est l'ancien employeur d'un chef de mission du cabinet. Ce dernier a travaillé pendant 5 ans chez **"STE B"**, jusqu'au mois de septembre 2016. Le cabinet a obtenu la mission d'audit des états financiers, après la démission de l'ancien commissaire aux comptes, en cours de mandat, à cause de différends sur les réserves qu'il a formulées.

d) Les clients **"STE C"**, **"STE D"** et **"STE E"** font partie du même groupe et sont dirigés par les mêmes personnes physiques.

- Le client d'audit **"STE C"** est une banque. Le chiffre d'affaires, mentionné dans le tableau ci-dessus, est également réalisé en 2015. En outre, le nouveau siège du cabinet a été financé par ce client.
- Le cabinet assure l'audit du client **"STE D"**, qui est une agence de voyage. Le DG de votre cabinet a l'habitude (même avant sa nomination en tant qu'auditeur signataire) d'organiser ses voyages à travers cette agence, qui lui offre également en fin d'année un billet gratuit pour son fils âgé de 7 ans.
- Les honoraires reçus du client **"STE E"** sont relatifs à une mission d'arbitrage dans un litige opposant ce client à une compagnie d'assurance et portant sur le montant de l'indemnité pour perte d'exploitation.

Travail à faire :

1- Que pensez-vous de la nomination du PCA en tant que responsable du système de contrôle qualité du cabinet ? **(1 point)**

2- Traiter les situations décrites dans les points **a)**, **b)**, **c)** et **d)** :

- en précisant les situations qui peuvent constituer des menaces aux principes fondamentaux d'éthique ; et
- en proposant les mesures de sauvegardes adéquates. **(5 points)**

TROISIÈME PARTIE (10 points)

Vous effectuez votre stage réglementaire auprès de la société d'expertise comptable **CPA-EXPERT**, dont le capital est détenu par trois experts comptables.

La société **CPA-EXPERT** est désignée auditeur contractuel de la société anonyme **KLM**, pour les exercices 2014-2015-2016. La société **KLM** est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des produits cosmétiques. Début 2016, elle a engagé le processus de son admission à la cote de la bourse.

A. Mr Ali, associé responsable du dossier, vous charge de planifier les travaux d'audit des états financiers de la société **KLM** relatifs à l'exercice 2015, conformément aux normes internationales d'audit. Les notes de la réunion avec les directeurs de la société font ressortir les points suivants :

1. Composition du conseil d'administration

Le conseil d'administration de la société est composé de cinq administrateurs salariés, un président du conseil (ancien salarié) et trois autres administrateurs non salariés. Les administrateurs non salariés sont des anciens directeurs de la société, actuellement en retraite (impliqués dans les ventes ou la production) et sont membres du comité d'audit. Tous les administrateurs siègent au conseil, depuis au moins deux mandats.

2. Un extrait des états de résultats des exercices 2014 et 2015 est présenté dans le tableau suivant :

Extrait des états de résultats : (en milliers de dinars)

Rubriques	**31/12/2015 Avant audit**	**31/12/2014 Après audit**
Revenus	7.220	7.120
Charges directes hors commissions des représentants commerciaux	3.500	3.850
Commissions des représentants commerciaux	520	378
Dotations aux amortissements	1.805	1.660
Autres charges d'exploitation	500	490
Résultat d'exploitation	895	742
Charges financières	170	200
Pertes sur cession d'immobilisations	16	3
Résultat des activités ordinaires avant impôt	709	539

3. Constructions et matériels industriels

Au cours de l'exercice 2015, la société a réalisé des rénovations de son siège social, son usine et ses points de vente. Une nouvelle chaîne de production est entrée en exploitation. Les points de vente ont été réaménagés. Cette rénovation a eu comme conséquence des cessions d'actifs et des mises en rebus et un montant significatif de dépenses d'investissement.

4. Capital social

Au cours de l'exercice 2015, **KLM** a effectué une augmentation de capital de 1 million de dinars par conversion de créances d'un ancien fournisseur avec une prime d'émission de 50.000 D.

5. Crédit bancaire

Pour financer l'opération de rénovation, **KLM** a contracté un crédit bancaire de 2,6 millions de dinars le 01/10/2014. L'échéancier fixe des remboursements trimestriels de 100.000 D. La société a honoré ses engagements jusqu'à l'échéance du 01/07/2015, mais a cessé de payer les échéances ultérieures.

6. Représentants commerciaux

KLM emploie des représentants commerciaux pour effectuer des ventes directes aux clients. Ces représentants réalisent annuellement en moyenne 20% du chiffre d'affaires de la société. Le salaire des représentants commerciaux est composé d'une partie fixe et d'une commission de 20% du chiffre d'affaires réalisé.

7. Processus achat-fournisseur
Les travaux d'audit de l'exercice 2014 ont montré que le processus achat-fournisseur est efficace. L'associé responsable du dossier recommande de s'appuyer sur ces travaux, en application de l'ISA 330.

B. Les informations suivantes ont été collectées du dossier de travail de l'exercice 2015 :

1. Procès en cours
Le 31/05/2015, le concurrent **BKK** engage une action en justice à l'encontre de la société **KLM** à cause de l'utilisation du même design de l'emballage, protégé par des droits d'auteur. L'auditeur a obtenu une confirmation verbale de l'avocat de la société que la probabilité d'engagement de la responsabilité de la société est élevée, et elle risque de dédommager le concurrent pour un montant de 180.000 D. Les faits sont divulgués de manière appropriée au niveau des notes aux états financiers.

2. Acquisition d'un nouveau progiciel de gestion intégré
Dans le cadre du développement de son activité, la société a acquis un nouveau progiciel de gestion intégré de la société **PAV**. L'associé responsable a fait appel aux conseils de la société **PAV**, afin d'assister l'équipe d'audit dans les tests des différents modules .

Le nouveau système de la tenue de la comptabilité n'est entré en exploitation que le 01/09/2015. Le directeur comptable et financier a confirmé que les données étaient transférées de l'ancien système au nouveau système. En outre, les deux systèmes ont été exploités en parallèle jusqu'au 31/12/2015. En raison de la charge de travail de l'équipe de la comptabilité, les réconciliations des comptes issues des deux systèmes n'étaient pas prêtes à fin avril 2016, notamment les comptes de tiers. Le directeur comptable et financier informe l'associé responsable du dossier, qu'il est satisfait des résultats des travaux de réconciliations déjà accomplis et lui communique une lettre d'affirmation.

3. Inventaire physique
Les feuilles de travail d'assistance à l'inventaire physique indique que l'opération d'inventaire n'est pas bien organisée et que le comptage des articles en stock, exécuté par le personnel de **KLM**, n'est pas correct. Les écarts dégagés ne sont pas significatifs, ainsi des tests supplémentaires ne sont pas requis.

4. Rapport
Au 30/04/2016, les travaux d'audit sont presque achevés. Un rapport, avec opinion favorable, est émis à cette date. Le rapport du consultant de la société **PAV** figure en tant que paragraphe d'observation du rapport.

Travail à faire :

Dans le cadre de la mission d'audit du client KLM pour l'exercice 2015 :

1- Conformément aux normes internationales d'audit, sur la base d'un examen analytique et des informations ci-dessus, élaborer le plan d'audit devant être mis en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. **(6 points)**

2- Préparer une note succincte indiquant, en quoi les travaux effectués, les conclusions et le rapport du cabinet ne sont pas, éventuellement, en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les diligences complémentaires à mettre en œuvre. **(4 points).**

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE
****
CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE
SESSION PRINCIPALE – Décembre 2016

PROJET CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

BAREME :
1ère Partie : 4 points
2ème Partie : 6 points
3ème Partie : 10 points

Remarque :
Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

PREMIÈRE PARTIE *(08 points)*

La société **AZT** est une société à responsabilité limitée, constituée en 2005 et ayant pour objet les bâtiments et les travaux publics (BTP). Ses clients sont principalement l'Etat et les entreprises publiques.
La société tient une comptabilité selon les règles fiscales permettant de déterminer directement la TVA à payer mensuellement. Elle souhaite accroître la crédibilité des états financiers arrêtés le 31/12/2015, en chargeant le cabinet d'expertise comptable **ACC** d'une mission d'audit. En outre, le gérant de la société **AZT** sollicite **ACC** pour se prononcer sur la fiabilité des comptes "Etat, TVA".

Travail à faire :

1- Préciser la nature des deux missions, les règles d'éthique et les normes qui leur sont applicables. **(1,5 point)**

1ére mission : Audit des états financiers selon les règles fiscales (0,25 point)

ISA 800 - Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique. (0,25 point)

ISA 800 ne prime pas sur les diligences requises par les autres Normes ISA, ni ne prétend traiter des aspects particuliers qui peuvent être pertinents dans les circonstances de la mission. (0,25 point)

2éme mission : Audit d'une rubrique des états financiers selon les règles fiscales (0,25 point)

ISA 800 est rédigée dans le contexte d'un jeu complet d'états financiers établi conformément à un référentiel à caractère spécifique. ISA 805 traite des aspects particuliers concernant l'audit d'un état financier ou d'un élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier. (0,25 point)

Les règles d'éthique prévues par le code d'éthique de l'IFAC notamment la section 290 relative à l'indépendance. (0,25 point)

2- Présenter les diligences spécifiques requises en matière d'acceptation et la conduite des deux missions. **(2,5 points)**

1ére mission : Audit des états financiers selon les règles fiscales

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Caractère acceptable du référentiel comptable

8. La Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers . Dans un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit acquérir la connaissance :

a) de l'objectif pour lequel les états financiers sont établis;

b) des utilisateurs présumés; et

c) des éléments retenus par la direction pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable applicable en la circonstance. (0,25 point)

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit

- La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit . Dans le cadre de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit déterminer si l'application des Normes ISA requiert des considérations particulières dans le contexte de la mission. La Norme ISA 315 requiert de l'auditeur qu'il acquiert la connaissance du choix des méthodes comptables appliquées par l'entité. (0,25 point)

- Vérifier que la constatation de la TVA collectée est conforme à la réglementation fiscale (0,25 point)
- Vérifier le respect des conditions de déduction de la TVA (0,25 point)
- Le contrôle de la TVA collectée et son rapprochement avec celle déclarée (0,25 point)

Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère spécifique

Le rapport de l'auditeur sur des états financiers à caractère spécifique doit inclure un paragraphe d'observation pour attirer l'attention des utilisateurs du rapport d'audit que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère spécifique et, qu'en conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir à d'autres fins. L'auditeur doit inclure ce paragraphe sous un titre approprié. (0,25 point)

2éme mission : Audit d'une rubrique des états financiers selon les règles fiscales

L'auditeur est désigné pour auditer un jeu complet d'états financiers de l'entité, donc, il peut auditer la rubrique Etat, TVA. (0,25 point)

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit

- Lorsque l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier est effectué conjointement avec l'audit d'un jeu complet d'états financiers de l'entité, l'auditeur peut être à même d'utiliser des éléments probants recueillis dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité pour l'audit de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique. Toutefois, les Normes ISA, requièrent de l'auditeur de planifier et de réaliser l'audit de l'état financier ou de l'élément afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur cet état ou cet élément. (0,25 point)

- En outre, le seuil de signification fixé pour un état financier pris isolément ou pour un élément spécifique d'un état financier, peut être inférieur à celui fixé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité; ceci affectera la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit ainsi que l'évaluation des anomalies non corrigées. (0,25 point)

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport

- La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur, lorsqu'il forge son opinion, qu'il apprécie si les états financiers fournissent des informations adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs relayés par les états financiers. Dans le cas d'un état financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, il est important que celui-ci, y compris les notes y relatives, fournissent une information adéquate répondant aux exigences du référentiel comptable applicable pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'information relayée par l'état financier ou l'élément, et les incidences des opérations et événements significatifs sur l'information relayée par cet état ou cet élément. (0,25 point)

DEUXIEME PARTIE *(6 points)*

Le cabinet dans lequel vous effectuez votre stage est une société anonyme à conseil d'administration avec séparation entre les fonctions du Président du Conseil d'administration (PCA) et de directeur général (DG). Le DG est salarié du cabinet depuis qu'il était collaborateur débutant, il y a 20 ans.
Dans le cadre de la mise en place d'un système de contrôle qualité conforme à la norme ISQC 1, le conseil d'administration a nouvellement désigné son président en qualité de responsable du système de contrôle qualité du cabinet. Le PCA est un expert comptable, ayant exercé pendant 40 ans au cabinet. Récemment parti en retraite, il dispose du temps libre pour la mise en place du système de contrôle qualité.
Afin de tirer profit de votre formation théorique récente, il vous charge d'une mission interne au cabinet, qui a pour objet l'établissement d'un rapport d'évaluation du respect par le cabinet des règles d'éthique prévues par la règlementation nationale et le code d'éthique de l'IFAC.
Pour rédiger votre rapport, vous avez pu collecter les informations suivantes :
a) Le chiffre d'affaires (CA) de l'exercice 2016 est détaillé comme suit :

(en dinars)

Clients	STE A	STE B	Holding ATALANTA			Clients conseil	Total CA du cabinet
			STE C	STE D	STE E		
Chiffre d'affaires	200.000	100.000	440.000	85.000	111.500	1.063.500	**2.000.000**

b) Suite aux efforts commerciaux du père du DG du cabinet, qui travaille dans une société de conseil, le cabinet a conclu une mission d'audit contractuel avec le client **"STE A"**.

c) Le client **"STE B"** est l'ancien employeur d'un chef de mission du cabinet. Ce dernier a travaillé pendant 5 ans chez **"STE B"**, jusqu'au mois de septembre 2016. Le cabinet a obtenu la mission d'audit des états financiers, après la démission de l'ancien commissaire aux comptes, en cours de mandat, à cause de différends sur les réserves qu'il a formulées.

d) Les clients **"STE C"**, **"STE D"** et **"STE E"** font partie du même groupe et sont dirigés par les mêmes personnes physiques.

- Le client d'audit **"STE C"** est une banque. Le chiffre d'affaires, mentionné dans le tableau ci-dessus, est également réalisé en 2015. En outre, le nouveau siège du cabinet a été financé par ce client.
- Le cabinet assure l'audit du client **"STE D"**, qui est une agence de voyage. Le DG de votre cabinet a l'habitude (même avant sa nomination en tant qu'auditeur signataire) d'organiser ses voyages à travers cette agence, qui lui offre également en fin d'année un billet gratuit pour son fils âgé de 7 ans.
- Les honoraires reçus du client **"STE E"** sont relatifs à une mission d'arbitrage dans un litige opposant ce client à une compagnie d'assurance et portant sur le montant de l'indemnité pour perte d'exploitation.

Travail à faire :

1- Que pensez-vous de la nomination du PCA en tant que responsable du système de contrôle qualité du cabinet ? **(1 point)**

Eléments de réponse :

Selon le § 18 de la ISQC 1, "Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à promouvoir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation des missions. Ces politiques et procédures doivent requérir du directeur général du cabinet (ou son équivalent) ou, selon le cas, du conseil des associés (ou son équivalent), qu'il assume la responsabilité ultime du système de contrôle qualité du cabinet".

Selon le § 19 de la ISQC, "Le cabinet doit établir des politiques et procédures faisant en sorte que la ou les personnes auxquelles le directeur général ou le conseil des associés attribue la responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité du cabinet possèdent l'expérience et les capacités suffisantes et appropriées ainsi que l'autorité nécessaire pour assumer cette responsabilité".(0,25 point)

Selon les données du cas, il semble que :

- le conseil d'administration n'a pas préalablement arrêté une politique concernant le contrôle qualité et semble déléguer cette tâche au PCA, (0,25 point)
- la désignation du PCA comme responsable du système contrôle qualité semble ne pas être pertinente pour les raisons suivantes :

    - le PCA ne possède pas d'autorité en matière de droit et juridiquement son autorité se limite, selon la loi, à réunir le conseil
    - bien qu'il dispose de l'expérience et dispose désormais de temps libre , le PCA est parti en retraite et est en fin de carrière, or la mise en place d'un tel système nécessite des efforts importants pour le déployer et le maintenir. (0,5 point)

2- Traiter les situations décrites dans les points **a)**, **b)**, **c)** et **d)** :

- en précisant les situations qui peuvent constituer des menaces aux principes fondamentaux d'éthique ; et
- en proposant les mesures de sauvegardes adéquates. **(5 points)**

Eléments de réponse :

Situation a) :

Selon le § 200.4 du code d'éthique " Parmi les circonstances qui créent des menaces liées à l'intérêt personnel pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :
…….
• un cabinet a une dépendance excessive à l'égard des honoraires totaux perçus auprès d'un client.

En effet, selon le §290.220 du code "Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'audit représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime l'opinion d'audit, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation.

L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

• la structure opérationnelle du cabinet ;
• si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé ;
• l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet. (0,25 point)

L'examen de la structure du chiffre d'affaire du cabinet montre une dépendance vis-à-vis de plusieurs clients pris individuellement (STE A : 10% et STE C : 22%) ou dans le cadre d'un groupe en l'occurrence "ATALANTA" : 31,8% et ce pour un cabinet qui existe depuis plusieurs dizaines d'années (0,25 point)

Cette situation constitue donc une menace significative liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation qui menace l'objectivité et l'indépendance du cabinet. (0,25 point)

L'importance de cette menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable.

De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

• réduire la dépendance à l'égard du client ;
• mettre en œuvre des revues de contrôle qualité externes ;
• consulter un tiers, tel qu'un organisme de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable, sur les jugements principaux relatifs à l'audit. (0,25 point)

Situation b) :

Selon le § 250.1 du code d'éthique " Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet sollicite de nouveaux travaux par l'intermédiaire de la publicité ou d'autres formes de marketing, il peut y avoir une menace sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel risquant de compromettre le respect du principe du comportement professionnel est créée si les services, réalisations ou produits sont commercialisés de façon incompatible avec ce principe. (0,25 point)

Par ailleurs, **Selon le §** 210.1 du code d'éthique "Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si cette acceptation serait de nature à créer des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel pourraient par exemple résulter de pratiques douteuses du client (ses détenteurs, ses dirigeants ou ses activités)". (0,25 point)

Il ressort de l'énoncé du cas que le cabinet (vraisemblablement en raison de l'importance des honoraires: 10% du CA) n'a pas accordé de l'importance à ces menaces et a directement accepté la mission et en plus le père du gérant fait du commercial pour le compte du cabinet sans que cela ne soit encadré. (0,25 point)

la mesure de sauvegarde est de d'affecter un associé signataire autre que le gérant et qui doit effectuer toutes les diligences à l'occasion de l'acceptation de nouvelle relation, qui selon le § 230.3 du code d'éthique englobent " par exemple les actions suivantes :

• obtenir une connaissance et une compréhension du client, de ses détenteurs, de son management, des responsables de sa gouvernance et de ses activités commerciales;
• obtenir du client son engagement d'améliorer les pratiques de gouvernance ou les contrôles internes. (0,25 point)

Situation c) : Deux situations sont traitées dans cette question

- Le client **"STE B"** est l'ancien employeur d'un chef de mission du cabinet. Ce dernier a travaillé pendant 5 ans chez **"STE B"**, jusqu'au mois de septembre 2016.

Selon le § 290.143, "des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision et à la familiarité peuvent être créées lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a récemment occupé des fonctions d'administrateur, de cadre dirigeant ou de salarié chez le client d'audit. Par exemple, lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a à évaluer des éléments des états financiers pour lesquels ce même membre de l'équipe d'audit a aussi préparé les documents comptables alors qu'il était employé par le client.

Par ailleurs, selon le § 290.144, "Si, au cours de la période couverte par le rapport d'audit, un membre de l'équipe d'audit a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez

le client d'audit ou a été un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, la menace créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, cette personne ne doit pas être affectée à l'équipe d'audit. (0.25 point).

De ce fait il y a lieu de s'assurer de la position qu'occupait ce salarié dans la société "STE B" au quel cas il faut l'exclure de l'équipe d'audit. (0.25 point).

- Le cabinet a obtenu la mission d'audit des états financiers, après la démission de l'ancien commissaire aux comptes, en cours de mandat, à cause de différends sur les réserves qu'il a formulées.

Selon les § 210.9 et 210.10 du code d'éthique, "Le professionnel comptable exerçant en cabinet qui est invité à remplacer un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ou qui envisage de soumissionner pour une mission actuellement effectuée par un autre professionnel comptable exerçant en cabinet, **doit déterminer s'il existe des raisons, professionnelles ou autres, de ne pas accepter cette mission**, telles que des circonstances qui créent des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux qui ne peuvent pas être éliminées ou ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde. "

"…. Suivant la nature de la mission, cette évaluation peut **exiger des contacts directs avec le professionnel comptable en place**, afin d'établir les faits et circonstances relatifs à cette proposition de changement afin que le professionnel comptable exerçant en cabinet **puisse décider s'il serait approprié d'accepter la mission**. A titre d'exemple, les raisons apparentes du changement peuvent ne pas refléter intégralement les faits et peuvent avoir pour origine des désaccords avec le professionnel comptable en place susceptibles d'influencer la décision d'accepter la nomination. (0.25 point).

Selon les données du cas, le cabinet n' pas contacté le professionnel démissionnaire pour enquêter sur les raisons de sa démission et pour lui demander s'il existe des raisons professionnelles ou d'autres raisons de ne pas accepter la nomination. (0.25 point).

Les mesures de sauvegarde sont comme suit:

- Demander au professionnel comptable démissionnaires de fournir les informations connues sur tous les faits ou circonstances
- Obtenir les informations nécessaires depuis d'autres sources.

Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser la mission, sauf à obtenir satisfaction sur les points nécessaires par d'autres moyens. (0,25 point)

Le client d'audit "STE C"

- Le chiffre d'affaires, mentionné dans le tableau ci-dessus, est également réalisé en 2015.

Lorsqu'un client d'audit est **une entité d'intérêt public** (0,25 point) et que, pendant deux années consécutives, les honoraires totaux provenant de ce client et de ses entités liées représentent plus de 15 % des honoraires totaux reçus de ce client par le cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers de ce client, et afin de réduire la menace à un niveau acceptable et il doit mettre en œuvre la mesure de sauvegarde choisie :

• Préalablement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, effectue une revue de contrôle qualité de cette mission, ou un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de cette mission qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue préalable à l'émission de l'opinion ») ;
• Postérieurement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, et avant l'émission de l'opinion sur les états financiers de la troisième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, ou bien un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de l'audit au titre de la deuxième année qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue postérieure à l'émission de l'opinion »).

Lorsque les honoraires totaux dépassent de façon significative le seuil de 15 %, le cabinet doit déterminer si l'importance de la menace est telle qu'une revue postérieure à l'émission de l'opinion ne serait pas à même de réduire cette menace à un niveau acceptable et, par conséquent, si une revue de contrôle qualité de la mission est requise préalablement à l'émission de l'opinion. Dans ce contexte, une revue préalable à l'émission de l'opinion doit être mise en œuvre. Par la suite, lorsque les honoraires continuent chaque année à dépasser le seuil de 15 %, ce fait doit être signalé et discuté avec les personnes en charge de la gouvernance et une des mesures de sauvegarde rappelées ci-dessus doit être mise en œuvre. Si les honoraires dépassent de façon significative le seuil de 15 %, le cabinet doit déterminer si l'importance de la menace est telle qu'une revue postérieure à l'émission de l'opinion ne pourrait pas la réduire à un niveau acceptable et, par conséquent, si une revue préalable à l'émission de l'opinion est requise. Dans ce contexte, une revue préalable à l'émission de l'opinion doit être mise en œuvre. (0.25 point)

En outre, le nouveau siège du cabinet a été financé par ce client.

Selon le § 290.118 du code d'éthique, "Un prêt, ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d''audit, à un membre de sa famille immédiate ou au cabinet, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit, est susceptible de créer une menace sur l'indépendance. **Si ce prêt ou cette caution ne sont pas consentis suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, une menace liée à l'intérêt personnel serait créée et serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable**. En conséquence, ce type de prêt ou de caution ne doit être accepté ni par un membre de l'équipe chargée de l'audit, ni un membre de sa famille immédiate, ni un cabinet. (0.25 point)

Client "STE D"

Selon le § 290.118 du code d'éthique "En général, l'achat de biens et de services auprès d'un client d'audit par le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate ne crée pas de menace sur l'indépendance si cet achat s'effectue dans des

conditions de marché et de concurrence normales. Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur telle qu'elles créent une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de toute menace doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde peuvent consister par exemple à :
• annuler la transaction ou en réduire l'ampleur ;
• exclure la personne concernée de l'équipe d'audit

Il semble, selon les données du cas que les prix pratiqués sont normaux et donc aucune menace significative n'est identifiée .(0,25 point)

En outre, selon le § 290.230 "Accepter des dons ou des libéralités de la part d'un client d'audit peut créer une menace liée à l'intérêt personnel et à la familiarité. Lorsqu'un cabinet, ou un membre de l'équipe d'audit, accepte des dons ou des libéralités d'un client, les menaces créées seraient si significatives qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable, sauf si la valeur en cause est négligeable et sans importance. Par conséquent, le cabinet ou le membre de l'équipe d'audit ne doit pas accepter ni de tels cadeaux ou de telles libéralités".

Bien que ce cadeau est habituel pour le fils du DG et compte tenu du fait que la code d'éthique de l'IFAC traite du "paraitre" et non du "être" en ce qui concerne l'indépendance, il est préférable de ne plus accepter de tels cadeaux, car la perception d'une telle situation per une personne externe pourrait être mal interprétée. .(0,25 point)

Client "STE E"

Selon le § 200.6 du code d'éthique, "Parmi les circonstances qui créent des menaces liées à la représentation pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :
• le cabinet assure la promotion des actions d'un client d'audit.
• ***le professionnel comptable agit en qualité de représentant pour le compte d'un client d'audit dans le cadre d'un conflit ou d'un contentieux avec des tiers.***

En outre, selon le § 290.207 du code " Parmi les prestations d'assistance à la gestion de litiges peuvent figurer des activités telles que le témoignage en tant qu'expert, **le calcul des dommages et intérêts estimés ou des autres sommes qui pourraient devenir exigibles ou dues par suite d'un litige ou d'un autre conflit** et l'assistance à la gestion et à la récupération de documents. Ces prestations peuvent créer une menace liée à l'autorévision ou à la représentation. (0,25 point)

Etant donné que le cabinet traite avec un groupe ayant les mêmes administrateurs et pour d'autres sociétés il fournit des missions d'audit, il existe des menaces significatives (surtout que les honoraires sont importants) qu'il n'exsite aucune mesure de sauvegarde que de démissionner. (0,25 point)

TROISIEME PARTIE (10 points)

1- Conformément aux normes internationales d'audit, sur la base d'un examen analytique et des informations ci-dessus, élaborer le plan d'audit devant être mis en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (6 points)

1. Composition du conseil d'administration : environnement de contrôle

Le conseil d'administration de la société est composé de cinq administrateurs salariés, un président du conseil (ancien salarié) et trois autres administrateurs non salariés. Les administrateurs non salariés sont des anciens directeurs de la société, actuellement en retraite (impliqués dans les ventes ou la production) et sont membres du comité d'audit. Tous les administrateurs siègent au conseil, depuis au moins deux mandats.

Le conseil d'administrateur est composé d'administrateurs non indépendants. Mêmes les administrateurs non salariés sont des anciens directeurs de la société, ainsi ils n'ont pas le degré d'indépendance nécessaire. **(0,25 point)**

En outre, les membres de comité d'audit ne sont pas indépendants. En plus, aucun des membres n'a de l'expertise financière et comptable nécessaire. **(0,25 point)**

Ainsi, un environnement de contrôle insatisfaisant.

Selon le paragraphe A2 de l'ISA 330, l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et, par voie de conséquence, l'approche générale à retenir, sont affectées par la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle. Un environnement de contrôle efficace peut lui permettre d'accroître son niveau de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés au sein de l'entité et ainsi, par exemple, de lui permettre de mettre en oeuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'en fin de période. Toutefois, des faiblesses dans l'environnement de contrôle ont un effet inverse ; l'auditeur peut, par exemple, répondre à un environnement de contrôle insuffisant en :

• réalisant des procédures d'audit plus nombreuses à la fin de la période qu'à une date intermédiaire ;

• recueillant plus d'éléments probants à partir de contrôles de substance ;

• augmentant le nombre de sites à couvrir par l'audit. (0,5 point)

2. Un extrait des états de résultats des exercices 2014 et 2015 est présenté dans le tableau suivant : (0,5 point)

Extrait des états de résultats : (en milliers de dinars)

Rubriques	31/12/2015 Avant audit	31/12/2014 Après audit	Variation	Variation En %
Revenus	7.220	7.120	100	1,4
Charges directes hors commissions des représentants commerciaux	3.500	3.850	-350	-9,09
Commissions des représentants commerciaux	520	378	142	37,57
Dotations aux amortissements	1.805	1.660	145	8,73
Autres charges d'exploitation	500	490	10	2,04
Résultat d'exploitation	895	742	153	20,62
Charges financières	170	200	-30	-15
Pertes sur cession d'immobilisations	16	3	13	433,33
Résultat des activités ordinaires avant impôt	709	539	170	31,54

- Examen analytique de la composition des charges directes hors commissions des représentants pour s'assurer que toutes les charges sont prises en compte. En 2014, ces charges d'exploitation représentent 54% du revenu, mais elles soient réduites à 48,47% en 2015, indiquant la sous-estimation des charges (Début 2016, elle a engagé le processus de son admission à la cote de la bourse). (0,25 point)

3. Constructions et matériels industriels

Au cours de l'exercice 2015, la société a réalisé des rénovations de son siège social, son usine et ses points de vente. Une nouvelle chaîne de production est entrée en exploitation. Les points de vente ont été réaménagés. Cette rénovation a eu comme conséquence des cessions d'actifs et des mises en rebus et un montant significatif de dépenses d'investissement.

- Sélectionner un échantillon des acquisitions et vérifier le coût d'acquisition avec la facture de fournisseur pour confirmer l'évaluation. (0,25 point)
- Vérifier que les immobilisations constatées remplissent les conditions de prise en compte et il ne s'agit pas de dépenses d'entretiens et de maintenance. (0,25 point)
- La variation de la charge d'amortissement est de 8,73% seulement malgré les nouveaux investissements : Recalculer les dotations aux amortissements pour un échantillon d'acquisition et des cessions pour vérifier que les dotations de l'exercice sont conforme à la politique d'amortissement de la société et au référentiel comptable et que les dotations sont calculés sur la base du prorata temporis. (0,25 point)
- La variation de la rubrique perte exceptionnels est de 13.000 D seulement malgré les nouveaux investissement : sélectionner un échantillon des immobilisations cédées et vérifier que le prix des vente sur les factures diverses de ventes et les contrats de cessions, vérifier que les mises en rebus sont constatés et recalculer le bénéfice/perte sur cession. (0,25 point)
- Vérifier les divulgations, au niveau des notes aux états financiers ,relative aux cessions et acquisitions, sont conforme au référentiel comptable. (0,25 point)

4. Capital social

Au cours de l'exercice 2015, **KLM** a effectué une augmentation de capital de 1 million de dinars par conversion de créances d'un ancien fournisseur avec une prime d'émission de 50.000 D.

- consultation des PV du conseil d'administration et de l'assemblée générale extraordinaire relative à la décision d'augmentation du capital. (0,25 point)
- S'assurer de la réalité et l'exactitude de la créance figurant sur les livres comptables de la société : Procéder au contrôle des écritures comptables, Vérifier l'existence de supports justificatifs de la créance, Vérifier le caractère certain et exigible de la créance. (0,25 point)

5. Crédit bancaire

Pour financer l'opération de rénovation, **KLM** a contracté un crédit bancaire de 2,6 millions de dinars le 01/10/2014. L'échéancier fixe des remboursements trimestriels de 100.000 D. La société a honoré ses engagements jusqu'à l'échéance du 01/07/2015, mais a cessé de payer les échéances ultérieures.

Nous constatons une diminution des charges financières de 15% malgré qu'un nouveau crédit bancaire est contracté.

- Recalcul des charges financières pour s'assurer que les intérêts à payer sur le crédit bancaire ont été prises en compte, avec confirmation du taux d'intérêt et des conditions de retard de paiement des échéanciers. (0,5 point)

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

La société a cessé de payer les échéances ultérieures. L'auditeur doit vérifier la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (notamment s'il existe d'autres défauts de paiement).

10. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315 , l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et :
(a) dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face ; ou
(b) dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

11. Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Appréciation de l'évaluation faite par la direction
12. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (0,5 point)

6. Représentants commerciaux

KLM emploie des représentants commerciaux pour effectuer des ventes directes aux clients. Ces représentants réalisent annuellement en moyenne 20% du chiffre d'affaires de la société. Le salaire des représentants commerciaux est composé d'une partie fixe et d'une commission de 20% du chiffre d'affaires réalisé.

Selon ISA 240, l'auditeur doit évaluer si des corrélations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.
Le taux de marge : « revenus/ Charges commissions des représentants commerciaux» passe de 5,3% en 2014 à 7,2% en 2015. Il existe ainsi un risque de commissions fictives. (0,25 point)

En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions. L'auditeur

doit vérifier la correspondance entre les contrats de travail des représentants, le chiffre d'affaires réalisé et la charge commissions des représentants. (0,25 point)

7. Processus achat-fournisseur

Les travaux d'audit de l'exercice 2014 ont montré que le processus achat-fournisseur est efficace. L'associé responsable du dossier recommande de s'appuyer sur ces travaux, en application de l'ISA 330.

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, la durée de temps pouvant s'écouler avant de re-tester un contrôle, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :

(a) l'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi effectué par l'entité des contrôles et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;

(b) les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment si ce contrôle est manuel ou automatisé ;

(c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

(d) l'efficacité d'un contrôle et son application par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans l'application de ces contrôles et relevés lors des audits précédents et s'il y a eu des changements dans le personnel qui affectent de manière importante l'application de ces contrôles ;

(e) si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de conditions ;

(f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle.

L'environnement de contrôle est insatisfaisant et il existe un changement au niveau de la société suite à l'utilisation d'un nouveau ERP, l'auditeur ne peut pas utiliser les résultats des tests de procédure de l'exercice 2014. **(0,5 point)**

2- Préparer une note succincte indiquant, en quoi les travaux effectués, les conclusions et le rapport du cabinet ne sont pas, éventuellement, en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les diligences complémentaires à mettre en œuvre. (4 points).

1. Procès en cours

Le 31/05/2015, le concurrent **BKK** engage une action en justice à l'encontre de la société **KLM** à cause de l'utilisation du même design de l'emballage, protégé par des droits d'auteur. L'auditeur a obtenu une confirmation verbale de l'avocat de la société que la probabilité d'engagement de la responsabilité de la société est élevée, et elle risque de dédommager le concurrent pour un montant de 180.000 D. Les faits sont divulgués de manière appropriée au niveau des notes aux états financiers.

Procédés d'audit procès et litiges

Selon le paragraphe 10 de l'ISA 501 : Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait **un risque d'anomalies significatives concernant un procès ou des litiges identifiés**, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges

importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, **s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité**. L'auditeur doit y procéder au moyen **d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui.** Si la loi, la réglementation ou les règles d'ordre juridique d'un corps professionnel interdisent au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives. (0,25 point)

L'auditeur aurait dû demandé une confirmation écrite qui est un élément probant plus appropriés qu'une confirmation verbale. La confirmation externe représente un élément probant recueilli par l'auditeur en tant que réponse écrite directe obtenue d'un tiers (tiers à qui la confirmation est demandée), sur support papier ou sous forme électronique, ou par d'autres moyens. Les procédures de confirmations externes sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à certains soldes de comptes et aux éléments les composant. (0,25 point)

L'auditeur a obtenu une confirmation verbale de l'avocat de la société que la probabilité d'engagement de la responsabilité de la société est élevée, et elle risque de dédommager le concurrent pour un montant de 180.000 D. Les faits sont divulgués de manière appropriée au niveau des notes aux états financiers. La société doit constater une dotation aux provisions pour un montant de 180.000 d et ne pas se limiter à une note aux états financiers. (0,25 point)

2. Acquisition d'un nouveau progiciel de gestion intégré

Dans le cadre du développement de son activité, la société a acquis un nouveau progiciel de gestion intégré de la société **PAV**. L'associé responsable a fait appel aux conseils de la société **PAV**, afin d'assister l'équipe d'audit dans les tests des différents modules .

Le nouveau système de la tenue de la comptabilité n'est entré en exploitation que le 01/09/2015. Le directeur comptable et financier a confirmé que les données étaient transférées de l'ancien système au nouveau système. En outre, les deux systèmes ont été exploités en parallèle jusqu'au 31/12/2015. En raison de la charge de travail de l'équipe de la comptabilité, les réconciliations des comptes issues des deux systèmes n'étaient pas prêtes à fin avril 2016, notamment les comptes de tiers. Le directeur comptable et financier informe l'associé responsable du dossier, qu'il est satisfait des résultats des travaux de réconciliations déjà accomplis et lui communique une lettre d'affirmation.

Objectivité de l'expert désigné par l'auditeur

Selon ISA 620, l'auditeur doit évaluer si l'expert qu'il a désigné possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Dans le cas d'un expert externe qu'il a désigné**, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité.** L'objectivité vise les incidences possibles de biais, de conflits d'intérêts, ou l'emprise de tiers, qui peuvent influencer le jugement professionnel ou celui sur les activités de l'entité de l'expert.
L'associé responsable a fait appel aux conseils de la société PAV, afin d'assister l'équipe d'audit dans les tests des différents modules . Cet expert n'est pas indépendant. (0,25 point)

Insuffisance de lettre d'affirmation (0,25 point)

Selon le paragraphe 4 de l'ISA 580 : **Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés concernant chacune des questions qu'elles traitent.** De plus, le fait pour la direction de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants qu'il appartient à l'auditeur de recueillir sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités ou sur des assertions spécifiques.

Signature de la lettre d'affirmation (0,25 point)

Selon le paragraphe 9 de l'ISA 580 : L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées.

La lettre d'affirmation doit être signée également par la direction et non pas uniquement par le directeur comptable et financier.

Ainsi, l'auditeur doit étendre les travaux au niveau :
- de l'opération de migration au nouveau système comptable **(0,25 point)**
- des tests substantifs au niveau des comptes des tiers notamment la circularisation (compte tenu du retard des travaux de réconciliation) **(0,25 point)**

3. Inventaire physique

Les feuilles de travail d'assistance à l'inventaire physique indique que l'opération d'inventaire n'est pas bien organisée et que le comptage des articles en stock, exécuté par le personnel de **KLM**, n'est pas correct. Les écarts dégagés ne sont pas significatifs, ainsi des tests supplémentaires ne sont pas requis.

Communication des déficiences de contrôle interne (0,25 point)

La direction ou l'auditeur peut constater des différences entre la comptabilité d'inventaire permanent et les quantités physiques réelles en stock ; ces différences peuvent indiquer que les contrôles exercés sur les mouvements de stock ne fonctionnent pas efficacement. Selon l'ISA 265, d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne.
Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, prise individuellement ou ensemble, elles constituent des déficiences majeures.
L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit.

L'auditeur doit également communiquer en temps voulu à la direction, à un niveau hiérarchique approprié : (Voir Par. A19-A27)
(a) par écrit, les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a communiquées, ou a l'intention de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins qu'il soit inapproprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance ; et (Voir Par. A14, et A20-A21)
(b) les autres faiblesses du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas été communiquées à la direction par d'autres personnes et qui, selon le jugement

professionnel de l'auditeur, sont suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction

Anomalies non corrigées (0,25 point)
L'auditeur doit déterminer si **les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.** Pour cela, il doit prendre en compte :
(a) l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ; et (Voir Par. A13 – A17, A19 – A20)
(b) l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

4. Rapport

Au 30/04/2016, les travaux d'audit sont presque achevés. Un rapport, avec opinion favorable, est *émis* à cette date. Le rapport du consultant de la société **PAV** figure en tant que paragraphe d'observation du rapport.

Achèvement des travaux d'audit : (0,25 point)
D'après le paragraphe A21 de l'ISA 230 : " Selon la norme ISQC 1 (ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus d'établir des politiques et procédures pour que la constitution des dossiers d'audit soit achevée en temps opportun14. La constitution du dossier d'audit définitif est normalement achevée dans un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur" .

A22. L'achèvement de la constitution du dossier d'audit définitif après la date du rapport de l'auditeur est un processus administratif qui n'implique pas la mise en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou la formulation de nouvelles conclusions. Il est toutefois possible d'apporter des modifications à la documentation au cours de ce processus, à la condition qu'elles soient de nature administrative. De telles modifications peuvent consister, par exemple :
• à éliminer les documents remplacés par d'autres;
• à classer et à collationner les feuilles de travail et à y ajouter des références croisées;
• à approuver les listes de contrôle relatives à l'achèvement de la constitution du dossier;
• à documenter des éléments probants que l'auditeur a obtenus, dont il s'est entretenu et sur lesquels il s'est entendu avec les membres compétents de l'équipe de mission, avant la date de son rapport.

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit (0,25 point)
14. L'auditeur **ne doit pas faire référence aux travaux de l'expert qu'il a désigné dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée**, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsqu'une telle obligation existe au terme de la loi ou de la réglementation, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée.

15. Si l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit aux travaux de l'expert qu'il a désigné en raison du fait que **cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime**, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que celle-ci n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée. (Voir Par. A42)

Détermination du seuil de signification (0,5 point)

La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers.
S'agissant d'une société cotée en bourse, les utilisateurs sont les actionnaires, de ce fait le seuil de signification est déterminé en premier lieu en fonction du résultat. Le résultat de l'exercice est déficitaire. Le seuil de signification est déterminé en fonction du total des revenu (qui constitue une base stable) soit 7.220.000 * 2% (en moyenne entre 1% et 3%) = 144.400 DT.

Rapport (0,5 point)

Opinion sur les états financiers
L'ajustement relevé et non comptabilisé :

Montant de la réserve en DT	Qualification
180.000	une insuffisance de provision sur les litiges

=> une opinion avec réserve

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR

ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2016

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures - Coefficient : 1

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

Première partie :	*6 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*14 points*	*Page 3*

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 5 pages numérotées de 1 à 5 (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.*

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)

La société **MTN TUNISIA** est une société à responsabilité limitée, constituée en 2001 et ayant pour objet le transport international. Ses principaux associés sont la société italienne **MTN INTERNATIONAL** (70%), spécialisée également dans le transport international et **Mr Jamel** (30%). Ce dernier est également le gérant de **MTN TUNISIA.**

Le commissaire aux comptes de la société **MTN TUNISIA** a émis un rapport sans réserves pour l'exercice 2015.

Le cabinet d'expertise comptable **AEC** est une société constituée depuis 2002. Il effectue des missions de conseil pour la société **MTN TUNISIA** .

Le gérant de la société **MTN TUNISIA** sollicite le cabinet **AEC** pour :

- auditer les soldes des comptes des sociétés du groupe **MTN INTERNATIONAL** chez **MTN TUNISIA**, dans le cadre des travaux de réconciliation des comptes réciproques. En effet, des écarts ont été constatés entre les soldes des sociétés du groupe par l'auditeur des états financiers consolidés de **MTN INTERNATIONAL**. Ces écarts portent essentiellement sur les transactions de fin de l'exercice 2015.

- examiner les prévisions préparées par le gérant à l'attention de la banque, pour l'obtention d'un crédit. En effet, la direction envisage d'acquérir de nouveaux camions afin d'augmenter la part de marché. Les dépenses d'investissement sont financées par un crédit bancaire à hauteur de 75%, soit 1,5 millions de dinars. Le reliquat (25%) est financé par des fonds propres de **MTN TUNISIA**, provenant en partie de la cession des anciens camions totalement amortis. Un extrait de l'état de résultat de l'exercice 2015 et des états de résultats prévisionnels des exercices 2016 et 2017 est présenté dans le tableau suivant.

Extrait des états de résultats : (en milliers de dinars)

	31/12/2015 Historique	31/12/2016 Prévisionnel	31/12/2017 Prévisionnel	Note
Revenus	3.500	4.300	4.600	**1**
Charges d'exploitation	(2.825)	(3.150)	(3.210)	**2**
Résultat d'exploitation	675	1.150	1.390	
Charges financières	(170)	(200)	(190)	
Résultat des activités ordinaires avant impôt	505	950	1.200	

Note 1 : L'augmentation des revenus prévisionnels se base sur les hypothèses suivantes :
(i) Tous les nouveaux camions ont des capacités supérieures aux équipements cédés.
(ii) Les prix de vente augmenteront de 5% à partir du 1er janvier 2016.

Note 2 : Les charges d'exploitation incluent principalement les frais du personnel, l'amortissement, les réparations et les entretiens du matériel de transport.

Travail à faire :

Par référence aux normes internationales d'audit (ISA), normes internationales des missions d'assurance (ISAE) et code d'éthique de l'IFAC

1- Indiquer les aspects à considérer par le cabinet **AEC** lors de l'acceptation des deux missions. **(2 points)**

2- En cas d'acceptation des deux missions, présenter les diligences requises ainsi que les vérifications à effectuer. **(4 points)**

DEUXIÈME PARTIE (14 points)

Vous effectuez votre stage réglementaire dans la société d'expertise comptable **EXPERT-CONSEIL**, nouvellement inscrite au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie. Le capital de la société **EXPERT-CONSEIL** est détenu par deux jeunes experts comptables **Mr Samir** et **Mr Zied**.

En mars 2015, suite à la recommandation de **Mr Kais**, directeur comptable et financier de **WalMart** et frère de **Mr Samir**, la société **EXPERT-CONSEIL** est désignée auditeur contractuel de la société **WalMart**, cotée en bourse.

Mr Samir, associé responsable du dossier, vous charge de vérifier les travaux d'audit des états financiers de la société **WalMart** relatifs à l'exercice 2015, conformément aux normes internationales d'audit. Vous obtenez les informations suivantes :

La société **Walmart** gère une chaîne de supermarchés en Tunisie. Elle opère dans deux segments de marché :

- Le premier segment est composé de grands magasins opérant sous le nom **WalMarket**. Ces grands magasins vendent, une grande variété d'articles, y compris les produits alimentaires, l'habillement, les biens d'équipements ménagers, et les appareils électroniques. Ils accordent des facilités de crédit à leur clientèle.

- Le deuxième segment comprend des mini-marchés (des petits magasins), situés dans le centre ville et opérant sous le nom **WalExpress**. Ces magasins offrent une gamme de produits limités : produits alimentaires et autres produits de consommation.

En juin 2015, le premier marché à l'étranger est prêt à être ouvert en Mauritanie. Cette extension a nécessité l'engagement d'importantes dépenses d'investissement et une grande campagne publicitaire. Toutes les charges engagées sont immobilisées.

Les membres de l'équipe d'audit achètent souvent auprès des différents magasins de la société **Walmart.**

Par ailleurs, les informations suivantes ont été collectées du dossier de travail de l'exercice 2015 :

(1) Extrait de états financiers : (en milliers de dinars)

	Note	31/12/2015 (avant AUDIT)	31/12/2014 (après AUDIT)
Revenus		507.648	467.143
Charges d'exploitation		(510.442)	(458.054)
Charges financières		(4.457)	(3.296)
Résultat avant impôt		(1.600)	11.170
Total des actifs		228.843	217.030
Total des capitaux propres		57.100	59.580
Dettes à LT - Crédit bancaire	**a**	41.242	35.261
Dettes à CT - Crédit fournisseur	**b**	77.287	75.692
Clients et comptes rattachés		10.580	7.591
Provisions Clients et comptes rattachés		200	1.060

Note a : En mars 2015, l'emprunt bancaire a été rééchelonné. Un taux d'intérêt fixe est appliqué sur le crédit bancaire. Ce crédit bancaire est garanti par des hypothèques sur des bâtiments du siège social et des points de vente. Le premier remboursement du principal, d'un montant de 4.000.000 D arrive à échéance le 30 Juin 2016.

Note b : WalMart a renégocié les conditions avec ses principaux fournisseurs et a réussi d'étendre les délais de paiement de 50 jours à 80 jours afin d'améliorer le fonds de roulement .

(2) Les comptes fournisseurs

WalMart a demandé et reçu, auprès de ses principaux fournisseurs, des relevés de comptes arrêtés à la date du 30 septembre 2015. Les contrôles de substance portant sur les comptes fournisseurs sont limités à l'exploitation de ces relevés.

(3) Rapprochement bancaire

Selon le rapport de l'auditeur au titre de l'exercice précédent, des erreurs significatives, relatives à la séparation des exercices, ont été découvertes. En effet, de nombreux chèques fournisseurs émis avant la date de clôture et n'ont pas été comptabilisés en vue d'améliorer la liquidité.

(4) Procès en cours

Le 31 août 2015, **WalMart** a reçu un avis d'huissier notaire l'informant qu'une action en justice est engagée à son encontre, à cause du lancement par la société de compagne de promotions fictives. Si la société est reconnue coupable, des pénalités importantes seraient supportées par **WalMart**. L'équipe d'audit a obtenu une lettre d'affirmation signée par **Mr Kais** attestant notamment que la probabilité d'engagement de la responsabilité de la société est très faible.

(5) Les travaux d'audit de WalMarket en Mauritanie

Suite à des problèmes imprévus d'obtention d'agrément, **WalMarket Mauritanie** n'est pas finalement entrée en exploitation. Le directeur de **WalMart** propose au cabinet **EXPERT-CONSEIL** de coopérer avec l'expert comptable mauritanien, titulaire du diplôme national d'expert comptable tunisien et chargé de l'examen limité de la composante en Mauritanie. Le chef de mission décide de se limiter à ce rapport d'examen limité.

(6) Inventaire des stocks

La société **WalMart** effectue des inventaires tournants au cours de l'exercice, selon un planning fixé par le service d'audit interne, dépendant hiérarchiquement de **Mr Kais**. Les travaux d'inventaire sont supervisés par le service d'audit interne. Les rapports d'audit interne indiquent des écarts d'inventaire significatifs. Les travaux d'audit externe ont consisté à l'assistance à quelques inventaires en décembre 2015 et à se baser sur les travaux d'audit interne.

(7) Les comptes clients

L'estimation indépendante effectuée par l'équipe d'audit, concernant la dotation aux provisions pour dépréciation des comptes clients, la conduit à déterminer une fourchette acceptable comprise entre 2.200.000 D et 2.300.000 D.

(8) Projet du rapport

Un projet de rapport, préparé par le chef de mission du dossier, ne contient ni réserves, ni paragraphe d'observation et ni paragraphe descriptif d'autres points.

(9) Revue du contrôle qualité

Au cours de l'année 2015, le sous-directeur comptable de **WalMart** rejoint **EXPERT-CONSEIL** en tant qu'associé. Le directeur du cabinet a proposé qu'il soit chargé de la revue de contrôle qualité du dossier d'audit de **WalMart**.

Travail à faire :

1- Dégager et discuter les questions d'éthique posées par le cas. **(3 points)**

2- Compte tenu de l'activité et l'organisation de la société **WalMart,** effectuer un examen analytique et indiquer les autres procédures analytiques à réaliser dans le cadre de la planification de la mission d'audit de **WalMart. (2,5 points)**

3- Préparer une note succincte indiquant pour la mission d'audit contractuel auprès du client **WalMart**, en quoi les travaux effectués, les conclusions et le rapport du cabinet ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les diligences complémentaires à mettre en œuvre. **(8,5 points).**

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

****

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE
SESSION DE CONTROLE – Mars 2016

PROJET CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

BAREME :
1ère Partie : 6 points

2ème Partie : 14 points

Remarque :

Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

PREMIÈRE PARTIE (6 points)

1- Indiquer les aspects à considérer par le cabinet **AEC** lors de l'acceptation des deux missions. **(2 points)**

1.1. Cumul de mission de conseil, audit et mission d'expression d'assurance : (0,5 point)
Prestation de services autres que des missions d'assurance à des clients d'audit

Dispositions générales : Selon le paragraphe 290.158 du code d'éthique de l'IFAC : Avant d'accepter une mission consistant à dispenser un service autre qu'une mission d'assurance à un client d'audit, le cabinet doit déterminer si la fourniture de ce service serait de nature à créer une menace pour l'indépendance. Lors de l'évaluation de l'importance des menaces créées par un service autre qu'une mission d'assurance particulier, on doit prendre en considération toute menace dont l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'elle est créée du fait de la fourniture de services connexes, autres qu'une mission d'assurance. Si une menace est créée qui ne peut être ramenée à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le service autre qu'une mission d'assurance ne doit pas être fourni.

290.165 Si un cabinet avait à assumer une responsabilité de direction pour un client d'audit, les menaces créées seraient si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait

11

réduire ces menaces à un niveau acceptable. A titre d'exemple, décider quelles recommandations formulées par le cabinet seront mises en œuvre créera des menaces liées à l'autorévision ou à l'intérêt personnel. De même, endosser une responsabilité de direction crée une menace liée à la familiarité parce que le cabinet devient trop étroitement aligné sur les points de vue et les intérêts de la direction. Par conséquent, **le cabinet ne doit pas assumer de responsabilité de direction pour un client d'audit.** (0,25 point)

Des situations particulières de missions de conseil sont prévues par le code d'éthique de l'IFAC, le cabinet AEC doit appliquer les dispositions prévues par le code notamment en matière d'acceptation ou refus et le cas échéant les mesures de sauvegarde à mettre en œuvre. (0,25 point)

1.2. Acceptation de la mission audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — considérations particulières (0,25 point)

Selon paragraphe 7 de l'ISA 805
La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette exigence s'applique que l'auditeur soit ou non également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. Si l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer s'il est faisable en pratique de réaliser l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique de ces états financiers conformément aux normes ISA. (Réf. : par. A5 et A6)

1.3. Acceptation de la mission d'examen d'informations prévisionnelles (1,25 point)

Selon paragraphe 10 de l'ISAE 3400
Avant d'accepter une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur prendra en considération, notamment :
- l'utilisation prévue de ces informations ; (0,25 point)
- les destinataires des informations (diffusion générale ou restreinte) ; (0,25 point)
- la nature des hypothèses (estimations les plus plausibles ou hypothèses théoriques) ; (0,25 point)
- les éléments explicatifs à donner en notes annexes aux informations ;
- la période couverte par les informations. (0,25 point)

Selon paragraphe 12 de l'ISAE 3400
L'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission. Il est de l'intérêt de l'entité comme de l'auditeur, qu'une lettre de mission soit adressée au client afin d'éviter tout malentendu concernant la mission. Cette lettre abordera les questions évoquées au paragraphe 10 et précisera les responsabilités de la direction quant aux hypothèses retenues et à la communication à l'auditeur de toutes les informations pertinentes et de toutes les données utilisées pour les élaborer. (0,25 point)

2- En cas d'acceptation des deux missions, présenter les diligences requises ainsi que les vérifications à effectuer. (4 points)

2.1. Mission d'audit des soldes du groupe MTN international (1,25 point)

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit
Selon paragraphe 10 de l'ISA 805
La norme ISA 200 indique que les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur devra adapter au contexte de la mission toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit, dans la mesure nécessaire. (Réf. : par. A10 à A14)

A11. En outre, les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers; lorsque l'audit porte sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Par exemple, les déclarations écrites de la direction sur le jeu complet d'états financiers seraient remplacées par **des déclarations écrites sur la présentation de l'état financier ou de l'élément conformément au référentiel d'information financière applicable.** (0,25 point)

A13. Chacun des états financiers qui composent un jeu complet d'états financiers, et bon nombre des éléments de ces états financiers, y compris les notes annexes, sont interreliés. Par conséquent, lorsqu'il audite un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'examiner isolément cet état financier ou cet élément. Par conséquent, il se peut qu'il ait à **mettre en oeuvre des procédures portant sur les éléments interreliés** afin d'atteindre l'objectif de l'audit. (0,25 point)

A14. Par ailleurs, le seuil de signification déterminé pour un état financier isolé ou pour un élément spécifique d'un état financier peut être inférieur au seuil de signification déterminé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité; cela aura une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, et sur l'évaluation des anomalies non corrigées. (0,25 point)

- Circularisation des sociétés du groupe (0,25 point)

- Vérification des transactions de fin d'exercice et les procédures appliquées. (0,25 point)

2.2. Mission d'examen d'informations prévisionnelles (2,5 point)

Connaissance des activités de l'entité

13. L'auditeur doit acquérir un niveau de connaissance des activités suffisant pour apprécier si toutes les hypothèses significatives requises pour la préparation des informations financières prévisionnelles ont été recensées. (0,25 point)
L'auditeur aura également à se familiariser avec le processus suivi par l'entité dans la préparation des informations financières prévisionnelles en examinant, par exemple :

• Les contrôles internes sur le système employé pour la préparation des informations financières prévisionnelles ainsi que les compétences et l'expérience des personnes chargées de les élaborer.
• La nature de la documentation préparée par l'entreprise pour étayer les hypothèses retenues par la direction.
• L'étendue du recours aux techniques statistiques, mathématiques ou assistées par ordinateur.
• Les méthodes utilisées pour développer et appliquer les hypothèses.
• L'exactitude des informations financières prévisionnelles préparées lors des exercices précédents et les raisons des écarts significatifs avec les réalisations.

14. **L'auditeur doit déterminer dans quelle mesure les informations financières historiques de l'entreprise sont fiables.** Ceci requiert de l'auditeur une connaissance de ces informations pour déterminer si les informations financières prévisionnelles sont cohérentes avec celles-ci et si ces dernières peuvent servir de référence pour apprécier les hypothèses retenues par la direction. L'auditeur déterminera par exemple si les informations historiques correspondantes ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité et si elles ont été préparées sur la base de principes comptables reconnus. (0,25 point)

Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles
17. **Lorsque l'auditeur définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen, l'auditeur doit prendre en compte :**
(a) la probabilité d'anomalies significatives ;
(b) les connaissances acquises lors de missions précédentes ;
(c) la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles ;
(d) l'impact du jugement de la direction sur les informations financières prévisionnelles ; et
(e) l'adéquation et la fiabilité des données sous-tendant leur préparation. (0,5 point)

18. L'auditeur évaluera la source et la fiabilité des éléments étayant les estimations les plus plausibles de la direction. Pour ce faire, l'auditeur réunira des éléments probants suffisants et adéquats à partir de sources internes et externes, comparera les estimations aux informations historiques et déterminera si elles se basent sur des plans réalistes compte tenu des capacités de production de l'entité. (0,25 point)

21. **L'auditeur s'assurera que les informations financières prévisionnelles sont correctement préparées sur la base des hypothèses retenues par la direction.** Pour ce faire, l'auditeur vérifiera les calculs, en s'assurant que les mesures envisagées par la direction sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe aucune incohérence dans le résultat des calculs utilisant des variables communes, telles que les taux d'intérêt. (0,25 point)

25. **L'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation de la direction** concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées. (0,25 point)

Vérifications à effectuer :
- Examen analytique et discussion avec la direction de l'évolution du revenu, qui est prévu pour augmenter par 22·9% et 7% en 2016 et 2017 respectivement. (0,25 point)

- Considérer la capacité des camions et le taux d'occupation qui peut avoir lieu pour évaluer le caractère raisonnable du revenu prévu. (0,25 point)

- Examen analytique de la composition des charges d'exploitation pour s'assurer que toutes les charges sont prises en compte. En 2015, les charges d'exploitation représentent 80,7% du revenu, mais il est prévu qu'elles soient réduites à 73,4% en 2016 et à 69,8% en 2017, indiquant la sous-estimation des dépenses prévues (les anciens camions sont totalement amortis). (0,25 point)
- Recalcul des dotations aux amortissements des nouveaux camions et vérification qu'elles sont correctement prise en considération dans l'état de résultat prévisionnel. (0,25 point)
- Recalcul des charges financières pour s'assurer que les intérêts à payer sur le nouveau crédit bancaire ont été prises en compte, avec confirmation du taux d'intérêt. (0,25 point)

DEUXIÈME PARTIE (14points)

1- Dégager et discuter les questions d'éthique posées par le cas. (3 points)

1. Importance des honoraires : cabinet nouvellement constitué (0,75 point)

Selon le paragraphe 290.220 du code d'éthique de l'IFAC, Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'audit représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime l'opinion d'audit, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :
• la structure opérationnelle du cabinet ;
• **si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé ;**
• l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet. (0,25 point)

L'importance de cette menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :
• réduire la dépendance à l'égard du client ;
• mettre en œuvre des revues de contrôle qualité externes ;
• consulter un tiers, tel qu'un organisme de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable, sur les jugements principaux relatifs à l'audit. (0,25 point)

=> **Le cabinet Expert-conseil est nouvellement crées par des jeunes experts comptable. Il y'a lieu de vérifier l'importance des honoraires reçues auprès de la société cotées WalMart. Si les honoraires sont importantes, il y'a lieu de mettre en œuvre des revues de contrôle qualité externes.** (0,25 point)

2. Mr Kais directeur comptable et financier frère de Mr Sami associé responsable du dossier (1 point)

290.130 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de **la famille proche** (Les parents, les enfants et les frères et sœurs qui ne sont pas membres de la famille immédiate) d'un membre de l'équipe d'audit est :
(a) Un administrateur ou un cadre dirigeant du client d'audit
(c) un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, (0,25 point)

L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :
• la nature de la relation entre le membre de l'équipe d'audit et le membre de sa famille proche;
• la position occupée par ce membre de la famille proche;
• le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit.

L'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :
• exclure le professionnel concerné de l'équipe d'audit;
• structurer les responsabilités de l'équipe d'audit pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de ce membre de sa famille proche. **(0,25 point)**

=> **Mr Kais directeur comptable et financier frère de Mr Sami associé responsable du dossier. Compte tenu de l'importance de :**
- la nature de la relation entre le membre de l'équipe d'audit et le membre de sa famille proche (des frères);
• la position occupée par ce membre de la famille proche (directeur comptable et financier);
• le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit (associé responsable de la mission d'audit).
Mr Sami n'aurait pas dû être le responsable de ma mission d'audit. (0,5 point)

3. Les membres de l'équipe d'audit achètent souvent auprès des différents magasins de la société Walmart (0,5 point)

Selon le paragraphe 290.126 du code d'éthique de l'IFAC, en général, l'achat de biens et de services auprès d'un client d'audit par le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate **ne crée pas de menace sur l'indépendance si cet achat s'effectue dans des conditions de marché et de concurrence normales.** Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur telle qu'elles créent une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de toute menace doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde peuvent consister par exemple à :
- annuler la transaction ou en réduire l'ampleur ;
- exclure la personne concernée de l'équipe d'audit. (0,25 point)

Crédit membre de l'équipe d'audit

Si le cabinet, ou un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate, reçoit un prêt ou la caution d'un emprunt de la part d'un client d'audit qui n'est pas une banque ou

un établissement de crédit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable, **sauf lorsque le montant de ce prêt ou caution n'est significatif** (a) ni pour le cabinet, le membre de l'équipe d'audit, le membre de sa famille immédiate, (b) ni pour le client. (0,25 point)

4. Le sous-directeur financier de WalMart rejoint EXPERT-CONSEIL en tant qu'associé. Le directeur du cabinet a proposé qu'il soit chargé de la revue de contrôle qualité du dossier d'audit de WalMart. (0,75 points)

Personnes récemment employées par un client d'audit

290.143 Des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision et à la familiarité peuvent être créées lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a récemment occupé des fonctions d'administrateur, de cadre dirigeant ou de salarié chez le client d'audit. Par exemple, **lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a à évaluer des éléments des états financiers pour lesquels ce même membre de l'équipe d'audit a aussi préparé les documents comptables alors qu'il était employé par le client.**

290.144 Si, au cours de la période couverte par le rapport d'audit, un membre de l'équipe d'audit a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez le client d'audit ou a été **un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables** de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, **la menace créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable**. Par conséquent, cette personne ne doit pas être affectée à l'équipe d'audit. (0,5 point)

Ainsi l'ancien sous-directeur financier de WalMart ne peut pas assurer le contrôle qualité de la mission d'audit. (0,25 point)

2- Compte tenu de l'activité et l'organisation de la société WalMart, effectuer un examen analytique et indiquer les autres procédures analytiques à réaliser dans le cadre de la planification de la mission d'audit de WalMart. (2,5 points)

Examen analytique : (0,75 point)

	31/12/2015 (avant AUDIT)	31/12/2014 (après AUDIT)	Variation	%Variation
Revenus	507648	467143	40505	8,67079246
Charges d'exploitation	-510442	-458054	-52388	11,4370795
Charges financières	-4457	-3296	-1161	35,2245146
Résultat avant impôt	-1600	11170	-12770	-114,324082
Total des actifs	228843	217030	11813	5,44302631

Total des capitaux propres	57100	59580	-2480	-4,16247063
Dettes à LT - Crédit bancaire	41242	35261	5981	16,9620828
Dettes à CT - Crédit fournisseur	77287	75692	1595	2,10722401
Clients et comptes rattachés	10580	7591	2989	39,3755763
Provisions Clients et comptes rattachés	200	1.060	-860	-81,13

Charges d'exploitations : (0,5 points)
Le taux de marge : « revenus/charges d'exploitation» passe de 102% en 2014 à 99,45% en 2015, et (revenus - charges d'exploitation)/revenus passe de 1,94% à -0,55% en 2015. Les marges appliquées par WalMart, compte tenu de la forte concurrence. La société WalMart a appliqué des marges réduites sur les produits commercialisés ce qui a engendré un résultat d'exploitation.

Charges financières : (0,25 points)
Les charges financières ont augmenté de 35%, suite à l'augmentation des crédits à LT et le rééchelonnement des crédits.

Clients et comptes rattachés: (0,25 points)
Le compte client a augmenté de 39,37%, alors que les provisions afférentes ont diminué de 81,13%. D'où, une insuffisance de provisionner

L'examen analytique montre que la société passe par des difficultés d'exploitation. (0,25 points)

Ventilation selon segment de marché (0,5 points)
Compte tenu de l'activité et l'organisation de la société WalMart, un examen analytique doit être effectué par segment de marché (grand magasin et mini-marchés). Un examen analytique par point de vente est utile également.

3- **Préparer une note succincte indiquant pour la mission d'audit contractuel auprès du client WalMart, en quoi les travaux effectués, les conclusions et le rapport du cabinet ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les diligences complémentaires à mettre en œuvre.** (8,5 points).

Total note 9,25 points avec un maximum 8,5 points

(1) Extrait de états financiers : (1 point)

Vérification de la continuité d'exploitation de WalMart (0,5 point)
Compte tenu de l'examen analytique détérioration des marges de la société et rééchelonnement des crédits, selon le paragraphe 10 de l'ISA 570, lors de la réalisation des

procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer **si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation**, et (Voir Par. A2-A5) :

(a) dans l'affirmative, discuter cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans pour y faire face ;

ou

(b) dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés (0,5 point)

16. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir Par. A15)

(a) de demander à la direction, dans le cas où celle-ci n'a pas encore procédé à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, de le faire ;

(b) d'apprécier les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances ; (Voir Par. A16)

(c) dans le cas où l'entité a établi une prévision de flux de trésorerie, et que l'analyse de celle-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action futurs de la direction : (Voir Par. A17 – A18)

(i) d'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision ; et

(ii) de déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions ;

(d) de déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;

(e) de demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action futurs et le caractère réalisable de tels plans.

(2) Les comptes fournisseurs (1 point)

WalMart a demandé et reçu, auprès de ses principaux fournisseurs, des relevés de comptes arrêtés à la date du 30 septembre 2015. Les contrôles de substance portant sur les comptes fournisseurs sont limités à l'exploitation de ces relevés.

Utilisation des relevés des comptes reçus par WalMart auprès de ses principaux fournisseurs (0,5 point)

Selon le paragraphe 7 de l'ISA 505, lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

(a) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ; (Voir Par. A1)

(b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer ; (Voir Par. A2)

(c) de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et (Voir Par. A3 – A6)

(d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant. (Voir Par. A7)

L'utilisation des relevés de compte fournisseurs demandés et reçus par **WalMart** n'est pas conforme à la procédure de confirmation directe prévue par l'ISA 505.

Des contrôles de substance à une date intermédiaire (0,5 point)

Selon paragraphe 22 de l'ISA 330, si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :

(a) des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à courir ; ou

(b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ;

afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période.

Ainsi des contrôles de substance intermédiaires doivent être complétés par d'autres procédures, notamment de nombreux chèques fournisseurs émis avant la date de clôture n'ont pas été comptabilisés en vue d'améliorer la liquidité.

(3) Rapprochement bancaire (1 point)

Selon le rapport de l'auditeur au titre de l'exercice précédent, des erreurs significatives, relatives à la séparation des exercices, ont été découvertes. En effet, de nombreux chèques fournisseurs émis avant la date de clôture et n'ont pas été comptabilisés en vue d'améliorer la liquidité.

Vérification des soldes d'ouverture et étude de l'impact des réserves au niveau du rapport de l'auditeur prédécesseur (0,5 point)

Selon paragraphe 9 de l'ISA 510 : "Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, **l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers de la période en cours**, conformément à la Norme ISA 315".

Tests à effectuer sur les soldes Banques (0,5 point)

- Vérifier l'état de rapprochement et refaire les totaux arithmétiques.

- Revoir l'établissement de l'E.R et vérifier exhaustivement les montants en suspens.

(4) Procès en cours (1 point)

Le 31 août 2015, **WalMart** a reçu un avis d'huissier notaire l'informant qu'une action en justice est engagée à son encontre, à cause du lancement par la société de compagne de promotions fictives. Si la société est reconnue coupable, des pénalités importantes seraient supportées par **WalMart**. L'équipe d'audit a obtenu une lettre d'affirmation signée par **Mr Kais** attestant notamment que la probabilité d'engagement de la responsabilité de la société est très faible.

Procédés d'audit procès et litiges (0,5 point)

Selon le paragraphe 10 de l'ISA 501 : Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait **un risque d'anomalies significatives concernant un procès ou des litiges identifiés**, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, **s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité**. L'auditeur doit y procéder au moyen **d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui.** Si la loi, la réglementation ou les règles d'ordre juridique d'un corps professionnel interdisent au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives. (Voir Par. A21 – A25)

Insuffisance de lettre d'affirmation (0,25 point)

Selon le paragraphe 4 de l'ISA 580 : **Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés concernant chacune des questions qu'elles traitent.** De plus, le fait pour la direction de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants qu'il appartient à l'auditeur de recueillir sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités ou sur des assertions spécifiques.

Signature de la lettre d'affirmation (0,25 point)

Selon le paragraphe 9 de l'ISA 580 : L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées.

La lettre d'affirmation doit être signée également par la direction et non pas uniquement par Mr Kais.

(5) Les travaux d'audit de WalMarket en Mauritanie (1 point)

Suite à des problèmes imprévus d'obtention d'agrément, **WalMarket Mauritanie** n'est pas finalement entrée en exploitation. Le directeur de **WalMart** propose au cabinet **EXPERT-CONSEIL** de coopérer avec l'expert comptable mauritanien, titulaire du diplôme national

d'expert comptable tunisien et chargé de l'examen limité de la composante en Mauritanie. Le chef de mission décide de se limiter à ce rapport d'examen limité.

Utilisation des travaux d'un auditeur du composant (0,5 point)

Selon le paragraphe 19 de l'ISA 600, si l'équipe affectée à l'audit du groupe envisage de demander à l'auditeur d'un composant d'effectuer les travaux sur l'information financière du composant, celle-ci doit prendre connaissance des points suivants : (Voir Par. A32 – A35)
(a) la compréhension par l'auditeur du composant et sa capacité à se conformer aux règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ; (Voir Par. A37)
(b) les compétences professionnelles de l'auditeur du composant ; (Voir Par. A38)
(c) la possibilité d'être impliqué dans les travaux de l'auditeur du composant dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et
(d) si l'auditeur du composant exerce dans un environnement réglementé dans lequel les auditeurs sont activement contrôlés. (Voir Par. A36)

L'expert comptable mauritanien est titulaire du diplôme national d'expert comptable. Donc, la condition de compétence est vérifié. Toutefois, il y'a lieu de vérifier les autres conditions prévues par le paragraphe ci-dessus.

Audit de WalMarket Mauritanie (0,5 point)

Si WalMarket Mauritanie est considéré un composant non important, l'utilisation du rapport d'examen limité peut être suffisant. Selon le paragraphe 19 de l'ISA 600, pour les composants non importants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en oeuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Toutefois, selon le paragraphe 27 de l'ISA 600, pour un composant qui est important du fait **qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives pour les états financiers du groupe en raison de sa nature ou de circonstances spécifiques**, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur d'un composant pour le compte de ladite équipe, doit mettre en œuvre un ou plusieurs des travaux suivants :

(a) l'audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant ;
(b) l'audit d'un ou plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, au regard de la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; (Voir Par. A48)
(c) des procédures d'audit spécifiques en relation avec la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir Par. A49)

Suite à des problèmes imprévus d'obtention d'agrément, WalMarket Mauritanie n'est pas finalement entrée en exploitation. Cette extension a nécessité l'engagement d'importantes dépenses d'investissement et une grande campagne publicitaire. Toutes les charges engagées sont immobilisées. Compte tenu de ces circonstances et la possibilité de non continuité d'exploitation de WalMarket Mauritanie, l'auditeur doit vérifier les circonstances de non obtention de l'agrément et les conditions d'immobilisation des dépenses engagées.

(6) **Inventaire des stocks (2 points)**

La société **WalMart** effectue des inventaires tournants au cours de l'exercice, selon un planning fixé par le service d'audit interne, dépendant hiérarchiquement de **Mr Kais**. Les travaux d'inventaire sont supervisés par le service d'audit interne. Les rapports d'audit interne indiquent des écarts d'inventaire significatifs. Les travaux d'audit externe ont consisté à l'assistance à quelques inventaires en décembre 2015 et à se baser sur les travaux d'audit interne.

Utilisation des travaux des auditeurs internes (0,5 point)

Selon le paragraphe 9 de l'ISA 610, pour déterminer si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit évaluer :

(a) l'objectivité de la fonction d'audit interne ;

(b) la compétence technique des auditeurs internes ;

(c) s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront menés dans un esprit de conscience professionnelle ; et

(d) s'il est probable qu'il existera une communication effective entre les auditeurs internes et l'auditeur externe.

Le service d'audit interne dépend hiérarchiquement de **Mr Kais**, directeur comptable et financier de **WalMart.** Ainsi, le service d'audit interne n'est pas objectif.

Assistance à l'inventaire physique et vérification de la conception et la mise en place des contrôles sur les mouvements de stocks (1,25 point)

Selon le paragraphe A9 de l'ISA 501. Pour des raisons pratiques, la prise d'inventaire physique peut être effectuée à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers. Ceci peut être fait, que la direction détermine les quantités en stock par une prise d'inventaire physique annuelle des stocks ou à partir d'un système d'inventaire permanent. Dans les deux cas, **l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi des contrôles sur les mouvements de stocks permet de déterminer si la prise d'inventaire physique à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers est appropriée pour répondre aux besoins de l'audit.** La Norme ISA 330 définit les diligences requises et les modalités d'application concernant les contrôles de substance effectués à une date intermédiaire.

A10. Lorsqu'il existe un système d'inventaire permanent, la direction peut effectuer des comptages physiques ou d'autres tests pour s'assurer de la fiabilité des informations portant sur les quantités en stock incluses dans la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité. Dans certains cas, **la direction ou l'auditeur peut constater des différences entre la comptabilité d'inventaire permanent et les quantités physiques réelles en stock ; ces différences peuvent indiquer que les contrôles exercés sur les mouvements de stock ne fonctionnent pas efficacement.**

A11. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la conception des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants pour déterminer si les mouvements dans les quantités en stock entre la, ou les, date(s) de comptage et les documents d'inventaire finaux sont correctement enregistrés comprennent d'apprécier :

- **si la comptabilité d'inventaire permanent est correctement ajustée ;**
- **la fiabilité de la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité ;**

• **les raisons expliquant les différences importantes entre les informations obtenues au cours des comptages physiques et la comptabilité d'inventaire permanent.**

Les travaux d'audit externe ont consisté à l'assistance à quelques inventaires en décembre 2015 et à se baser sur les travaux d'audit interne. Ces travaux ne sont pas suffisants. L'auditeur doit :

- **l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi des contrôles sur les mouvements de stocks permet de déterminer si la prise d'inventaire physique à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers est appropriée pour répondre aux besoins de l'audit ;** (0,5 point)
- **si la comptabilité d'inventaire permanent est correctement ajustée ;** (0,25 point)
- **la fiabilité de la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité ;** (0,25 point)

-les raisons expliquant les différences importantes entre les informations obtenues au cours des comptages physiques et la comptabilité d'inventaire permanent. (0,25 point)

Communication des déficiences de contrôle interne (0,25 point)

La direction ou l'auditeur peut constater des différences entre la comptabilité d'inventaire permanent et les quantités physiques réelles en stock ; ces différences peuvent indiquer que les contrôles exercés sur les mouvements de stock ne fonctionnent pas efficacement. Selon l'ISA 265, d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne.
Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, prise individuellement ou ensemble, elles constituent des déficiences majeures.
L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit.

(7) Les comptes clients (0,5 point)

L'estimation indépendante effectuée par l'équipe d'audit, concernant la dotation aux provisions pour dépréciation des comptes clients, la conduit à déterminer une fourchette acceptable comprise entre 2.200.000 D et 2.300.000 D.

Selon ISA 540, l'auditeur peut conclure que des évaluations justifiées d'une estimation comptable effectuées à partir des éléments probants recueillis diffèrent de l'estimation ponctuelle de la direction. Lorsqu'un élément probant justifie d'une estimation ponctuelle, l'écart entre l'estimation ponctuelle de l'auditeur et celle de la direction constitue une anomalie. Lorsque l'auditeur est parvenu à la conclusion que l'utilisation de la fourchette d'estimations qu'il a déterminée fournit des éléments probants suffisants et appropriés, une estimation ponctuelle de la direction qui sort de cette fourchette sera considérée comme non étayée par des éléments probants. En pareil cas, **l'anomalie est au moins égale à la différence entre l'estimation ponctuelle de la direction et le montant donné par l'extrémité la plus proche de la fourchette d'estimations de l'auditeur.** (0,25 point)

La dotation aux provisions pour dépréciation des stocks des produits finis n'est que de 200.000 DT. D'où une insuffisance de provision de 2.000.000 DT. (0,25 point)

(8) Projet du rapport (1,75 points)

Un projet de rapport, préparé par le chef de mission du dossier, ne contient ni réserves, ni paragraphe d'observation et ni paragraphe descriptif d'autres points.

Détermination du seuil de signification (0,5 point)

La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers.
S'agissant d'une société cotée en bourse, les utilisateurs sont les investisseurs sur le marché, de ce fait le seuil de signification est déterminé en premier lieu en fonction du résultat puis des capitaux propres si le résultat ne constitue pas une base raisonnable. Le résultat de l'exercice est déficitaire. Le seuil de signification est déterminé en fonction du total des capitaux propres soit 57.100.000 * 4% (en moyenne entre 3% et 5%) = 1.998.500 DT.

Rapport (0,5 point)

Opinion sur les états financiers
L'ajustement relevé et non comptabilisé :

Montant de la réserve en DT	Qualification
2.000.000	une insuffisance de provision sur les comptes clients significative

=> une opinion avec réserve

Paragraphe descriptif d'autres points : (0,25 point)
Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

Selon le paragraphe 17 de l'ISA 710, si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points :

(a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
(b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et
(c) la date de ce rapport,
à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit ré-émis par ce dernier avec les états financiers.

Paragraphe d'observation

1. Paragraphes d'observation incertitude significative (0,25 point)

Selon le paragraphe 6 de l'ISA 706, si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour leur compréhension des états

financiers, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que le point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers.

Concernant l'action en justice est engagée à l'encontre de la société, à cause du lancement de compagne de promotions fictives, il s'agit d'une incertitude concernant l'issue future d'une action en justice ou intentée par un organisme régulateur, exceptionnelle par sa gravité. Un paragraphe d'observation doit être ajoutée par l'auditeur si l'incertitude a été mentionnée correctement en note aux états financiers.

2. Application appropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative (0,25 point)

Selon le paragraphe 18 de l'ISA 570, Si l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers :

(a) décrivent de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions de la direction pour y faire face ; et
(b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir Par. A20)

Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et **inclure un paragraphe d'observation** dans son rapport d'audit visant :

(a) à mettre en exergue l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et
(b) à attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 18.

(9) Revue du contrôle qualité (0,25 point)

Au cours de l'année 2015, le sous-directeur comptable de **WalMart** rejoint **EXPERT-CONSEIL** en tant qu'associé. Le directeur du cabinet a proposé qu'il soit chargé de la revue de contrôle qualité du dossier d'audit de **WalMart**.

Selon le paragraphe 39 de l'ISQC 1, Le cabinet doit définir des politiques et des procédures traitant du mode dedésignation des personnes chargées du contrôle qualité des missions et définissant des critères de désignation reposant sur :
(a) **les qualifications techniques requises pour remplir le rôle, y compris l'expérience et l'autorité nécessaires** ; et (Voir Par. A47)
(b) la mesure dans laquelle une personne chargée du contrôle qualité d'une mission peut être consultée sur cette même mission sans que son objectivité soit compromise. (Voir par. A48)

A47. Les critères touchant à l'expertise technique, à l'expérience et à l'autorité suffisantes et

appropriées sont fonction des circonstances de la mission. Par exemple, la personne chargée du contrôle qualité d'une mission d'audit d'états financiers d'une entité cotée sera vraisemblablement une personne ayant une expérience et une autorité suffisantes et appropriés pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission d'audit d'états financiers d'entités cotées.

Ainsi, il y'a lieu de vérifier que le chargé de contrôle qualité a la compétence et l'expertise nécessaire.

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE DÉCEMBRE 2015

Test CHATGPT

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures – Coefficient : 1

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie	*08 points*	*Page 2*
Deuxième partie	*12 points*	*Page 3*

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 7 pages numérotées de 1 à 7 (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.*

SUJET

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

PREMIÈRE PARTIE *(08 points)*

La société **FLORAL** est spécialisée dans la production et l'importation de fleurs. Son capital est composé d'actionnaires tunisiens et étrangers. Le cabinet d'audit **CIMA AUDIT,** désigné pour une mission d'audit des états financiers annuels de la société **FLORAL** de l'exercice 2014, a accepté immédiatement la mission. Vous êtes chef de mission dans le cabinet **CIMA AUDIT** et vous avez été affecté à cette mission.

Le rapport d'audit émis par votre cabinet au titre de l'exercice 2014 en date du 10 avril 2015 comporte une opinion avec une réserve relative au poste " Immobilisations Corporelles".

La société est, par ailleurs, soumise, depuis sa constitution en 2010, au contrôle légal du même commissaire aux comptes, qui a émis un rapport sans réserves au titre de l'exercice 2014 en date du 15 mai 2015.

La société a chargé votre cabinet de l'audit des états financiers annuels de l'exercice 2015, conformément à une recommandation du conseil d'administration qui statue annuellement sur le renouvellement du mandat de votre cabinet et ce à la demande des administrateurs représentant les actionnaires étrangers.

Au mois de septembre 2015, la société **FLORAL** vous charge d'une mission d'audit de ses états financiers résumés au 31 décembre 2014 (comportant les totaux des grandes rubriques des postes du bilan, de l'état de résultat et de l'état des flux de trésorerie) et ce à la demande d'un nouveau fournisseur Hollandais. Le rapport sur les états financiers résumés au 31 décembre 2014 sera envoyé à ce fournisseur avec le rapport du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2014.

Par ailleurs, et conformément à la politique du cabinet en matière de contrôle qualité, le dossier d'audit de la société **FLORAL** a été choisi pour faire l'objet d'un contrôle qualité au titre des exercices 2014 et 2015.

A cet effet, l'associé responsable du dossier d'audit de la société **FLORAL**, vous charge de réviser certains aspects et de lui fournir une note écrite concernant les questions suivantes :

1. **Quelles sont les diligences qu'il aurait dû accomplir lors de sa désignation en tant qu'auditeur au titre de l'exercice 2014 et peut-il accepter la mission d'audit au titre de l'exercice 2015? (1,75 point)**
2. **Le cabinet peut-il accepter la mission d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014 et quelles sont les diligences à réaliser à ce titre? (1 point)**
3. **Si le cabinet accepterait la mission d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014 : (4,25 points)**
   a. **Quels sont les procédés d'audit à mettre en œuvre pour l'audit des états financiers résumés?**
   b. **Préciser la structure du rapport d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014?**
   c. **Le rapport d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014 doit-il faire référence au rapport d'audit du cabinet ou à celui du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de la société?**

d. **Préciser les procédures de contrôle qualité pour cette mission?**

4. **Dans le cadre des procédures de contrôle qualité de ce dossier, quelles sont ses diligences en tant qu'associé responsable du dossier? (1 point)**

Travail à faire : Répondre aux questions soulevées par l'associé responsable du dossier par référence au code d'éthique et aux normes internationales d'audit (ISA) et de contrôle qualité (ISQC 1) de l'IFAC.

DEUXIEME PARTIE *(12 points)*

Vous faites partie du cabinet d'audit **Auditorium** ayant 3 associés et une trentaine de collaborateurs. Le cabinet dispose d'un système de contrôle qualité conforme à la norme ISQC 1 (Norme Internationale de Contrôle qualité 1).

Au mois de juin 2015, vous êtes nouvellement chargé par la direction du cabinet de la mission d'audit de la société **F&M Limited** pour l'exercice 2015, dans le cadre d'une rotation de l'associé responsable du dossier et du directeur de la mission après une période de 7 ans, conformément au code d'éthique de l'IFAC et la norme ISQC 1.

La lettre de mission conclue avec le client **F&M Limited** porte également sur l'examen limité des états financiers semestriels.

Afin de planifier vos travaux, vous avez consulté le dossier de l'exercice 2014.

I. Vous avez collecté les informations et documents suivants :

- la note de synthèse des travaux d'audit de l'exercice 2014 **(extrait en annexe 1-1)**.
- le rapport final d'audit des états financiers arrêtés au 31 décembre 2014 et daté du 15 avril 2015 **(annexe 1-2)**.

En exploitant les informations contenues dans ces documents ainsi que celles ci-après présentées, répondre aux questions suivantes par référence aux normes internationales d'audit (ISA) et à la norme ISQC1 :

1. **Quelles sont les procédures d'audit à mettre en œuvre, d'une manière générale, pour identifier les évènements postérieurs à la date de clôture, avant la date de la signature du rapport d'audit? (1,75 point)**

Sachant que les évènements postérieurs à la date de clôture de l'exercice 2014 sont les suivants :

- Référence papier de travail SEP 1-1 : le non paiement de la créance totale du client **B4B**. Suite à la découverte de cet évènement, en date du 20 février 2015, un ajustement des états financiers, consistant à insérer une note aux états financiers et exigé par l'équipe d'audit, a été accepté par la direction.

- Référence papier de travail SEP 1-2 : Un incendie a touché une partie des stocks, dont le montant a été évalué à 200 mille dinars. Cet évènement s'est produit le 27 mars avant l'arrêté des états financiers par le Conseil d'Administration en date du 31 mars 2015. Il a été découvert par l'équipe d'audit le 10 avril 2015. Le rapport d'audit a été signé le 02 avril 2015 et publié, le 04 avril 2015, dans les journaux et dans les bulletins du Conseil du Marché Financier et de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunisie. Après l'accord de la direction pour la comptabilisation de la perte relative à l'incendie des stocks, le rapport d'audit initial a été retiré et remplacé par un autre rapport daté du 15 avril 2015.

- Référence papier de travail SEP 1-3 : L'équipe d'audit a envoyé, le 20 décembre 2014, la lettre de confirmation à l'avocat de la société, concernant un litige avec un client se rapportant à la livraison de produits finis défectueux et non conformes au bon de commande (la date de la livraison est le 16 juin 2014). L'avocat a envoyé directement à la société la réponse à cette lettre de confirmation. En effet, la réponse, parvenue le 23 mars 2015, n'a été communiquée au cabinet que le 29 avril 2015, soit un jour avant la date de l'assemblée générale des actionnaires statuant sur les états financiers. L'équipe d'audit a estimé que cet évènement est significatif, mais compte tenu de la contrainte du temps, l'ajustement par la constatation d'une provision d'un montant de 114 mille dinars sera prise en compte dans les états financiers les plus proches soit ceux du 30 juin 2015.

2. **Est-ce-que les évènements postérieurs identifiés par l'équipe d'audit de l'exercice 2014 ont été convenablement traités? (4,5 points)**

3. **Indiquer les diligences à mettre en œuvre par l'équipe d'audit, suite aux différentes rectifications des états financiers? (0,75 point)**

4. **Procéder à une lecture critique du rapport final d'audit et suggérer les éventuelles corrections à apporter à ce rapport ? (1,25 point)**

II. Compte tenu des éléments de réponses que vous avez développés suite à l'exploitation du dossier de l'exercice 2014, et avant d'entamer les travaux d'examen des états financiers intermédiaires du 30 juin 2015, vous avez communiqué ces éléments à l'associé responsable du dossier d'audit de l'exercice 2015. Après discussion, l'associé a décidé de prendre en compte l'ensemble de ces éléments dans l'examen limité des états financiers au 30 juin 2015.

5. **Commenter la décision prise par l'associé et préciser vos diligences au regard du système de contrôle qualité du cabinet? (0,5 point)**

L'examen limité des états financiers au 30 juin 2015 n'a pas dégagé des anomalies significatives. Par ailleurs, la société n'a pas accepté de constater une provision pour un montant de 114 mille dinars au titre du litige ci-dessus exposé. De plus, elle a refusé d'ajouter une information dans les notes aux états financiers vu qu'il n'y a aucun fait nouveau et que la société a intenté appel au jugement de l'affaire en première instance.

Le rapport d'examen limité des états financiers de la société **F&M Limited** au 30 juin 2015 est présenté en **annexe 2**.

6. **Procéder à une lecture critique de ce rapport et suggérer les éventuelles corrections à apporter à ce rapport? (1,75 point)**

Les travaux de planification de l'audit de l'exercice 2015 font ressortir que la société **F&M Limited** a externalisé la facturation des ventes chez le cabinet **XYZ**.

7. **Quelles sont les procédures d'audit à appliquer ? (0,75 point)**

En septembre 2015, la société **F&M Limited** a octroyé aux cadres de la société un plan d'options sur actions. Elle sollicite le cabinet **Auditorium** pour accepter une mission d'évaluation des options sur actions.

8. **Le cabinet Auditorium peut-il accepter cette mission? (0,75 point)**

NB : le candidat est tenu d'utiliser les données disponibles et d'indiquer pour chacune des questions, en quoi les positions prises et les travaux effectués ne sont pas éventuellement en conformité avec le code d'éthique de l'IFAC, les normes internationales d'audit (ISA), les normes internationales d'examen limité (ISRE), et la norme ISQC 1, tout en précisant, le cas échéant, les bonnes pratiques à mettre en œuvre.

Annexes

Annexe 1-1 : Extrait de la note de synthèse relative à l'exercice 2014 - F&M Limited

.....

B. Seuil de signification

S'agissant d'une société cotée en bourse, le seuil de signification a été fixé à un montant de 53 mille dinars, sur la base du résultat avant impôt et compte tenu de l'évaluation combinée du risque.

.....

F. Anomalies significatives corrigées

Une estimation de la provision pour dépréciation du client **B4B** a été arrêtée par la société à un montant égal à 20% de la créance, soit 66 mille dinars et a été constatée au compte provision pour dépréciation des comptes clients.

La créance, échue le 15 février 2015, demeure impayée jusqu'à la date d'arrêté des états financiers, le 31 mars 2015. Sur la base de nos vérifications de l'historique de ce client et compte tenu de la probabilité de recouvrement de cette créance, nous avons demandé de provisionner la créance à hauteur de 50% et de faire une mention supplémentaire dans les notes aux états financiers.

Cette proposition a été acceptée par la société.

G. Anomalies significatives non corrigées

Il n'existe pas d'anomalies significatives non corrigées par le client.

H. Evènements postérieurs à la date de clôture de l'exercice

Les évènements postérieurs à la date de clôture figurant dans le papier de travail (référence papier de travail SEP) ont été traités comme suit:

- (Référence SEP 1-1) : le non paiement de la créance totale du client **B4B**. La découverte de cet évènement en date du 20 février 2015 a donné lieu à un ajustement au niveau des états financiers en exigeant de la société l'ajout d'une note dans les états financiers. La direction a acceptée cet ajustement.

- (Référence SEP 1-2) : Un incendie a touché une partie des stocks, dont le montant a été évalué à 200 mille dinars. Cet évènement a donné lieu au retrait du rapport d'audit et son remplacement par un autre rapport daté du 15 avril 2015 après accord avec la direction pour la comptabilisation de la perte relative à l'incendie des stocks.

- (Référence SEP 1-3) : Un des avocats de la société **F&M Limited**, directement à la société, a envoyé la réponse à une lettre de confirmation au lieu de l'envoyer au cabinet. Nous estimons que cet évènement est significatif et compte tenu de la publication du rapport d'audit, l'ajustement pour la constatation d'une provision d'un montant de 114 mille dinars sera pris en compte dans les états financiers les plus proches, à savoir ceux arrêtés au 30 juin 2015.

Annexe 1-2 : Rapport d'audit des états financiers arrêtés au 31/12/2014 de la société F&M Limited

SOCIETE F&M Limited
RAPPORT D'AUDIT DES ETATS FINANCIERS CLOS AU 31/12/2014

Messieurs les actionnaires,

1- En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée générale ordinaire, nous vous présentons notre rapport sur le contrôle des états financiers de la Société **F&M Limited** arrêtés au 31 décembre 2014.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers :

2- Ces états financiers ont été arrêtés par votre conseil d'administration qui est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux normes comptables généralement admises en Tunisie, aux lois et réglementations en vigueur. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, le choix et l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité de l'auditeur

3- Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Nous avons remplacé notre rapport d'audit en date du 02 avril 2015 par le présent rapport.

Opinion sur les états financiers

4- A notre avis, les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de la Société **F&M Limited** ainsi que des résultats de ses opérations et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2014, conformément aux principes comptables généralement admis en Tunisie.
Tunis, le 15 avril 2015

Le Cabinet Auditorium
L'associé signataire
Monsieur B. AUDITOUNES

Annexe 2 : Rapport d'examen limité sur les états financiers arrêtés au 30/06/2015 de la société (F&M Limited)

Messieurs les actionnaires de la **société F&M Limited**

Introduction

Nous avons effectué l'examen limité des états financiers ci-joints de la société **F&M Limited**, comprenant le bilan, l'état de résultat, l'état des flux de trésorerie pour la période de six mois se terminant à cette date, ainsi que des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers intermédiaires, conformément au système comptable des entreprises. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces états financiers intermédiaires.

Nous avons effectué cet examen selon la norme internationale d'examen limité ISRE 2410, "Examen de l'information financière intermédiaire accompli par l'auditeur indépendant de l'entité". Un examen limité de l'information financière intermédiaire consiste à prendre des renseignements, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables ainsi qu'à appliquer des procédures analytiques et autres procédés que nous avons choisis aux données financières, y compris l'examen du système de contrôle interne. L'étendue d'un examen limité est considérablement moindre que celle d'un audit effectué conformément aux normes internationales d'audit et par conséquent, il ne nous permet pas d'obtenir une assurance que nous nous rendions compte d'éléments significatifs qui pourraient être relevés par un audit. En conséquence, nous n'exprimons pas une opinion d'audit.

Nous avons effectué des procédures de confirmation auprès des avocats de la société et nous n'avons pas reçu de réponses jusqu'à cette date.

Conclusion

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas eu connaissance ou relevé d'éléments qui nous laissent à penser que les états financiers intermédiaires ci-joints ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de la Société **F&M Limited**, au 30 juin 2015, conformément aux principes comptables généralement admis en Tunisie.

Paragraphe d'observation

Nous attirons votre attention qu'un litige oppose l'un des clients à la société et cette dernière n'a pas épuisé tous ses moyens de recours.

Tunis, le 28 août 2015

Le Cabinet Auditorium
L'associé signataire
Monsieur A. BEN AUDIT

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE
****

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE
SESSION PRINCIPALE – Décembre 2015

PROJET CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

BAREME :
1ère Partie : 8 points
2ème Partie : 12 points

www.revisioncomptable.wordpress.com

Remarque :
Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

PREMIÈRE PARTIE *(08 points)*

1. Quelles sont les diligences qu'il aurait dû accomplir lors de sa désignation en tant qu'auditeur au titre de l'exercice 2014 et peut-il accepter la mission d'audit au titre de l'exercice 2015? (1,75 point)

Eléments de réponse:

Au moment de la nomination pour l'exercice 2014, les diligences suivantes devraient être effectuées:

- Selon le code d'éthique de l'IFAC, il s'agit d'une situation de deuxième avis étant donné qu'il existe un commissaire aux comptes en place. Lorsqu'il est invité à fournir un deuxième avis, le professionnel doit évaluer l'importance des menaces aux principes fondamentaux d'éthique et mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple de demander au client l'autorisation de contacter le commissaire aux comptes en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis, et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé. (0,5 point)

- Pour apprécier les menaces aux principes fondamentaux d'éthique et les risques attachés à la mission l'auditeur collecte des informations concernant :

  - L'intégrité de la direction de l'entreprise à auditer.

- Les circonstances et le cadre dans lesquels la mission d'audit a été demandée par l'entreprise à auditer.
- L'objectif recherché par l'entreprise en demandant une mission d'audit ainsi que les utilisateurs éventuels de l'opinion d'audit malgré l'existence d'un commissaire aux comptes en place. (0,5 point)

- Selon l'ISA 210, lorsque l'auditeur s'assure du respect des principes fondamentaux d'éthique et de sa capacité à réaliser la mission, celle-ci doit faire l'objet d'une lettre de mission adressée au client et signée par ce dernier, si possible, et ayant pour objectif :

  - La confirmation de l'acceptation de sa mission.
  - La description de la forme du rapport.
  - La description de l'objectif et de l'étendue de l'Audit.
  - La description de sa responsabilité vis-à-vis du client. (0,25 point)

- l'avis donné pour l'exercice 2014 diverge avec l'avis donné par le commissaire aux comptes, l'auditeur devrait se poser la question sur l'attitude de la direction générale et le conseil d'administration qui n'ont pas corrigé la réserve bien que le rapport du CAC est postérieur à son rapport si la correction n'a pas été apportée (chose qui n'est pas précisée dans l'énoncé) et dans ce cas l'acceptation du renouvellement de la mission n'est pas justifiée. Si la réserve a été corrigée et c'est pour cela que la rapport du CAC est sans réserve la continuation de la mission ne pose aucun problème. (0,5 point)

2. **Le cabinet peut-il accepter la mission d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014 et quelles sont les diligences à réaliser à ce titre? (1 point)**

Eléments de réponse :

Oui le cabinet peut accepter la mission d'audit des états financiers résumés (ou condensés) au titre de l'exercice 2014 car le cabinet a audité le jeu complet des états financiers annuels. (0,5 point)

Avant d'accepter cette mission, l'auditeur doit :

(a) déterminer si les critères d'agrégation pour l'établissement des états financiers résumés sont acceptables.
(b) obtenir l'accord de la direction sur le fait qu'elle accepte et comprend sa responsabilité :

(i) pour l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués;
(ii) pour que les états financiers audités soient rendus disponibles aux utilisateurs présumés des états financiers résumés; et
(iii) d'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et qui mentionne par ailleurs que l'auditeur a émis un rapport sur ces états.

(c) se mettre d'accord avec la direction sur la forme de l'opinion qui sera exprimée sur les états financiers résumés. (0,5 point)

3. Si le cabinet accepterait la mission d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014 : (4,25 points)

a. Quels sont les procédés d'audit à mettre en œuvre pour l'audit des états financiers résumés? (1,5 point)

Eléments de réponse :

Les procédés d'audit peuvent être résumés comme suit : l'auditeur devrait s'assurer : (0.25 par tiré avec de 1 point)

(a) apprécier si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur leur nature résumée et identifient les états financiers audités;
(b) apprécier si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur les critères appliqués.
(c) comparer les états financiers résumés aux informations correspondantes dans les états financiers audités afin de déterminer si les états financiers résumés sont en accord avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités, ou peuvent être reconstitués à partir de ces informations.
(d) évaluer si les états financiers résumés ont été établis conformément aux critères appliqués.
(e) évaluer, à la lumière de l'objectif des états financiers résumés, s'ils contiennent les informations nécessaires, et sont à un niveau approprié d'agrégation, de telle sorte à ce qu'ils ne soient pas trompeurs en la circonstance.
En outre, si la direction l'informe d'un évènement postérieur à la date de clôture, il doit le considérer pour les états financiers individuels puis les états financiers résumés

En effet, selon l'ISA 810, l'auditeur peut être mis au courant de faits qui existaient à la date de son rapport sur les états financiers audités, mais dont il n'avait pas connaissance auparavant. Dans de telles situations, il ne doit pas émettre de rapport sur les états financiers résumés avant d'avoir examiné ces faits au regard des états financiers audités, conformément à la Norme ISA 560. (0.5 point)

b. Préciser la structure du rapport d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014? (1,5 point)

Eléments de réponse :

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit inclure les éléments Suivants :

(a) un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant.
(b) un destinataire.
(c) un paragraphe d'introduction qui :

- identifie les états financiers résumés sur lequel l'auditeur émet son rapport, y compris l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers résumés; (0,25 point)
- identifie les états financiers annuels audités;

- fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, à la date de ce rapport et au fait qu'une opinion avec réserve a été exprimée (0,25 point)
- la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à celle du rapport sur les états financiers annuels audités, l'auditeur devrait indiquer que les états financiers résumés et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'événements survenus postérieurement à la date du rapport sur les états financiers annuels à savoir 10 avril 2015; (0,25 point)
- une mention indiquant que les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir aux termes du référentiel comptable suivi pour l'établissement des états financiers audités, et que la lecture seule des états financiers résumés ne peut se substituer à la prise de connaissance des états financiers audités. (0,25 point)

(d) une description des responsabilités de la direction pour les états financiers résumés, rappelant que la direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués.
(e) une mention selon laquelle l'auditeur est responsable d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés sur la base des procédures requises par la Norme ISA 810. (0,25 point)
(f) un paragraphe exprimant clairement une opinion.
(g) la signature de l'auditeur.
(h) la date du rapport de l'auditeur.
(i) l'adresse de l'auditeur.

En outre une restriction de l'utilisation du rapport au seul fournisseur Hollandais (0,25 point).

c. Le rapport d'audit des états financiers résumés au titre de l'exercice 2014 doit-il faire référence au rapport d'audit du cabinet ou à celui du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de la société? (0,5 point)

Eléments de réponse :

Le rapport d'audit sur les états financiers résumés devrait faire référence aux états financiers et au rapport émis par l'auditeur et non par le commissaire aux comptes de la société. (0,25 point)

D'ailleurs, la société n' a pas le droit de faire circuler le rapport sur les états financiers résumés avec le rapport du commissaire aux comptes. (0,25 point)

d. Préciser les procédures de contrôle qualité pour cette mission? (0,75 points)

Eléments de réponse :

La mission d'audit des états financiers annuels entre bien dans le champs d'application de la norme ISQC1 et la norme ISA 220 et celle des états financiers résumés entre dans le champs d'application de la norme ISQC1 puisqu'il s'agit d'une mission d'assurance(0,25 point).

Le cabinet devrait nommer une personne chargée du contrôle qualité de la mission. la Personne chargée du contrôle qualité de la mission ne fait partie de l'équipe affectée à la mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriée pour évaluer objectivement les jugements importants exercés par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus aux fins de la formulation du rapport. (0,25 point).

S'agissant de la mission d'audit des états financiers résumés, selon le paragraphe 17 de la ISQC 1, le cabinet doit définir des politiques et des procédures qui requièrent que la revue de contrôle qualité d'une mission comporte, notamment :

(a) une discussion des questions importantes avec l'associé responsable de la mission;
(b) la revue des états financiers résumés, des critères d'agrégation et la structure du rapport proposé ainsi que de l'opinion;
(c) la revue de la documentation sélectionnée portant sur la mission et relative aux jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue; (0,25 point).

4. **Dans le cadre des procédures de contrôle qualité de ce dossier, quelles sont ses diligences en tant qu'associé responsable du dossier? (1 point)**

Eléments de réponse :

En tant qu'associé signataire des états financiers annules et au vu des différents éléments évoqués ci-dessus, il devrait communiquer avec le responsable du contrôle qualité de la mission et l'informer des éléments que lui même a constaté au niveau du dossier de 2014 et notamment sur le non respect des diligences à mettre en œuvre dans le cas d'un deuxième avis et son répercussion sur le respect du cabinet de code d'éthique.

DEUXIEME PARTIE *(12 points)*

1. **Quelles sont les procédures d'audit à mettre en œuvre, d'une manière générale, pour identifier les évènements postérieurs à la date de clôture, avant la date de la signature du rapport d'audit? (1,75 point)**

Eléments de réponse :

Les procédures visant à identifier les événements pouvant faire l'objet d'un ajustement ou d'une information dans les notes annexes aux états financiers seront mises en œuvre à une date la plus proche possible de la date du rapport de l'auditeur et comprendront les actions suivantes :

- Revue des procédures établies par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont bien été identifiés. (0,25 point)
- Consultation des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, du conseil d'administration, du comité d'audit qui se sont tenus après la fin de l'exercice et

investigations des questions abordées lors des réunions dont les procès-verbaux ne sont pas encore rédigés. (0,25 point)

- Revue des derniers états financiers intercalaires de l'entité et, le cas échéant, des budgets, des prévisions de trésorerie et des autres rapports de la direction. (0,25 point)
- Demandes d'informations, ou complément aux demandes orales ou écrites précédemment adressées, aux avocats de l'entité concernant les procès et les contentieux. (0,25 point)
- des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs qui pourraient avoir un effet sur les états financiers sont survenus. (0.25 point)

L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir une lettre d'affirmation en application de la Norme ISA 580 confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir dans ceux-ci, ont bien été reflétés dans ceux-ci. (0,5 point)

2. Est-ce-que les évènements postérieurs identifiés par l'équipe d'audit de l'exercice 2014 ont été convenablement traités? (4,5 points)

Eléments de réponse :

Evénement 1 :

Non cet évènement n'a pas été convenablement traité et aurait du donné lieu à un ajustement des états financiers car il se rapporte à un fait existant au moment de l'arrêté des états financiers et qui a été confirmé par des informations connues après la date d'arrêté et donc fournir une information dans les notes aux états financiers est un traitement inapproprié. (0,5 point)

Son impact est négatif sur le résultat avant impôt de (66 000 *50/20) – 66 000 =165 000- 66 000 = 99 000 dinars qui est largement supérieur au seuil de signification indiqué dans la note de synthèse et qui est de 53 000 dinars. (1 point)

Evénement 2 :

Non cet évènement n'a pas été convenablement traité et n'aurait du donné lieu à aucun ajustement des états financiers car il se rapporte à un fait n'existant pas au moment de l'arrêté des états financiers et n'a pas un impact aussi significative qu'il menacerait la continuité de l'exploitation et donc la constitution d'une provision pour 200 mille dinars au titre de l'exercice 2014 est un traitement inapproprié. (0.5 point)

Son impact est positif de 200 mille dinars le résultat avant impôt qui est largement supérieur au seuil de signification indiqué dans la note de synthèse et qui est de 53 000 dinars.

Ainsi, le retrait du rapport et son remplacement pour cet évènement semble ne pas être approprié. (0.5 point)

Evénement 3 :

Non cet évènement n'a pas été convenablement traité et aurait du donné lieu à un ajustement des états financiers car il se rapporte à un fait existant au moment de l'arrêté des états financiers et qui a été confirmé par des informations connues après la date d'arrêté et donc laisser son traitement pour les prochains états financiers est une décision in appropriée. (0,5 point)

Son impact est négatif sur le résultat avant impôt de 114000 dinars qui est largement supérieur au seuil de signification indiqué dans la note de synthèse et qui est de 53 000 dinars. (0,5 point)

De plus, la société a dissimulé le courrier de l'avocat et ne l'a communiqué à l'auditeur que la veille de l'assemblée pour crainte de modification des états financiers, ce qui constitue un cas de fraude. L'attitude de l'auditeur n'est pas conforme à la norme ISA 240 (0,5 point).

Le rapport d'audit aurait du être retiré et remplacé ou, dans le cas de l'impossibilité de son retrait, l'auditeur aurait du prendre les mesures nécessaires de communication avec les utilisateurs de son rapport et après informations de la direction et des organes de la gouvernance du changement de son opinion. (0,5 point).

3. **Indiquer les diligences à mettre en œuvre par l'équipe d'audit, suite aux différentes rectifications des états financiers? (0,75 point)**

Eléments de réponse :

Lors de différentes rectifications opérées sur les états financiers, l'auditeur aurait du:

- exiger l'arrêté des états financiers par le conseil d'administration (0,25 point).
- mettre en œuvre les diligences relatives à l'identification d'autres évènements postérieurs à la date de clôture (0,25 point)
- obtenir une signature d'une nouvelle lettre d'affirmation (0,25 point)

4. **Procéder à une lecture critique du rapport final d'audit et suggérer les éventuelles corrections à apporter à ce rapport ? (1,25 point)**

Eléments de réponse :

Le rapport appelle les remarques suivantes

- ne mentionne pas les composantes des états financiers sur les quelles porte l'opinion d'audit(0,25 point)
- le référentiel comptable est "le système comptable des entreprises en Tunisie(0,25 point)
- il n'a pas été fait référence à la revue du système de contrôle interne pour l'appréciation des risques(0,25 point)
- La mention du nouveau rapport en remplacement de l'ancien n'est pas indiqué dans le paragraphe approprié qui un paragraphe post opinion dans " **Paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur...**" (0,5 point)

II.

5. **Commenter la décision prise par l'associé et préciser vos diligences au regard du système de contrôle qualité du cabinet? (0,5 point)**

Eléments de réponse :

La décision prise par le nouvel associé signataire est inapproprié au regard du système contrôle qualité du cabinet. en effet, selon la ISQC 1, Lorsque les résultats des procédures de surveillance indiquent qu'un rapport peut être inadéquat ou que des procédures ont été omises pendant l'exécution de la mission, le cabinet devrait déterminer les actions appropriée pour se conformer aux normes professionnelles appropriées et aux exigences légales et réglementaires. Le cabinet devrait également considérer l'opportunité d'obtenir un avis juridique.

Il aurait du communiquer avec le responsable du contrôle qualité de la mission d'audit, le signataire du rapport de 2014 et informer le premier responsable du système de contrôle qualité du cabinet (0,25 points)

Les diligences du collaborateur est de consigner par écrit les faits relevés et de les consigner dans la documentation approprié du dossier. compte tenu de la prise de position du nouveau signataire (qui semble ne pas vouloir déranger le signataire du rapport de 2014), il est tenu de relever cette divergence d'appréciation au responsable du contrôle qualité de la mission d'audit et informer le premier responsable du système de contrôle qualité du cabinet (0,25 point)

6. **Procéder à une lecture critique de ce rapport et suggérer les éventuelles corrections à apporter à ce rapport? (1,75 point)**

Eléments de réponse :

- l'organe responsable de l'arrêté des états financiers est le CA et non la direction(0,25 point)
- la référence " autres procédés que nous avons choisi aux données financières y compris l'examen du système de contrôle interne" n'est pas appropriée. (0,25 point)
- la réalisation des procédures de confirmation n'est pas approprié dans une mission d'examen limité. (0,5 point)
- le référentiel comptable est "le système comptable des entreprises en Tunisie(0,25 point)
- l'opinion est inappropriée car les 114 mille devrait faire l'objet d'un ajustement et l'opinion est avec réserve. (0,5 point)

7. **Quelles sont les procédures d'audit à appliquer ? (0,75 point)**

Eléments de réponse :

la société **F&M Limited** a externalisé la facturation des ventes chez le cabinet **XYZ.**
Conformément à **l'ISA 402 "Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel a une société de services"** (0,25 point), l'auditeur doit :

Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice (0,25 point)
Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité utilisatrice, conformément à la Norme ISA 315, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre connaissance de la façon dont cette dernière utilise les prestations d'une société de services dans le cadre de son fonctionnement, en particulier:

(a) la nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur son contrôle interne ;

(b) la nature et le caractère significatif des opérations traitées, des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière concernés par les prestations fournies par la société de services

(c) le degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; et

(d) la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles visant les prestations fournies par la société de services.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (0,25 point)
Pour répondre aux risques évalués conformément à la Norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

(a) déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à des assertions données sont disponibles à partir des documents détenus par l'entité utilisatrice ; et, dans la négative,

(b) mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte ces procédures au sein de la société de services.

8. Le cabinet Auditorium peut-il accepter cette mission? (0,75 point)

Eléments de réponse :
Selon le paragraphe 290.175 du code d'éthique de l'IFAC, une évaluation comprend l'élaboration d'hypothèses sur les évolutions futures, l'application de méthodologies et de techniques appropriées et la combinaison des deux afin de calculer une certaine valeur, ou fourchette de valeurs, pour un actif, un passif ou une entreprise dans son ensemble.

Selon le paragraphe 290.180 du code d'éthique de l'IFAC, un cabinet ne doit pas fournir de prestations d'évaluation à un client d'audit, qui est **une entité d'intérêt public**, lorsque ces évaluations sont de nature à avoir **un impact significatif**, individuellement ou en cumulé, sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion. **(0,5 point)**

lorsque ces évaluations n'ont pas **un impact significatif,** la mise en œuvre de services d'évaluation pour le compte d'un client d'audit peut créer une menace liée à l'autorévision. L'importance de toute menace créée doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :
- faire intervenir un professionnel comptable qui n'était pas impliqué dans la fourniture de la mission d'évaluation pour revoir l'audit ou les travaux d'évaluation effectués ;
- prendre des dispositions pour que le personnel fournissant ces services ne prenne pas part à la mission d'audit. **(0,25 point)**

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE
NOUVEAU RÉGIME - SESSION DE MARS 2015

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures – Coefficient : 1

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie	*08 points*	*Page 2*
Deuxième partie	*12 points*	*Page 3*

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 6 pages numérotées de 1 à 6 (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 (08 points)

Vous avez été désignés par la Commission de Contrôle afin de procéder à l'appréciation des travaux de la société d'expertise comptable UGEC « Union des Grands Experts Comptables » inscrite au tableau de l'OECT.

Dans le cadre de cette mission de contrôle, vous avez sélectionné le dossier relatif au commissariat aux comptes de la société anonyme TUNISIAN GROUP HOLDING (TGH S.A.) à la tête d'un groupe composé de 25 filiales et autres sociétés apparentées. Cette société s'est introduite en bourse en 2012 suite à l'émission d'une OPV (offre publique de vente) à prix ferme auprès du public, et ce, par l'émission de 5.000.000 actions nouvelles d'une valeur unitaire de 5,500 DT dans le cadre d'une augmentation de capital par appel public à l'épargne.

Pour cette opération d'introduction en bourse, TGH S.A. a émis un prospectus d'émission pour lequel le cabinet UGEC, son commissaire aux comptes depuis 1995, a réalisé une mission d'audit des états financiers prévisionnels pour la période 2013-2017. L'associé responsable de cette mission est également celui qui est en charge du dossier TGH S.A. depuis 1998.

Le prospectus d'émission de 540 pages comporte, entre autres, des informations liées à TGH S.A. et à ses filiales, sur l'introduction en bourse, ainsi que des analyses financières historiques et prévisionnelles en plus des rapports des commissaires aux comptes des sociétés du groupe.

Le cabinet UGEC soumet à votre contrôle ce prospectus d'émission qui comprend ses rapports d'audit. En le feuilletant, un rapport attire particulièrement votre attention car il semble qu'il n'est pas conforme aux normes émises par l'IFAC et notamment celles émises par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*). Vous disposez en **Annexe 1** d'un extrait de ce rapport.

Travail à faire :

1) Rappeler la nature de la mission portant sur le contrôle des états financiers prévisionnels ainsi que le cadre normatif y afférent. Décrire de manière concise les spécificités de telle mission. ***(2 points)***

2) Relever, en conséquence, les anomalies de fond et de forme liées au rapport émis par le commissaire aux comptes (cabinet UGEC). ***(2 points)***

3) Donner votre avis sur la forme d'opinion exprimée eu égard aux circonstances et aux informations dont vous disposez. ***(2 points)***

4) Préciser les risques et les conséquences relatives aux anomalies existant éventuellement dans le rapport du commissaire aux comptes. ***(2 points)***

DEUXIÈME PARTIE (12 points)

Vous avez intégré le cabinet « ORGANICA AUDIT » depuis le mois d'octobre 2013. Ce cabinet comporte deux associés, cinq chefs de missions, vingt assistants et une secrétaire.

La secrétaire du cabinet vous a demandé, le jour suivant celui de votre intégration, de signer une « Attestation de Confidentialité » par rapport au portefeuille clients du cabinet (50 clients audit et 30 clients non-audit) qu'elle vous a présentée. Les associés interviennent rarement dans la direction et la supervision des missions. Leur intervention se situe principalement le jour de la revue des rapports remis par les chefs de missions. Devant le client « GSM Tunisia » (opérateur de télécommunications), vous avez indiqué que le directeur financier est un grand ami d'enfance et un camarade de promotion de l'Ecole de Commerce de Tunis.

Au cours du mois de février 2014, vous avez été affecté à une mission d'audit légal des comptes arrêtés au 31/12/2014 du client « GSM Tunisia », société anonyme au capital de 50 millions de dinars, cotée en bourse depuis 2013. Après la révolution tunisienne, le nouveau gouvernement en place, a accordé trois licences d'exploitation GSM à trois multinationales de renom afin de stimuler le marché des télécoms et créer de nouveaux postes d'emploi en Tunisie.

L'examen analytique, réalisé par vos soins au début de la mission, a révélé une détérioration de l'équilibre financier, puisque le ratio du fonds de roulement est passé de 105% au 31/12/2013 à seulement 30% au 31/12/2014. Le directeur des ressources humaines de « GSM Tunisia » vous a exprimé ses craintes quant à la capacité de la société à payer les salaires à partir du mois de juin 2015 (2.500 salariés).

Votre chef de mission connaissant parfaitement ce client (puisqu'il audite « GSM Tunisia » depuis plus de 8 ans), vous demande de n'auditer que les charges et produits d'exploitation de l'exercice sachant que les autres sections ont été auditées l'année passée, sans détection d'anomalies particulières, et que votre examen analytique n'a rien révélé de pertinent.

Toutefois, en accomplissant vos diligences, vous êtes tombés sur la **transaction** matérialisée par la facture présentée en **Annexe 2** et enregistrée par le comptable de la société « GSM Tunisia » comme présenté en **Annexe 3**.

Après divers entretiens liés à cette transaction, avec le directeur technique de « GSM Tunisia », vous apprenez que le PDG du fournisseur TELIPHOON Inc. est un proche-parent du PDG de « GSM Tunisia » ainsi que de votre chef de mission, et que le fournisseur TELIPHOON Inc., dont le siège social se situe aux Iles Caïmans (paradis fiscal), exerce en Tunisie en tant que branche d'activité agissant dans le domaine de l'assistance et de la maintenance informatique pour les opérateurs téléphoniques.

Aux dires du directeur technique de « GSM Tunisia », le marché signé avec TELIPHOON Inc. (contrat n° 2035/2013 non communiqué à l'auditeur) serait à 95% achevé et il ne resterait plus que des services accessoires de maintenance du système de facturation à opérer à partir de janvier 2015. Le directeur technique détient ces informations de la direction générale et du directeur informatique de « GSM Tunisia », ce dernier ayant été récemment désigné à la tête des systèmes d'information de la société vu son lien de parenté récent avec la direction générale (gendre du PDG de « GSM Tunisia »).

Votre chef de mission vous informe que le seuil de signification pour la mission d'audit des comptes du client « GSM Tunisia » a été arrêté à 430.000 DT, que l'erreur tolérable (seuil de signification spécifique) relatif au groupe de comptes « Fournisseurs et comptes rattachés » est de 50.000 DT, et que le seuil d'ajustement est de 5.000 DT.

À noter, toutefois, que la direction générale de « GSM Tunisia » particulièrement affectée par cette transaction, a refusé d'apporter les ajustements d'audit que vous avez proposés au motif qu'il ne reste plus beaucoup de temps avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires, prévue dans 15 jours. Elle vous a promis, toutefois, qu'elle apportera les corrections nécessaires au cours de l'exercice subséquent. Le temps imparti à la mission étant limité, vous n'avez pas pu relever d'autres anomalies.

Aucune information concernant le compte « Fournisseurs et comptes rattachées » ou cette transaction n'a été portée au niveau des notes aux états financiers arrêtés au 31/12/2014. En outre, aucune autre écriture liée à cette transaction n'a été constatée et aucune information complémentaire sur cette transaction ne vous a été communiquée malgré vos demandes répétées. La direction générale de « GSM Tunisia », agacée par vos demandes, vous a même empêché d'obtenir les coordonnées du président du comité permanent d'audit de la société ; elle a aussi refusé de signer la lettre d'affirmation, et a exprimé son désagrément à votre chef de mission qui vous a vertement réprimandé (devant le PDG).

Travail à faire :

1) Identifier et évaluer les risques liés à l'entité en tenant compte de la situation et de la transaction ci-dessus décrites. ***(2,5 points)***

2) Auditer la transaction décrite et formuler vos conclusions conformément à l'approche par assertion prévue par les normes ISA, en évaluant l'impact des éventuelles anomalies constatées. ***(3 points)***

3) Apporter vos commentaires concernant l'élément probant présenté (la facture relative à la transaction) et ses conséquences éventuelles, eu égard aux circonstances. ***(2 points)***

4) Compte tenu des critères d'importance relative, formuler vos conclusions concernant la forme du rapport ainsi que votre projet d'opinion d'audit compte tenu notamment des incidences de la transaction et de la situation décrites. ***(2,5 points)***

5) Donner votre avis sur l'organisation du cabinet « ORGANICA AUDIT » et de la mission d'audit des comptes du client « GSM Tunisia » en vous inspirant du code d'éthique et de la norme ISQC 1. Quelle attitude devriez-vous adopter en pareilles circonstances ? ***(2 points)***

Extrait du rapport d'audit des états financiers prévisionnels de TGH S.A.

TUNISIAN GROUP HOLDING - TGH S.A.
Rapport général du commissaire aux comptes sur les états financiers prévisionnels
Période 2013-2017

Messieurs les membres du Conseil d'Administration,

Vous nous avez demandé d'auditer les états financiers prévisionnels de la TUNISIAN GROUP HOLDING - TGH S.A. pour la période 2013-2017. Ces états financiers prévisionnels ont été préparés dans le cadre de l'opération d'introduction en bourse de la société.

Les états financiers prévisionnels de TGH S.A. sont préparés pour la période 2013-2017. Ils ont été présentés selon le Système Comptable des Entreprises. Le Conseil d'Administration est responsable de l'établissement de ces états financiers prévisionnels.

Conformément aux dispositions de l'article 36 (nouveau) de l'arrêté du Ministre des Finances du 13 février 1997, portant visa du règlement général de la BVMT, nous avons procédé à l'audit des informations financières prévisionnelles couvrant la période 2013-2017. Cet audit a été effectué selon les Normes ISA et notamment la Norme ISA 810. Nous estimons avoir obtenu les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

À notre avis, compte tenu de notre audit, les états financiers prévisionnels couvrant la période 2013-2017 de TGH S.A. sont présentés conformément au Système Comptable des Entreprises et aux Normes Internationales d'Audit.

Tunis le 14 juillet 2013

Le Commissaire aux comptes

ANNEXE 2

Facture rattachée à la transaction à auditer :

TELIPHOON Inc. (Tunisia) — **FACTURE**

Les Jardins du Lagon - 1053 Tunis
134, rue 8607 Z.I. Charguia I - 2013 Ben Arous
Fax : +(216) 71 78 88 39 13
Matricule Fiscal : A0123456789/E

Date	N°
02/01/2014	TIT23640/2014

Facturé à :	Livré à :
GSM Tunisia 15, avenue Alain Savary - 1002 Tunis	GSM Tunisia

Bon de commande n°	Délai de règlement	Date de règlement	Responsable
140139/2013	30 jours	31/01/2014	K. Sherrington

Contrat n° 2035/2013
Services d'assistance et de maintenance informatique
Première tranche (25%)
Période : du 01/11/2013 au 31/03/2014

Honoraires	450.000,000 DT
TVA 18%	81.000,000 DT
Droit de timbre	5,000 DT
Total	**531.000,000 DT**
Moins : avance payée le 10/11/2013	-443.250,000 DT
Solde dû	**87.750,000 DT**

Pour vos virements bancaires, utiliser le compte ci-dessous :
CAIMAN ISL Bank - Place Pasteur - 150 Liberty Square
Account # 07 001 0 001 101 8800197 28 SWIFT : CAIMANXT
IBAN # CAIMAN ISLAND 59 0700 1088 1101 1201 9728
RIB # 07 001 0 001 101 8800197 28

Prière de procéder au paiement de :
TELIPHOON Inc. Tunisia
En cas de retenue à la source, prière joindre l'attestation d'achat en suspension de la TVA

Tout retard de paiement occasionnera des pénalités de 5% par mois ou fraction de mois.

ANNEXE 3

Ecritures portées au niveau de la comptabilité, au 31/12/2014, par le comptable de « GSM Tunisia » sur instruction de la direction générale :

- ***Au niveau du Journal Achats :***

31/12/2014	D	C
626 000 Frais postaux et de télécommunications	450.000,000	
436 600 TVA déductible	81.000,000	
436 900 Droit de timbre	5,000	
404 100 TELIPHOON - Fournisseur d'immobilisations		531.005,000
Services de télécom / TELIPHOON Inc.		

- ***Au niveau du Journal Banque :***

31/12/2014	D	C
404 100 TELIPHOON - Fournisseur d'immobilisations	443.250,000	
532 400 BERMUDA ISL Bank		443.250,000
Constatation de l'avance payée le 10/11/2013.		

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE, DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE
NOUVEAU REGIME - SESSION DE MARS 2015

CORRIGE DE L'ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures – Coefficient : 1

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :	
Première partie	*08 points*
Deuxième partie	*12 points*

PREMIERE PARTIE *(08 points)*

1- Rappeler la nature de la mission portant sur le contrôle des états financiers prévisionnels ainsi que le cadre normatif y afférent. Décrire de manière concise les spécificités de telle mission. ***(2 points)***

- **La nature de la mission :** L'auditeur peut être appelé à examiner et à présenter un rapport sur les informations financières prévisionnelles afin de renforcer leur crédibilité, qu'elles soient destinées à des tiers ou à un usage interne. Toutefois, il s'agit d'une mission d'assurance et non d'audit. Elle a trait à des données prévisionnelles et non à des informations historiques. Elle n'est donc pas couverte par les normes ISA, mais par les normes ISAE. (0,25 points)
- La mission consiste essentiellement à mettre en œuvre une méthodologie d'examen des informations financières prévisionnelles comprenant aussi bien des prévisions (basées sur des hypothèses les plus plausibles) que des projections (basées sur des hypothèses théoriques). (0,25 points)

- **Le cadre normatif :** Initialement classée en ISA 810 « Examen d'informations financières prévisionnelles », cette norme a fait l'objet d'un reclassement dans la version 2006 de l'IFAC HANDBOOK en normes ISAE (International Standards on Assurance engagement- normes s'appliquant aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques) – ainsi cette norme est sortie du corpus de l'audit pour éviter toute confusion et a été rebaptisée en **ISAE 3400** « Mission d'examen d'informations financières prévisionnelles » . Donc depuis cette date il n'est plus admis de se référer à la norme 810 car cette dernière concerne dorénavant les missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés ;(0,25 points).

- Les spécificités d'une telle mission :

    - L'une des spécificités les plus importantes est qu'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants sur des événements qui se réaliseront dans l'avenir, la mission consiste essentiellement à vérifier la vraisemblance des hypothèses retenues. En effet, certains événements se produiront dans le futur en fonction d'actions a entreprendre par l'entité. Ces actions sont par nature très subjectives et leur préparation fait largement appel au jugement de la direction. ;(0,25 points)

    - Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur doit réunir des éléments probants lui permettant d'apprécier si:

        (a) les hypothèses les plus plausibles retenues par la direction et sur lesquelles se basent les informations financières prévisionnelles ne sont pas déraisonnables; (0,25 points) ;
        (b) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière satisfaisante sur la base des hypothèses retenues (0,25 points);
        (c) les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées, si toutes les hypothèses significatives sont décrites en notes annexes et s'il est clairement indiqué qu'il s'agit d'hypothèses les plus plausibles ou d'hypothèses théoriques (0,25 points);
        (d) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés (0,25 points).

2- Relever, en conséquence, les anomalies de fond et de forme liées au rapport émis par le commissaire aux comptes (cabinet UGEC) **(2 points)**.

a) Le titre du rapport est inapproprié : il s'agit d'un rapport spécial défini par la loi (l'article 36 nouveaux de l'arrêté du Ministre des Finances du 13 Février 1997 portant visa du règlement général de la BVMT) et non d'un rapport général. Ce texte ne prévoit pas explicitement de confier la mission au CAC. La mission pourrait être confiée à tout expert comptable membre de l'OECT (0,25 points);
b) Le rapport n'est pas signé et ne comporte pas l'adresse de l'auditeur (0,25 points) ;
c) Le rapport ne doit pas être adressé au membre du CA mais aux actionnaires (puisque le CA est lui même l'émetteur de ces EF prévisionnels). Bien que cette disposition soit discutable car c'est le CA qui a confié la mission, et qu'il n'y a aucune AG qui va statuer sur ce rapport, il est cependant clair que le rapport du CAC est destiné aux investisseurs potentiel (0,25 points) ;
d) La responsabilité d'établissement des états financiers prévisionnels, incombe à la direction et non au conseil. Ce dernier selon l'ISA 200 supervise l'établissement des EF, sachant que le CSC lui donne également la responsabilité d'arrêter les EF (et ce bien que le contexte est différent car ce qui est visé par le CSC est les EF annuels). Toutefois, le rapport ne doit pas faire mention du conseil d'administration (qui est assimilé aux Personnes Constituant le Gouvernement d'Entreprise) (0,25 points) ;
e) Le rapport ne doit pas se référer à l'audit pour éviter toute confusion avec cette mission (0,25 points) ;
f) L'opinion est inappropriée. En effet, elle doit comporter une assurance négative sur les hypothèses, une assurance positive sur la présentation conforme au référentiel et un avertissement. L'opinion est ambiguë car ne comprenant pas une opinion conforme aux dispositions de la norme ISAE 3400. (0,25 points)
g) L'opinion est incomplète dans la mesure où elle n'a pas indiqué les réserves d'usage en la circonstance concernant la possibilité de non réalisation des hypothèses imaginés par a direction générale (**Un avertissement doit être expressément formulé sur les risques de non réalisation** des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles) (0,25 points) ;
h) L'auditeur ne doit pas se référer aux normes ISA dans son opinion d'audit mais seulement au référentiel comptable adopté par le client. Ceci accentue l'ambigüité de l'opinion (0,25 points)

3- Donner votre avis sur la forme d'opinion exprimée eu égard aux circonstances et aux informations dont vous disposez. ***(2 points)***

L'avis tel que formulé n'est pas adapté et comporte de nombreuses anomalies. Ce rapport du CAC sur l'examen d'informations financières prévisionnelles aurait dû comprendre les informations suivantes : le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent ainsi que la référence, le cas échéant, à la finalité et/ou à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles. (0,25 points)

Il aurait du comprendre également :

(a) **l'expression d'une assurance négative que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées** (0,25 points);

(b) **Une opinion indiquant** si les informations financières prévisionnelles ont été **correctement préparées** sur la **base des hypothèses** décrites et si elles sont **présentées conformément à un référentiel** comptable reconnu (0,25 points);

(c) **Un avertissement sur les risques de non réalisation** des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles (0,25 points);

4- Préciser les risques et les conséquences relatives aux anomalies existant éventuellement dans le rapport du commissaire aux comptes. ***(2 points)***

Le CAC, n'est plus habilité à auditer la société TGH dans la mesure où il a épuisé tous ses 5 mandats (qui s'achèvent en 2009). Par ailleurs, en tant qu'associé responsable, et conformément au code d'éthique de l'IFAC et pour les sociétés cotées, il ne peut être l'associé responsable de la TGH plus de 7 ans d'affilés, et ce afin d'éviter tout risque de familiarité (aucune mesure de sauvegarde n'est permise par le code d'éthique). En conséquence sa mission et son rapport sont nuls et de nul effets car n'ayant plus de titre pour exercer la mission. (0,5 points) ;

Par analogie, aux dispositions de l'article 269 du CSC, un rapport du CAC qui exprimerait une opinion inappropriée et non conforme aux normes d'usage, pourrait entrainer la nullité du rapport dont l'opinion est exprimée de façon ambigüe et en conséquence entrainer la responsabilité civile du CAC si un dommage est subit par les investisseurs potentiels et qu'il y a une relation entre le dommage subit et le rapport émis. Dans ce cas c'st au juge de décider des conséquences d'un tel rapport inadéquat (0,5 points).

Enfin, tout tiers pourrait invoquer le manque d'indépendance du CC ainsi que le risque d'immixtion dans la gestion car en approuvant le business plan, le CAC pourrait être en situation l'incompatibilité puisque percevant des honoraires autre que ceux liés à l'audit légal et que la mission n'est pas légalement ou réglementairement dévolue au CAC. Elle n'est pas non plus explicitée par l'arrêté du Ministre des Finances du 13 Février 1997 (0,5 points).

Ainsi, tout tiers intéressé peut demander au juge des référés d'annuler toute l'opération et compromettre ainsi l'image du groupe et avoir des conséquences néfastes sur son business model (accroissement significatif du business risk) (0,5 points).

DEUXIÈME PARTIE (12 points)

1) Identifiez et évaluez les risques entités liés à la situation/transaction ci-dessus décrite *(2,5 points)*

L'évaluation du risque entité fait partie des Procédures d'Audit, tel qu'exigé par la Norme ISA 315. Elle consiste essentiellement à identifier et évaluer le « Risque d'Anomalies Significatives » (risque inhérent et risque de non-contrôle), à étudier les réponses apportées par la Direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (en termes de contrôle interne) et de définir une stratégie visant à réduire le risque de non-détection à un niveau faible acceptable. Ce risque est également appelé « risque combiné » que les anomalies significatives proviennent d'erreurs ou de fraudes.

À la lumière de cette évaluation du risque entité, l'auditeur apprécie son risque de non-détection et détermine, en conséquence, sa stratégie d'audit et ses procédures d'audit complémentaires. Cette appréciation du risque entité peut être mise à jour au fur et à mesure de l'avancement de la mission.

À la lecture du sujet, nous pouvons évoquer les risques entité suivants :
Identification des risques entités :

a) « GSM Tunisia » est une société dont les actions sont cotées en Bourse et fait donc appel public à l'épargne ; elle est, de ce fait, soumise à une pression quant la présentation d'états financiers certifiés sans réserves et présentant des bénéfices, voir ayant des obligations quant à la distribution de dividendes au moins une fois tous les trois ans (0,25 points).

b) Le fait que le Gouvernement Tunisien ait accordé, après la révolution, trois licences d'exploitation GSM à trois multinationales, cela entraine inéluctablement une perte prévisible de parts de marché et

donc des difficultés financières prévisibles impactant de manière prévisible les équilibres financiers de la société (0,25 points).

c) Les procédures d'audit ont révélé, lors de l'examen analytique, une détérioration inquiétante de l'équilibre financier (le ratio du fonds de roulement est passé de 105% au 31/12/2013, à 30% au 31/12/2014). Cette situation évoque une grave crise de liquidités (insuffisance de trésorerie pour honorer les passifs exigibles) et donc un risque important sur la continuité de l'entreprise qui n'est pas garantie pour les 12 mois subséquents à l'arrêté des comptes. (0,25 points)

d) Le fait que le PDG du fournisseur TELIPHOON Inc. est un proche-parent du PDG de « GSM Tunisia », cela évoque un risque élevé de familiarité et d'intérêt personnel qui fait peser une menace sur le comportement éthique de la direction générale. Cela peut évoquer, en conséquence, un risque que la direction outrepasse les procédures de contrôle interne relatives au choix des fournisseurs chez « GSM Tunisia ». D'où un risque élevé de favoritisme et donc d'opération non réglementaire, voire un risque de fraude. (0,25 points)

e) Le directeur informatique a été récemment désigné à la tête des systèmes d'information de « GSM Tunisia » ; étant le gendre du PDG, cela augmente le risque d'anomalies au niveau de l'environnement de contrôle interne de la société (risque de collusion) (0,25 points).

f) Le fournisseur TELIPHOON Inc. dispose de son siège social dans un paradis fiscal (aux Iles Caïmans) ; par conséquent, cela peut évoquer à l'auditeur un risque de blanchiment d'argent ou de fuite de capitaux ou d'évasion fiscale et donc, de nouveau, un risque de fraude élevé (0,25 points).

g) Le fournisseur TELIPHOON Inc. exerce en Tunisie en tant que branche d'activité agissant dans le domaine informatique. Cela laisse supposer qu'il existe un risque élevé d'anomalies quant à la situation fiscale de ce fournisseur notamment en matière de TVA facturable et de retenues à la source à opérer. D'ailleurs, les services informatiques sont soumis à une TVA de 12% et non pas de 18%, ce qui dénote une inexactitude dans la facture envoyée à « GSM Tunisia » et mise à la disposition de l'auditeur (risque de non déductibilité de la TVA excédentaire) (0,25 points).

h) Les conditions de forme de la facture sont douteuses et peuvent compromettre sa recevabilité (ce point sera développé ci-après) et sa déductibilité du bénéfice imposable (0,25 points).

i) La direction générale de « GSM Tunisia » exerce une pression sur l'auditeur en procédant à son intimidation et elle est faiblement coopérative. Cette situation évoque un risque de fraude élevé (Tel que évoqué au niveau de la norme ISA 240 concernant l'audit de la fraude) (0,25 points).

Evaluation du risque entité :
Tous ces points indiquent un risque entité très élevé évoquant un risque de fraude potentiel. L'auditeur doit, en conséquence, augmenter son scepticisme professionnel tout en accroissant l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Une stratégie corroborative (basée sur les tests substantiels) sera privilégiée à la stratégie mixte. Il devra en outre mettre en œuvre une stratégie de communication adapté au risque de fraude conformément à ISA 240 notamment avec les PCGE (Personnes Constituant le Gouvernement d'Entreprise : Comité d'audit et conseil d'administration) (0,25 points).

2) Auditez cette transaction et formulez vos conclusions conformément à l'approche par assertion prévue par les normes ISA. ***(3 points)***

L'auditeur doit obtenir des éléments probants concernant les soldes, les flux et les informations communiquées concernant tous les comptes significatifs. Dans notre cas, il s'agit de l'audit d'une transaction risquée à fort soupçon de fraude. Aussi, une approche méthodique consistant à passer en revue notamment les assertions de type flux de transaction. Les assertions de types soldes et de type information communiquées seront abordés globalement par l'étudiant puisque les soldes du bilan et les notes aux états financiers ne lui sont pas présentés.

➢ <u>En termes d'assertions applicables pour les flux de transactions :</u>

a) SURVENANCE : ***Les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité.*** ***(0,5 point, soit 0,125 par tiret)***

- L'auditeur ne dispose pas d'autres éléments probants prouvant que le service de maintenance informatique a été rendu effectivement (refus de la direction générale de communiquer toute autre information, absence de PV de réception, contrat non communiqué …). L'auditeur n'est pas en mesure d'apprécier le volume réel des services rendus.
- La facture en tant que telle comprend de nombreuses anomalies et laisse peser un doute quant à la qualité de l'élément probant à la disposition de l'auditeur (adresse, matricule fiscal …) et donc quant à la réalité et la survenance de la transaction.
- La seule information à la disposition de l'auditeur provient du directeur technique qui ne semble pas être certain de la prestation qui a été supervisée par un membre de la famille de la direction générale (et qui peut être sous son influence).
- Ni le bon de commande ni le marché n'ont été présentés à l'auditeur pour évaluer la substance du service et ses caractéristiques. De nouveau l'auditeur est dans l'incapacité d'attester de la survenance de la transaction

La facture seule n'étant pas suffisante et appropriée pour exprimer une assurance sur cette assertion. L'auditeur devra réaliser d'autres procédures complémentaires (telles que la circularisation du fournisseur en question, l'obtention du détail des prestations de maintenance réalisées et faire intervenir un expert informatique afin de juger de la réalité des services facturés, la revue subséquente …) et, à défaut d'éléments probants obtenus, exprimer une limitation sur la **survenance** de la transaction et la **réalité** du solde éventuel du fournisseur concerné au niveau du bilan .

b) EXHAUSTIVITE : ***Toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés.*** ***(0,5 point en tout soit 0,25 points par tiret)***

- L'auditeur doit exprimer une réserve sur l'exhaustivité des charges liées à cette transaction, puisqu'il dispose d'informations (en provenance des déclarations de la direction technique énonçant la possibilité que 70% de la charge du contrat n'a pas été enregistrée (c'est à dire 95% - 25%) ; donc potentiellement une charge non constatée de 1 260 000,000 DT :

  - Montant estimé du marché : 450 000,000 / 25% = 1 800 000,000 DT

  - 1 800 000,000 x 70%= 1 260 000,000 DT

- Par ailleurs, la facture évoque (voir le bas de la facture) des pénalités en cas de retard de paiement fixées à 5% par mois ou fraction de mois de retard. Soit un passif potentiel non constaté de 48 262,500 DT.

Normalement, le restant dû de 87 750,000 DT aurait dû être réglé depuis la fin de janvier 2014, soit un retard de paiement de 11 mois par rapport à la date de clôture (31/12/2014) impliquant des pénalités qui auraient dues être provisionnées pour un montant dse :

- 87 750,000 DT x 5% x 11 mois = 48 262,500 DT

À noter également que l'étudiant peut évoquer un niveau de pénalité trop élevé de 5% par mois (équivalent à 60% annuellement) qui pourrait susciter d'autres soupçons sur la fiabilité de la facture ou un système de contrôle interne défaillant acceptant des transactions aberrantes et non justifiées économiquement.

c) Séparation des périodes (cut off) : ***Les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable.*** ***(0,5 point soit 0,25 par flèche traitée)***

- La facture est datée du 02/01/2014 et elle a été comptabilisée au 31/12/2014 sachant qu'elle se réfère à un service rendu durant la période allant du 01/11/2013 au 31/03/2104, soit 2 mois se rapportant à 2013 et 3 mois se rapportant à 2014. Manifestement, il y a là une anomalie touchant la séparation des exercices aussi bien en termes de solde d'ouverture, de situations intermédiaires que de situation annuelle. Cette anomalie est estimée à :

  2 mois se rapportant à 2013 : 450 000,000 x 2/5 = 180 000,000 DT (charge sur exercice antérieur)

L'étudiant peut la considérer comme une erreur antérieure fondamentale grevant les capitaux propres d'ouverture, ou bien comme une erreur non significative touchant les charges de l'exercice 2014. Une appréciation du seuil et de l'importance relative est à énoncer par l'étudiant pour juger du mode approprié de comptabilisation.

- 3 mois se rapportant à 2014 : 450 000,000 x 3/5 = 270 000,000 DT (charge à maintenir sur l'exercice audité).

L'étudiant peut également relever le fait que l'avance relative à novembre 2013 ait été comptabilisée le 31/12/2014 pour une somme de 443.250,000 DT, impactant de ce fait aussi bien la situation de trésorerie de 2013 que de 2014

d) EXACTITUDE *: Les montants et autres données relatifs aux opérations et événements ont été correctement enregistrés*. *(0,5 point soit 0,25 par flèche traitée)*

- La facture présente de nombreuses inexactitudes pouvant entacher la comptabilisation correcte de la charge. On cite à titre d'exemple :

  - Adresse fantaisiste,
  - Registre du Commerce non indiqué,
  - Forme juridique de la Société non indiquée,
  - Capital social non indiqué,
  - Matricule fiscal irréaliste,
  - Numéro de facture irréaliste, par rapport au deuxième jour de l'année
  - Droit de timbre faux
  - Taux de TVA inapproprié (18% au lieu de 12%)…

  Tous ces facteurs compromettent l'acceptation de la facture par l'administration fiscale en matière de TVA et d'IS en plus du fait qu'elle fait planer un doute sérieux sur la survenance de la charge telle qu'énoncée précédemment.

  D'où un risque fiscal estimé à la charge non déductible de : 450 000,000 x 35% = 157 500,000 DT, à constater en provision pour risque fiscal. (A noter que l*e taux d'imposition applicable dans le secteur des télécoms est de 35%).*

  Le droit de timbre est erroné (il devrait être de 0,500 DT depuis 2014). Par ailleurs, ce droit n'est pas pris en compte dans le net à payer de la facture (anomalie jugée manifestement non significative en terme quantitatif) toutefois significative d'un point de vue qualitative car renforçant le caractère erroné de l'élément probant.

- Le taux de la TVA appliqué dans la facture est erroné ; il devrait être de 12% pour les services informatiques : soit une TVA non déductible de :

  450 000,000 x (18% - 12%) = 27 000,000 DT, à constater en provision pour risque fiscal.

e- IMPUTATION COMPTABLE : Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés. ***(0,5 point)***

Plusieurs anomalies ont été constatées en termes de choix des comptes d'imputation comptable et des écritures d'ajustement sont nécessaires (voir ci-après) :

Compte utilisé	**Compte proposé**
626 000 Frais postaux et de télécommunications	611 000 Sous-traitance générale
436 900 Droit de timbre	665 800 Droit de timbre
404 100 TELIPHOON - Fournisseur d'immobilisations	401 100 TELIPHOON - Fournisseur d'exploitation
-	150 100 Provisions pour risque fiscal

- En termes d'assertions applicables à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers :

f- **EXHAUSTIVITE :** ***Toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été.*** ***(0,5 point soit 0,25 point par flèche traitée)***

- La direction aurait dû communiquer des informations sur cette transaction significative en plus du fait que l'assertion exhaustivité est impactée au niveau des informations concernant les engagements hors bilan liés au bon de commande émis/ marché signé non encore livré totalement (précision de la quotepart du service commandé mais non encore livré).
  Ainsi, des engagements hors bilan aurait dû être recensés et communiqués au niveau des notes aux états financiers de 2013 par rapport à la différence entre la valeur du marché conclu et la valeur du service rendu au cours de cet exercice, soit estimé à :
  - 1 800 000,000 - 180 000,000 = 1 620 000,000 DT
- Enfin, des engagements hors bilan aurait dû être constatés et communiqués au niveau des notes aux états financier de 2014 par rapport à la différence entre la valeur du marché conclu et la valeur du service rendu au cours de cet exercice, estimée à 5% de la valeur du marché, soit :

  5% x 1800 000,000 = 90 000,000 DT

3) Apportez vos commentaires concernant l'élément probant présenté (la facture) et ses conséquences éventuelles, eu égard aux circonstances. ***(2 points)***

- Comme évoqué précédemment l'élément probant présenté est insuffisant quantitativement et qualitativement pour justifier la transaction dans ses différentes assertions.

  Cette transaction peut évoquer l'existence d'un transfert de fonds illégal vers les Iles Caïmans (puisque 443 250,000 DT ont déjà été transférés) **sur la base d'une transaction non fondé par des éléments probants suffisants et appropriés.** ***(0,25 points)***

- En conséquence, la direction se doit de communiquer toute autre information nécessaire à la compréhension et à la justification de la transaction, et ce, conformément aux prémisses à l'acceptation de la mission signés par la direction lors de la signature de la lettre de mission, telles que prévue par ISA 200 et 210 :

  En raison de l'importance des prémisses sur lesquelles la conduite d'un audit s'appuie, l'auditeur est tenu, comme **condition préalable à l'acceptation de la mission d'audit,** de faire prendre acte par la direction (à travers la lettre de mission dument signée par la direction) et, le cas échéant,

par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elles reconnaissent et comprennent leurs responsabilités :

a) de donner à l'auditeur accès aux informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité et la documentation y afférente, et d'autres éléments ;

b) de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour les besoins de l'audit… » ***(0,5 points)***

- A défaut de communication de compléments d'informations sur la transaction, le commissaire aux comptes, puisqu'il s'agit en l'occurrence d'une mission d'audit légal, peut invoquer le délit d'entrave conformément aux dispositions de l'article 13 sexis du code des sociétés commerciales, tel qu'ajouté par l'article 11 de la loi n° 2005-96 du 18 octobre 2005. *« Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peines, tout dirigeant d'une société commerciale ou d'un groupement d'intérêt économique qui entrave les travaux du ou des commissaires aux comptes ou qui refuse de fournir, à leur demande, par tout moyen qui laisse une trace écrite, les documents nécessaires à l'exercice de leurs missions. »* ***(0,5 points)***

- Par ailleurs, l'article 266 du code des sociétés commerciales prévoit que *« Les commissaires aux comptes peuvent également, le cas échéant, par ordonnance du juge compétent, recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leurs missions auprès des tiers qui ont conclu des contrats avec la société ou pour son compte. »* ***(0,25 points)***

- Mais avant cela, il doit tout d'abord informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (le conseil d'administration et / ou le comité permanent d'audit de « GSM Tunisia ») conformément à l'ISA 240/260 et tenter d'obtenir de plus amples informations sur la transaction considérée et sur la capacité de la société à maintenir sa continuité d'exploitation (procédure d'alerte à enclencher éventuellement). ***(0,25 points)***

- À défaut d'éléments probants satisfaisants concernant cette transaction, il pourrait être nécessaire de procéder à la révélation de faits délictueux au procureur de la république, par l'auditeur. ***(0,25 points)***

4) Compte tenu des critères d'importance relative, formulez vos conclusions concernant la forme du rapport ainsi que sur votre projet d'opinion d'audit ayant trait à la transaction décrite. ***(2,5 Points)***

- Les anomalies sont tellement nombreuses et diffuses, elles sont significatives, soit prises individuellement soit prises cumulativement, et touchent de nombreuses rubriques des états financiers aussi bien de 2013 que de 2014 (bilan et hors bilan) que l'auditeur devra exprimer un rapport modifié, conformément aux dispositions de l'ISA 705 - *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant. »*. Quelque soit l'hypothèse retenue, et compte tenu du fort soupçon de fraude l'étudiant doit postuler une opinion assortie d'un refus de certifier les comptes, et ce en raison notamment :

- des anomalies significatives évoquées précédemment et telles que présentés ci après;
- du risque qui pèse sur la continuité d'exploitation de l'entreprise (détérioration de la situation financière et incapacité à respecter ses engagements au cours des 12 mois subséquents à la clôture des comptes) ;
- de la non-signature de la lettre d'affirmation (limitation quant à l'obtention de tous les éléments probants…)
- du risque élevé quant au caractère frauduleux de la transaction.
- Des intimidations exercées sur l'équipe d'audit ***(0,5 Points)***

- **Les anomalies à rappeler et à expliquer dans le rapport sont notamment les suivantes : (0,5 points)**

Anomalies d'ajustement négatif sur le résultat:

• charge non constatée relative à la part du marché réalisée en 2014	1 260 000,000
• risque fiscal non constaté en 2014, estimé à	157 500,000
• TVA non déductible à passer en charge	27 000,000
• pénalités de retard contractuelles non constatées	48 262,500
Total charges non constatées	1 444 500,000
• charge sur exercice antérieur (quote-part prestation 2013)	-180 000,000
Total des charges impactant négativement le résultat 2014	1 264 500,000

Anomalies de reclassement :

• Trésorerie 2013 surévaluée car avance constatée en 2014 au lieu de 2013	443 250,000

- Enfin, des engagements hors bilan aurait dû être constatés et communiqués au niveau des notes aux états financiers relatifs aux exercices 2013 et 2014 par rapport à la différence entre la valeur du marché conclu et la valeur du service rendu au cours de la période, soit respectivement 1 620 000,000 DT et 90 000 DT **(0,5 points)**.

- Quelque soit l'hypothèse retenue, il s'agit là d'une somme d'anomalies qui dépassent le seuil de signification communiqué par le chef de mission et arrêté à 430 000 DT (sachant que l'étudiant pourra également parler de seuil de signification ajusté de la marge de sécurité estimée à 15% du SS, soit un seuil de travail de 365 500 DT) **(0,5 points)**.

L'étudiant pourra également évoquer tout bonnement de ne rien comptabiliser vu que la transaction est non fondée ; auquel cas la charge constatée est fictive et doit être annulée pour 450 000,000 DT, et ce, au même titre que le flux de trésorerie (avance versée de 443 250,000 DT) qui devient injustifié et pourrait présenter un caractère frauduleux.

- Par ailleurs, l'auditeur devra faire référence dans le paragraphe « rapport sur les autres obligations légales »: (0,5 points)
  - à l'entrave exercée par la direction quant à l'accès à l'information ;
  - à l'existence d'une transaction irrégulière pour laquelle il a procédé à la révélation de faits délictueux et qu'il invite le conseil ou l'assemblée de faire de même ;
  - au non-respect du délai de convocation de l'Assemblée Générale des actionnaires ;
  - Qu'une procédure d'alerte a été enclenchée afin d'obtenir du PDG/CA/AG des informations sur sa capacité à redresser la situation financière de l'entreprise.

5) Exprimez votre opinion concernant l'organisation du cabinet et de la mission d'audit des comptes du client « GSM Tunisia » en vous inspirant de la norme d'éthique et de la norme ISQC. Quelle attitude doit-on adopter en pareils circonstances ? (2 points)

Plusieurs anomalies concernent l'organisation du cabinet et de la mission d'audit des comptes du client « GSM Tunisia » :

La norme ISQC prévoit que : « Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, … l'associé responsable de la mission doit : (0,5 points).

a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission ait été désignée ;

b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris de celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ; et

c) ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. Le contrôle qualité doit s'assurer notamment que toutes les diligences prévues par les normes pertinentes pour la mission d'audit ont été achevé (ce qui est loin d'être le cas).

Le document « Attestation de Confidentialité » est inapproprié ; les collaborateurs doivent signer plutôt une attestation d'indépendance par rapport aux clients d'assurance et d'audit du cabinet.

- La norme d'éthique prévoit que l'équipe d'audit, le cabinet et les membres du réseau doivent être indépendant du client d'audit d'états financiers. Ainsi, en se basant sur la déclaration signée par le collaborateur, l'associé responsable de la mission d'audit aurait dû prendre des mesures de sauvegarde sur la menace de familiarité que fait peser le jeune auditeur sur la mission, telles que :

- Ecarter le collaborateur de l'équipe d'audit ;
- Informer le Comité Permanent d'Audit du client de l'existence d'une relation de familiarité entre un membre du Cabinet et un membre influent dans la préparation des états financiers (le directeur financier) de la société « GSM Tunisia » ;
- Renforcer les procédures de supervision de la mission par l'associé responsable ;
- Renforcer les procédures de contrôle qualité par l'associé chargé du contrôle qualité… (0,5 points).

- Les associés interviennent rarement dans la direction et la supervision des missions, leur intervention principale se situant le jour de la revue des rapports remis par les chefs de missions. Cette situation est contraire aux dispositions des normes ISA (240/ 315/ 330) et ISQC qui exige que l'associé responsable intervienne dans la Direction, la Supervision et la Revue de la mission d'audit. Ces normes exigent également qu'il discute avec l'équipe d'audit des risques entités et des risques d'anomalies significatives pouvant entacher les états financiers (0,25 points).
- Le PDG du fournisseur TELIPHOON Inc., est un proche parent du PDG de « GSM Tunisia », ainsi que du chef de mission (risque d'intérêt personnel pour un professionnel comptable). En conséquence, l'indépendance du chef de mission est compromise, et ce, en plus du risque de familiarité qui pèse sur lui (puisqu'il audite la société depuis plus de 8 ans). Le jeune auditeur doit être en meure à en référer à son associé responsable de la mission ou à tout autre associé chargé du contrôle qualité et/ou de l'éthique au sein du Cabinet. (0,25 points).

- Les limitations apportées par le chef de mission à vos diligences d'audit en plus des menaces liées à l'intimidation sont également à rapporter à l'associé responsable de la mission. En cas de non-prise en compte de vos observations (notamment par la mise à l'écart du chef de mission de l'audit de « GSM Tunisia »), le jeune auditeur devra considérer la possibilité de démissionner du Cabinet afin de ne pas être associé à un conflit éthique ou à un risque de fraude. En effet, la norme d'éthique dans sa partie C prévoit que : *« Dans les cas où un professionnel comptable salarié estime qu'un comportement ou des actions contraires à l'éthique d'autres personnes vont continuer de se produire au sein de l'organisation employeur, le professionnel comptable salarié doit :*

  - envisager de rechercher des conseils juridiques ;

  - dans des situations extrêmes où toutes les sauvegardes disponibles ont été épuisées et où il n'est pas possible de réduire la menace à un niveau acceptable, il peut arriver à la conclusion qu'il est approprié de ***démissionner de l'organisation employeur****. »* (0,25 points).

- Enfin, le portefeuille clients n'est pas en adéquation avec le nombre d'associés et de collaborateurs (taux d'encadrement faible …). (0,25 points).

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE, DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE
NOUVEAU REGIME - SESSION DE DÉCEMBRE 2014

ENNONCE DE L'EPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ETHIQUE PROFESSIONELLE

Durée : 3 heures – Coefficient : 1

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :		
Première partie	*04 points*	*Page 2*
Deuxième partie	*16 points*	*Page 2*

Décembre 2014

SUJET

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

PREMIÈRE PARTIE (04 points)

Il vous est demandé de répondre aux deux questions suivantes, par référence au code d'éthique de l'IFAC :

1) L'auditeur d'une entité peut-il fournir d'autres services de non-certification au même client ?

2) Un auditeur peut-il obtenir un prêt d'une entité à laquelle il fournit des services de certification ?

DEUXIÈME PARTIE (16 points)

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

Vous êtes affectés à l'équipe chargée du dossier d'audit des états financiers annuels de la société anonyme « Production Artisanale des Délices de Tunisie - PADT ».

La société PADT est une PME qui emploie 15 personnes et qui est auditée, pour la première fois, suite à une demande formulée par l'un des principaux actionnaires, M. Elyès.

La société PADT est une société familiale dont le capital est détenu à raison de 53% par le PDG, M. Salah, et ses trois enfants (50% pour M. Salah et 1% pour chacun de ses trois enfants) et 47% par son frère, M. Elyès, et ses deux enfants (45% pour M. Elyès et 1% pour chacun de ses deux enfants). Les décisions se prennent à la majorité simple en Assemblée Générale Ordinaire et à la majorité des 2/3 en Assemblée Générale Extraordinaire des actionnaires.

À cause de la maladie grave de son frère associé, M. Salah a préféré ne pas tenir d'Assemblée Générale Ordinaire pour statuer sur les comptes des exercices 2011 et 2012. Toutefois, les réunions trimestrielles du Conseil d'Administration se sont tenues normalement.

M. Elyès était chargé, avant sa maladie grave, de la gestion de la production et du développement des formules de fabrication, ce qui a donné une bonne réputation à la société PADT pour le goût et la qualité de ses produits finis.

Malheureusement pour la société PADT, son chiffre d'affaires provenant de la vente de certains gâteaux traditionnels, à l'occasion de la fête de fin d'année, ne s'est pas bien développé car le personnel, en l'absence de M. Elyès, n'a pas pu reproduire les formules de ces gâteaux qui ont tant fait la réputation de la société.

A. En exploitant les états financiers de la société PADT relatifs aux exercices 2011, 2012 et 2013 et qui sont présentés en **Annexe 1** :

1. **Déterminer les risques d'affaires (business risks) de la société PADT.**
2. **Faire un examen analytique simple des états financiers, en commentant les évolutions des principales rubriques des états financiers sur les trois ans.**
3. **Conclure sur les zones de risques pour l'audit des états financiers arrêtés au 31/12/2013.**
4. **Calculer le seuil de signification global pour les états financiers arrêtés au 31/12/2013.**

B. Au cours de la phase de prise de connaissance de la société PADT, y compris de son système de contrôle interne, vous avez été chargé de l'audit du processus « achats » et des processus connexes. Les procédures concernant ces processus sont décrites de façon succincte en **Annexe 2**.

5. **Quels sont les procédés de prise de connaissance du processus « achats » et des processus connexes ?**

6. **Identifier les dysfonctionnements de conception dans les contrôles internes du processus « achats » et des processus connexes.**

7. **Existe-t-il des points forts dans lesdits contrôles internes ? Lesquels ?**

8. **Au vu de vos conclusions sur les contrôles internes, déterminer l'approche d'audit ainsi que la nature, l'étendue et le timing des autres procédés d'audit.**

C. L'un de vos collègues dans l'équipe d'audit a été chargé de la revue des procès et litiges qui opposent la société PADT aux tiers qu'ils soient clients, fournisseurs ou autres.

En consultant le registre du courrier entrant, il a pu constater l'existence d'une lettre émanant de l'avocat de la société PADT et pour laquelle il n'a trouvé aucune trace dans les documents classés ou archivés. Lors de la réunion de discussion, tenue régulièrement par l'équipe d'audit, il vous pose la question sur les procédés d'audit qu'il peut engager pour identifier les éventuels litiges et procès intentés par ou contre la société.

9. **Quels sont les procédés d'audit qui peuvent être utilisés pour identifier les procès et litiges ?**

Lors de la réunion suivante de l'équipe d'audit, votre collègue vous informe que grâce à l'exécution des procédés d'audit que vous lui avez indiqués, il a identifié un procès intenté par un client (un hôtel) qui réclame des dommages et intérêts pour un montant de 120.000 DT, et ce, suite à une commande livrée par la société PADT ne satisfaisant pas les conditions d'hygiène requises et ayant causé des complications pour certains clients de l'hôtel. Le PDG de la société PADT affirme que la commande a été livrée dans de bonnes conditions d'hygiène et c'est l'hôtel qui n'a pas su la conserver convenablement pendant les jours suivants.

10. **Quels sont les autres procédés d'audit à accomplir pour conclure sur l'impact éventuel de ce procès sur les états financiers ?**

Afin de finaliser les travaux d'audit sur ce procès, le chef de mission a proposé au PDG d'organiser une rencontre avec le client en question ou de lui adresser une demande d'information écrite. Le PDG n'a pas voulu donner suite favorable à ces propositions.

11. **Quelle est la position que devrait prendre le cabinet vis à vis de ce refus de la part du PDG et quel serait l'impact sur l'opinion d'audit ?** → jamais l'ISA n'a évoqué le problème.

D. Poursuivant votre travail d'audit sur le processus « achats » et les processus connexes, et lors de la phase des tests substantifs (tests sur les mouvements, soldes et informations), vous avez décidé de recourir à la circularisation des fournisseurs, et ce, comme suit:

- pour les fournisseurs de matières premières, des lettres de circularisation sous forme de confirmation positive (demandes de confirmation expresse) ;
- pour les fournisseurs de produits divers (produits d'entretien et autres), des lettres de circularisation négatives (demandes de confirmation tacite).

12. **Quelle est la différence entre les deux modes de circularisation ?**

13. **En tenant compte des informations dont vous disposez pour chaque catégorie d'achats (matières premières et produits divers), juger le choix du mode de circularisation retenu.**

Pour la préparation et l'envoi des lettres de circularisation, le chef de mission vous recommande de suivre les étapes suivantes :

- Le choix des fournisseurs de matières premières doit être fait par vous-même ;
- Le choix des fournisseurs de produits divers est à faire par le responsable du service comptable pour tous les soldes supérieurs à 1.000 DT, sachant que la majorité des soldes ne dépasse pas 2.000 DT.
- La secrétaire du PDG procédera à la préparation des lettres de circularisation qui seront ensuite vérifiées par vous-même ;
- La mise en enveloppe et l'envoi de ces lettres de circularisation seront également effectués par la secrétaire du PDG après leur signature par le responsable du service comptable.

14. Commenter la procédure de circularisation suggérée par votre chef de mission.

Le PDG a refusé d'envoyer une lettre de circularisation pour un fournisseur de matières premières du fait que son solde est ancien et n'a pas connu de changement depuis 2011.

15. Quelle serait votre attitude vis à vis de ce refus ?

Et il n'existe pas de litige ici, il devrait avoir le droit de l'envoyer

Une fois les lettres de circularisation envoyées, vous avez commencé à recevoir les réponses des fournisseurs. Ces réponses peuvent être récapitulées comme suit :

- 50% des fournisseurs de matières premières, constituant 60% du solde du compte « Fournisseurs de matières premières », ont répondu. Les réponses montrent que les soldes comptables sont conformes sauf pour un seul cas où la différence est de 1.800 DT (en comptabilité 11.800 DT et selon la réponse reçue 10.000 DT) ;
- Aucune réponse n'a été reçue des fournisseurs de produits divers pour lesquels l'auditeur a choisi la formule : « ne pas répondre en cas d'accord sur le solde ». Pour s'assurer davantage de ce résultat, vous avez décidé d'obtenir une confirmation écrite du PDG affirmant que le compte « Fournisseurs de produits divers » ne comporte pas d'erreurs.

16. Quelles sont vos conclusions sur les résultats de la circularisation ?

<u>NB</u> : Le candidat est tenu d'utiliser les données disponibles et d'indiquer pour chacune des questions, en quoi les positions prises et les travaux effectués ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit (ISA), en précisant, le cas échéant, les bonnes pratiques à mettre en œuvre.

Annexe n°1 : Etats financiers des exercices 2011, 2012 et 2013

• Amortissement Brut 100 100 100 100
10 20 30 40

PADT S.A.

Δ 100% Δ = 50% Δ =

la Δ Normalement lorsque pas de Nouvelle Acquisition.

BILAN - ACTIFS
(montants exprimés en dinars)

• Anormale si Nouvelle Acquisition

	31/12/2013	31/12/2012	31/12/2011
ACTIFS NON COURANTS			
Actifs immobilisés			
Immobilisations incorporelles	9.092	7.887	7.887
Moins : amortissements	-8.293	7.887	7.887
	799	0	0
Immobilisations corporelles	288.597	180.333	172.097
Moins : amortissements	-148.412	-135.174	122.235
	140.185	45.159	49.862
Immobilisations financières	0	100.000	100.000
Moins : provisions	-0	-0	-0
	0	100.000	100.000
Total des actifs immobilisés	**140.984**	**145.159**	**149.862**
Autres actifs non courants	-	-	-
Total des actifs non courants	**140.984**	**145.159**	**149.862**
ACTIFS COURANTS			
Stocks	11.594	11.629	29.629
Moins : provisions	-0	-0	-0
	11.594	11.629	29.629
Clients et comptes rattachés	246.976	297.909	288.482
Moins : provisions	-0	-0	-0
	246.976	297.909	288.482
Autres actifs courants	-	-	-
Placements et autres actifs financiers	-	-	-
Liquidités et équivalents de liquidités	2.888	17.124	2.048
Total des actifs courants	**261.458**	**326.662**	**320.159**
TOTAL DES ACTIFS	**402.442**	**471.821**	**470.021**

Par obligé de prendre la chiffre en entier

PADT S.A.

BILAN – CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS
(montants exprimés en dinars)

	31/12/2013	31/12/2012	31/12/2011
CAPITAUX PROPRES			
Capital social	100 000	100.000	100.000
Réserves	5 973	1.003	1.003
Autres capitaux propres	-	-	-
Résultats reportés	94.433	76.213	62.122
Total capitaux propres avant résultat de l'exercice	**200.406**	**177.216**	**163.125**
Résultat de l'exercice	7.638	23.190	14.091
Total capitaux propres avant affectation	**208.044**	**200.406**	**177.216**
PASSIFS			
Passifs non courants			
Emprunts	-	-	-
Autres passifs financiers	-	-	-
Provisions	4.800	4.800	4.800
Total des passifs non courants	**4.800**	**4.800**	**4.800**
Passifs courants			
Fournisseurs et comptes rattachés	126.600	191.754	184.192
Autres passifs courants	32.369	57.977	80.871
Concours bancaires et autres passifs financiers	30.629	16.884	22.942
Total des passifs courants	**189.598**	**266.615**	**288.005**
Total des passifs	**194.398**	**271.415**	**292.805**
TOTAL CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS	**402.442**	**471.821**	**470.021**

PADIS.A.

ÉTAT DE RÉSULTAT
(montants exprimés en dinars)

	Exercice 2013	Exercice 2012	Exercice 2011
PRODUITS D'EXPLOITATION			
Revenus	315.336	303.842	250.846
Autres produits d'exploitation	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-
Total des produits d'exploitation	**315.336**	**303.842**	**250.846**
CHARGES D'EXPLOITATION			
Variation stocks des produits finis et des en-cours	-	-	-
Achats d'approvisionnements consommés	-104.494	-85.439	-104.226
Charges de personnel	-73.981	-63.699	-55.568
Dotations aux amortissements et aux provisions	-13.644	-12.939	-14.094
Autres charges d'exploitation	-87.100	-84.482	-55.005
Total des charges d'exploitation	**-279.219**	**-246.559**	**-228.893**
RESULTAT D'EXPLOITATION	**36.117**	**57.283**	**21.953**
Charges financières nettes	-10.290	-9.669	-0
Produits des placements	-	-	-
Autres pertes ordinaires	-19.347	-18.806	-408
Autres gains ordinaires	6.998	62	133
Résultat des activités ordinaires avant impôt	**13.478**	**28.870**	**21.678**
Impôts sur les sociétés	-5.840	-5.680	-7.587
Résultat des activités ordinaires après impôt	**7.638**	**23.190**	**14.091**
Eléments extraordinaires	-	-	-
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**7.638**	**23.190**	**14.091**
Effets des modifications comptables	-	-	-
Résultat après modifications comptables	-	-	-

Annexe n°2 : Procédures des achats

1) **Passation des commandes :**

- Pour les matières premières, c'est le responsable du magasin, qui au vu des stocks, passe les commandes aux fournisseurs (pour des montants relativement importants) ;
- Pour les pièces rechange relatives au matériel d'exploitation, c'est le responsable de la production qui lance les commandes ;
- Pour les achats de produits divers, c'est le responsable du service financier qui passe directement les commandes.

Chacun de ces intervenants passe les commandes selon la méthode la plus rapide et la plus adaptée à ses besoins (par téléphone, courrier, fax, e-mail, etc.).

2) **Livraison des commandes :**

- La livraison de la commande donne lieu à la signature du bon de livraison envoyé par le fournisseur. Ce bon de livraison est conservé par l'intervenant ayant lancé la commande ;
- La livraison de la commande ne donne pas lieu à l'établissement d'un bon de réception ;
- Les achats sont saisis sur une application informatique de gestion des stocks.

3) **Factures d'achat :**

- Les factures d'achat sont reçues par le service comptable ;
- La comptabilisation de ces factures est assurée par le responsable de ce service ;
- Les factures d'achat sont classées dans les dossiers des fournisseurs concernés.

4) **Règlements des fournisseurs :**

- Les fournisseurs sont payés par chèques ou virements bancaires établis par le responsable du service comptable ;
- Les chèques et virements bancaires sont vérifiés par le responsable du service financier ;
- Les chèques et virements bancaires sont ensuite signés par le PDG. Cependant, ils font l'objet d'une double signature par le responsable du service financier et le responsable du service comptable en cas d'absence du PDG ;
- Les chèques sont envoyés aux fournisseurs par le responsable du service comptable (par courrier), sauf pour les fournisseurs de produits divers dont les chèques sont envoyés par le responsable du service financier ;
- Tous les virements sont envoyés à la banque pour exécution par le responsable du service financier.

5) **Magasinage :**

- Le responsable du magasin veille à la bonne conservation des stocks de matières premières, sauf pour le stock de beurre qui est conservé dans l'atelier de production (au réfrigérateur) ;
- Chaque sortie de matière première donne lieu à l'établissement d'un bon de sortie interne.

6) **Inventaire des stocks :**

- Seulement un inventaire des stocks de matières premières est effectué mensuellement ;
- Les résultats de cet inventaire sont rapprochés par le responsable du service comptable avec les données de l'application informatique de gestion des stocks, les bons de livraison des fournisseurs et les bons de sortie internes.

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE, DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE
NOUVEAU REGIME - SESSION DE DÉCEMBRE 2014

CORRIGÉ INDICATIF DE L'ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures – Coefficient : 1

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

Première partie	*04 points*	*Page 2*
Deuxième partie	*16 points*	*Page 2*

PREMIÈRE PARTIE *(04 points)*

Question 1 *(2 points)*

Pour les sociétés cotées et non cotées, l'interdiction est d'office pour cumuler des travaux d'audit et de préparation d'états financiers et d'assistance comptable. Une seule exception pour les sociétés non cotées dans les cas d'urgence. (1 point)

Pour les autres missions, il est possible de fournir d'autres services à condition qu'un soin particulier soit apporté pour ne pas exécuter ou prendre des décisions de gestion, dont la responsabilité demeure attachée à l'organe de gestion. Dans tous les cas l'auditeur devrait observer les règles suivantes :

- Le professionnel ne devrait avoir aucun conflit d'intérêts avec le client ;
- Le client devrait toujours garder la responsabilité de ses travaux ;
- Le professionnel ne devrait pas assumer le rôle de gestion ou d'exécution.

Les mécanismes de sauvegarde doivent être prévus et, lorsque les menaces sont importantes, il ne faut pas accepter la mission. (1 point)

Question 2 *(2 points)*

Cette situation est génératrice de "pression sur le professionnel" et pourrait menacer son indépendance et son objectivité. Toutefois, lorsque le client est un établissement de crédit (banque ou établissement de leasing), la question devient délicate pour déterminer si la situation menace ou non l'indépendance du professionnel. (1 point)

Il semble qu'il est préférable d'examiner cette situation en profondeur en ce qui concerne le niveau de la dette et le taux d'intérêt octroyé au professionnel. La tendance serait d'éviter toute situation qui induirait une implication financière avec l'établissement de crédit. (1 point)

DEUXIÈME PARTIE *(16 points)*

Question 1 (risques d'affaires)

Les principaux risques d'affaires sont :

- Société familiale avec un PDG qui prend toutes les décisions et absence du rôle des organes de gouvernance, d'où des risques juridiques importants qui vont s'accentuer en cas de décès du frère associé. Le signe fort de ce risque est la mission d'audit qui est demandée par l'un des principaux associés. (0.25 point)
- Les risques de fraudes sont ainsi importants. (0.25 point)
- Maladie grave du responsable de la production qui connait les formules ; donc, il y a un risque de dépendance et même de disparition du savoir faire en cas de son décès ; . (0.25 point)
- Risque de conservation de matière première dans une activité à haut risque sur le plan de la santé des consommateurs. (0.25 point)

Question 2 : (Examen analytique)

- Voir tableaux ci-joints avec les commentaires. (0.125 point par commentaire avec max de 1 point, soit 8 commentaires)

Question 3 (Les zones de risques)

- L'examen analytique montre que l'exercice 2012 comporte plusieurs évolutions inexpliquées, d'autant plus qu'il s'agit d'un premier audit. Les soldes d'ouverture constituent une zone de risque importante. (0.125 point)
- Le poste « Immobilisations financières » pour lequel une cession devrait être vérifiée en termes d'écriture comptable et de plus-value au résultat. (0.125 point)
- Les comptes clients et notamment les provisions y afférentes. (0.125 point)
- Les stocks et les comptes fournisseurs qui semblent être des rubriques risquées compte tenu du volume des approvisionnements et de l'évolution de la trésorerie et des comptes fournisseurs. (0.125 point)
- L'évolution des liquidités ne semble pas être cohérente, notamment avec l'évolution des concours bancaires et la cession des immobilisations financières de plus de 100 000 DT. (0.125 point)
- Postes de réserves et de résultats reportés. (0.125 point)
- Les comptes de résultat rattachés aux postes ci-dessus cités. (0.125 point)
- Le poste d'impôt sur les sociétés. (0.125 point)

Question 4 (seuil de signification global 2013)

- Identification des utilisateurs privilégiés : les utilisateurs externes semblent être la banque, puisqu'il y a des concours bancaires, ainsi que l'administration fiscale. Pour la banque, c'est le résultat avant impôt et charges financière qui est la base quantitative. Pour l'administration fiscale, c'est le résultat avant impôt. (0.25 point)
- Choix : la banque fait partie des utilisateurs privilégiés. (0.25 point)
- Calcul entre 5 et 10% du résultat avant impôt et charges financières. S'agissant d'entité très risquée, la borne inférieure sera choisie : 0,05 * (36 117 + 57 282 + 21 953) / 3 = 1 923 DT. (0.5 point)

Question 5 (procédés de prise de connaissance processus achat)

- Demande d'informations internes au moyen de : (0.25 point)
  - entretiens avec le PDG et le personnel chargé des approvisionnements, du magasin et des règlements fournisseurs ainsi que le personnel chargé de la comptabilité achats-fournisseurs ;
  - utilisation de questionnaires de contrôle interne et de grilles de séparation des tâches, etc.
- Inspection des PV du CA, modèles de documents, etc. (0.125 point)
- Revue de l'application de gestion des stocks, de l'application comptable, etc. (0.125 point)
- Observation de la chaine de production et du magasin de stockage. (0.125 point)
- Examen analytique des comptes alimentés par le processus achats et les processus connexes. (0.125 point)
- Discussion au sein de l'équipe d'audit des risques dont notamment le risque de fraude. (0.25 point)

Question 6 (dysfonctionnement de contrôle interne)

a) Passation des commandes : (0.25 point)

Faiblesse : Absence de service des achats et de documents formalisés (demande d'achat, bon de commande, etc.)

Risques : Collusion entre les différents services de la société et les fournisseurs, obtention de mauvaises conditions : prix, qualité, délai ..., litiges possibles en raison du manque de preuve claire de la commande.

b) Livraison des fournisseurs : (0.25 point)

Faiblesse : Pas de contrôle de la commande, pas de preuve de la réception (émission d'un bon de réception).

Risques : Litiges avec les fournisseurs, indépendance des exercices non respectée, pas de détection des marchandises reçues sans facture.

*c) **Factures :*** (0.125 point)

Faiblesse : Pas de contrôle avec la commande et la livraison.

Risques : Litiges, erreurs d'imputation comptable.

*d) **Règlements :*** (0.25 point)

Faiblesse : Pas de contrôle avec la réception, pas de bon à payer, chèques détenus par le comptable après signature.

Les virements et chèques font l'objet d'une double signature par le financier et le comptable en cas d'absence du PDG.

Risques : Détournements

*e) **Magasinage :*** (0.25 point)

Faiblesse : Le responsable du magasin veille à la conservation des stocks de matières premières, sauf pour le stock de beurre qui est conservé dans l'atelier (au réfrigérateur).

Risques : Mauvaise conservation et donc perte + détournements.

*f) **Inventaire :*** (0.25 point)

Faiblesse : L'inventaire n'existe pas pour les pièces rechange des appareils de production et les stocks de produits divers.

Risques : Détournements.

Question 7 (points forts du contrôle interne)

Pour les achats de matières premières (autres que le beurre), un inventaire des stocks est effectué mensuellement et ses résultats sont rapprochés par le comptable avec les données de l'application de gestion des stocks et les bons de livraison des fournisseurs.

Cet ensemble de contrôles compensatoires permet d'éviter les risques sur les assertions d'audit. (0.5 point)

Question 8 (nature, étendue et timing des autres procédés d'audit)

- **Pour les achats de matières premières**, l'approche est mixte et elle consiste à s'appuyer sur les contrôles compensatoires (inventaire mensuel + rapprochement) et réaliser, en conséquence, des tests substantifs (sur les mouvements, soldes de comptes et informations). (0.25 point)

L'étudiant pourrait proposer ce qui suit :

- Tests des rapprochements mensuels (effectués, par exemple, en mars, juin, septembre et dernier mois) réalisés sur la base d'un échantillon de factures et par produit (timing : mois de novembre). (0.125 point)
- Assistance à l'inventaire réalisé en mars, juin, septembre et le dernier mois. (0.125 point)
- Assistance à l'inventaire de fin d'année. (0.125 point)
- Tests des détails des comptes pour les tests substantifs en fonction des résultats du test de contrôle interne (supposé être bon et donc au niveau minimal) au mois de janvier. (0.125 point)

- **Pour les autres achats**, l'approche est substantive (ou corroborative) s'appuyant sur un contrôle étendu des comptes : achats, stocks, fournisseurs, banque et caisse, et ce, compte tenu de l'absence de contrôle interne efficace et de l'existence de risques de fraude importants. (timing : mois de janvier). (0.25 point)
-

Question 9 (procédés d'identification des procès et litiges)

Ces procédures comprennent :

a) Des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de la société (financier, comptable) ; (0.25 point)

b) La revue des procès-verbaux des réunions du conseil d'administration ; (0.25 point)

c) L'examen des comptes d'honoraires juridiques pour identifier les avocats ; (0.25 point)

d) Chercher à communiquer directement avec les avocats après demande d'autorisation par le PDG ; (0.25 point)

Etc.

Question 10 (procédures à engager sur l'affaire identifiée)

- Demander et consulter le dossier de l'affaire ; (0.25 point)
- Envoyer une lettre de demande d'information externe à l'avocat traitant de l'affaire et lui demander de fournir des informations sur les chances d'aboutissement de cette action en justice et de quantifier, le cas échéant, le montant des dommages et intérêts pouvant être payés ; (0.25 point)
- Obtenir une lettre d'affirmation du PDG ; (0.25 point)
- Quantifier l'ajustement éventuel sous forme de provisions pour risques et, si l'impact est significatif, demander au PDG de passer l'ajustement ; si non, refuser les comptes (le seuil de signification est très bas : 1 992 DT). (0.25 point)

Question 11 (conséquences du refus du PDG de la réunion avec le client de litige)

- Cette demande ne semble pas être justifiée, car naturellement le client va défendre sa position et l'auditeur n'est pas tenu de se transformer en enquêteur. (0.25 point)
- Le refus semble donc être justifié car il faut se suffire des demandes d'informations auprès de l'avocat. (0.25 point)
- Aucun impact sur l'opinion de l'auditeur pour cette question. (0.5 point)

Question 12 (différence entre les deux modes de circularisation)

- La circularisation est positive lorsqu'on fournit le solde du compte ou on demande de confirmer ou de faire part du désaccord. (0.25 point)
- La circularisation est négative lorsqu'on fournit le solde mais on ne demande de réponse qu'en cas de désaccord. (0.25 point)
- Différence : la réponse n'est pas exigée dans la confirmation négative lorsque le fournisseur est d'accord avec le solde. (0.5 point)

Question 13 (jugement du mode de circularisation pour chaque type de fournisseurs)

La circularisation positive pour les deux types d'achats **est à adopter**(0.5 point), étant donné que les éléments suivants ne sont pas vérifiés cumulativement pour chacun des stocks :

a) L'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ; (0.125 point)

b) La population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes, transactions ou conditions de faible valeur et homogènes ; (0.125 point)

c) Un taux très bas de divergences est attendu ; et(0.125 point)

d) L'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci. (0.125 point)

Question 14 (commentaire de la procédure de circularisation)

- Le choix des fournisseurs de matières premières doit être fait par vous-même **: conforme à la norme ISA 500.** (0.25 point)
- Le listing des fournisseurs de produits divers est à préparer par le responsable de la comptabilité pour tous les soldes supérieurs à 1 000 DT sachant que la majorité des soldes ne dépasse pas les 2 000 DT: **non conforme à l'ISA 500 ; en effet, le choix doit être fait par l'auditeur tout seul.** (0.25 point)
- La secrétaire du PDG procédera à la préparation des lettres de circularisation vu leur nombre élevé, la vérification ultérieure sera faite par vous : **cette procédure n'est pas conforme ; c'est l'auditeur qui devrait se charger de toute cette procédure et choisir les listes, obtenir les adresses, préparer le texte et le faire signer par le PDG.** (0.25 point)
- La mise en enveloppe et l'envoi des lettres de circularisation seront également effectués par la secrétaire du PDG (après leur signature par le responsable du service comptable) qui ne semble pas être qualifiée pour ce travail : **l'envoi des lettres doit être fait pas le personnel du cabinet.** (0.25 point)

Question 15 (refus de circulariser un fournisseur)

- Le PDG n'a pas le droit de refuser sauf pour un motif plausible. (0.25 point)
- Dans le cas d'espèce, le motif ne semble pas être plausible (solde ancien et n'a pas connu de changement depuis 2011) car cette procédure, connue par tous les chefs d'entreprises, ne risque pas d'être utilisée contre la société puisqu'il n'existe aucun litige direct et le PDG peut convenir avec l'auditeur de la forme de la circularisation (par exemple, en n'envoyant pas le solde à confirmer). (0.25 point)

- Cette situation constitue un cas de désaccord avec la direction et compte tenu du risque d'audit élevé de la mission, une modification au rapport d'audit devrait être apportée si le solde de ce fournisseur est significatif. (0.5 point)

Question 16

- 60% du solde du compte « Fournisseurs de matières premières » sont confirmés, ce qui constitue un très bon taux de couverture surtout que les réponses montrent que les soldes sont conformes aux réponses de circularisation. Aussi le système de contrôle interne semble (avant test) comporter des contrôles compensatoires efficaces. (0.5 point)

  Le cas d'exception semble être un problème de TVA (10 000 * 0.18 = 1 800) plutôt que de réalité du solde (bonus). (0.25 point)

- Premièrement, le choix de la confirmation négative pour les fournisseurs de produits divers n'est pas approprié. Deuxièmement, la lettre d'affirmation ne remplace jamais les procédés d'obtention des éléments probants (ISA 580) qui devraient être engagées par l'auditeur surtout que le contrôle interne est défaillant pour les achats de produits divers. (0.5 point)

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

(NOUVEAU RÉGIME)

SESSION DE MARS 2014

ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures – Coefficient : 1

Le sujet se présente sous la forme de trois parties indépendantes :		
Première partie	*5 points*	*Page 2*
Deuxième partie	*5 points*	*Page 3*
Troisième partie	*10 points*	*Page 5*

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 7 pages numérotées de 1 à 7 (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 *(5 points)*

La société HORIZON est une entreprise industrielle spécialisée dans la fabrication de charpente métallique. Elle dispose d'une usine à Jendouba, et son siège social est à Tunis. Les produits de la société ont connu ces dernières années, une augmentation continue des prix, quoiqu'on ait pu constater, depuis 2011, un relatif fléchissement du marché. Voulant pénétrer le secteur du PVC et de l'aluminium, la société HORIZON a sollicité, en juillet 2013, un fonds d'investissement pour une prise de participation dans son capital. Le fonds d'investissement a conditionné l'étude de sa demande à la présentation d'un rapport d'examen limité des états financiers arrêtés au 30 juin 2013, émanant d'un professionnel de son choix. Il est, en outre, précisé que les états financiers annuels de la société HORIZON sont audités par le cabinet V-AUDIT.

D'un commun accord établi entre la société HORIZON et le fonds d'investissement, le cabinet W-AUDIT, a été chargé de la mission d'examen limité en juillet 2013.

Le cabinet W-AUDIT a pu disposer d'un exemplaire dudit accord signé par la société HORIZON et le fonds d'investissement et l'a considéré comme un accord sur les termes de la mission.

Afin de planifier et de conduire la mission, le cabinet W-AUDIT a mis en place des procédures afin d'acquérir la connaissance de la société et de son environnement, y compris de son contrôle interne, touchant à l'établissement des états financiers arrêtés au 30 juin 2013.

Le cabinet W-AUDIT a mis en œuvre les procédures suivantes :

- Lecture des procès-verbaux des réunions des assemblées générales des actionnaires tenues au cours de 2011, 2012 et 2013 ;
- Demandes d'informations auprès de la direction financière ;
- Revue des comptes de tiers : Dans ce cadre, le cabinet W-AUDIT n'a pas reçu de réponses aux lettres de circularisation des 3 clients de la société HORIZON qui représentent 90% du solde du compte « Clients » au 30 juin 2013 ;
- Réalisation de procédures analytiques : Dans ce cadre, le cabinet W-AUDIT a identifié une corrélation inhabituelle entre les achats consommés et le chiffre d'affaires qui pourrait indiquer une anomalie significative dans l'information financière intermédiaire. Le cabinet W-AUDIT estime que cette corrélation inhabituelle peut être une cause suffisante pour émettre un rapport modifié (voir **Annexe 1**).

Travail à faire :

1) Indiquer, dans une note succincte, en quoi les travaux effectués par le cabinet W-AUDIT ainsi que la conclusion exprimée, autre qu'en matière de rapport, ne sont pas conformes aux normes applicables. ***(2,5 points)***

2) Indiquer, dans une autre note succincte, en quoi le rapport émis par le cabinet W-AUDIT et figurant en **Annexe 1**, n'est pas conforme aux normes applicables. ***(2,5 points)***

Cabinet W-AUDIT

Le 15 août 2013

Nous avons effectué l'examen limité du bilan de la société HORIZON au 30 juin 2013 ainsi que de l'état de résultat et de l'état des flux de trésorerie pour la période de six mois se terminant à cette date. Notre responsabilité est d'exprimer une conclusion sur cette information financière intermédiaire sur la base de notre audit.

Un examen limité d'informations financières intermédiaires consiste en des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables et dans la mise en œuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité.

Notre examen limité a mis en évidence l'existence d'une incohérence inexpliquée entre le chiffre d'affaires et les achats consommés de la période. De ce fait, nous jugeons que l'information financière intermédiaire présentée ne donne pas une image fidèle de la situation financière de la société HORIZON au 30 juin 2013, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour la période de six mois se terminant à cette date, conformément au système comptable des entreprises en Tunisie.

P/ W-AUDIT
Salem Ben Salem
Managing Partner

DEUXIÈME PARTIE *(5 points)*

La société « Le Poisson », société anonyme dont l'objet social est l'aquaculture (production et vente en gros de poissons d'élevage), a été constituée en janvier 2014. Afin de boucler son schéma de financement, elle envisage de procéder à une augmentation de capital réservée à deux nouveaux investisseurs, dont une SICAR, et de contracter deux emprunts remboursables sur sept ans, auprès de deux banques de la place.

Parmi les documents faisant partie du dossier à présenter aux deux banques et à la SICAR figurent des états de résultats prévisionnels et des états de flux de trésorerie prévisionnels sur la période couvrant les années 2015 (prévue pour être l'année de démarrage de l'activité) à 2021. Il est demandé que lesdits états prévisionnels soient établis selon les modèles de référence prévus par la norme générale du système comptable des entreprises et qu'ils soient assortis d'un rapport comprenant l'avis d'un membre de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

Le cabinet « A&C International », déjà désigné commissaire aux comptes de la société « Le Poisson » pour le mandat couvrant les années 2014, 2015 et 2016, a été sollicité pour établir le rapport sur lesdits états prévisionnels.

Considérant que c'est une opportunité sur le plan commercial pouvant fidéliser la société « Le Poisson » dans un objectif de renouvellement de la mission de commissariat aux comptes une fois que le mandant en cours viendra à expiration, le cabinet « A&C International » a accepté la proposition moyennant des honoraires symboliques au titre de cette mission. Par ailleurs, un des membres de l'équipe du cabinet « A&C International » vient de démissionner pour intégrer la société « Le Poisson » en tant que chef comptable. Il lui est demandé, entre autres, d'établir lesdits états prévisionnels.

Les états de résultats prévisionnels ont été établis selon les hypothèses suivantes :

- Pour l'année 2015, le chiffre d'affaires hors taxes a été estimé sur la base d'une part de marché de 20%, tel qu'il ressort d'une étude menée par le directeur général. Ce dernier, ayant une grande expérience dans le domaine, affirme être en mesure d'atteindre cette part de marché pour l'année de démarrage, et ce en raison de son excellente maitrise des spécificités de l'activité ainsi que de sa bonne introduction sur le marché. Quant aux différentes charges fixes et variables, elles ont été estimées par référence à la structure de coûts d'une société concurrente dans le même secteur (implantée depuis plus de 10 ans), telle qu'elle découle de ses derniers états financiers annuels publiés.

- Pour les années 2016 et suivantes, il a été retenu un taux de croissance du chiffre d'affaires de 10% (pour chaque année par rapport à l'année précédente) ; il en est de même pour les coûts variables. Quant aux coûts fixes, ils ont été maintenus à l'identique.

Les états de flux de trésorerie prévisionnels ont été établis selon les hypothèses suivantes : Pour les flux liés aux activités de financement, l'augmentation du capital envisagée est supposée être réalisée moyennant une prime d'émission, d'un montant équivalent à la moitié de la valeur nominale de l'action, et les bénéfices qui seront réalisés sont supposés être totalement affectés en réserves pendant les sept premières années d'activité.

Travail à faire :

1) Discuter des questions d'ordre éthique évoquées dans le cas. ***(1,5 points)***

2) Discuter des hypothèses qui ont été retenues par la direction pour l'établissement des états prévisionnels en question. ***(2 points)***

3) Présenter les différentes considérations que le cabinet « A&C International » doit prendre en compte pour la formation de son opinion sur les états prévisionnels en question. ***(1,5 points)***

TROISIÈME PARTIE *(10 points)*

Vous venez d'obtenir votre CES de Révision Comptable et vous commencez votre stage réglementaire dans le Cabinet « AUDITA TN » inscrit au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

Vous avez été affecté à la mission d'audit légal de la société « STE », spécialisée dans les produits agroalimentaires, pour le mandat 2012-2014 et vous intervenez pour le deuxième exercice 2013.

Le chef de mission vous charge du processus « Approvisionnement en matières premières » qui a été confié au cours de l'année précédente à un collaborateur qui a quitté le Cabinet.

1) Quelles sont les diligences qu'il vous faut accomplir pour prendre en charge l'audit du processus « Approvisionnement en matières premières » ? (1,5 points)

Vous avez collecté les informations spécifiques suivantes sur le processus « Approvisionnement en matières premières ».

a) Les matières premières sont périssables après un délai de stockage si elles ne sont pas convenablement conservées dans des frigos professionnels dans une température variant entre 6 et 8 degrés, conformément aux normes techniques applicables ;

b) Le magasinier chargé de la réception des matières premières dispose d'un niveau de l'enseignement primaire ;

c) Les magasins de stockage sont accessibles à tout moment au personnel de la production pour vérification de l'état des matières premières ;

d) Il n'existe pas un manuel de procédures traitant du processus « Approvisionnement en matières premières » ;

e) Il existe un rapprochement systématique des bons de commande avec les bons de livraison des fournisseurs par le magasinier pour s'assurer de la conformité des matières premières réceptionnées, ainsi que de ces documents avec les factures correspondantes par le Service Approvisionnement ;

f) En cas de panne électrique, et pour ne pas arrêter sa production, la société « STE » dispose d'un groupe générateur d'électricité permettant au moins d'assurer la marche de la moitié des frigos et de la chaîne de production pendant six heures, et ce jusqu'à rétablissement du courant électrique ;

g) Les principaux fournisseurs de la société « STE » se trouvent à l'étranger ;

h) Les dernières commandes de matières premières de l'année sont lancées au début du mois de novembre pour être réceptionnées au maximum le 15 décembre de la même année ;

i) Les matières premières d'autres entités du groupe auquel appartient la société « STE » sont également stockées chez elle.

2) ***Estimez le risque inhérent et le risque de non contrôle rattachés aux flux des opérations du processus « Approvisionnement en matières premières » et conclure sur l'estimation du risque d'anomalies significatives. (1,25 points)***

Dans la cadre de votre plan d'audit du compte « Stocks de matières premières » alimenté par le processus « Approvisionnement en matières premières », vous avez décidé, entre autres, de tester si *« toutes les factures sont rapprochées aux bons de livraison correspondants »*. En effet, vous considérez ce contrôle comme étant déterminant pour la suite de vos travaux. La population des factures sur lesquelles vous comptez effectuer ce test compte 6.000 factures pré-numérotées de 6.001 à 12.000.

Selon votre jugement, vous avez estimé que ce contrôle est bien conçu et vous considérez le contrôle comme étant bon après test, lorsque le taux des factures non rapprochées aux bons de livraison correspondants ne dépasse pas 1%.

3) ***Déterminer la taille de l'échantillon sur lequel vous allez travailler ainsi que l'intervalle d'échantillonnage. (1,5 points)***

4) ***Quelle est la méthode de tirage de l'échantillon à adopter ? (0,5 point)***

Le contrôle de l'échantillon vous a permis de trouver "zéro" factures non rapprochées aux bons de livraison correspondants.

5) ***Quelles sont vos conclusions sur ce contrôle (la table des facteurs d'ajustement figure en Annexe 2). (0,5 point)***

Comme suite à vos travaux, vous avez fixé l'erreur tolérable sur le compte « Stocks de matières premières » à un montant égal à 10.000 DT. Le compte « Stocks de matières premières » accuse un solde débiteur de 1.000.000 DT.

Les procédures internes au Cabinet stipulent que lorsque le contrôle interne est jugé bon sur un compte, le seuil de travail est égal à 75% de l'erreur tolérable et, dans les autres cas, le seuil de travail est égal à 60% de l'erreur tolérable.

Pour déterminer l'étendue des travaux sur le solde du compte « Stocks de matières premières », vous avez considéré les résultats des tests sur les contrôles concernant le rapprochement des factures aux bons de livraison correspondants.

6) ***Déterminer la taille de l'échantillon sur lequel vous allez travailler ainsi que l'intervalle d'échantillonnage. (1,5 points)***

7) ***Quelle est la méthode de tirage de l'échantillon à adopter ? (0,5 point)***

Les tests de détails sur les opérations que vous avez effectués (hors éléments clés par montant et par nature), vous ont permis de relever les erreurs suivantes pour les éléments sélectionnés dans l'échantillon :

Valeur de l'élément sélectionné	*Montant de l'erreur trouvée et sa nature*
2.226	342
6.523	(4.255) *
521	3.000
5.632	(45.688) *

* *erreur de sous-estimation*

8) ***Procéder aux calculs d'extrapolation nécessaires pour étendre les erreurs trouvées à l'ensemble de la population (la table des facteurs d'ajustement figure en Annexe 3). (1,75 points)***

9) ***Conclure quant à l'opinion à formuler sur le compte « Stocks de matières premières » dans les deux cas suivants :***

   a) ***La direction n'a accepté la correction d'aucune erreur relevée ; (0,5 point)***

   b) ***La direction n'a accepté que la correction des erreurs de sous-évaluation pour les montants de 4.255 DT et 45.688 DT. (0,5 point)***

Annexe 2 : Table 1

Sondages numériques

Table des facteurs de fiabilité (FF) et d'ajustement de précision (f)

Importance des contrôles	Contrôle fondamental		Contrôle majeur		Contrôle important	
FF	3		2		1.5	
Niveau de confiance	95%		85%		75%	
Rang de l'erreur	Facteur d'ajustement de précision (f)					
	Pour chaque erreur	En cumule	Pour chaque erreur	En cumule	Pour chaque erreur	En cumule
1	1.75	1.75	1.48	1.48	1.31	1.31
2	1.56	3.31	1.35	2.83	1.23	2.54
3	1.46	4.77	1.29	4.12	1.18	3.72
4	1.40	6.17	1.25	5.37	1.17	4.89
5	1.36	7.53	1.23	6.60	1.15	6.04
6	1.33	8.86	1.21	7.81	1.13	7.17
7	1.31	10.17	1.19	9.00	1.13	8.30
8	1.29	11.46	1.18	10.18	1.12	9.42
9	1.28	12.74	1.17	11.35	1.11	10.53
10	1.26	14	1.17	12.52	1.11	11.64
11	1.25	15.25	1.15	13.67	1.10	12.74
12	1.24	16.49	1.15	14.82	1.09	13.83
13	1.23	17.72	1.14	15.96	1.09	14.92
14	1.22	18.94	1.14	17.10	1.09	16.01

Annexe 3 : Table 2

Sondages par l'unité monétaire

Table des facteurs de fiabilité (FF) et d'ajustement de précision (f)

Confiance dans le contrôle interne	Grande	Moyenne	Très faible
FF	1.5	2	3
Niveau de confiance	95%	85%	75%
Rang de l'erreur	Facteur d'ajustement de précision (f)		
1	1.75	1.48	1.31
2	1.56	1.35	1.23
3	1.46	1.29	1.18
4	1.40	1.25	1.17
5	1.36	1.23	1.15
6	1.33	1.21	1.13
7	1.31	1.19	1.13
8	1.29	1.18	1.12
9	1.28	1.17	1.11
10	1.26	1.17	1.11
11	1.25	1.15	1.10
12	1.24	1.15	1.09
13	1.23	1.14	1.09
14	1.22	1.14	1.09

PREMIERE PARTIE (5 Points)

Mars 2014

Constat	Incohérence	
D'un commun accord écrit entre la société « Horizon » et le fonds d'investissement, le cabinet « V-Audit » a été chargé de la mission d'examen limité en juillet 2013. Le cabinet « V-audit » a considéré l'accord susmentionné comme un accord sur les termes de la mission.	ISRE 2400 : Les termes de l'accord sur la mission sont généralement consignés dans une lettre de mission. Une telle lettre aide à éviter les malentendus concernant la nature de la mission et, en particulier, ses objectifs et l'étendue de l'examen limité, les responsabilités de la direction, l'étendue des responsabilités de l'auditeur, l'assurance obtenue, ainsi que la nature et le contenu du rapport	0.5
Afin de planifier et de conduire la mission, le cabinet « V-audit »a mis en place des procédures afin d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, **y compris de son contrôle interne, touchant à l'établissement des états financiers arrêtés au 30/06/2013.**	ISRE 2400 : Afin de planifier et de conduire un examen limité d'informations financières intermédiaires, un auditeur nouvellement nommé, qui n'a pas encore procédé à l'audit des états financiers annuels selon les Normes ISA, doit acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, touchant ***à l'établissement tant de l'information financière annuelle qu'intermédiaire.***	0.5
Le cabinet « V-audit » n'a pas reçu dans le cadre de sa mission, des réponses aux lettres de circularisassions des 3 clients de la société « Horizon » qui représentent 90% du solde client au 30-6-2013.	Un examen limité ***ne requiert généralement pas*** de tests des documents comptables sur la base d'inspection, d'observation physique ou de confirmations externes	0.5
Dans ce cadre le cabinet a identifié une corrélation inhabituelle entre les achats consommés et le chiffre d'affaire qui peut indiquer une anomalie significative incluse dans l'information financière intermédiaire. L'auditeur estime que cette corrélation peut être une cause suffisante pour émettre	Lorsque l'auditeur vient d'avoir connaissance d'une question qui le conduit à s'interroger pour savoir si un ajustement significatif doit être enregistré pour que l'information financière intermédiaire soit établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel	0.5

un rapport modifié.	comptable applicable, ***l'auditeur doit procéder à des demandes d'informations supplémentaires ou mettre en œuvre d'autres procédures pour lui permettre d'exprimer une conclusion dans son rapport d'examen limité.***	
L'auditeur n'a pas demandé à la société de corriger les EF intermédiaires	ISRE 2400 : Lorsque l'auditeur a eu connaissance de faits qui le laissent à penser que l'information financière intermédiaire est, ou peut-être, affectée de manière significative par suite d'une déviation par rapport au référentiel comptable applicable, et ***que la direction ne corrige pas l'information financière intermédiaire***, l'auditeur modifie le contenu son rapport d'examen limité.	0.5

Question 2

Incohérences du rapport (0.5/ point avec Max 2.5) :

- Pas de spécification des notes aux Etats financiers au niveau du paragraphe d'indentification des EF
- L'auditeur a négligé de spécifier que : ***« La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de cette information financière intermédiaire conformément à aux normes comptables Tunisienne. »***
- sur la base de notre audit ➔ sur la base de notre examen limité
- L'auditeur s'est référé aux normes Internationales d'audit ➔ Nous avons effectué notre examen limité selon la Norme ISRE 2410 "Examen limité d'informations financières intermédiaires »
- L'auditeur n'a pas spécifié que « L'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les Normes ISA et, en conséquence, ne nous permet pas d'obtenir l'assurance que nous avons relevé tous les faits significatifs qu'un audit permettrait d'identifier. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion d'audit.

DEUXIEME PARTIE *(5 Points)*

1) Discuter les questions d'ordre éthique évoquées dans le cas ***(1,5 point)***

- Cumul de la mission d'examen des informations prévisionnelles avec celle de CAC : Identification et évaluation des menaces d'intérêt personnel sur l'objectivité et l'indépendance + Mesures de sauvegarde à mettre en place ***(0,5 point)***
- Gratuité des honoraires : Identification et évaluation des menaces d'intérêt personnel sur les diligences et comportement professionnels + Aucune mesure de sauvegarde (facturation obligatoire des honoraires) ***(0,5 point)***
- Membre du cabinet d'audit nouvellement recruté dans la société : Identification et évaluation des menaces d'intérêt personnel, d'autorévision, de familiarité, d'intimidation sur l'objectivité et l'indépendance + Mesures de sauvegarde à mettre en place ***(0, 5 point)***

2) Discuter les hypothèses ayant été retenues par la direction pour l'établissement des états prévisionnels en question ***(2 points)***

- Evoquer que la norme applicable en la matière est ISAE 3400 (Ex ISA 810) : Examen d'informations financières prévisionnelles ***(0,5 point)***
- CAHT 2015 : Hypothèse de prévision, peu plausible, le % de 20% semble élevé ***(0,25 point)***
- Structure des couts : Hypothèse de prévision, peu plausible, se comparer à une société concurrente implantée depuis plus de 10 ans semble inadéquat ***(0,25 point)***Taux de croissance de 10% sans limite : Hypothèse de projection, irréalisable ***(0, 25 point)***
- Couts fixes inchangés quelque soit le niveau d'activité : Hypothèse de projection, irréalisable ***(0,25 point)***
- Augmentation de capital avec prime d'émission pour une société nouvellement créée : Hypothèse de projection, irréalisable ***(0,25 point)***
- Pas de distribution de dividendes pendant 7 ans : Hypothèse de projection, irréalisable (spéculation sur la volonté des actionnaires) ***(0,25 point)***

3) Présenter les différentes considérations que le cabinet « A&C INTERNATIONAL » doit prendre en compte pour la formation de son opinion sur les états prévisionnels en question ***(1,5 point)***

مقبولة

- Rappeler la responsabilité de la direction en matière de plausibilité des prévisions ***(0,5 point)***
- Rappeler la responsabilité de la direction en matière de réalisabilité des projections ***(0,5 point)***
- Opinion défavorable sur les états prévisionnels ***(0,5 point)***

PARTIE 3 : CAS DE SYNTHESE (10 points)

Réponse

1. les diligences à accomplir pour prendre en charge l'audit du processus « Approvisionnement en matière première ». (1,5)

- Consultation du dossier permanent **(0,25)**
- Mise à jour de la prise de connaissance et du dossier permanent à travers :
  - Entretiens avec les personnes concernées dans l'entreprise pour identifier les changements dans les procédures, les programmes informatiques de traitement des stocks et du processus de stockage. **(0,25)**
  - Réalisation d'un examen analytique des comptes alimentés par le processus **(0,25)**
  - Réalisation des procédures d'observation des aires de stockage **(0,25)**
  - Inspection des documents internes et revue de la réglementation pour identifier les éventuels changements. **(0,25)**
- Discussion avec l'équipe d'audit. **(0.25).**

2. Estimation des risques ». (1,25)

- Risques inhérents : élevé **(0,5)**
- Risques de non contrôle : moyen **(0,5)**
- **Risque combiné : élevé (0,25)**

3. Déterminer la taille de l'échantillon sur lequel vous allez travailler ainsi que l'intervalle d'échantillonnage (1,5)

- Le contrôle est important et l'auditeur compte s'appuyer dessus : le niveau de confiance est de 95% et le FF selon la table 1 est égale à 3 **(0,5)**
- L'intervalle d'échantillonnage est donc égale à :

$$I = \frac{N \times TEA}{FF} \text{ soit } \frac{6\,000 * 0{,}01}{3} = 20 \textbf{ (0,5)}$$

- L'échantillon est donc égale à N/I soit 6 000/20 = 300 **(0,5)**

4. La méthode de tirage de l'échantillon à adopter

La méthode de tirage est celle du tirage systématique chaque intervalle de 20 bons on tire un bon. Le premier tirage est fait sur un bon pré numéroté entre 6001 et 6020 qui est tiré au hasard. **(0,50).**

5. Conclusions sur ce contrôle (0,5)

Ce contrôle est donc satisfaisant est le TEA initial est confirmé.

6. Taille de l'échantillon sur le quel vous allez travailler ainsi que l'intervalle d'échantillonnage. (1,5)

Compte tenu des résultats sur le contrôle interne qui est bon :

- Tirer de la table 2 le FF = 1,5 **(0,25)**
- Conclure selon les procédures internes du cabinet que le seuil de travail ST = 75% (contrôle interne bon) et donc ET = 75% 10 000 = 7 500. **(0,25)**
- Déterminer I = ST/FF = 7 500 /1,5 = 5000 **(0,5)**

- Conclure sur la taille de l'échantillon E = V/I = 1 000 000/ 5.000 = 200 factures **(0,5)**

7. Quelle est la méthode de tirage de l'échantillon à adopter ?

On procède au tirage au premier élément de l'échantillon au hasard pour un montant compris entre 1 et I soit entre 1 et 5 000 puis on tire un élément dans la population chaque fois que cet élément cumulé avec les éléments précédents nous fait dépasser un intervalle supplémentaire. (0.50)

8. Calculs d'extrapolation à la population (1,75)

- **Extrapolation des erreurs majorantes (1,25)**
- **Extrapolation des erreurs minorantes (0,5)**

Valeur de l'element (a)	Montant de l'erreur (b) (données)	Valeur estimée c=b *1/a	Rang de l'erreur	Facteur d'ajustement (f)	Valeur estimée ajustée
I- Surévaluations					
2 226	342	768	2	1,56	1 198
521	3 000	28 791	1	1,75	50 384
				Erreurs majorantes	51 582
II- Sous -évaluations					
6 523	4 255	-	-	-	4 255
5 632	40 688	-	-	-	40 688
				Erreur minorantes	44 943
				Erreur nette	6 639

Les éléments ayant un montant ou ayant renfermés une erreur supérieure à l'intervalle ne font pas l'objet d'extrapollation.

9. Conclusion dur le compte

a) La direction n'a accepté la correction d'aucune erreur

Résultat : ST + SOMME des erreurs = 7 500 + 6 639 = 14 139 > ET = 10 000 **(0.5)**

Le résultat du test donne un montant supérieur à l'erreur tolérable, le compte « stocks de matières premières » devait faire l'objet d'une réserve.

a) La direction n'a accepté que la correction des erreurs de sous évaluation

Résultat : ST + SOMME des erreurs = 7 500 + 51 582 = 59 082 > ET = 10 000 **(0.5)**

Le résultat du test donne un montant supérieur à l'erreur tolérable, le compte « stocks de matières premières » devait faire l'objet d'une réserve.

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 :

Première partie	*6 points*	*Page 2*
Deuxième partie	*14 points*	*Page 3*

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 : M. Marouène	Chef de mission : M. Marouène	Chef de mission : M. Marouène	Chef de mission : M. Salah
Client "W-TEC"	Associé : M. Ali	Associé : M. Ali	Associé : M. Ali	Associé: M. Ali
	Chef de mission : M. Salah	Chef de mission : M. Salah	Chef de mission : M. Salah	Chef de mission : 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 maitrise 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 1ère 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 2ème 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 3ème 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 1ère 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 2ème 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 3ème 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)

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

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

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

	2012 (b)	2012 (a)	2011
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
Résultat d'exploitation	***8 880***	***9 933***	***7 400***
Autres produits & charges	870	870	1 030
Résultat avant impôt	***9 750***	***10 803***	***8 430***
Impôt sur les bénéfices	-1 050	-1 050	-930
Résultat net	**8 700**	9 753	**7 500**

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.

CORRIGE EPREUVE D'AUDIT (Décembre 2013)

PREMIÈRE PARTIE *(6 points)*

1) Changement de la nature de la mission *(1,5 points)*

Q1-1 : Selon le § 15 de l'ISA 210, *« Lorsque, avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire ».* C'est le cas de la société « Global Construction », pour laquelle l'auditeur a accepté de modifier la nature de la mission. *(0,5 point)*

Toutefois :

- *Q1-2 :* le motif avancé par la société « Global Construction » et relatif au facteur temps semble ne pas être raisonnable *(0,25 point)*
- *Q1-3 :* et l'auditeur aurait dû refuser la modification ou mettre fin à la mission. *(0,25 point)*

Q1-4 : Selon le paragraphe A33 de la même ISA, le travail d'audit réalisé à la date de la modification peut être utile pour la mission modifiée. *(0,25 point)*

Q1-5 : De ce fait, l'auditeur doit prendre en considération les éléments probants précédemment collectés dans la mission d'audit dans ses conclusions pour une mission d'examen limité. *(0,25 point)*

2) Mission d'évaluation *(1 point)*

- *Q2-1 :* deuxième avis *(0,5 point)*
- *Q2-2 :* entrave à l'indépendance dans l'évaluation pour l'obtention de la mission de CAC *(0,25 point)*
- *Q2-3 :* risque d'autocontrôle *(0,25 point)*

3) Rotation *(1,5 points)*

- *Q3-1 :* Rappel du principe de la rotation pour risque de familiarité *(0,5 point)*
- *Q3-2 :* Rotation du signataire et du personnel principal de la mission pour les **sociétés cotées** après 7 ans *(0,25 point)*
- *Q3-3 :* Et application pour la société "I-TEC" à partir de l'exerce 2010. *(0,25 point)*
- *Q3-4 :* Rotation pour la société "W-TEC" **non cotée**, selon les règles à définir par le Cabinet selon ISQC1 *(0,25 point)* ;
- *Q3-5 :* Le Cabinet a appliqué la réglementation nationale mais seulement pour le chef de mission et non pour l'associé signataire *(0,25 point)*

4) Confidentialité *(2 points)*

- *Q4-1 :* Interdiction de communication des informations confidentielles du client. *(0,5 point)*
- *Q4-2 :* Nécessité d'obtenir l'autorisation écrite du client pour communiquer les informations confidentielles. *(0,25 point)*
- *Q4-3 :* Nécessité de communication avec le client pour l'accord d'acceptation de la mission d'audit en cas de menace. *(0,25 point)*
- Plan de sauvegarde à mettre en place :
  - *Q4-4 :* Affectation de deux associés signataires différents. *(0,25 point)*
  - *Q4-5 :* Mesures à prendre : Séparation des équipes. *(0,25 point)*
  - *Q4-6 :* Archivage et conservation des dossiers de chaque mission à part. *(0,25 point)*
  - *Q4-7 :* Prévoir des mots de passe pour l'accès aux fichiers électroniques des deux missions. *(0,25 point)*

DEUXIÈME PARTIE *(14 points)*

Question 1 *(1 point)*

- *Q1-1 :* **Menaces sur l'objectivité** : Le principe d'objectivité impose à l'auditeur l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre son jugement professionnel (P 120.1 Code Ethique). Il semble, dans le cas d'espèces, que l'objectivité de l'auditeur est compromise, et ce du fait qu'il envisage de mentionner dans son rapport les ajustements d'audit proposés et qui ont quand même été acceptés par le directeur général de la société, et ce dans le but d'établir les pratiques comptables discutables du DG ainsi que l'apport de son intervention dans l'amélioration de la qualité de l'information financière présentée. *(0,5 point)*

- *Q1-2 :* **Menaces sur l'indépendance** : Les honoraires subordonnés (dans le cas d'espèces, majoration des honoraires au cas où le rapport d'audit évoque des éléments établissant des défaillances majeures dans la gestion du conseil d'administration et du DG) créent une menace sur l'indépendance de l'auditeur, liée à l'intérêt personnel. Aucune mesure de sauvegarde ne peut réduire cette menace à un niveau acceptable. Il s'en suit qu'aucun arrangement de cette sorte sur les honoraires ne peut être conclu (P 290.224 Code Ethique). *(0,5 point)*

Question 2 *(2,5 points)*

Procédure analytique, à l'achèvement de la mission, établissant la cohérence des travaux d'audit avec l'état de résultat de l'exercice 2012, particulièrement dans ses composantes « revenus » et « achats consommés », et conclusions à propos de la rémunération variable du directeur général.

(1,5 points)	**Variation (a) p/r (c)**	**2012 après tous les ajustements proposés (a)**	**Variation (b) p/r (c)**	**2012 après ajustements proposés et acceptés (b)**	**2011 (c)**
Q2-1 : Revenus *(0,25 point)*	11,98%	31 130 (1)	15,58%	32 130	27 800
Q2-2 : Achats consommés *(0,25 point)*	12,62%	11 375 (2)	4,70%	10 575	10 100
Q2-3 : **Achats consommés/Revenus** *(0,25 point)*		**36,54%**		**32,91%**	**36,33%**
Q2-4 : Résultat d'exploitation *(0,25 point)*		7 430		8 880	7 400
Dot aux amort. & provisions		3 740		4 340	2 725
Q2-5 : Résultat Brut d'Exploitation *(0,25 point)*		11 170		13 220	10 125
RBE net d'impôt		10 053		11 898	9 112,5
Q2-6 : **RBE net d'impôt/Revenus** *(0,25 point)*		**32,29%**		**37,03%**	**32,78%**

(1): 31 130 = 32 130 – 1 000 (Revenus constatés indûment)

(2): 11 375 = 10 575 + 800 (Livraisons reçues non comptabilisées en achats)

- *Q2-7 :* **Variation des revenus & Variation des achats consommés** : L'acceptation des ajustements d'audit aurait rendu les variations (2012/2011) des revenus (11,98%) et des achats consommés (12,62%) cohérentes. Parallèlement, le ratio Achats consommés/Revenus de 2012 (36,54%) aurait été dans le même ordre de grandeur que celui de 2011 (36,33%) *(0,5 point)*

- *Q2-8 :* **Rémunération variable du directeur général :** Les seuls ajustements d'audit que le DG a acceptés sont ceux qui n'ont aucun impact sur le RBE net d'impôt et donc sur sa rémunération variable (ratio RBE net d'impôt/Revenus = 37,03% > 35%, ce qui donnerait droit à la rémunération variable). L'acceptation des ajustements d'audit relatifs aux revenus et aux achats consommés aurait ramené ledit ratio à 32,29% et alors aucune rémunération variable ne serait servie, dans ce cas. *(0,5 point)*

Question 3 *(8,5 points)*

a) En matière d'acceptation de la mission d'audit (1 point)

- *Q3-a-1 :* Même si cette mission d'audit a été initiée par le groupe des actionnaires minoritaires (représentant 40% du capital), l'auditeur doit convenir des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les responsables de la gouvernance (dans ce cas l'assemblée générale des actionnaires) et non pas avec ce groupe d'actionnaires minoritaires. (ISA 210.9) *(0,5 point)*

- *Q3-a-2 :* Plusieurs aspects sont manquants dans la convention conclue par l'auditeur (elle ne traite que des honoraires et du délai de remise du rapport d'audit). Les termes et conditions convenus pour la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doivent préciser (ISA 210.10) :
  - l'objectif et l'étendue de l'audit des états financiers ;
  - les responsabilités de l'auditeur ;
  - les responsabilités de la direction ;
  - le référentiel d'information financière applicable qui servira à la préparation des états financiers ;
  - la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur et le fait que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu d'un rapport puissent différer de ceux qui étaient prévus.

  (0,5 point)

b) En matière de détermination du caractère significatif (3,5 points)

La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers. Cependant, et dans notre cas :

- les éléments retenus pour la détermination du seuil de signification global (SSG) semblent très discutables :

  Q3-b-1 : les revenus et les différents résultats de l'année 2012 ont enregistré des variations importantes par rapport à 2011 ; il aurait été plus pertinent de considérer l'exercice 2012 au lieu de 2011 *(0,5 point)*

Q3-b-2 : il aurait été plus pertinent de considérer le résultat des activités poursuivies avant impôts, comme base de calcul du SSG, plutôt que le résultat net de l'exercice. De même, l'utilisation du RBE comme base de calcul peut sembler pertinente. *(0,5 point)*

Q3-b-3 : le taux de 15% semble assez élevé. Compte tenu des différentes composantes du risque d'audit de cette mission, un taux de 5% à 10% au maximum (selon le jugement professionnel de l'auditeur) semble plus adéquat. De plus, et en raison des risques inhérents importants liés à cette mission d'audit (critère qualitatif), ledit taux gagne à se rapprocher beaucoup plus de 5%. *(0,5 point)*

- l'auditeur n'a pas fixé :

Q3-b-4 : de seuil de signification spécifique (erreur tolérable) au niveau de certaines rubriques (ISA 320.10) *(0,5 point)* :

Q3-b-5 : ayant trait à des flux d'opérations (tels que les revenus qui ont sensiblement augmenté en raison de l'ouverture sur le marché africain ainsi que la rémunération du DG qui est indexée sur un résultat pouvant faire l'objet de manipulations comptables) *(0,25 point)*

Q3-b-6 : ayant trait à des soldes de comptes (tels que les immobilisations qui n'ont pas fait l'objet d'inventaire physique, les stocks dont le risque d'expiration de la date de péremption est très élevé et les clients étrangers dont le risque de non recouvrement est assez important) *(0,25 point)*

- *Q3-b-7 :* l'auditeur n'a pas fixé de seuils de signification pour la réalisation des travaux (**seuils des travaux** au niveau des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'au niveau des flux d'opérations et de soldes de comptes devant faire l'objet d'une fixation de seuils de signification spécifiques), et ce afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (ISA 320.11). *(0,5 point)*
- *Q3-b-8 :* l'auditeur n'a pas jugé nécessaire de réviser le seuil de signification global et ce pour tenir compte de l'effet important des ajustements d'audit proposés (Impact négatif sur le résultat avant impôt pour 2 853 mDT). Une telle révision est obligatoire puisque l'auditeur a eu connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le seuil à un montant différent (ISA 320.12 & ISA 450.10). *(0,5 point)*

c) *En matière de collecte et d'évaluation des éléments probants (2 points)*

Q3-c-1 : S'agissant d'une mission d'audit initiale, l'auditeur doit (ISA 510.5 et suivants) :

- effectuer les procédures d'audit complémentaires qui s'avèrent appropriées ;
- évaluer toutes les modifications de l'opinion de l'auditeur précédent (dans ce cas du CAC) ;
- s'assurer que les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans la période en cours.

Il semble que l'auditeur n'a pas accompli les diligences ci-avant citées. *(0,5 point)*

Q3-c-2 : En ce qui concerne la non-tenue par la société de l'inventaire physique des immobilisations corporelles, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures complémentaires d'audit visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence de ces immobilisations ainsi qu'à l'absence d'indices de dépréciation les concernant (ISA 500.6 et suivants). M. Zied ne semble pas avoir cherché à collecter des éléments probants en la matière, puisqu'il considère la non-tenue de l'inventaire physique des immobilisations corporelles une limitation à l'exécution de ses travaux *(0,5 point)*

Q3-c-3 : En ce qui concerne la non-assistance de l'auditeur à l'inventaire physique des stocks, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures complémentaires d'audit visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence de ces stocks ainsi qu'à l'absence d'indices de dépréciation les concernant (ISA 501.6 & 501.7). M. Zied ne semble pas avoir cherché à collecter des éléments probants en la matière, puisqu'il considère que la non-assistance à l'inventaire physique des stocks une limitation à l'exécution de ses travaux *(0,5 point)*

Q3-c-4 : L'auditeur n'a pas demandé et obtenu des déclarations écrites (une lettre d'affirmation) de la part de la direction de la société (ISA 580.9 et suivants). *(0,5 point)*

NB : Le candidat qui cite d'autres éventuels aspects, pouvant être jugés acceptables en considérant la non exhaustivité des travaux d'audit mentionnés dans le cas, obtient 0,25 point par aspect cité (le tout dans la limite des 2 points alloués à cette question Q3-c)

*d) **En matière de formation de l'opinion d'audit** (1 point)*

- *Q3-d-1 :* En ce qui concerne l'impossibilité d'exprimer une opinion, elle n'est pas fondée. En effet, L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et diffuses (ISA 705.9). Dans le cas d'espèce, l'exercice normal d'un jugement professionnel de la part de l'auditeur ne peut le conduire que, dans le cas échéant, à une opinion défavorable et ce en considérant que les anomalies liées aux rubriques clients/revenus/dotations aux provisions, fournisseurs/achats consommés, stocks/dotations aux provisions et immobilisations corporelles/dotations aux amortissements sont significatives et diffuses (ISA 705.8). Le recours à l'impossibilité d'exprimer une opinion ne doit être fait que s'il existe des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples… (ISA 705.10). *(0,5 point)*

- *Q3-d-2 :* En ce qui concerne le paragraphe d'observations que l'auditeur envisage d'insérer dans son rapport, il ne correspond pas aux prescriptions de l'ISA 706.6 : « Si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que ce point n'est pas présenté de manière significativement erronée dans les états financiers. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers » *(0,5 point)*

*e) **En matière de communication des faiblesses du contrôle interne** (0,5 point)*

- *Q3-e :* Le contrôle interne en matière de gestion des stocks de médicaments et de produits pharmaceutiques est défaillant (des quantités importantes de stock périmé/stock prochainement périmé). L'auditeur n'a pas communiqué par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne, qu'il a relevées au cours de l'audit (ISA 265.9 et suivants) *(0,5 point)*

*f) **En matière de communication sur les fraudes commises et détectées** (0,5 point)*

- *Q3-f :* Les ajustements d'audit proposés et non acceptés par le DG ont pour impact de le priver de la rémunération variable. Par ailleurs, le DG a donné des consignes au personnel comptable de lui soumettre tous les traitements comptables ayant trait aux estimations comptables et qui peuvent, de ce fait, être manipulées. Ceci doit constituer pour M. Zied une fraude commise et détectée. Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence (ISA 240.40 et suivants). M. Zied ne semble pas avoir réagi au risque de fraude lié à la rémunération variable du DG, il aurait dû en informer le conseil d'administration et l'assemblée générale, le cas échéant. *(0,5 point)*

Question 4 *(2 points)*

Q4-1 : La décision de l'organisme libyen de ne procéder à aucun règlement de sa dette et d'intenter une action en justice à l'encontre de la clinique constitue pour l'auditeur un événement postérieur à la date de clôture. En effet, au sens du paragraphe 5 de l'ISA 560, les évènements postérieurs à la date de clôture couvrent :

- aussi bien les évènements survenant entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit ;
- qu'aussi les faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date du rapport d'audit.

(0, 5point)

En principe, deux cas sont à distinguer :

1er cas : La connaissance du fait a eu lieu avant la publication des états financiers (en pratique, et pour le cas d'espèce s'agissant d'une société fermée, avant que les actionnaires ne statuent sur ces états pour les approuver ou les désapprouver)

2ème cas : La connaissance du fait a eu lieu après la publication des états financiers (en pratique, et pour le cas d'espèce s'agissant d'une société fermée, après que les actionnaires ne statuent sur ces états pour les approuver ou les désapprouver)

En pratique, cette distinction n'a d'intérêt que lorsque la direction accepte de modifier les états financiers pour tenir compte de cet événement postérieur, l'auditeur devant ainsi communiquer un nouveau rapport d'audit. Tel n'est pas le cas d'espèce puisque le DG refuse toute modification éventuelle des états financiers, d'autant plus que la NCT 14 limite la période de survenance des événements postérieurs, devant se traduire dans les états financiers, de la date d'arrêté des états financiers à la date de leur approbation (coïncidant dans le cas d'espèce avec la date de publication de ces états).

Q4-2 : Selon l'ISA 560, et notamment le paragraphe 10 applicable au 1er cas et le paragraphe 14 applicable au 2ème cas, si l'auditeur a eu connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, il doit :

a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (dans ce cas l'assemblée générale des actionnaires) ;

b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers,

c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers. *(0,5 point)*

Q4-3 : Dans le cas d'espèce, la modification des états financiers semble nécessaire et ce du fait de l'importance significative de l'impact de la perte de la créance (déjà provisionnée à concurrence de 25%, pour 175 mDT) ainsi que de l'impact éventuel des sanctions pécuniaires qui risquent d'être infligées à l'encontre de la clinique si elle perd le procès intenté par l'organisme libyen. *(0,5 point)*

Q4-4 : Par ailleurs, le refus par le DG de modifier les états financiers fait peser à l'auditeur, selon l'ISA 560 et notamment le paragraphe 13 applicable au 1er cas et le paragraphe 17 applicable au 2ème cas, l'obligation d'aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (dans ce cas, l'assemblée générale des actionnaires), à moins que ces personnes ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité (ce qui n'est pas le cas d'espèce), de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués sans les modifications nécessaires, tel sera le cas pour cette société, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport (la ligne de conduite à adopter par l'auditeur pour prévenir que les tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers dépend de ses droits et obligations juridiques ; en pratique, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique). *(0,5 point)*

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE SEPTEMBRE 2012

ÉPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE

Durée : 5 heures - Coefficient : 2

Le sujet se présente sous la forme de trois parties indépendantes :		
Première partie :	*4,5 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*6,5 points*	*Page 3*
Troisième partie :	*9 points*	*Page 4*

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 9 pages numérotées de 1 à 9 (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.*

SUJET

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

PREMIÈRE PARTIE *(4,5 points)*

La société "Immobilière du Nord", société anonyme de promotion immobilière, compte réunir son assemblée générale ordinaire pour approuver les états financiers de l'exercice 2011. En votre qualité de commissaire aux comptes de la société, vous avez relevé les opérations suivantes :

1) Cession par la société à son PDG d'un lot de terrain extrait d'un lotissement que la société vient de mettre en vente.

2) Location par la société auprès de son PDG, d'une villa destinée à abriter le nouveau siège de la société.

3) Encaissement par la société, qui connaît des difficultés financières, d'une avance de son PDG de 1 million de dinars inscrite à son compte courant. La société a payé des intérêts calculés au taux TMM + 1%.

4) La société immobilière, a participé à une augmentation de capital d'une SARL Y dont l'associé principal est le fils du PDG. Cette participation, réalisée en décembre 2011, a pour objectif d'exonérer partiellement les bénéfices de ce même exercice.

Travail à faire :

1. Il vous est demandé d'analyser ces opérations à l'égard des dispositions de l'article 200 du code des sociétés commerciales et d'indiquer les principales diligences à accomplir en matière des travaux de vérification et de présentation des rapports de commissariat aux comptes. **(3 points)**

2. Par ailleurs, le PDG demande votre avis sur les opérations suivantes qu'il entend réaliser au cours de l'exercice 2012 : **(1,5 points)**

2.a. La première opération consiste à accorder une caution solidaire par la société "Immobilière du Nord" à un établissement financier pour un crédit personnel qu'il entend contracter pour pouvoir construire une villa.

2.b. La deuxième opération consiste à émettre un billet de trésorerie pour un montant de 2 millions de dinars qui sera souscrit par sa filiale de commercialisation des matériaux de construction.

DEUXIÈME PARTIE *(6,5 points)*

Dossier n°1 : (4 points)

La société SUN-OIL est tenue d'établir ses états financiers selon les normes IFRS. Son portefeuille d'instruments financiers se détaille comme suit :

a. Au début de l'exercice 2010, la société SUN-OIL a acquis 3.000 actions de la société XYZ, cotée en bourse, pour un prix global de 45.000 DT. Ces actions sont considérées par la société SUN-OIL comme étant des titres de participation non consolidables. Le cours boursier unitaire de ces titres s'élève à 14 DT au 31/12/2010.

b. 5.000 obligations émises par la société NTS, au début de l'exercice 2010, dans les conditions suivantes :

- Valeur nominale : 100 DT par obligation;
- Valeur d'émission : 95 DT par obligation;
- Frais divers de transaction à la charge de la société SUN-OIL : 1 DT par obligation;
- Maturité : 5ans (Remboursement in fine);
- Valeur de remboursement : 102 DT par obligation;
- Intérêts : 4% payables annuellement à terme échu.

La société SUN-OIL a l'intention de conserver ces titres jusqu'à leur échéance.

c. Durant le mois de Novembre 2010, la société a acquis 2.600 actions de la société ABC, cotées en bourse pour 39.000 DT. Ces titres sont acquis à des fins de spéculation. Les frais de transaction sur ces titres s'élèvent à 1 DT par action. Le cours de l'action au 31/12/2010 s'élève à 14,5 DT.

Travail à faire :

Sans tenir compte de l'IS et des impôts différés, il vous est demandé de :

1. Classer les différents instruments financiers dans les catégories appropriées et passer les écritures comptables au 31/12/2010, en indiquant brièvement les principes d'évaluation de chaque catégorie. **(1,75 points)**

2. Passer les écritures comptables nécessaires au titre de l'exercice 2011 sur la base des dispositions de l'IAS 39 et des informations suivantes : **(2,25 points)**

- Suite au ralentissement de l'activité de la société XYZ, le cours de l'action a baissé. Le management de la société SUN-OIL estime que cette situation persistera durant les années futures. La juste valeur des titres s'élève à 40.000 DT au 31/12/2011.

- Des difficultés financières, vécues par la société NTS en 2011, l'empêchent d'honorer ses engagements. Elle s'engage à régler, à partir de 2012, 80% du montant dû à chaque échéance (intérêts et valeur de remboursement).

- Au 25/01/2011, les actions de la société ABC sont cédées pour un prix global de 44.000 DT. Le cours boursier est de 14 DT à cette date.

Dossier n°2 : (2,5 points)

Au début de l'exercice 2010, la "Société Générale des Marchés - SGM" a conclu un accord avec la municipalité d'une grande ville portant sur la construction et l'exploitation d'un marché de gros dans les conditions suivantes :

- Durée de l'accord 30 ans.
- La SGM construit les locaux du marché de gros pendant 18 mois (coût 2,5 millions de DT pour la 1ère année et 1,5 millions de DT pour le premier semestre de la 2ème année) sur un terrain mis à sa disposition par la municipalité.
- La SGM loue aux intermédiaires et grossistes des espaces de dépôt et facture aux usagers (agriculteurs…) un droit d'entrée au marché et les services de la pesée pendant 28 ans et 6 mois (du deuxième semestre de la 2ème année à la 30ème année) selon les conditions et les tarifs fixés par la municipalité (Recettes annuelles estimées : 400.000 DT).
- La SGM assure l'entretien (nettoyage…) et le gardiennage du marché de gros pendant toute la durée de l'accord.
- La SGM démolie les constructions et restitue le terrain à la municipalité en fin de contrat (à la fin de la 30ème année). Le coût de démolition est estimé à 300.000 DT.

La SGM utilise exclusivement ses fonds propres pour exécuter cet accord. Les justes valeurs des prestations de construction du marché de gros, pour 2010 et 2011, s'élèvent respectivement à 2.650.000 DT et 1.590.000 DT. Le coût de capital de la SGM est de 5%.

Travail à faire :

En utilisant le référentiel international et sans tenir compte de la TVA, de l'IS et des impôts différés, il vous est demandé de :

1. Préciser le traitement comptable approprié relatif à cet accord. **(1,25 points)**

2. Passer les écritures comptables relatives à cet accord au 31/12/2010, au 30/06/2011 et au 31/12/2011. **(1,25 points)**

TROISIÈME PARTIE *(9 points)*

Vous venez d'obtenir votre CES Révision Comptable et vous commencez votre stage réglementaire dans la société d'expertise comptable "Auditors International", inscrite au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie. Le capital de la société est détenu par trois experts comptables et un salarié du cabinet qui détient 10% du capital. Le cabinet est membre d'un réseau international de cabinets indépendants dénommé "Chartered Accountants & Consultants International - CACI".

Votre maître de stage, l'expert comptable Monsieur Sami, vous charge de faire une revue du dossier d'audit de la société TAGO, conformément au code d'éthique et aux normes de l'IFAC. Il met à votre disposition le dossier permanent, le dossier de contrôle interne de l'exercice 2010 et le dossier de contrôle des comptes de l'exercice 2010.

La société TAGO, cotée en bourse, exerce dans le domaine du capital risque. Son activité consiste à souscrire, sur la base d'études de rentabilité de projets, au capital de sociétés nouvellement constituées et à céder ultérieurement ces participations (généralement dans un délai de 5 ans) aux promoteurs de ces projets en vue de réaliser des plus-values.

L'étude des dossiers d'audit vous permet de relever les situations suivantes :

1) Le Conseil du Marché Financer (CMF) a constaté que le commissaire aux comptes en place de la société TAGO, le cabinet "AUDITEXP", n'accomplissait pas convenablement sa mission. Il a adressé une lettre au conseil d'administration de la société TAGO, pour lui réclamer la nomination d'un auditeur contractuel au titre de l'exercice 2010. Il a exigé de lui communiquer, en sus du rapport du commissaire aux comptes, un rapport d'audit contractuel au titre de l'exercice 2010.

Pour répondre à cette demande, la société TAGO a chargé, en septembre 2010, le cabinet "Auditors International" d'une mission d'audit contractuel de ses états financiers de l'exercice 2010.

Voulant s'introduire dans un nouveau secteur de mission (celui du capital risque), le cabinet "Auditors International" a accepté la mission. S'agissant d'une mission d'audit contractuel, le cabinet n'a engagé aucune procédure envers le commissaire aux comptes en place, d'autant plus que l'associé du cabinet "AUDITEXP" en charge de la mission est gravement malade et la mission est entièrement conduite par le chef de mission.

2) Le cabinet "Auditors International" constate que le commissaire aux comptes en place n'a pas remis un rapport sur le contrôle interne au titre des exercices 2008, 2009 et 2010. Après la planification de la mission et la réalisation des tests de contrôle, le cabinet a remis, à l'attention du conseil d'administration, son rapport sur le contrôle interne de l'exercice 2010.

Ce rapport comporte des déficiences majeures dans les processus d'étude de projets et de constatation des produits des participations cédées. Ces déficiences majeures conduisent le cabinet à formuler des réserves sur les états financiers. Le cabinet a constaté que son rapport sur le contrôle interne, n'a été communiqué par le Président Directeur Général, ni au conseil d'administration ni au comité permanent d'audit, et par conséquent n'a pas été examiné.

Devant cette situation et vu la demande du CMF de nommer un auditeur contractuel, Monsieur Sami a directement envoyé le rapport sur le contrôle interne au CMF. Ce dernier a apprécié le contenu de ce rapport car il lui a permis d'évaluer les risques encourus par la société TAGO et lui a facilité le suivi de sa situation.

3) Au cours de la réalisation des contrôles substantifs au titre de l'exercice 2010, le cabinet "Auditors International" a rencontré plusieurs entraves à ses travaux lors de la collecte des documents et des entretiens avec le personnel concerné.

Malgré ces difficultés, le cabinet "Auditors International" a pu dégager les réserves suivantes sur les soldes de clôture de l'exercice :

Rubriques des états financiers	**Montant de la réserve (en DT)**	**Jugement de l'auditeur**
Immobilisations financières	2.456.000	Significative et donne lieu à une réserve
La plus-value relative à la cession d'une participation dans la société "PROJECT" est constatée à la date d'échéance du contrat de rachat soit le 30 décembre 2010, alors que les opérations préalables à la vente ne sont pas accomplies avec le promoteur (la convocation du promoteur, la signature de l'acte de cession, les formalités auprès de la bourse des valeurs mobilières et l'encaissement du montant de la vente).	896.000	Significative et donne lieu à une réserve

Ces ajustements n'ont été acceptés, ni par la Direction Générale de la société TAGO, ni par son conseil d'administration. Vous avez également pu recueillir du dossier les informations suivantes:

Indicateur financier (exercice 2010 avant audit)	**Montant (en DT)**
Total bilan	330.000.000
Revenu	28.658.000
Résultat des activités ordinaires avant impôt	16.596.000
Immobilisations financières	226.000.000

Etant donné que les participations constituent une proportion importante du bilan, Monsieur Sami a choisi le total bilan comme critère de fixation du seuil de signification. Le rapport émis par le cabinet sur les états financiers de l'exercice 2010 figure en **Annexe**.

4) L'assemblée générale ordinaire de la société TAGO, tenue le 27 juin 2011, a procédé à l'approbation des états financiers de l'exercice 2010 sur la base du rapport du commissaire aux comptes sans réserves. Elle a, en outre, désigné le cabinet "Auditors International" commissaire aux comptes pour les exercices 2011-2012-2013.

Pour éviter les désaccords relatifs aux provisions pour dépréciation des participations, avec l'auditeur contractuel des états financiers de l'exercice 2010, la société TAGO a engagé un cabinet de conseil français "EVA", spécialisé dans l'évaluation des entreprises. Sa mission consiste à évaluer, au 31 décembre 2011, les participations souscrites par la société.

Le cabinet de conseil a remis, le 15 février 2012, son rapport à la société TAGO. A l'occasion de cette remise, le responsable du cabinet "EVA" fait la connaissance de Monsieur Sami et l'informe que son cabinet vient aussi d'être admis comme membre du même réseau international "CACI". Vu son adhésion au même réseau, Monsieur Sami accorde une confiance aux travaux et conclusions du cabinet "EVA" et décide d'utiliser son rapport d'évaluation.

5) La société TAGO participe avec des promoteurs à des appels d'offres dans le cadre de la privatisation de sociétés nationales. Pour préparer les documents administratifs constituant les dossiers d'appels d'offres, elle demande au cabinet "Auditors International" d'apposer son cachet sur ses états financiers de l'exercice 2010. Monsieur Sami s'assure de cette exigence dans le cahier des charges et procède à l'apposition du cachet du cabinet sur le bilan, l'état de résultat et l'état des flux de trésorerie.

6) L'offre de la société TAGO est retenue dans le cadre de l'appel d'offres de privatisation de la société nationale "Nation Oil" par l'acquisition de 30% de son capital, pour un montant de 80 millions de dinars. Ne disposant pas de ce montant, elle décide de faire appel à sa banque pour emprunter un montant de 50 millions de dinars et d'émettre un emprunt obligataire par appel public à l'épargne de 20 millions de dinars, le reste du montant étant assuré par les fonds propres. Pour constituer les dossiers de financement, le Président Directeur Général de la société TAGO sollicite Monsieur Sami en vue de :

A. accélérer les travaux de commissariat aux comptes des états financiers au titre de l'exercice 2011 et lui communiquer le rapport au plus tard le 28 février 2012. Cette demande est justifiée par le fait qu'il compte les présenter à la prochaine réunion du conseil d'administration en vue d'arrêter les comptes et d'approuver les financements envisagés. Il lui promet d'augmenter ses honoraires en contrepartie des travaux qu'il va engager après l'horaire normal de travail et pendant les week-ends.

B. fournir un rapport spécial sur l'audit de l'état des flux de trésorerie de l'exercice 2010. Sachant que ce dernier a été déjà audité et qu'il ne comporte pas d'erreurs, le rapport sollicité devrait être sans réserves. Monsieur Sami a promis au PDG de lui donner ce rapport dans les 24 heures en vue de le remettre à la banque pour apprécier la liquidité de la société TAGO.

C. engager des travaux d'audit des états financiers prévisionnels pour la période 2012-2016 pour les besoins du prospectus d'émission.

L'équipe d'audit a pu respecter les délais. Monsieur Sami, présent au conseil d'administration, a présenté son rapport sur les états financiers de l'exercice 2011 et son rapport sur les états financiers prévisionnels. Par la même occasion, il a présenté la lettre d'affirmation au titre des deux missions et a exigé qu'elle soit signée par le Président Directeur Général et le Président du Comité d'audit.

7) Après l'examen des dossiers d'audit, vous avez rédigé une note sur le respect par le cabinet du code d'éthique et des normes de l'IFAC. Cette note a été appréciée par Monsieur Sami qui a décidé de l'inclure dans la partie contrôle qualité de la mission d'audit, en tant que revue de contrôle qualité de la mission.

Travail à faire :

1. En utilisant l'ensemble des données, indiquer pour chaque point (points de 1 à 7 ci-dessus), en quoi les positions prises et les travaux effectués par le cabinet **"Auditors International"** 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. **(7,5 points)**

2. Si on suppose que les situations évoquées dans les points 2 et 3 ont été rencontrées par le cabinet **"Auditors International"** dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes, quels seraient leurs impacts sur les diligences du commissaire aux comptes ainsi que sur le contenu du rapport figurant en annexe. **(1,5 points)**

Annexe

Rapport de l'auditeur indépendant de la société " TAGO "

Monsieur le Président du Conseil du Marché Financier

Nous avons audité les états financiers ci-joints de la société " TAGO " comprenant le bilan, l'état de résultat, et l'état des flux de trésorerie et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives pour l'exercice couvrant la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction de la société est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément au système comptable des entreprises en Tunisie. Cette responsabilité comprend la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève de notre jugement, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à ces évaluations du risque, nous avons pris en compte le contrôle interne en vigueur dans la société relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de la société.

Nous avons relevé des insuffisances majeures dans les procédures de contrôle interne qui concernent l'évaluation des participations et la constatation des revenus y-afférents. Notre plan d'audit a tenu compte de ces insuffisances.

Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Justification de l'opinion avec réserves

1. Immobilisations financières : les provisions sur les participations à long terme de la société sont sous estimées d'un montant de 2.456.000 dinars.

2. La plus-value de cession comporte un montant de 896.000 dinars au titre de la cession d'une participation dans la société "PROJECT" qui a été constatée à la date d'échéance du contrat de rachat soit le 30 décembre 2010, alors que les opérations préalables à la vente ne sont pas accomplies avec le promoteur (la convocation du promoteur, la signature de l'acte de cession, les formalités auprès de la bourse des valeurs mobilières et l'encaissement du montant de la vente).

Opinion

A notre avis, et hormis les situations 1 et 2 ci-dessus décrites, les états financiers sont réguliers et présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs la situation financière de la société " TAGO " au 31 décembre 2010, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au système comptable des entreprises en Tunisie.

Tunis, le 16 février 2011

Auditors international
Monsieur Sami
Associé

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

****

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION PRINCIPALE – SEPTEMBRE 2012

CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

BAREME :

1ère Partie : 4,5 points
2ème Partie : 6,5 points
3ème Partie : 9 points

Remarque :
Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

Première Partie (4,5 points)

1.

1) L'opération de cession porte sur un **objet courant**. Cependant, il y a lieu de vérifier si la vente est faite aux conditions normales pratiquées par la société avec les autres clients. Si c'est le cas, **l'opération sera libre** et la société est tenue de la porter à la connaissance du Conseil d'administration. (**0,25 point)** Si les conditions de vente sont différentes, l'opération sera considérée comme **réglementée** et la procédure de l'article 200 doit être vérifiée (autorisation préalable du conseil d'administration). Le CAC doit indiquer cette opération à son rapport spécial (**0,25 point)**. Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA (**0,25 point)**. **(0,75 points)**

2) La location de la villa auprès du PDG, est une opération à considérer comme réglementée car il est difficile de vérifier si les conditions de sa conclusion sont normales ou non. (**0,5 point)** Vérification de l'autorisation spéciale du CA et son indication au rapport spécial du CAC.
Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA. (**0,25 point)** **(0,75 points)**

3) L'avance au compte courant est une **convention réglementée** (**opération non courante**) (**0,5 point)** et le CAC doit vérifier son autorisation préalable par le CA et son indication au rapport spécial du CAC.

Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA. (**0,25 point)** **(0,75 points)**

4) L'opération de participation au capital de la SARL est une opération non courante conclue avec **une société où le PDG est indirectement intéressé** (le gérant est son fils) : **convention réglementée** (**0,5 point)**
Le CAC doit vérifier son autorisation préalable par le CA et son indication au rapport spécial du CAC.
Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA. (**0,25 point)** **(0,75 points)**

2.

2.a. L'opération qu'il entend réaliser et qui consiste à accorder une caution solidaire par la société C à un établissement financier pour un crédit personnel qu'il entend contracter pour pouvoir construire une villa, est une **opération interdite** (**0,25 point)**au sens de l'article 200 du CSC. Le CAC doit déconseiller cette opération, sinon il y a risque qu'elle constitue **un fait délictueux** en cas de réalisation. (**0,5 point)** **(0,75 point)**

2.b.

Selon l'article 274, Nonobstant toute disposition contraire, il est permis d'effectuer des opérations financières entre les sociétés du groupe ayant des liens directs ou indirects de capital, dont l'une dispose d'un pouvoir sur les autres dû à la détention de plus de la moitié du capital social.
Sont considérés opérations financières, tout prêt au sens de la législation relative aux établissements de crédit, toute avance en compte courant ou garantie, quelles qu'en soient la nature et la durée. (**0,25 point)**

L'opération d'émission d'un billet de trésorerie pour un montant de 2 millions de dinars qui sera souscrit par sa filiale de commercialisation des matériaux de construction est permise sous les conditions suivantes :
- que l'opération financière soit normale et n'engendre pas de difficultés pour la partie qui l'a effectuée,
- que l'opération soit justifiée par un besoin effectif pour la société concernée et qu'elle ne résulte pas de considérations fiscales,
- que l'opération comporte une contrepartie effective ou prévisible pour la société qui l'a effectuée,
- que l'opération ne vise pas la réalisation d'objectifs personnels pour les dirigeants de droit ou de fait des sociétés concernées. (**0,25 point)**

N.B : Si l'étudiant évoque que l'opération est contractée par l'intermédiaire d'un établissement financier (non régie par l'article 474) et ne constitue pas une convention réglementée, il aura la note complète (0,75 point)

Deuxième partie (6,5 points)

Dossier 1 : (4 points)

1-Classement, évaluation et comptabilisation des instruments financiers au 31/12/2010

a) les actions de la société « XYZ » doivent être classés entant que **titres disponible à la vente** « *Catégorie AFS* ». Cette catégorie est une catégorie résiduelle en plus ces actions ne peuvent pas être classés dans notre cas dans l'une des autres catégories de l'IAS 39 à savoir : titres détenus à des fins de transaction, titres détenus jusqu'à l'échéance ou prêts et créances. Ces titres AFS sont valorisés à leur juste valeur à chaque date d'arrêté et les plus ou moins value sont constatés en capitaux propres sauf cas de dépréciation durable (**0,25 point**).

Fin 2010 (0,25 point)		
moins value de réévaluation (OCI) (CP)	3.000	
Titres AFS (Actions) (B)		3.000

b) Les obligations émises par la société « NTS » sont **des actifs financiers détenus jusqu'à l'échéance**. Initialement ils sont valorisés à leur juste valeur c'est-à-dire le prix payé augmenté de tous les frais à la charge du souscripteur. A la date d'arrêté, ils sont valorisés à leur coût amorti.

Le coût amorti est le montant auquel est évalué l'actif lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction (opérée directement ou par le biais d'un compte de correction de valeur) pour dépréciation ou irrécouvrabilité. **Le taux d'intérêt effectif** est le taux qui actualise exactement les décaissements ou encaissements de trésorerie futurs sur la durée de vie prévue de l'instrument financier (**0,25 point**)

Détermination du TIE

$$5000 \text{ x } (95+1) = \frac{20000}{(1+t)^1} + \frac{20000}{(1+t)^2} + \frac{20000}{(1+t)^3} + \frac{20000}{(1+t)^4} + \frac{20000+ (5000 \text{ x } 102)}{(1+t)^5}$$

T=5,291% (**0,25 point**)

Le Produit financier au titre de l'exercice 2010 s'élève à 5,291% x 480.000 = 25.398 dt

Fin 2010 (0,25 point)		
Banque (B)	20.000	
Obligations en HTM (B)	5.398	
Produits de placement (R)		25.398

c)

Il s'agit des titres de transaction *« Held for trading »*

Lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financier, une entité doit l'évaluer à **sa juste valeur majorée**, dans le cas d'un actif ou d'un passif financier **qui n'est pas à la juste valeur par le biais du compte de résultat**, des coûts de transaction directement imputables à l'acquisition ou à l'émission de l'actif ou du passif financier (frais de dossier, droits perçus par la commission de régulation, prime versées aux chargés d'affaires…). **(0,25 Point)**

Ecriture de réévaluation au 31/12/2010

Fin 2010 (0,25 point)		
Moins value de réévaluation sur HFT (15-14,5) x 2600 (R)	1.300	
Actions en (*HFT*) (B)		1.300

2-Ecritures au titre de l'exercice 2011

a)

Le paragraphe 67 de l'IAS 39 précise que :

Lorsqu'une diminution de la juste valeur d'un actif financier disponible à la vente a été comptabilisée directement en capitaux propres et qu'il existe **une indication objective de la dépréciation de cet actif**, la perte cumulée qui a été comptabilisée directement en capitaux propres doit être sortie des capitaux propres et **comptabilisée en rés**ultat même si l'actif financier n'a pas été décomptabilisé.

Le paragraphe 68 : « Le montant de la perte cumulée sortie des capitaux propres et comptabilisée en résultat selon le paragraphe 67 doit être égal à la différence entre le coût d'acquisition (net de tout remboursement en principal et de tout amortissement) et la juste valeur actuelle, diminuée de toute perte de valeur sur cet actif financier préalablement comptabilisée en résultat.

Le ralentissement de l'activité de la société « XYZ » et l'estimation que cette situation persistera dans le futur constitue un indice de dépréciation durable. **(0,25 Point)**

Fin 2011 (0,25 point)		
Perte de valeur sur titre AFS (R)	5.000	
moins value de réévaluation (OCI) (CP)		3.000
Titres AFS (B)		2.000

b)

S'il existe des indications objectives d'une perte de valeur sur prêts et créances ou sur des placements détenus jusqu'à l'échéance comptabilisés au coût amorti, le montant de la perte est égal à **la différence entre la valeur comptable de l'actif et la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés (hors pertes de crédit futures qui n'ont pas été encourues)**, actualisée au taux d'intérêt effectif d'origine de l'actif financier (c'est-à-dire au taux d'intérêt effectif calculé lors de la comptabilisation initiale). La valeur comptable de l'actif doit être réduite soit directement, soit via l'utilisation d'un compte de correction de valeur. Le montant de la perte doit être comptabilisé au compte de résultat **(0,25 Point)**

Produit financier au titre de l'exercice 2011 s'élève à 5,291% x 485.398 = 25.683 dt

Le coût amorti avant dépréciation (Valeur comptable) au 31/12/2011 s'élève à 491.081 dt

Fin 2011 (0,25 point)		
Banque (B)	20.000	
Obligations en HTM (B)	5.683	
Produits de placement (R)		25.683

La valeur actualisée des flux futurs nouvellement estimés et actualisés au TIE de 5,291% s'élève à 392.864.

$$\frac{16\,000}{(1+5,291\%)}+\frac{16\,000}{(1+5,291\%)^2}+\frac{424\,000}{(1+5,291\%)^3}$$

*16.000 = 20.000 * 0,8 409.600= (20.000+ 102*5.000) * 0,8*

La dépréciation s'élève donc à 491.081 -392.864 =98.216 dt **(0,25 point)**

Fin 2011 (0,25 point)		
Dépréciation de valeur des obligations en HTM (R)	98.216	
Obligations en HTM (B)		98.216

Ou

Fin 2011		
Dotations aux provisions pour dépréciation (R)	98.216	
provision pour dépréciation sur HTM (B)		98.216

c) Les titres de transactions sont évalués à la juste valeur et la variation de la juste valeur transite par le résultat. Ces titres ne sont pas donc dépréciables mais constamment évalués à leur juste valeur. **(0,25 Point)**

Le 25/01/2011

25/01/2011 (0,25 point)		
Moins value de réévaluation sur HFT (14,5-14) x 2600) (R)	1.300	
Actions en (*HFT*) (B)		1.300

25/01/2011 (0,25 point)		
Banque (B)	44.000	
Actions en (*HFT*) (B)		36.400
Gain /cession titres HFT (R)		7.600

Ou

25/01/2011		
Banque (B)	44.000	
Moins value de réévaluation sur HFT (14,5-14) x 2600) (R)	1.300	
Actions en (*HFT*) (B)		37.700
Gain /cession titres HFT (R)		7.600

Dossier 2 : (2,5 points)

Solution : Référentiel : IAS18, IAS38, IAS37 et IFRIC12

1/ Traitement comptable approprié de cette transaction en IFRS **(0,25 point par élément de réponse)**

1. Il s'agit d'un accord de concession qui entre dans le champ d'application d'**IFRIC 12** (IFRIC12-§05)

IFRIC 12 s'applique aux accords de concession de services de type « public-privé » si :

(a) **le concédant** contrôle ou réglemente les services que le concessionnaire doit fournir avec l'infrastructure, à qui il doit les fournir et à quel tarif ; et

(b) **le concédant** conserve (en sa qualité de propriétaire, d'usufruitier ou en toute autre qualité) tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure à l'échéance de l'accord.

2. La SGM (concessionnaire) dispose d'un droit contractuel de facturation d'un loyer aux intermédiaires et grossistes et un droit d'entrée au marché et les services de la pesée aux usagers du marché de gros en contrepartie de ses prestations de construction du marché et de son exploitation ➔ Il s'agit d'une **opération d'échange** portant sur des biens dissemblables (droit contractuel de facturation contre prestations de services).

3. La SGM (concessionnaire) supporte le risque lié à la fréquentation ➔ Son droit contractuel de facturation est assimilé à **une licence** (IFRIC12-§17). Elle reconnaît **une immobilisation incorporelle** évaluée à la juste valeur de l'actif abandonné (IAS38-§45)

4. La SGM (concessionnaire) comptabilise et évalue les produits selon **IAS 11** (contrat de construction) et **IAS 18** (Revenu) pour les services qu'elle fournit (IFRIC12-§13).

5. La SGM (concessionnaire) a **une obligation de démantèlement des constructions** au terme de l'accord qui doit être comptabilisée conformément à **IAS37** (IFRIC12-§21) c'est-à-dire à la meilleure estimation de la dépense qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation actuelle à la fin de la période de reporting. Il s'agit d'**une dégradation immédiate**.

2/ Comptabilisation de cette transaction en IFRS

Fin 2010 (0,25 point)		
Immobilisation incorporelle en cours (Licence) (B)	2.650.000	
Prestations de services (R)		2.650.000

Fin Juin 2011 (0,25 point)		
Immobilisation incorporelle (2.650.000+ 1.590.000)) (B)	4.240.000	
Prestations de services (R)		1.590.000
Immobilisation incorporelle en cours (B)		2.650.000

La construction du marché de gros crée une obligation actuelle de démantèlement à la charge de la SGM. Il s'agit d'une dégradation immédiate à évaluer à la meilleure estimation de la dépense actualisée.

Fin Juin 2011 (0,25 point)		
Immobilisation incorporelle – actif lié (300.000/(1,05)^{28,5}) (B)	74.683,770	
Provisions pour démantèlement (B)		74.683,770

Dec 2011 (0,25 point)		
Dotation aux amortissements (B)	75.696,206	
Amortissement Immobilisation Incorporelle (B)		74.385,965
Amortissement Immobilisation incorporelle – actif lié (B)		1.310,241

Dec 2011 (0,25 point)		
Charges financières (R)	1.867,094	
Provisions pour démantèlement (B)		1.867,094

Troisième partie (9 points)

1. (1,5 points)

D'après la section 210 du code d'éthique relative à la Nomination professionnelle « Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si cette acceptation serait de nature à créer des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux[1] ».

[1] Paragraphe 210-1 du code d'éthique de l'IFAC

« Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en oeuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable[2] ».
Il est donc nécessaire d'appliquer l'approche conceptuelle sur l'indépendance qui consiste à :

- Identifier les circonstances et relations (menaces) qui risquent de porter atteinte à l'indépendance ;
- Evaluer si ces menaces sont clairement significatives ou non ;
- Si les menaces sont significatives, identifier et appliquer les mesures de sauvegarde appropriées à l'effet de réduire ces risques d'atteinte à l'indépendance à un niveau acceptable et dans le cas ou des mesures de sauvegarde ne peuvent être appliquées ou ne permettent pas de réduire le risque, la seule solution serait de renoncer à la mission d'assurance ou de ne pas l'accepter.
- Suivre l'application du plan de sauvegarde tout au long de la mission.

Également, selon la même section, « le principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles impose une obligation au professionnel comptable exerçant en cabinet de n'accepter de fournir que les services pour lesquels il est compétent. Avant d'accepter une mission spécifique auprès d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si le fait de l'accepter serait de nature à faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux [3]».

Pour le cas d'espèce les menaces peuvent être récapitulées comme suit (**note par menace et par non-conformité**) :

Menaces significatives	**Mesures de sauvegarde**	**Décision**	**Non-conformité observée par le cabinet**
Défaillance du commissaire aux comptes en place constatée par le CMF qui aura tendance à suivre de près les travaux du cabinet (0,25 point)	Accorder l'importance requise à la conduite des travaux et mise en place du dispositif de contrôle qualité de l'ISA 220. Etablir une lettre de mission.	Appliquer les mesures de sauvegarde	Le cabinet semble ne pas être conscient de cette menace et selon l'énoncé Monsieur Sami **n'a pas mis en place un dispositif de contrôle qualité** et il veut considérer la note rédigée comme dispositif de contrôle qualité. **(0,25 point)**
Deuxième avis (0,25 point)	Les mesures de sauvegarde incluent par exemple de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis (indisponibilité de toutes les informations par rapport à ceux dont dispose le professionnel en place), et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.	Si la société demandant ce deuxième avis sur les EF n'autorise pas la communication avec le CAC en place, le cabinet doit se demander si, eu égard à l'ensemble de ces circonstances, il est approprié d'accepter la mission.	Le cabinet considère que le responsable est gravement malade et qu'il s'agit d'une mission contractuelle, alors que le code d'éthique s'applique quelque soit la nature de la mission. En plus la mission est au nom du cabinet et non du responsable signataire, de ce fait les diligences devraient être conduites vis-à-vis du cabinet. **(0,25 point)**

[2] Paragraphe 210-3 du code d'éthique de l'IFAC
[3] Paragraphe 210-6 du code d'éthique de l'IFAC

Menaces significatives	Mesures de sauvegarde	Décision	Non-conformité observée par le cabinet
Compétence professionnelle (0,25 point)	o Acquérir des compétences sur les secteurs d'activité ou les sujets considérés pertinents. Avoir ou acquérir une expérience des obligations réglementaires ou de communication financière applicables. o Affecter un nombre suffisant de collaborateurs disposant des compétences nécessaires. o Avoir recours à des experts en cas de besoin.	Appliquer les mesures de sauvegarde	Le cabinet veut pénétrer un nouveau secteur sans qu'il s'est assuré qu'il dispose des compétences nécessaires ou qu'il ne décide de faire appel à un expert. D'ailleurs, c'est la société qui a décidé de faire appel à un expert aux cours de l'exercice 2011. **(0,25 point)**

2. (0,5 points)

Communication avec le gouvernement de la société TAGO sur le contrôle interne :

L'auditeur doit déterminer si, sur la base des travaux d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne[4].
Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, pris individuellement ou ensemble, elles constituent des déficiences majeures[5].

Dans le cas d'espèce, le cabinet a relevé des défaillances majeures. Selon l'ISA 265 « L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit [6]».

Le cabinet a constaté par écrit les défaillances sur le contrôle interne sous forme d'un rapport sur le contrôle interne, mais il n'a pas été diligent pour informer directement le comité permanent d'audit interne et le conseil d'administration lorsqu'il a su que le PDG n'a pas transmis son rapport. **(0,25 point)**.

Envoi du rapport au CMF
L'envoi du rapport de contrôle interne au CMF constitue un cas de non respect du principe fondamental de confidentialité, en l'absence d'une autorisation de la société et/ou d'une obligation légale, sachant qu'il s'agit d'un audit contractuel. En effet, selon la code d'éthique de l'IFAC[7] « Le principe de confidentialité impose à tous les professionnels comptables de ne pas :
(a) divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie, des informations confidentielles recueillies dans le cadre de leurs relations professionnelles ou commerciales sans avoir d'autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire;
(b) se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre de relations professionnelles ou commerciales, pour leur bénéfice personnel ou au bénéfice de tiers. **(0,25 point)**

[4] Paragraphe 7 de l'ISA 265 - - Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et a la direction
[5] Paragraphe 8 de l'ISA 265
[6] Paragraphe 9 de l'ISA 265
[7] Paragraphe 1 de la section 140 du code d'éthique de l'IFAC.

3. (2,25 points)

Entrave aux travaux d'audit

Le cabinet "Auditors International" a rencontré plusieurs entraves à ses travaux dans la communication des documents. Il décide de prévoir plusieurs limitations à ses travaux dans le rapport d'audit.

L'objectif de l'auditeur **est d'accepter ou de *poursuivre* une mission d'audit seulement** dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues[8] :
(a) en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont remplies; et
(b) après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Selon le paragraphe 6 de cette même norme « *Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies*, l'auditeur doit :
……
(b) obtenir l'accord de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités :
……..
(iii) de :

a. donner à l'auditeur accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, et la documentation y afférente et d'autres éléments;
b. de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction pour les besoins de l'audit; et
c. pour laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Ainsi, le cabinet aurait dû ne pas continuer la mission car les conditions de poursuite de la mission ne sont plus assurées, d'autant plus qu'il n'est pas commissaire aux comptes et il n'a pas une mission d'intérêt public. Il devrait consulter un avocat, s'il estime qu'ils existent des risques sur sa démission **(0,25 point).**

Absence de diligences sur les soldes d'ouverture

Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer[9] :

(a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et
(b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

Bien que la société « TAGO » a été auditée au cours de l'exercice 2009, qui est l'exercice ayant précédé la nomination du cabinet « Auditors International » en tant qu'auditeur, il existe plusieurs éléments qui devraient pousser le cabinet à auditer les soldes d'ouverture :

[8] Paragraphe 3 de l'ISA 210 – Accord sur les termes des missions
[9] Paragraphe 3 de l'ISA 510 - Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture

- le commissaire aux comptes n'a jamais examiné et remis un rapport sur le contrôle interne alors que la revue de celui-ci a révélé des insuffisances majeures ;
- le signataire des rapports du CAC est gravement malade et le chef de mission conduit la mission, donc il n'existe aucune assurance que les travaux ont été correctement conduits, ce qui est confirmé par le constat du CMF. **(0,25 point)**

Choix et calcul du seuil de signification

La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers[10].

S'agissant d'une société cotée en bourse et puisque l'utilisateur du rapport est le CMF qui représente les petits porteurs, les utilisateurs sont les investisseurs sur le marché, de ce fait le seuil de signification est déterminé en premier lieu en fonction du résultat puis des capitaux propres si le résultat ne constitue pas une base raisonnable. Donc le choix du total bilan est inapproprié**.**
Le seuil de signification est donc égal au résultat des activités ordinaires avant impôts soit 16 596 000 * 5% (en moyenne entre 3% et 7%) = 829 800 DT. **(0,25 point).**

Opinion sur les états financiers
Les ajustements relevés et non comptabilisés :

Montant de la réserve (en DT)	**Qualification**
2 456 000	Significative et dépasse largement le seuil de signification
896 000	Significative et très proche du seuil de signification
Entraves dont la quantification ne peut être faite	Les entraves sont multiples et sont qualifiées de limitation et sont à priori diffuses, ajoutées aux ajustements significatifs non acceptés, prennent encore de l'importance relative.
Conclusion	**Les ajustements non comptabilisés et les limitations diffuses amèneraient le cabinet à formuler une opinion défavorable. (0,25 point).**

Non-conformité du rapport d'audit

<u>Sur le plan de la Forme</u>
En ce qui concerne l'intitulé du paragraphe : Si on se référe à l'opinion avec réserves exprimée par le cabinet « Auditors International » ce paragraphe devrait être intitulé « opinion avec réserves » **(0,25 point)**
En ce qui concerne la formulation de l'opinion : l'utilisation de la formule « ..et hormis les situations 1 et 2 décrites ci-dessus » n'est pas conforme à l'ISA 705 qui prévoit l'utilisation de la formule suivante **« sous réserve de la (des) question(s) décrite(s) dans le paragraphe « Justification de l'opinion avec réserve** ». **(0,25 point)**

[10] Paragraphe 4 de l'ISA 320 - Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit

Selon paragraphe 42 de l'ISA 700 : Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse du bureau dans la juridiction où l'auditeur exerce son activité. **(0,25 point)**

Sur le plan du fond

A. destinataire (0,25 point)
Le rapport doit être adressé à la personne ou l'organe qui a confié la mission et non au CMF.

B. Paragraphe sur la responsabilité de l'auditeur concernant les états financiers (0,25 point)
On trouve un paragraphe stipulant ce qui suit **« Nous avons relevé des insuffisances majeures dans les procédures de contrôle interne qui concernent l'évaluation des participations et la constatation des revenus sur celles-ci. Notre plan d'audit a tenu compte de ces insuffisances ».**

Ce paragraphe n'a pas lieu d'être car il n'est pas prévu par la norme ISA 700 et 705.

C. Opinion défavorable et paragraphe descriptif d'autres questions (0,25 point)

Compte tenu des ajustements non comptabilisés et des limitations multiples, l'opinion devait être défavorable.

Selon le paragraphe 17 de l'ISA 710, si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe descriptif d'autres questions :
(a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
(b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et
(c) la date de ce rapport,

à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit ré-émis avec les états financiers.

4. (0,75 point)
Utilisation des travaux du cabinet spécialisé désigné par le client d'audit
Si les informations qui seraient utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit[11] :

(a) évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert;
(b) acquérir la connaissance des travaux de cet expert;
(c) apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert à utiliser en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée.

Le cabinet s'est appuyé sur l'affiliation du cabinet d'évaluation à son réseau pour apprécier la qualité des éléments probants à tirer des conclusions. **(0,25 point)**

Affiliation du cabinet d'évaluation au réseau du cabinet « Auditors International »
Selon le code d'éthique de l'IFAC, un **réseau (*network*)** est une structure élargie :

(a) qui est destinée à la coopération,

[11] Paragraphe 8 de l'ISA 500 – Eléments probants

(b) qui vise manifestement au partage des bénéfices ou des coûts, ou à la détention de droits de propriété en commun, au partage du contrôle ou de la gestion, au partage de politiques de contrôle qualité communes, d'une stratégie commerciale commune, de l'usage d'un nom de marque commun, ou d'une fraction significative de ressources professionnelles.

Il est indiqué dans l'énoncé que le cabinet « Auditors International » est membre d'un réseau international **de cabinets indépendants** dénommé "Chartered Accountants & Consultants International - CACI". De ce fait la deuxième condition (b) ne se trouve pas remplie et il ne s'agit pas de réseau selon la définition de l'IFAC. Après vérification des conditions d'acceptation des travaux d'un expert auquel fait appel l'entreprise, et si ces conditions sont vérifiées les travaux peuvent être acceptés et il n'y a aucune incompatibilité entre les travaux d'audit et les travaux de conseil **(0,25 point)**.

Acceptation de la mission de commissariat aux comptes
Lors de la conduite de la mission d'audit contractuel, la direction a imposé des limitations à l'étendue des travaux de l'auditeur et a conduit à une incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Ainsi, le cabinet **« Auditors International »** ne doit pas accepter d'effectuer la mission de commissariat aux comptes. **(0,25 point)**

5. (0,25 point)

Il est indiqué dans l'énoncé que :

- L'arrêté des états financiers de l'exercice 2010 a été effectué sur la base du rapport du commissaire aux comptes sans réserves.
- Le rapport du cabinet **« Auditors International »** a été émis avec réserves.

Le cabinet ne peut pas apposer son cachet sur les états financiers pour ne pas induire en erreurs les utilisateurs des états financiers sur la sincérité de ceux-ci. Il ne s'agit pas d'une mission de compilation des états financiers **(0,25 point).**

6. (2,25 point)

Livraison du rapport le 28 février
Monsieur Sami s'est engagé oralement à remettre son rapport le 28 février soit exactement 13 jours après la réception du rapport sur l'évaluation des participations. Cette pratique n'est pas conforme aux dispositions de l'ISA 210 - Accord sur les termes des missions d'audit et le cadre conceptuel des missions d'assurance qui prévoient la nécessité d'une lettre de mission ou tout autre document en tenant lieu, formalisant l'entente sur les termes et les conditions de la mission. Cette lettre précise, entre autres, les délais de livraison des rapports.

Cette situation menace le principe fondamental relatif à la compétence et les diligences professionnelles. En effet selon le code d'éthique de l'IFAC « la diligence englobe la responsabilité d'agir conformément à la définition de la mission, avec soin, de façon exhaustive et dans les délais[12] ». **(0,25 point)**

[12] Paragraphe 130.4 de la section 130 – Compétence et diligence professionnelle du code d'éthique de l'IFAC

Supplément d'honoraires
L'acceptation du supplément d'honoraires constitue une situation de menace à l'indépendance. Parmi les circonstances qui créent des menaces liées à l'intérêt personnel pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :
…….

- un cabinet accepte des honoraires subordonnés dans le cadre d'une mission d'assurance[13]

Le cabinet n'aurait pas dû accepter ces honoraires qui peuvent exercer une pression sur son indépendance. **(0,25 point)**

Livraison des rapports avant la date du conseil

Selon l'ISA 700, l'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris l'évidence que[14] :

(a) tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis ; et
(b) les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

Idem pour le rapport sur les états financiers prévisionnels.

Le cabinet a donné son rapport sur les états financiers avant leur arrêté par le conseil d'administration et donc non respect du paragraphe b ci-dessus. **(0,25 point)**

Livraison d'un rapport distinct sur l'état des flux de trésorerie de l'exercice 2010

Il s'agit d'une mission spéciale d'audit d'un élément des états financiers de l'exercice 2010 qui est l'état des flux de trésorerie, conformément à la norme **ISA 805 - Aspects particuliers – audits d'états financiers pris isolement et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier**

Ainsi, selon le paragraphe 13 de l'ISA 805 « Lorsque **l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité est modifiée**, ou que le rapport comporte un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, **l'auditeur doit déterminer l'incidence que ceci peut avoir sur son rapport d'audit sur un état financier pris isolément ou un élément spécifique de ces états financiers**. Lorsqu'il le juge approprié, l'auditeur doit modifier son opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, selon les cas ».

C'est le cas pour l'exercice 2010 pour le quel le rapport du cabinet comporte des réserves et que cette opinion devrait être une opinion défavorable (cf. réponse à la question 3). **(0,25 point)**

[13] Paragraphe 200-4 du code d'éthique de l'IFAC
[14] Paragraphe 41 de l'ISA 700 – Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers

De plus, selon le paragraphe 15 de l'ISA 805 Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble mais que, dans le cadre d'un audit séparé d'un élément spécifique inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, l'auditeur ne doit le faire que si :
a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation;
b) son opinion est exprimée dans un rapport d'audit qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion; et
c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

Selon le paragraphe 16 de l'ISA 805, **l'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément faisant partie du jeu complet d'états financiers s'il a exprimé par ailleurs une opinion défavorable ou formulée une impossibilité d'exprimer une opinion sur ce jeu complet d'états financiers pris dans leur ensemble**. Ceci est valable même si le rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant l'opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion. Ceci tient au fait qu'un état financier pris isolément est considéré constituer une partie importante de ces états financiers.

Étant donné que l'état des flux de trésorerie constitue une composante importante des états financiers et compte tenu du fait qu'il existe plusieurs limitations aux travaux d'audit et une opinion défavorable, **le cabinet n'aurait pas du émettre un rapport distinct sur l'état des flux de trésorerie**. **(0,25 point)**

Cette mission de certification de l'état des flux de trésorerie de l'exercice est incompatible avec la mission de commissariat aux comptes au titre de l'exercice 2011. **(0,25 point)**

Lettre d'affirmation
Une lettre d'affirmation séparée devrait être signée pour la mission d'audit des états financiers et une deuxième lettre pour la mission d'audit des états financiers prévisionnels. **(0,25 point)**

Par ailleurs, la date de la lettre d'affirmation ne devrait pas être postérieure à la date du rapport puisque le rapport a été donné dans le conseil, il a une date antérieure à la date de la lettre d'affirmation. **(0,25 point).**

Les lettres d'affirmation devraient être signées par les personnes ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers (historiques et prévisionnelles). Ainsi, le président du comité d'audit ne peut pas signer et c'est au responsable comptable de signer les deux lettres d'affirmation en plus de la signature du PDG. **(0,25 point).**

Bonus : Si la société TAGO obtient l'emprunt bancaire et obligataire, le total de son engagement devient supérieur à 25 millions de dinars. Ainsi, elle est tenue de désigner un co-commissaire aux comptes. **(0,25 point)**

7. (0,5 point)

Le paragraphe 7 de l'ISA 220 - Contrôle qualité d'un audit d'états financiers définit le personne chargé du contrôle qualité de la mission comme étant la « ..Associé, autre personne au sein du cabinet, personne externe qualifiée qui convient, ou équipe composée de ces personnes dont **aucune d'entre elles ne fait partie de l'équipe affectée à la mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer objectivement** les jugements importants exercés par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus aux fins de la formulation du rapport d'audit ».

Cette norme est d'application obligatoire pour les entités cotées, il est clair qu'un stagiaire ne peut pas satisfaire ces conditions.

Le paragraphe 19 de l'ISA 220 : Pour les audits d'états financiers d'**entités cotées**, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, l'associé responsable de la mission doit :
(a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a été désignée ;

(b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris de celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ; et

(c) **ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (0,25 point)**

Dans le cas d'espèce, le cabinet a donné le rapport d'audit d'une entreprise cotée avant la revue de contrôle qualité. **(0,25 point)**

0,25 point par diligences non conformes ou complémentaires évoquées avec un maximum de 7,5 points et un bonus de 0,25 si l'étudiant évoque la désignation d'un co-commissaire aux comptes.

2.

Situation rencontrée dans le point 2 : insuffisance dans le système de contrôle interne
La société TAGO étant une société cotée en bourse, donc faisant appel public à l'épargne. Ainsi, les dispositions de l'article l'article 3 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 tel que modifié par la loi 2005-96 du 18 octobre 2005 concernant l'examen des procédures de contrôle interne relatives au traitement de l'information comptable et à la préparation des états financiers lui sont applicables.
Le rapport du commissaire aux comptes doit contenir une évaluation générale du contrôle interne. **(0.25 point)**
Pour le rapport sur les états financiers le cabinet devrait ajouter une partie intitulé « Autres obligations légales et réglementaires » conformément aux dispositions de l'ISA 700 dont laquelle il ajoute son opinion concernant cette obligation légale. **(0.25 point)**
Le paragraphe est rédigé comme suit : « Nous avons, dans le cadre de notre mission de commissariat, procédé à l'examen des procédures de contrôle interne relatives au traitement de l'information comptable et à la préparation des états financiers. Nous signalons, conformément à ce qui est requis par l'article 3 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 tel que modifié par la loi 2005-96 du 18 octobre 2005, qu'ils existent des insuffisances quant à la constatation des produits sur les participations cédées » **(0.25 point)**

Situation rencontrée dans le point 3 : Entrave aux travaux du commissaires aux comptes
Le cabinet "Auditors International" a rencontré plusieurs entraves à ses travaux dans la communication des documents. Il décide de prévoir plusieurs limitations à ses travaux dans le rapport d'audit.
L'article 13 sexis du CSC stipule « qu'est puni d'un emprisonnement de 6 mois et/ou d'une amende de 5 000 D, tout dirigeant d'une société commerciale qui entrave les travaux du ou des commissaires aux comptes ou qui refuse de fournir, à leur demande par tout moyen qui laisse une trace écrite, les documents nécessaires ». **(0,25 point).**
Les diligences du commissaire aux comptes sont comme suit :

- Le cabinet devrait documenter ses demandes de documents et d'entretiens par des écrits tels que des lettres avec décharge ou avec accusé de réception
- Informer le comité d'audit et le conseil d'administration de ces entraves
- Révéler ce fait délictueux au procureur de la république en cas persistance de la situation **(0,5 point).**

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE JUIN 2012

ÉPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE

Durée : 5 heures - Coefficient : 2

Le sujet se présente sous la forme de quatre parties indépendantes :		
Première partie :	*5,75 points*	*Page 2*
Deuxième partie :	*6,75 points*	*Page 4*
Troisième partie :	*3 points*	*Page 6*
Quatrième partie :	*4,5 points*	*Page 6*

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.*

SUJET

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

PREMIÈRE PARTIE *(5,75 points)*

Dossier N°1: (3,5 points)

La société Web Access est une société spécialisée dans la gestion des serveurs informatiques à distance. Web Access fournit à ses clients les prestations d'hébergement et d'exploitation de leurs applications et bases de données informatiques à distance à partir d'un accès webifié aux serveurs d'applications. La société Web Access met à la disposition de ses clients des serveurs informatiques et assure la gestion, la maintenance, le contrôle des accès et la sécurité des serveurs pour tous ses clients.

Les prestations de la société Web Access sont facturées sur la base d'une redevance annuelle fixe et d'un montant variable mensuel en fonction du nombre d'accès mensuels de chaque client aux serveurs.

La société Tech-Med est un centre d'appel filiale d'un groupe étranger qui externalise ses applications informatiques chez la société Web Access. Dans le cadre d'une politique d'harmonisation des systèmes informatiques du groupe, la société Tech-Med a acheté, le 02/01/2010, un serveur informatique selon les caractéristiques techniques exigées par son groupe pour un montant de 50.000 $ et a payé les droits de douane au taux de 20%. Tech-Med a engagé aussi des dépenses d'installation et de mise en marche pour 15.000 DT. Après réception technique du serveur, Tech-Med a signé un contrat complémentaire avec la société Web Access selon les conditions suivantes :

- Web Access doit loger toutes les applications utilisées par Tech-Med sur le nouveau serveur;
- Le serveur sera dédié aux activités de Tech-Med ;
- Conformément aux termes du contrat initial, Web Access sera chargée de la maintenance, l'entretien et la sécurité du nouveau serveur ;
- Le montant à payer lors du règlement des redevances annuelles fixes par la société Tech-Med pour les trois premiers exercices est fixé à 13.000 DT par année.

Sachant que :

- La société Web Access applique le référentiel comptable « Full-IFRS »;
- les redevances fixes annuelles sont dues le 02 Janvier de chaque année pour un montant annuel de 48.000 DT;
- les redevances variables au titre des mois de janvier 2010 et 2011 sont respectivement de 8.000 DT et 12.000 DT ;

- Le serveur sera utilisé pour les services rendus à Tech-Med pendant une période de 4 années, au delà de cette période Web Access pourrait vendre ou utiliser à d'autres fins ce serveur après mise en place d'un nouveau serveur au profit de Tech-Med ;
- La juste valeur du serveur au 31/12/2011 est de 45.000 DT ;
- Tech-Med applique la méthode du coût historique pour ses équipements informatiques, alors que Web Access applique la méthode de réévaluation et réévalue les équipements informatiques tous les deux ans ;
- La durée de vie économique du serveur est estimée à 5 années ;
- Le cours de change du dollar au 02/01/2010 est de 1$ = 1,500 DT.

Travail à faire :

On vous demande, sans tenir compte de la TVA, de l'IS et des impôts différés, d'analyser la substance de cette opération et de passer les écritures comptables chez la société Web Access au titre des mois de janvier et décembre des exercices 2010 et 2011.

Dossier N°2 : (2,25 points)

La société Sun Fruit est une société tunisienne de conservation et de commercialisation des fruits pour le marché Tunisien et étranger. Sa monnaie fonctionnelle est le dinar tunisien.

A/ Dans le cadre de ses activités d'exportation vers l'Amérique du nord, la société exploite une unité de stockage et de distribution en Espagne dans laquelle elle dispose au 31/12/2011 des éléments d'actifs suivants :

a) Un local de stockage acheté le 01/07/2011 pour 200.000 € et réévalué au 31/12/2011 à 220.000 €. Il est amorti sur 20 ans.

b) La société Sun Fruit a acquis :
   - Le 01/09/2011, une chambre frigorifique pour 30.000 €.
   - Le 14/10/2011, un stock de Fruits acquis pour 60.000 €.

c) Vente, au 29/11/2011, d'un lot de fruits au client canadien Fruit du Monde pour un montant de 75.000 Dollar canadien. Le prix de la vente sera encaissé le 28/01/2012.

B/ Sun Fruit a viré en date du 01/03/2011, à sa filiale espagnole Andalucia Packaging spécialisée dans le conditionnement sous vide des fruits, un montant de 150.000 € à titre de prêt au taux fixe de 6% l'an et pour une durée indéterminée en vue de faire face aux difficultés de trésorerie que la filiale rencontre.

Les cours de changes de l'euro et du dollar canadien se présentent comme suit :

	2011				
Date	01/03	01/07	01/09	14/10	31/12
Cours de 1€	1,5 DT	1,6 DT	1,7 DT	1,75 DT	1,9 DT

	2011	
Date	29/11	31/12
Cours de 1 dollar canadien	1,15 DT	1,2 DT

La société Sun Fruit applique la méthode de réévaluation pour l'évaluation de ses constructions.

Travail à Faire :

En utilisant le référentiel international et sans tenir compte de l'impôt différé, on vous demande de préciser les traitements comptables relatifs à ces opérations à la fin de l'année 2011 et de passer les écritures comptables qui en découlent dans les livres de Sun Fruit au 31/12/2011.

DEUXIÈME PARTIE *(6,75 points)*

La société PHARMA TUNISIA a pour objet le développement, la production et la commercialisation des produits pharmaceutiques. Elle a été constituée en 2001 sous la forme d'une société anonyme. Ses principaux actionnaires sont la société française spécialisée également dans le secteur pharmaceutique PHARMA INTERNATIONAL (70%) et la société INVEST (20%).

Dans le cadre de la préparation et la présentation de ses états financiers annuels, la société PHARMA TUNISIA doit répondre aux besoins particuliers de la société mère française PHARMA INTERNATIONAL en présentant un jeu complet d'états financiers IFRS, en plus de ses états financiers établis selon le référentiel comptable tunisien.

N'ayant pas désigné d'auditeur dans le passé pour les états financiers établis selon les normes IFRS, la société PHARMA TUNISIA a chargé, au cours du mois de juin 2011, le cabinet d'expertise comptable Audit & Conseil d'une mission d'audit contractuel de ses états financiers pour les exercices 2011 et 2012.

Le cabinet d'expertise comptable Audit & Conseil est constitué depuis 2002, sous forme d'une société à responsabilité limitée. Le capital de la société est détenu par quatre experts comptables membres de l'ordre des Experts Comptables de Tunisie. Les associés du cabinet reçoivent des rémunérations au titre de la vente de prestations aux clients.

Au cours de l'exercice 2011, le service des ressources humaines de la société PHARMA TUNISIA a eu des difficultés à recruter un personnel qualifié. Les salaires octroyés ont augmenté considérablement. Suite au départ de plusieurs cadres scientifiques, le conseil d'administration a décidé l'adoption d'un plan de rémunération incitative. La société rencontre également des difficultés pour financer certains projets d'innovation. Suite à un incendie dans le siège social de la société, une partie importante des archives de la société relative aux périodes antérieures à l'exercice 2011 a été perdue. Les différents processus de la société sont fortement informatisés.

Les principaux indicateurs financiers de PHARMA TUNISIA sont les suivants (en dinars) :

Rubriques	**2011**	**2010**
Revenus	54.113.340	53.700.666
Chiffre d'affaires réalisé avec la société PHARMA INTERNATIONAL	23.440.220	23.160.580
Achats consommés	32.831.345	32.580.970
Capitaux propres (avant résultat)	21.009.311	20.907.739
Résultat des activités poursuivies (avant impôt)	-1.054.388	5.733.002
Charges de personnel	9.206.176	6.502.308
Stock de produits finis	11.930.325	10.837.186
Dotations aux provisions pour dépréciation des stocks de produits finis	1.411.197	595.199

La société PHARMA TUNISIA a, depuis sa création, le même commissaire aux comptes qui a toujours établi des rapports sans réserves.

Tous les travaux d'audit du cabinet Audit & Conseil ont été directement réalisés auprès des services concernés de la société. Seulement un projet de rapport d'audit, ne comportant ni réserve ni paragraphe d'observation, a été préparé par le cabinet et envoyé aux principaux actionnaires. Les travaux de l'équipe d'audit permettent de relever les conclusions suivantes :

1) Pour les principales assertions concernant le processus «Ventes-Encaissements », la confiance dans les contrôles internes est très faible. En effet, l'application informatique commerciale n'intègre pas des contrôles suffisants assurant la non-modification des données. L'associé chargé de la mission décide de recourir à une stratégie corroborative.

Le solde du poste « clients » est débiteur de 8.900.000 dinars. Le cabinet a fixé pour les clients une erreur tolérable de 100.000 dinars. Le seuil de travail est fixé à 80%. L'objectif du test est de s'assurer de l'existence des soldes. Le cabinet envoie des demandes de confirmation négatives à des clients sélectionnés par méthode d'échantillonnage statistique. L'analyse des résultats, selon la méthode du Sondage des Unités Monétaires, permet de dégager des erreurs dans deux comptes clients. Le solde confirmé par le premier client et vérifié par l'auditeur est de 120.000 dinars, alors que le solde en comptabilité est de 150.000 dinars. Pour le deuxième client, le solde confirmé et vérifié est de 180.400 dinars, alors que le solde en comptabilité n'est que de 144.100 dinars. Les diligences d'audit se sont limitées à l'exploitation des résultats de la confirmation. La conclusion de l'équipe est qu'il est possible de valider les comptes clients qui ne sont pas surévalués de plus de 66.300 dinars.

2) Au cours de l'année 2011, la société a engagé des frais de recherche et de développement d'un montant de 1.140.000 dinars pour développer des nouveaux produits. L'avancement des activités de recherche et de développement varie d'un produit à un autre. Le directeur comptable a confirmé que tous les projets en cours sont susceptibles de générer des avantages économiques futurs et il a décidé d'immobiliser la totalité des frais de recherche et de développement. Le cabinet s'est contenté d'exiger une lettre d'affirmation sur le caractère recouvrable de ces frais.

3) La société utilise la méthode du coût standard pour la valorisation des stocks de produits finis. A la date de la première mise en exploitation de chaque produit fini, la société fait appel au cabinet de conseil ALPHA CONSULTING pour déterminer son coût standard. Le cabinet a demandé et a obtenu les curriculums vitae des intervenants du cabinet de conseil, ce qui lui a permis d'asseoir la fiabilité de la valorisation du stock. Toutefois, l'estimation indépendante effectuée par l'équipe d'audit, concernant la dotation aux provisions pour dépréciation de stocks des produits finis, la conduit à déterminer une fourchette comprise entre 2.500.000 dinars et 2.600.000 dinars.

4) Plusieurs soldes débiteurs et créditeurs remontant à l'exercice 2010 ne sont pas justifiés. Ils demeurent non apurés au 31/12/2011. Le cabinet estime que ces soldes se compensent et la différence nette n'est pas significative. Ces soldes débiteurs et créditeurs se ventilent comme suit :

	31/12/2011
Total des soldes débiteurs non justifiés	1.430.300 dinars
Total des soldes créditeurs non justifiés	1.410.500 dinars

En mars 2012, l'associé chargé de la mission a réussi à conclure un nouveau contrat de prestation de services d'établissement de la paie sur la base de données établies par la société PHARMA TUNISIA. La société ADWIYAMED, concurrent principal de PHARMA TUNISIA, a proposé à la société d'expertise comptable Audit & Conseil la mission de commissariat aux comptes des exercices 2012, 2013 et 2014. Le cabinet a accepté immédiatement cette mission.

Travail à faire :

1. Préparer une note succincte indiquant pour la mission d'audit contractuel auprès du client PHARMA TUNISIA, en quoi les travaux effectués, les conclusions et le rapport du cabinet ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les diligences complémentaires à mettre en œuvre. **(5,5 points)**

2. Dégager et commenter les questions d'éthique posées par le cas. **(1,25 points)**

TROISIÈME PARTIE *(3 points)*

La SARL Y, dont le capital de 200 millions de dinars est détenu par le gérant et son frère, est propriétaire d'une importante usine de fabrication sise à Tunis. La SARL Y, dont Monsieur A est commissaire aux comptes depuis l'exercice 2009, vient de racheter en octobre 2011 les 99,99% du capital de la société anonyme Z opérant dans le même secteur d'activité. Pour ce rachat la société a dû contracter un crédit bancaire sur cinq ans pour un montant de 50 millions de dinars. Le total bilan inscrit à la situation comptable intermédiaire établi par la société anonyme au 30/9/2011 est de 250 millions de dinars. Le PDG de la société anonyme Z est également le gérant de la SARL Y depuis deux ans.

Travail à faire :

1. Le lendemain de cette opération de rachat, le Gérant de la SARL vous consulte pour lui préciser toutes les opérations et les étapes juridiques nécessaires pour que la SARL soit en conformité aux dispositions du code des sociétés commerciales en vigueur d'une part, et pour qu'elle réunisse d'une manière régulière son assemblée générale ordinaire appelée à statuer sur l'exercice 2011 d'autre part. (les réponses sont à fournir d'une manière succincte avec indication des conditions de convocation et de réunion nécessaire de tout organe habilité, pour cette opération). **(2 points)**

2. Il vous est également demandé d'indiquer d'une manière succincte, les principales diligences à accomplir en matière de présentation des rapports de commissariat aux comptes au titre de l'exercice 2011. **(1 point)**

QUATRIÈME PARTIE *(4,5 points)*

Le portefeuille titres de la société ALPHA est composé des participations suivantes :

- **Titres de la société BETA :**

Au début de l'exercice 2009, ALPHA a procédé à l'acquisition de 36% du capital de la société BETA, pour un montant de 8,7 millions de dinars, alors que ses capitaux propres comprenaient, outre le capital social de 20 millions de dinars (200.000 actions de 100 dinars de nominal chacune), des réserves cumulées de 3,6 millions de dinars. Cette acquisition a nécessité l'engagement d'honoraires d'experts et d'intermédiaires pour un montant décaissé de 180.000 dinars, et le coût estimé du temps passé par le directeur général de ALPHA dans les négociations d'acquisition est estimé à 50.000 dinars.

A la date d'acquisition de ce premier lot, les justes valeurs des terrains possédés par BETA, dépassaient leurs valeurs comptables nettes de 650.000 dinars et celles des constructions de 800.000 dinars, dont la durée de vie restante était de 10 ans.

Au 30 juin 2011, BETA a augmenté son capital en procédant simultanément à une incorporation de 2 millions de dinars de réserves avec distribution de 20.000 actions gratuites à ses actionnaires et l'émission de 80.000 actions nouvelles à 110 dinars chacune. ALPHA, dont le premier lot d'actions détenu dans BETA a atteint une juste valeur à cette date, estimée à 9,5 millions de dinars, a souscrit 73.800 actions nouvelles en utilisant ses propres droits préférentiels de souscription et en achetant le reliquat pour un coût global de 1.100.000 dinars.

La situation des capitaux propres de la société BETA se présente comme suit à la veille et au lendemain de cette augmentation du capital :

	exprimé en dinars	
	30/06/2011	**01/07/2011**
Capital	20.000.000	30.000.000
Réserves	5.200.000	3.200.000
Primes d'émission	-	800.000
Résultat	1.240.000	1.240.000
	26.440.000	**35.240.000**

A cette date, les justes valeurs des terrains et des constructions justifiant les plus-values suivantes par rapport aux valeurs nettes comptables :

Plus-value sur terrains	750.000 dinars
Plus-value sur constructions	700.000 dinars

- **Titres de la société TETA :**

Il s'agit de 150.000 titres représentant 75% du capital de TETA, achetés en octobre 2010 pour un montant de 1,8 millions de dinars et pour lequel ALPHA a dû supporter des frais de courtage de 18.000 dinars.

Les capitaux propres de TETA à la date d'acquisition s'élevaient à 2.100.000 dinars. Depuis son acquisition, ALPHA prépare une stratégie de revente des titres TETA.

ALPHA a toujours considéré l'investissement fait dans TETA, comme étant une opportunité de placement financier et s'active depuis à rechercher un repreneur.

- **Titres de la société ZETA :**

Lors de la création de la société ZETA en 2008, ALPHA a souscrit pour 700.000 dinars, représentant 35% de son capital. La valeur nominale de l'action est de 200 dinars.

Au 30 juin 2010, et alors que les capitaux propres de ZETA affichaient outre le montant du capital social, des réserves pour 300.000 dinars et un résultat du premier semestre 2010 pour 130.000 dinars, ZETA a émis un emprunt obligataire convertible en actions, d'un montant de 2,5 millions de dinars avec une valeur d'émission de 250 dinars l'obligation, rémunéré à un taux implicite net d'impôt de 5% par an (aucune incidence de la fiscalité n'est à retenir quant au rendement des obligations).

Deux conditions de conversion ont été arrêtées pour cet emprunt : la moitié (obligations A) est convertible à tout moment, l'autre (obligations B) une année après la date d'émission au plus tôt. La conversion se fera une action nouvelle pour une obligation, à la valeur courue par celle-ci à la date de conversion.

ALPHA a souscrit à tous ses droits à titre irréductible pour les deux catégories d'obligations, et a eu droit à titre réductible à souscrire à la moitié des autres obligations à égalité entre les catégories A et B.

Jusqu'à la date du 31 décembre 2011, ALPHA et les autres souscripteurs ont maintenu leurs obligations sans conversion.

Travail à faire :

1. Préciser pour chacune des sociétés citées et au titre des exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2011, son statut par rapport au périmètre de consolidation par référence au système comptable des entreprises et déterminer les pourcentages de contrôle et d'intérêt du groupe dans chacune d'entre-elles. **(1,5 points)**

2. Procéder, au 1er juillet 2011, au traitement comptable de la participation dans la société BETA pour les besoins de la consolidation chez la société ALPHA selon la norme relative au regroupement d'entreprises, du système comptable des entreprises, sachant que : **(3 points)**

   - La société ALPHA applique, pour les regroupements d'entreprises, le traitement autorisé par la norme comptable NCT 38.
   - Les écarts d'acquisition éventuels font l'objet selon le cas, soit d'un plan d'amortissement soit d'un plan de reprise, sur 5 ans suivant le mode linéaire.
   - La société BETA est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 30%.

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

****

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION PRINCIPALE – JUIN 2012

CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

BAREME :

1ère Partie : 5,75 points
2ème Partie : 6,75 points
3ème Partie : 3 points
4ème Partie : 4,5 points

Remarque :
Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

PREMIERE PARTIE (5,75 points)

Dossier N°1: (3,5 points)

Une entité peut recevoir de ses clients des éléments d'immobilisations corporelles qu'elle doit utiliser pour leur fournir un accès continu à une source d'approvisionnement de matières premières ou de service. Par exemple, une entité qui externalise ses fonctions de technologie de l'information peut transférer ses éléments existants d'immobilisations corporelles au prestataire de services externe.

Ces opérations sont traitées selon l'IFRIC 18 « transferts d'actifs provenant de clients » dont les paragraphes 4 et 5 stipulent « La présente Interprétation s'applique à la comptabilisation **de transferts d'éléments d'immobilisations corporelles par des entités qui reçoivent de tels transferts de leurs clients**.

Les contrats qui entrent dans le champ d'application de cette Interprétation sont **les contrats dans lesquels une entité reçoit d'un client un élément d'immobilisations corporelles que l'entité doit ensuite utiliser pour raccorder le client à un réseau ou pour fournir au client un accès continu à une offre de biens ou de services, ou encore les deux.** »

L'étude de la substance de cette opération doit porter sur les points suivants :

- Qualification de l'opération entre les deux sociétés (Transferts ou non d'actifs provenant d'un client) ;
- Comptabilisation initiale du serveur, objet du transfert, chez Web Access ;

- Traitement de l'incidence de cette opération sur les produits des activités ordinaires « PAO » de Web Access ;

- **Qualification de l'opération d'un transfert d'un actif ?**

Lorsque Web Access a reçu de Tech-Med un transfert d'un élément d'immobilisations corporelles, elle doit évaluer si l'élément transféré satisfait à la définition d'un actif énoncée dans le *Cadre conceptuel.* En vertu du paragraphe 49(a) du *Cadre*, « **un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont l'entité attend des avantages économiques futurs ».**

Dans la plupart des circonstances, l'entité obtient le droit de propriété de l'élément d'immobilisations corporelles transféré. Cependant, pour décider de l'existence d'un actif, la question du droit de propriété n'est pas essentielle. Aussi, si le client continue de contrôler l'élément transféré, il ne sera pas satisfait à la définition d'un actif malgré le transfert de propriété.

Une entité qui contrôle un actif peut généralement en disposer à sa guise. Par exemple, l'entité peut échanger cet actif contre d'autres actifs, l'utiliser pour produire des biens ou des services, faire payer le prix de son utilisation à des tiers, l'utiliser pour régler des passifs, le détenir ou le distribuer aux propriétaires.

Pour apprécier la question du contrôle de l'élément transféré, l'entité qui reçoit d'un client un transfert d'un élément d'immobilisations corporelles doit considérer tous les faits et circonstances pertinents. Par exemple, même si l'entité doit utiliser l'élément d'immobilisations corporelles transféré pour fournir un ou plusieurs services au client, **il peut avoir la capacité de décider des conditions d'exploitation et d'entretien de l'élément d'immobilisations corporelles transféré et de la date de son remplacement. Dans ce cas, l'entité doit normalement conclure qu'elle contrôle l'élément d'immobilisations corporelles transféré. (0,25 point)**

Une entité peut convenir de fournir une ou plusieurs prestations de services en échange de l'élément d'immobilisations corporelles transféré, comme par exemple lui fournir un accès continu à une offre de biens ou de services. Conformément au paragraphe 13 de l'IAS 18, l'entité doit identifier les services identifiables séparément qui sont inclus dans le contrat. Les caractéristiques qui indiquent que un service identifiable séparément sont notamment les suivantes :

(a) un raccordement à un service est effectué pour le client et constitue pour ce client une valeur en lui même;
(b) la juste valeur du service de raccordement peut être évaluée de façon fiable.

Une caractéristique qui indique que fournir au client un accès continu à de services est un service identifiable séparément est notamment qu'à l'avenir, le client qui effectue le transfert reçoit les services **à un prix inférieur au prix qui serait facturé sans le transfert de l'élément d'immobilisations corporelles.**

Pour le cas du transfert du serveur, les éléments ci-après démontre qu'il y a un transfert d'immobilisation entre Web Access et Tech-Med :

- Conformément aux termes du contrat initial, Web Access sera chargée de la maintenance, l'entretien et la sécurité du nouveau serveur ; (Extrait de l'énoncé)
- Les redevances fixes annuelles sont dues le 02 Janvier de chaque année pour un montant annuel de 48.000 DT et le montant à payer lors du règlement des redevances

annuelles par la société Tech-Med pour les trois premiers exercices est fixé à 13.000 DT par année;
- La durée économique du serveur est estimée à 5 années alors que la durée d'engagement envers Tech-Med est de 4 années.

Cette opération est donc qualifiée de transfert d'une immobilisation corporelle pour Web Access. (0,25 point)

- **Comptabilisation initiale du serveur transféré chez Web Access**

Web Access **doit comptabiliser le serveur transféré en tant qu'élément d'immobilisations corporelles (0,25 point)** conformément au paragraphe 7 de l'IAS 16 (c'est-à-dire (a) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité ; et (b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable) et **évaluer son coût de comptabilisation initiale à la juste valeur** conformément au paragraphe 24 de cette Norme. **(0,25 point)**

- **Comptabilisation du crédit**

Web Access a reçu un serveur qui doit être comptabilisé et évalué conformément aux paragraphes 9 à 11 de l'IFRIC 18 c'est-à-dire en tant que immobilisation. **Pour la contre partie,** en vertu du paragraphe 12 de IAS 18, « lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, **l'échange est considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires ».**

Selon les termes des contrats le transfert du serveur constituerait un échange de biens en contre partie de services à rendre. En conséquence, Web Access doit comptabiliser selon l'IAS 18 un produit qui sera étalé sur la période de remboursement c'est-à-dire 3 années.

L'entité doit comptabiliser les produits **lorsque le service est exécuté conformément au paragraphe 20 de l'IAS 18.** Si un service continu est identifié comme faisant partie du contrat, **la période au cours de laquelle le produit doit être comptabilisé pour ce service est généralement déterminée par les termes du contrat conclu avec le client. (0,25 point)**

Par conséquent, Web Access devrait comptabiliser au titre des trois premiers exercices un produit qui correspond au montant de la redevance, soit 48.000 DT et non pas uniquement le montant encaissé au tire de la redevance annuelle. (0,25 point)

Calcul du coût du serveur

Prix d'achat : (50 000 $ * 1,5) =	75 000 DT
Droit de douane : (20% * 75 000) =	15 000 DT
Frais d'installation et de mise en marche =	15 000 DT
Coût total :	105 000 DT

Ecriture comptable chez la société Web Access :

Exercice 2010

1- Transfert de l'immobilisation **(0,25 point)**

02/01/2010

(B) Immobilisation Corporelle		105 000,000	
	(B) Clients Avances et Acomptes Ou Produit constaté d'avance		105 000,000

2- Comptabilisation de la redevance annuelle **(0,5 point) :**

02/01/2010

(B) Clients Tech-Med	13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes	35 000,000	
(R) PAO		48 000,000

NB : L'écriture pourrait être acceptée selon le schéma comptable suivant : La redevance annuelle est répartie sur 12 mois : 48 000/ 12 mois = 4 000 DT/ mois (de janvier 2010 à décembre 2010)

02/01/2010

(B) Clients Tech-med	13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes	35 000,000	
(R) PAO		4 000,000
(B) Produit Constaté d'avance		44 000,000

3- Comptabilisation de la redevance variable du mois de janvier 2010 **(0,25 point)**

31/01/2010

(B) Clients Tech-Med	8 000,000	
(R) PAO		8 000,000

4- Constatation de l'amortissement année 2010 **(0,25 point)**

31/12/2010

(R) Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	21 000,000	
(B) Amortissement des immobilisations corporelles		21 000,000

21 000 DT = 105 000 DT/ 5 Années

Exercice 2011 ((0,25 point) si **deux écritures, au moins**, sont correctes.

1- Comptabilisation de la redevance annuelle

02/01/2011

(B) Clients Tech-Med	13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes	35 000,000	
(R) PAO		48 000,000

NB : L'écriture pourrait être acceptée selon le schéma comptable suivant : La redevance annuelle est répartie sur 12 mois : 48 000/ 12 mois = 4 000 DT/ mois (de janvier 2011 à décembre 2011)

02/01/2011

(B) Clients Tech-med	13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes	35 000,000	
(R) PAO		4 000,000
(B) Produit Constaté d'avance		44 000,000

2- Comptabilisation de la redevance variable du mois de janvier 2011

31/01/2011

(B) Clients Tech-Med	12 000,000	
(R) PAO		12 000,000

3- Constatation de l'amortissement année 2011

31/12/2011

(R) Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	21 000,000	
(B) Amortissement des immobilisations corporelles		21 000,000

5- Détermination de la juste valeur au 31/12/2011 et les écritures comptables à passer **(l'étudiant sera noté sur 0,5 point soit il fait le premier traitement ou le deuxième traitement. Le 0,5 est réparti 0,25 pour le calcul et 0,25 pour les écritures comptables)**

(NB : Deux présentations d'écritures sont possibles selon la méthode choisie par l'étudiant)

Valeur Brute	105 000,000
Amortissement cumulé	42 000,000
VCN au 31/12/2011	63 000,000
Juste valeur au 31/12/2011	45 000,000
Ecart de réévaluation (Perte en résultat)	-18 000,000

31/12/2011

(R) Amortissement immobilisation corporelle	42 000,000	
(B) Immobilisation corporelle		42 000,000

31/12/2011

(R) Perte de réévaluation (Dépréciation d'actifs)	18 000,000	
(B) Immobilisation corporelle		18 000,000

Le deuxième traitement possible et l'écriture correspondante se présentent ainsi :

Coefficient de réévaluation	0,71428571

	Valeur réévaluée	Valeur avant Réévaluation	Ecart Réévaluation
Valeur Brute réévaluée	75000	105 000,000	30 000,000
Amortissement réévalué	30000	42 000,000	12 000,000
VCN réévaluée	45000	63 000,000	18 000,000

31/12/2011

(RT) Perte de réévaluation (dépréciation d'actif)	18 000,000	
(B) Amortissement immobilisation corporelle	12 000,000	
(B) Immobilisation corporelle		30 000,000

Dossier N°2 (2,25 points)

A/ Entrepôt en Espagne :

a) Traitement de l'entrepôt de stockage **(1 point répartie comme suit):**

La société Sun Fruit applique la méthode de la réévaluation pour la comptabilisation des constructions. Selon l'IAS 21 « A chaque date de clôture, les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur doivent être convertis en utilisant les cours de change de la date à laquelle cette juste valeur a été déterminée ». Pour notre cas, la date de réévaluation est le 31 décembre 2011. **(0,25 point)**
Si le profit résultant de la réévaluation est porté en capitaux propres, les écarts de change résultant de la réévaluation seront comptabilisés en capitaux propres. Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement dans les capitaux propres, **chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée dans les capitaux propres** ». **(0,25 point)**

En conséquence, les écarts relatifs à la réévaluation de l'entrepôt seront constatés sur l'entrepôt et son amortissement en contre partie des capitaux propres. Le calcul des écarts de réévaluation et de change se présente comme suit : **(0,25 point)**

	Calcul de l'Ecart de réévaluation en Euros au 31/12/2011			Calcul de l'écart global en DT au 31/12/2011		
Entrepôt	Acquisition	Réévaluation au 31/12	Ecart de réévaluation en Euros	Ecart au taux du 31/12	Diff de change	**Ecart Global**
Valeur brute	200 000,00	225 641,03	25 641,03	48 717,949	60 000,000	**108 717,949**
Amortissement	5 000,00	5 641,03	641,03	1 217,949	1 500,000	**2 717,949**
VCN	195 000,00	220 000,00	25 000,00	47 500,000	58 500,000	**106 000,000**

- 225 641,03 = (220 000/195 000)* 200 000 € ;
- 5 641,03 = (220 000/195 000)* 5 000 € ;
- 25 641,03 = 225 641,03 – 200 000 €;
- 641,03 = 5641,03 – 5 000 € ;
- 48 717,949 = 25 641,03 * 1,9 ;
- 1 217,949 = 641,03€ * 1,9 ;
- 58 500 = (200 000 * (1,9 – 1,6)) - 1 500 ;
- 108 717,949 = 48 717,949 + 60 000
- 106 000 = 47 500 + 58 500.

31/12/2011 (0,25 point)

(B) Construction	108 717,949	
(B) Amortissement des constructions		2 717,949
(C) Ecart de réévaluation des immobilisations corporelles *		47 500,000
(C) Ecart de change sur éléments non monétaires *		58 500,000

* L'étudiant peut regrouper les 2 montants Ecart de réévaluation

Ou, (avec **0,25 point** pour les deux écritures)

31/12/2011

(B) Amortissements des constructions	8 000,000	
(B) constructions		8 000,000

8 000 = 320 000 *5% * 6/12

31/12/2011

(B) Construction	106 000,000	
(C) Ecart de réévaluation des immobilisations corporelles		47 500,000
(C) Ecart de change sur éléments non monétaires		58 500,000

b) Acquisition de la chambre frigorifique et des stocks **(0,25 point).**

Chambre Frigorifique : Cette immobilisation est un élément non monétaire évalué à la date de clôture selon le modèle du coût, par conséquent il reste comptabilisé au taux historique d'acquisition, aucun écart n'est constaté sauf en cas de dépréciation.

Pour **le stock de Fruits** il s'agit d'un élément non monétaire évalué à la date de clôture selon le modèle du coût, par conséquent il reste comptabilisé au taux historique d'acquisition, aucun écart n'est constaté sauf en cas de dépréciation.

Selon l'IAS 21 « Les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût historique doivent être convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction »

c) La créance du client canadien **(0,25 point)** :

Il s'agit d'un élément monétaire qui sera évalué à la date de clôture au cours de clôture. Un gain de change doit être constaté au titre de l'actualisation de la créance.

IAS 21 « A chaque date de clôture :

(a) les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture ; ».

« Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans des états financiers antérieurs doivent être comptabilisés en produits ou en charges de la période au cours de laquelle ils surviennent.

31/12/2011

(B) Client	3 750,000	
(R) Gain de change		3 750,000

3 750,000 DT = 75 000 * (1,2 – 1,15)

B/ Prêt à la filiale : **(0,75 point réparti comme suit)**

Le prêt à la filiale est un instrument financier évalué à la date de comptabilisation à la juste valeur et ultérieurement au coût amorti diminué des éventuelles dépréciations et en utilisant le taux effectif. **Le prêt a été accordé sans frais de transaction par conséquent le coût initial est de 225 000 DT**. **En l'absence de frais de transaction, le taux effectif sera égal au taux réel c'est-à-dire 6%.** Les écarts constatés sur les prêts et créances sont constatés au résultat. **(0,25 point)**

31/12/2011 (0,25 point)

(B) Intérêt courus sur créances rattaché à la filiale	14 250,000	
(R) Produit Financier		14 250,000

Deux traitements sont acceptés :

31/12/2011(0,25 point)

(B) Prêt à la Filiale	60 000,000	
(RT) Ecart de réévaluation		60 000,000

14 250,000 DT = 150 000 * 6% * 10/12 * 1,9
60 000,000 DT = 150 000 * (1,9 – 1,5).

Ou bien

31/12/2011(0,25 point)

(B) Prêt à la Filiale	60 000,000	
(CP) Ecart de réévaluation		60 000,000

DEUXIEME PARTIE (6,75 points)

1) Conformité aux normes internationales d'audit et diligences complémentaires

0,25 point par diligences non conformes ou complémentaires évoquées avec un maximum de 5,5 points

1.1. Communication avec le gouvernement d'entreprise sur le contrôle interne :

L'auditeur doit déterminer si, sur la base des travaux d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne.
Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, pris individuellement ou ensemble, elles constituent **des déficiences majeures.**

Dans le cas d'espèce, le cabinet a constaté que l'application informatique commerciale n'intègre pas des contrôles suffisants assurant la non-modification des données. Cette insuffisance de contrôle interne est qualifiée de défaillances majeures. Selon l'ISA 265, l'auditeur **doit communiquer par écrit**, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit.
L'auditeur doit également communiquer en temps voulu à la direction, à un niveau hiérarchique approprié par écrit, les déficiences majeures relevées dans le contrôle interne qu'il a communiquées, ou à l'intention de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins qu'il soit inapproprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance.

Le cabinet doit communiquer par écrit les défaillances sur le contrôle interne directement au conseil d'administration sous forme d'un rapport sur le contrôle interne. **(0,25 point)**

1.2. Exploitation des résultats du SUM :

L'objectif du test est de s'assurer de l'existence des soldes de comptes clients débiteurs en sélectionnant un échantillon de soldes clients et envoyer des lettres de confirmations.
Le risque d'anomalies significatives dans les assertions est élevé. En l'absence d'autres sources de confiance, un facteur de confiance de 3,0 est utilisé.
Le seuil de signification (erreur tolérable) = 100.000 DT
Le seuil de travail = 80.000 DT
Intervalle de l'échantillonnage I= ST/FF= 80000/3= 26.666
Les erreurs sont supérieures à l'intervalle d'échantillonnage. Elles ne sont ni extrapolées et ni ajustées.
Total des erreurs majorantes : 150.000 - 120.000 = 30.000 DT (1er client)
Total des erreurs minorantes : 144.100 - 180.400 = (36.300) DT (2ème client)
Erreur nettes : (6.300) DT
La conclusion du test est qu'à 95% (FF=3), le compte client n'est pas sous-évalués de plus de (80000+ 6.300= 86.300). Le seuil alloué est 100.000 Dinars, donc le compte clients est affecté par des erreurs inférieures au seuil alloué. **(0,25 point)**

1.3. Les confirmations négatives :
Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que ne le donnent les confirmations positives. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours à des demandes de confirmations négatives comme seul contrôle de substance destiné à répondre à un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions que si les facteurs suivants sont réunis :
(a) l'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée;
(b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes, transactions ou conditions de faible valeur et homogènes;
(c) un taux très bas de divergences est attendu; et
(d) l'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.
Dans le cas d'espèce, les conditions d'utilisation de la confirmation négative ne sont pas remplies principalement la confiance dans les contrôles internes est très faible. Ainsi, le recours à la confirmation négative comme seul contrôle de substance n'est pas suffisant. **(0,25 point)**
En plus, la société PHARMA INTERNATIONAL, principal client de la société, est une partie liée. L'auditeur doit s'assurer que les transactions ont été conclues à des conditions équivalentes à celles pratiquées dans un contexte de concurrence normale. **(0,25 point)**
La confirmation directe ne fournit d'élément probant que concernant l'assertion d'**existence**. Il aurait donc fallu mettre en œuvre des diligences appropriées concernant les autres assertions en particulier l'exhaustivité et l'évaluation. **(0,25 point)**

1.4. Utilisation de contrôles de substance :

Selon ISA 330, l'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes concernés si :
(a) il prévoit sur la base de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de

s'appuyer sur le fonctionnement efficace des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou
(b) les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.
Dans le cas d'espèce, la société est fortement informatisée, l'associé chargé de la mission décide de recourir à une stratégie corroborative. Les diligences d'audit se sont limitées à l'exploitation des résultats de confirmation. Des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés. Le cabinet doit prévoir un minimum de tests de procédure pour étayer sa compréhension du système de contrôle interne. **(0,25 point)**

2) **Comptabilisation et audit des frais de recherche et développement :**
Le directeur comptable capitalise tous les frais de recherche et développement engagés au cours de l'exercice 2011.
Cependant, conformément à IAS 38 immobilisations incorporelles :

* les frais de recherche sont obligatoirement comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus, car l'existence d'avantages économiques futurs n'est pas démontrable**.**

* les frais de développement sont obligatoirement immobilisés si l'entité peut prouver qu'elle satisfait aux six critères suivants simultanément :
(a) la faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente.
(b) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre.
(c) sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle.
(d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité.
(e) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle.
(f) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement. **(0,25 point)**

Il existe un risque que les projets ne satisfont pas aux critères (départ de personnel scientifiques clés, difficulté de financement) et par conséquent les frais de développement devraient être comptabilisés en charge lorsqu'ils sont encourus. **(0,25 point)**

Selon ISA 580, bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriées concernant chacune des questions qu'elles traitent. De plus, le fait que la direction a fournit des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur recueille concernant le fait que la direction a satisfait ses responsabilités ou concernant des assertions spécifiques.
Le cabinet s'est contenté d'exiger une lettre d'affirmation sur le caractère raisonnable de ces frais. Les déclarations de la direction ne remplacent en aucune façon les éléments probants suffisants et adéquats que l'auditeur s'attend normalement à trouver. **(0,25 point)**

L'auditeur devrait revoir le compte frais de développement et examiner le détail de ce compte pour s'assurer que seulement les projets qui satisfont les critères de capitalisation sont inclus comme une immobilisation incorporelle. **(0,25 point)**

3) Evaluation des stocks

3.1. Technique d'évaluation du coût standard

Selon IAS 2, les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont **régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles**.

Les coûts standards des stocks sont déterminés à la date de mise en exploitation du produit et ne sont pas réexaminées. **(0,25 point)**

La Norme ISA 450 définit une anomalie comme représentant un écart entre le montant, le classement, ou la présentation d'un élément présenté dans les états financiers, ou l'information fournie, et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. En conséquence, une anomalie significative dans les états financiers peut être en rapport avec :

…

(b) l'application des méthodes comptables retenues ;

- lorsque la direction n'a pas appliqué les méthodes comptables retenues fixées par le référentiel comptable de manière permanente, y compris lorsqu'elle n'a pas appliqué les méthodes comptables retenues de manière permanente entre les périodes ou par rapport à des opérations ou à des événements similaires (permanence dans l'application) ; ou
- **en raison de la méthode suivie pour l'application d'une méthode comptable retenue (telle qu'une erreur non intentionnelle dans son application).**

Dans le cas d'espèce, la société n'a pas appliqué correctement la méthode du coût standard. Il s'agit d'une anomalie significative conformément à l'ISA 540. **(0,25 point)**

3.2. Utilisation des travaux d'un cabinet de conseil désigné par la direction

Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit :

(a) évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert;
(b) acquérir la connaissance des travaux de cet expert;
(c) apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert à utiliser en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée.

Le cabinet s'est contenté d'examiner les CV des intervenants du cabinet de conseil ALPHA CONSULTING pour évaluer la qualité des travaux du cabinet. Il n'a pas vérifié le point b et c. **(0,25 point)**

3.3. Fourchette d'estimation

Selon ISA 540, l'auditeur peut conclure que des évaluations justifiées d'une estimation comptable effectuées à partir des éléments probants recueillis diffèrent de l'estimation ponctuelle de la direction. Lorsqu'un élément probant justifie d'une estimation ponctuelle,

l'écart entre l'estimation ponctuelle de l'auditeur et celle de la direction constitue une anomalie. Lorsque l'auditeur est parvenu à la conclusion que l'utilisation de la fourchette d'estimations qu'il a déterminée fournit des éléments probants suffisants et appropriés, une estimation ponctuelle de la direction qui sort de cette fourchette sera considérée comme non étayée par des éléments probants. En pareil cas, **l'anomalie est au moins égale à la différence entre l'estimation ponctuelle de la direction et le montant donné par l'extrémité la plus proche de la fourchette d'estimations de l'auditeur**.

La dotation aux provisions pour dépréciation des stocks des produits finis n'est que de 1.411.197 DT. D'où une insuffisance de provision de 1.088.803 DT. **(0,25 point)**

4) Premier audit

S'agissant d'une mission initiale, et suite à la perte des archives antérieures à 2011, il est donc certain que l'auditeur n'ait pas pu obtenir des éléments probants suffisants et adéquats concernant les soldes d'ouverture, conformément à ISA 510, surtout pour les postes nécessitant en général l'examen des documents justificatifs des soldes et pour lesquels des procédures alternatives ne sont pas réalisables (immobilisations par exemple). **(0,25 point)**
Cette situation se trouve aggravée par :
- L'absence d'audit des états financiers 2010 établis conformément au référentiel IFRS.
- Bien que les états financiers, établis selon le SCE, ont été audités au cours de l'exercice 2009, qui est l'exercice ayant précédé la nomination du cabinet Audit & Conseil en tant qu'auditeur, le commissaire aux comptes a émis une opinion sans réserves alors que la revue de celui-ci a révélé des soldes d'ouverture qui contiennent des anomalies significatives : des soldes débiteurs et créditeurs non justifiés et significatives (ils ne doivent pas être compensés). **(0,25 point)**

5. Impact des points soulevés sur le rapport d'audit

5.1. Détermination du seuil de signification

Le Seuil de Signification est le montant qui modifierait la décision d'un utilisateur "raisonnable" se basant sur les états financiers. Pour cela, le seuil est déterminé en fonction des utilisateurs et de leurs besoins.
La société française et ses auditeurs, pour des besoins de consolidation et d'estimation de la valeur de la participation, sont les utilisateurs privilégiés. Donc, à priori la rubrique « capitaux propres » intéresse ces utilisateurs. **(0,25 point)**

D'après le guide de l'IFAC, les pourcentages suivants sont généralement retenus. **(0,25 point)**

RUBRIQUE	**Minimum**	**Maximum**	**Moyenne**
Capitaux propres (3 à 5%)	630.279	1.050.465	840.372

5.2. Les modifications à apporter au contenu du rapport d'audit

Incapacité de recueillir des éléments probants :

Des soldes débiteurs et créditeurs non justifiés	1.430.300
	(1.410.500)

Selon ISA 510, lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion portant sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705. **(0,25 point)**

Désaccord avec la direction : (0,25 point)

Capitalisation des frais de recherche et développement	1.140.000
Insuffisance de provisions sur stock	1.088.803

Méthodes comptables du coût standard non appliqué correctement

Selon ISA 705, **Diffus (ou non circonscrit)** – expression utilisée, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences sur les états financiers des anomalies ou les incidences possibles sur ceux-ci des anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences diffuses sur les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :

(i) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers;

(ii) représentent ou peuvent représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une proportion importante des états financiers; ou

(iii) au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers. **(0,25 point)**

L'incidence du désaccord est significative et diffus : stock, immobilisations incorporelles, charges, dotations aux provisions, capitaux propres, résultat net, total des actifs, total des passifs. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, sont à la fois **significatives et diffuses** dans les états financiers. **(0,25 point)**

5.3. Un paragraphe descriptif d'autres questions

Selon ISA 710, si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe descriptif d'autres questions que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. **(0,25 point)**

6. Autre point :

Communication avec le gouvernement au cours de la mission :

Selon ISA 260, l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise : **(0,25 point)**

- Étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus
- Problèmes importants relevés lors de l'audit
- Les résultats des travaux d'audit.

Dans le cas d'espèce, tous les travaux d'audit du cabinet Audit & Conseil ont été directement réalisés auprès des services concernés de la société.

2. Situations d'éthique 0,25 par situation d'éthique évoquée

M1 : Le cabinet Audit & Conseil peut fournir, pour le compte d'un client d'audit qui n'est pas une entité d'intérêt public, des prestations, liées à la préparation de documents comptables et d'états financiers lorsque **les travaux sont routiniers ou mécaniques**, tant que toute menace

liée à l'autorévision est réduite à un niveau acceptable. Parmi ces services : **la prestation de services d'établissement de la paie sur la base de données fournies par le client**.
Dans tous les cas, l'importance de toute menace créée doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent :
MS1. la prise de dispositions pour que ces services ne soient pas effectués par un membre de l'équipe d'audit ;
MS2. si ces services sont effectués par un membre de l'équipe d'audit, le recours à un associé ou à un membre senior de l'équipe disposant de l'expertise appropriée et qui n'est pas membre de l'équipe d'audit afin de procéder à la revue des travaux effectués. **(0,25 point)**

M2 : En mars 2012, l'associé chargé de la mission a réussi à conclure un nouveau contrat de prestation de services et les associés du cabinet reçoivent des rémunérations au titre de la vente des prestations de service**. Un associé principal d'audit** ne doit pas être évalué, ni rémunéré en fonction de sa capacité à vendre des prestations autre qu'une mission d'assurance à son client d'audit. Cette obligation est applicable dès le 1er janvier 2012. **(0,25 point)**

M3 : Une menace sur l'objectivité ou la confidentialité peut être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet **effectue des missions pour des clients dont les intérêts sont en conflit.**
Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces créées par les intérêts ou les liens commerciaux avec ce client ou ce tiers.

Le cabinet doit notifier à chacun de ses deux clients (PHARMA TUNISIA, ADWIYAMED) qu'elle n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la fourniture des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et **obtenir son consentement** à ce qu'il procède ainsi.
Le cabinet doit également déterminer s'il peut mettre en œuvre une ou plusieurs **des mesures de sauvegarde additionnelles** suivantes :
(a) le recours à des équipes de mission distinctes ;
(b) des procédures visant à empêcher l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données);
(c) des recommandations précises à l'usage des membres de l'équipe chargée de la mission sur les questions relatives à la sécurité et la confidentialité ;
(d) Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ;
(e) La revue régulière de l'application des mesures de sauvegarde par un dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés. **(0,25 point)**

M4 : La société PHARMA TUNISIA a le même commissaire aux comptes depuis sa création (2001-2011). S'il s'agit d'une personne physique, le commissaire aux comptes n'a pas respecté le principe de rotation conformément à l'article 13 bis du CSC. **(0,25 point)**

M5 : Le projet de rapport d'audit a été préparé par le cabinet et envoyé aux principaux actionnaires. Le fait d'envoyer le rapport directement aux principaux actionnaires est une atteinte à la confidentialité. **(0,25 point)**

TROISIEME PARTIE (3 points)

1. **Chaque élément clé de la réponse est noté sur 0,25 point (Total : 2 points)**
   Remarque : L'étudiant peut évoquer un seul organe de direction (soit conseil d'administration ou soit directoire/conseil de surveillance)

1	La SARL doit se transformer en une SA en vertu de l'article 462 du CSC qui prévoit cette forme obligatoire pour toute société mère. **(0,25 point)**
Les étapes à suivre pour cette transformation :	
2	- Nomination d'un expert comptable ou d'un comptable pour la présentation à l'AGE d'un rapport spécial sur la situation de la société (article 144 al 1 nouveau) - Nomination, conformément aux dispositions des articles 173 et 174 du CSC d'un commissaire aux apports par le Président du tribunal de 1ere instance pour la présentation à l'AGE d'un rapport sur les actifs non liquides (usines et portefeuilles). - Obtention du CAC de la société d'un rapport spécial sur la transformation (art 435 du CSC) - Etablissement par le gérant d'un rapport à l'AGE pour la transformation (art 435 du CSC) **(0,25 point)**
3	- Régularisation du nombre des associés pour qu'il soit au minimum de sept (par des opérations de cession par les deux associés par exemple ou par augmentation du capital …). **(0,25 point)**
4	- Convocation d'une AGE des associés. La convocation est faite selon les dispositions de l'article 126 du CSC, soit par l'envoi des lettres recommandées avec accusé de réception 20 j au moins avant la date de l'AGE. - Réunion de l'AGE au vu des rapports précédents. La décision de transformation nécessite la majorité simple des associés (au moins 50% du KS puisque ce dernier est supérieur à 100 mille dinars – art 144 du CSC). - Adoption par la même AGE des nouveaux statuts de la SA. **(0,25 point)**
5	- Possibilité de nommer par la même AGE, les nouveaux administrateurs de la société ou les nouveaux membres du conseil de surveillance (au nombre minimum de 3 et selon le mode de gestion prévu par les dispositions statutaires). **(0,25 point)**
6	- Obligation de nomination d'un co-commissaire aux comptes de la société (société dont le total brut des états financiers consolidés dépasse 100 millions de dinars et ayant un endettement dépassant 25 millions de dinars). Cette nomination peut être faite par l'AGE ou par l'AGO à réunir extraordinairement. Dans ce dernier cas, la convocation est par des insertions au JORT et deux journaux. Le quorum à la première réunion est du 1/3 des actionnaires présents et représentés et les décisions sont prises à la majorité. A défaut de quorum, l'AGO statut quel que soit le capital présent ou représenté. **(0,25 point)**
7	- Accomplissement des formalités d'enregistrement et de publicité nécessaire (au greffe du tribunal et par la publicité au JORT et deux journaux dont l'un en langue arabe). - Réunion des nouveaux administrateurs ou, selon le cas, des membres du Conseil de surveillance en conseil pour nommer soit le PDG ou le président du CA et le directeur général (selon les nouveaux statuts), soit les membres du directoire et le président du directoire. - Pour le CA, le quorum est la présence effective de la moitié des membres et les décisions sont prises à la majorité des membres présents et représentés. IDEM pour le conseil de surveillance. - Accomplissement des travaux d'audit par les deux commissaires aux comptes aussi bien pour les états financiers individuels que les états financiers consolidés ;

	- Présentation par le conseil d'administration ou le directoire du rapport de gestion de la société et des sociétés du groupe. Le cas échéant, le conseil de surveillance remet un rapport de contrôle à l'AGO. - Arrêté des états financiers individuels et consolidé par le CA ou le directoire. Le conseil est convoqué par son président ou selon le cas par le président du directoire selon les dispositions statutaires. - Présentation par les commissaires aux comptes du rapport général sur les états financiers de la mère, le rapport spécial de la mère, et du rapport sur les états financiers consolidés. - Le cas échéant, le conseil de surveillance remet un rapport de contrôle à l'AGO. - Convocation par le CA ou le Directoire d'une AGO pour notamment l'approbation des états financiers individuels et consolidés, le renouvellement du mandat du premier commissaire aux comptes (depuis 2009). **(0,25 point)**
8	- Approbation par l'AGO, au vu du rapport spécial des CAC de la convention réglementée relative au rachat des 99,99% du capital de la société Z (convention non courante et faisant intervenir deux sociétés ayant des dirigeants communs). **(0,25 point)**

2/ S'agissant d'un co-commissariat aux comptes, les principales diligences sont les suivantes :

Présentation par les CO- CAC : (1 point)

2.1. d'un rapport général sur les états financiers individuels ;
2.2. d'un rapport spécial sur les conventions réglementées dont l'achat des titres de la société Y et l'emprunt de (s'il est supérieur au minimum fixé par les statuts) ;
2.3. d'un rapport sur les états financiers consolidés ; et
2.4. l'envoi des dits rapports à la BCT (art 13 quater du CSC prévoit pour les sociétés dont le total bilan consolidé dépasse 10 millions de dinars et le total endettement dépasse 5 millions de dinars).

Remarque : Il suffit de présenter les 3 premiers points pour avoir la note complète (1 point)

QUATRIEME PARTIE (4,5 points)

1. (1,5 points)

	Exercice 2010	Exercice 2011
BETA	La société ALPHA est présumée exercer une influence notable sur BETA. La méthode de mise en équivalence est appliquée. **- % de contrôle :** 36% **- % d'intérêt :** 36% **(0,25 point)**	La société ALPHA est présumée exercer un contrôle exclusif sur BETA, en raison de la détention majoritaire des droits de vote. La méthode d'intégration globale est appliquée. (Acquisition progressive) **- % de contrôle :** 51% [(72.000+7.200+73.800)/300.000] **- % d'intérêt :** 51% [(72.000+7.200+73.800)/300.000] **(0,25 point)**

TETA	En limitant l'horizon temporel de détention à 12 mois, outre la nécessité de rechercher activement un acquéreur *(à l'instar d'autres référentiels comptables, notamment IAS 27 amendée en 2003 avant la publication d'IFRS 5 ou la norme anglaise FRS 2)* la participation dans TETA est réputée avoir été ***acquise en vue d'être cédée dans un avenir proche*** et doit être, conséquemment, exclue du périmètre conformément au paragraphe NCT 35.11. Une information dans les notes aux états financiers consolidés du groupe doit être fournie pour expliquer les raisons de la non consolidation de cette filiale (NCT 35. 26 (b)) **- % de contrôle :** 75% **- % d'intérêt :** 75% **(0,25 point)**	Au 31 décembre 2011, la participation se trouve être détenue depuis plus que 14 mois. Nonobstant, les démarches déployées par ALPHA pour trouver un acquéreur potentiel de sa participation dans TETA, le contrôle temporaire n'est plus justifié. En conséquence, ALPHA doit traiter sa participation par intégration globale avec date d'effet octobre 2010. Les performances accumulées depuis l'acquisition jusqu'au 31 décembre 2010 seront imputées en résultats consolidés, par application de NCT 11 (changement d'estimations). **- % de contrôle :** 75% **- % d'intérêt :** 75% **(0,25 point)**
ZETA	Le SCE ne prévoit pas à l'instar du paragraphe IAS 27.14, la nécessité de considérer, lors de l'appréciation de l'existence du contrôle, les droits de vote potentiels actuellement exerçables ou convertibles découlant, par exemple, des options d'achat d'actions, des obligations convertibles en actions ordinaires,… Pour justifier, le cas échéant, l'existence d'un contrôle exclusif de fait, la société ALPHA ***doit démonter***, qu'en raison de la détention de droits de vote potentiels actuellement exerçables liés aux obligations convertibles en actions, elle dirige les politiques opérationnelles et financières de la cible en vue de tirer avantages de ses activités. En 2010, en considérant de fait lesdits droits de vote potentiels exerçables liés aux obligations A, le pourcentage de contrôle de fait remonte à **45,83%** (1). En conséquence ZETA est présumée être sous influence notable justifiant l'application de la méthode de mise en équivalence. **- % de contrôle de droit :** 35% **- % de contrôle de fait :** 45,83% **- % d'intérêt :** 35% **(0,25 point)**	En 2011, en considérant de fait les droits de vote potentiels exerçables liés aux obligations A et B, le pourcentage de contrôle de fait remonte à **51,25%** (2). S'il est effectivement démontré qu'en raison de cette détention de fait qu'ALPHA exerce un contrôle exclusif sur ZETA, il y a lieu d'appliquer la méthode d'intégration globale à partir 1er juillet 2011 mais par référence à un pourcentage d'intérêts de 35%. **- % de contrôle de droit :** 35% **- % de contrôle de fait :** 51,25% **- % d'intérêt :** 35% **(0,25 point)**

(1) L'emprunt porte sur 10.000 obligations de valeur nominale égale à celle des actions (2.500.000/250), soit 5.000 obligations A et 5.000 obligations B. A titre irréductible ALPHA souscrit à 1.750 obligations A et 1.750 obligations B. A titre réductible ALPHA souscrit à 1.625 obligations A et 1.625 obligations B. Au 31 décembre 2010, seules les droits de vote rattachés aux obligations A sont réputées être actuellement exerçables. Ainsi, le pourcentage de contrôle de fait est déterminé comme suit [(3.500 +1.750+1.625)/(10.000+5.000)] **=45,83%.**

(2) Au 31 décembre 2011, le pourcentage de contrôle de fait est déterminé comme suit [(3.500 +(1.750+1.625)x2)/(10.000+10.000)] **=51,25%**

Deuxième question :

Les calculs préliminaires conduisent aux écarts d'acquisition suivants :

Premier Lot (0,25 point)

Coût du regroupement d'entreprises (coût des titres) **(1)** [8.700.000 + 180.000]		8.880.000
Capitaux propres "BETA" au jour de l'acquisition [20.000.000 + 3.600.000]	23.600.000	
+ Value sur terrains	650.000	
+ Value sur constructions	800.000	
Juste Valeur des actifs & passifs identifiables acquis hors impôt différé =	***25.050.000***	
± Fiscalité différée sur écarts d'évaluation [1.450.000] x 30%	(435.000)	
Juste Valeur des actifs & passifs identifiables acquis =	***24.615.000***	
Q.P de "Alpha" dans la J.V des actifs & passifs identifiables acquis **(2)**	X36%	8.861.400
Ecart d'acquisition (1)-(2)		**18.600**

Deuxième Lot

Coût du regroupement d'entreprises (coût des titres) **(1)** [45.000 x110+ 1.100.000]		6.050.000 *
Capitaux propres "BETA" au jour de l'acquisition	35.240.000	
- Amortissement/constructions [800.000 x 10% x 2,5]	(200.000)	
+ Value sur terrains	750.000	
+ Value sur constructions	700.000	
Juste Valeur des actifs & passifs identifiables acquis hors impôt différé =	***36.490.000***	
± Fiscalité différée sur écarts d'évaluation [1.250.000] x 30%	(375.000)	
Juste Valeur des actifs & passifs identifiables acquis =	***36.115.000***	**(0,25 point)**
Q.P de "Alpha" dans la J.V des actifs & passifs identifiables acquis **(2)**	X15% [51%-36%]	5.417.250
Ecart d'acquisition (1)-(2) **(0,25 point)**		**632.750**

*

Nbre d'actions avant augmentation	72.000
Nbre d'actions gratuites	7.200
Nbre d'actions de numéraire à titre irréductible (5 anciennes pour 2 nouvelles)	28.800
Nbre d'actions de numéraire à titre réductible [73.800-28.800]	**45.000**
Total	**153.000**

Selon le traitement autorisé par NCT 38, il y a lieu de passer les écritures suivantes au 1er juillet 2011, date d'entrée en périmètre par intégration globale :

(Chaque écriture est notée sur 0,25 point. L'étudiant peut regrouper des écritures et/ou traiter une écriture en 2 ou plus écritures)

(B)	Terrains	750.000	
(B)	Constructions	700.000	
(B)	Passif d'impôt différé [30%x(750.000+700.000)]		435.000
(B)	Ecart de réévaluation		1.015.000

(B)	Réserves « BETA » [800.000x10%x2]x(1-30%)	112.000	
(B)	Résultat « BETA » [800.000x10%x0,5]x(1-30%)	28.000	
(B)	Passif d'impôt différé (ou AID)	60.000	
	(B) Amortissement des constructions		200.000
(B)	Capital « BETA » [36%x20.000.000]	7.200.000	
(B)	Réserves « BETA » [36%x3.600.000]	1.296.000	
(B)	Ecart de réévaluation [36% x 1.450.000 x (1-30%)]	365.400	
(B)	Ecart d'acquisition (Goodwill)	18.600	
	(B) Titres de participation (1er lot)		**8.880.000**
(B)	Capital « BETA » [15%x30.000.000]	4.500.000	
(B)	Réserves « BETA » [15%x(3.200.000-112.000)]	463.200	
(B)	Résultat « BETA » [15%x(1.240.000-28.000)]	181.800	
(B)	Prime d'émission « BETA » [15%x800.000]	120.000	
(B)	Ecart de réévaluation [15% x 1.450.000 x (1-30%)]	152.250	
(B)	Ecart d'acquisition (Goodwill)	632.750	
	(B) **T. Part. (QP 2è lot--> 15% supplémentaires)**		**6.050.000**
(B)	Capital « BETA » [28.800x100]	2 880.000	
(B)	Prime d'émission « BETA » [28.800x10]	288.000	
	(B) **T. Part. (QP 2è lot préservant 36% initiaux)**		**3.168.000**
(B)	Capital « BETA » [7.200x100]	720.000	
	(B) Réserves consolidées		**720.000**
	(B) **T. Part. (actions gratuites)**		**0**
(B)	Capital « BETA » [49%x30.000.000]	14.700.000	
(B)	Prime d'émission « BETA » [49%x800.000]	392.000	
(B)	Réserves « BETA » [49%x(3.200.000-112.000)]	1.513.120	
(B)	Résultat « BETA » [49%x(1.240.000-28.000)]	593.880	
(B)	Ecart de réévaluation 49%x [1.450.000x(1-30%)]	497.350	
	(B) Intérêts Minoritaires		17.696.350
(B)	**Réserves consolidées**	**184.320**	
(B)	Résultat « BETA » [(1.240.000-28.000)x36%]	436.320	
	(B) Réserves « BETA » [3.600.000- (3.200.000-112.000)]x36%		184.320
	(B) Résultats consolidés		**436.320**
(B)	**Réserves consolidées** [18.600x20% x2]	**7.440**	
(B)	**Résultats consolidés** [18.600x20% x0,5]	**1.860**	
	(B) Amortissement GW		9.300

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 chaines 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) :

INDICATEUR	**Réalisé 2009** (après audit)	**Planifié 2010** (Budget)	**Réalisé 2010** (avant audit)
Ventes locales	17.436	20.400	22.300
Ventes à l'exportation	14.100	16.900	17.050
Total des ventes	**31.536**	**37.300**	**39.350**
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 la, 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.

<u>Travail à faire :</u>

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 expliquer 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 :

(en DT)

		S1	S2	S3
Capitaux propres (1)	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
	Total	**6.560.000**	**1.535.625**	**6.700.000**
Coût d'acquisition des titres (2)	détenus par "M"	760.000	120.000	400.000
	détenus par "S1"	-	140.000	-
	détenus par "S2"	500.000	-	975.000 (3)

(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 :

Date d'acquisition :	**1er avril 2006**
Coût d'acquisition :	**975.000 DT**
- 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.

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES
DE REVISION COMPTABLE
Session de septembre 2011

CORRIGE INDICATIF

EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

PREMIERE PARTIE (10 points)

1. Examen analytique

(0,5 point pour les deux dernières colonnes)

	Réalisé 2009 (après audit)	Planifié 2010	Réalisé 2010 (avant audit)	2010/2009	Réalisé/Planifié
Ventes locales	**17.436**	**20.400**	**22.300**	**4.864 27.89%**	**1.900 9.31%**
Ventes à l'export	**14.100**	**16.900**	**17.050**	**2.950 20.92%**	**150 0.89%**
Total des ventes	**31.536**	**37.300**	**39.350**	**7.814 24.78%**	**2.050 5.49%**
Coût des ventes	(17.660)	(20.800)	(18.100)	440 2.49%	(2.700) 12.98%
Marge brute	13.876	16.500	21.250	7.374 53.14%	4.750 28.79%
Marge/revenus	44%	44,23%	54%		

Risques d'anomalies significatives	Compte/Assertion Process ventes	Réponses aux risques Nature, Etendue et Timing des tests
1- Risque de ventes fictives et / ou à des clients non solvables En 2010, les agents commerciaux sont rémunérés en fonction des ventes locales réalisées par chacun d'eux. Les ventes locales ont augmenté 27.89% par rapport à 2009 et de 9,31% par rapport au montant planifié. L'auditeur constate que la direction fait l'objet de pressions pour satisfaire les attentes en matière de résultats ***(0,25 point)***	**Revenus** Survenance Exactitude Séparation des périodes **Comptes « clients »** Existence (créances fictives) Droits & Obligations Valorisation ***(0,25 point)***	**Tests de contrôles** - Tests de conformité & de permanence - Refaire les contrôles **Contrôles de substance** - Procédures analytiques détaillées - Confirmations externes spécifiques : (demandes de confirmation externe non seulement pour confirmer des soldes, mais aussi des conditions des contrats de vente, y compris la date, les droits de retour s'il en est et les conditions de livraison). - Inspection des enregistrements et documents (contrats conclus en fin de période) - Demandes d'informations & confirmations (renseignements auprès du personnel non financier de l'entité concernant toute modification des contrats de vente et des conditions de livraison). - Vérification des règlements post-clôture (2011). ***(0,5 point)***

2- Risque de sous provisionnement de créances clients Les soldes clients augmentent : délais clients ont augmenté de 30 à 40 jours. Le risque de non recouvrabilité des créances clients augmente, alors que le solde du compte dotations aux provisions reste inchangé. ***(0,25 point)***	**<u>Comptes « clients »</u>** Valorisation	- Étendre la vérification des règlements clients post-clôture. - Vérifier la balance par âge des créances clients . - L'auditeur doit vérifier l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques. ***(0,25 point)***

2- Conformité aux normes et les bonnes pratiques

Point 1 :

Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la même personne ne doit pas occuper la fonction d'associé responsable de la mission ou de personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission **pendant plus de sept années**. Mr Ali (l'associé responsable de la mission) et Mr Slim (chargée de la revue de contrôle qualité de la mission) assurent leurs fonction depuis 2003. La période de 7 ans s'achève en 2009. ***(0,25 point)***

Le contrôle qualité du dossier de la société ROYAL est en général effectué une fois tous les trois exercices. Selon le paragraphe 35 de l'ISQC 1, le cabinet doit, pour des missions données, définir des politiques et des procédures imposant une revue de contrôle qualité de la mission qui fournisse une évaluation objective des jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions qui en découlent pour la formulation du rapport. Ces politiques et procédures doivent **rendre obligatoire une revue de contrôle qualité de la mission pour <u>tous les audits</u> d'états financiers d'entités cotées.** ***(0,25 point)***

Les bonnes pratiques consistent à ce qu'a *l'issue de la période de 7 ans*, Mr Ali et Mr Slim **ne soient plus ni membre de l'équipe chargée de la mission, ni l'associé principal de la mission chez ce client pendant un délai de deux ans**. *Pendant cette période*, ces personnes ne doivent pas prendre part à l'audit de l'entité concernée, ni assurer le contrôle qualité de la mission, ni produire des consultations pour l'équipe chargée de la mission ou le client concernant des questions, des opérations ou des événements, techniques ou spécifiques au secteur, ni d'une quelconque manière influencer directement le résultat de la mission. Le cabinet doit assurer la rotation de l'associé responsable de la mission et des personnes chargée de la revue de contrôle qualité de la mission et, le cas échéant, des autres personnes soumises aux exigences de rotation après l'expiration de la durée de 7 ans, en conformité avec les règles d'éthique concernées. ***(0,25 point)***

Le cabinet doit définir des politiques et des procédures précisant la nature, le calendrier et l'étendue d'une revue de contrôle qualité de la mission d'audit de la société ROYAL. Ces politiques et procédures doivent imposer que la date du rapport sur la mission ne soit pas antérieure à celle de l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. ***(0,25 point)***

Point 2 :

Selon le code d'éthique de l'IFAC, un **réseau (*network*)** est une structure élargie : (a) qui est destinée à la coopération, (b) qui vise manifestement au partage des bénéfices ou des coûts, ou à la détention de droits de propriété en commun, au partage du contrôle ou de la gestion, au partage de politiques de contrôle qualité communes, d'une stratégie commerciale commune, de l'usage d'un nom de marque commun, ou d'une fraction significative de ressources professionnelles.

Ainsi, le 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, appartient par définition au même réseau international que le cabinet Audit & Audit. ***(0,25 point)***

Le cabinet XYZ est chargé de préparer les états financiers de la société ROYAL. Excepté dans des situations d'urgence, **le cabinet ne doit pas fournir, pour le compte d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, de prestation comptable ou de tenue de comptabilité**, y compris l'établissement de la paie, ni préparer d'états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, ou d'informations financières qui forment la base des états financiers. Pour les missions d'audit, dans l'intérêt général, les membres des équipes chargées d'audit, les cabinets et les cabinets membres du réseau, doivent être indépendants des clients d'audit. ***(0,25 point)***

Les bonnes pratiques consistent à ce que soit le cabinet XYZ refuse la mission de préparation des états financiers, soit que le cabinet Audit & Audit démissionne de la mission d'audit. ***(0,25 point)***

Point 3 :

Selon l'ISA 330, la décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les éléments probants recueillis lors d'audits précédents relatifs aux contrôles :

(a) qui n'ont pas subi de modification depuis qu'ils avaient fait l'objet de vérifications ; et

(b) qui ne concernent pas des contrôles ayant pour but de réduire un risque important, est une question de jugement professionnel. De plus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de tester à nouveau ces contrôles est aussi une question de jugement professionnel, sous réserve que ces vérifications soient effectuées au moins une fois tous les trois ans.

Le système de contrôle interne a subi des modifications. 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. Il existe un changement dans les procédures des ventes confirmé par les résultats de l'examen analytique qui indiquent un accroissement du risque d'anomalies significatives relatif au process ventes-encaissements. Donc, l'auditeur ne peut pas s'appuyer sur les résultats des contrôles de l'exercice précédent. ***(0,5 point)***

Les bonnes pratiques consistent pour le cabinet Audit & Audit à ne pas s'appuyer sur les résultats des contrôles internes testés en 2009. Il doit vérifier le processus des ventes-encaissements et particulièrement l'impact des nouvelles procédures de rémunération des commerciaux ainsi que le nouveau système informatique. ***(0,25 point)***

Point 4 :

Les travaux d'audit se sont basés principalement sur l'état préparé par le service audit interne. La norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes» prévoit que l'auditeur externe doit déterminer :

a) s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront adéquats aux fins de l'audit;

b) dans l'affirmative, l'incidence prévue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe.

Le directeur des affaires administratives et financières assure la supervision hiérarchique et fonctionnelle du service audit interne, ce qui peut influer sur l'indépendance et l'objectivité de ses travaux. Compte tenu du changement dans le service d'audit interne et du risque de manipulation du résultat (objectif de cotation dans une bourse étrangère), l'auditeur externe doit évaluer :

a) l'objectivité de la fonction d'audit interne;

b) les compétences techniques des auditeurs internes;

c) la probabilité que les travaux des auditeurs internes soient effectués avec les diligences professionnelles requises;

d) la probabilité que la communication entre les auditeurs internes et l'auditeur externe soit efficace.

Les conditions d'objectivité et de la compétence du service d'audit interne ne sont pas vérifiées. ***(0,25 point)***

Les bonnes pratiques consistent à ne pas s'appuyer sur les travaux d'audit interne. Les éléments probants internes doivent être complétés par des recoupements avec les résultats de l'assistance à l'inventaire physique. ***(0,25 point)***

Point 5 :

Pour les tests des rubriques clients et fournisseurs, les contrôles de substance ont été réalisés à la date du 30 octobre 2010. Ces contrôles de substances intermédiaires ne sont pas suffisants. Selon l'ISA 330**, s**i des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :

(a) des contrôles de substance, en association avec des tests de procédures portant sur la période restant à courir ; ou

(b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ; afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période.

L'auditeur ne peut pas se limiter à des contrôles de substance intermédiaire. ***(0,25 point)***

Toutes les lettres de circularisation ont été envoyées, par les responsables de la société « ROYAL ». L'auditeur doit procéder à l'envoi des demandes aux tiers. En effet, selon l'ISA 505, Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment de :

a)…b)… c)…

d) procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin. ***(0,25 point)***

Face au refus de la direction d'envoyer une lettre de circularisation au fournisseur blé d'or, l'auditeur doit :

a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons;

b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit;

c) mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables. ***(0,25 point)***

Pour la lettre d'affirmation, confirmant la valorisation et l'exhaustivité du solde, et selon l'ISA 580, bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Par ailleurs, **le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'a aucune incidence sur la nature ou l'étendue des autres éléments probants** que l'auditeur obtient en ce qui concerne l'accomplissement des responsabilités de la direction ou des assertions spécifiques. ***(0,25 point)***

L'auditeur ne peut pas se limiter à la lettre d'affirmation des dirigeants d'autant plus qu'elle ne porte que sur la valorisation et l'exhaustivité du solde, alors qu'il y' a un risque relatif à l'**existence**. Il doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables ***(0,25 point)***

Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit de remplacement, il doit en informer les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 260 ***(0,25 point)***.

L'auditeur doit également examiner les incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion, conformément à la norme ISA 705 ***(0,25 point)***.

Point 6 :
Le cabinet d'expertise comptable «C.P.A » confirme les choix comptables de la société et rejette clairement ceux préconisés par le cabinet « Audit & Audit » sans obéir à la règle d'éthique relative à un deuxième avis.

Les bonnes pratiques consistent, pour le cabinet « C.P.A », à respecter la section 230 du code et ne pas exprimer un deuxième avis avant d'évaluer l'importance des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis (indisponibilité de toutes les informations par rapport à ceux dont dispose le professionnel en place), et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.
Si la société ou l'entité recherchant ce deuxième avis n'autorise pas la communication avec le professionnel comptable en place, le professionnel comptable libéral doit se demander si, eu égard à l'ensemble de ces circonstances, il est approprié de donner l'avis sollicité. ***(0,5 point)***

Point 7 :
Des menaces liées à la familiarité ou à l'intimidation sont créées lorsqu'**un associé d'audit principal** rejoint un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, en qualité :
(a) d'administrateur ou de cadre dirigeant de cette entité ;
(b) de salarié à un poste lui permettant d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion.
L'indépendance serait compromise sauf si, une fois achevé le rôle de cet associé comme associé d'audit principal, l'entité d'intérêt public a publié des états financiers audités couvrant une période **au moins égale à douze mois** et que l'associé n'était pas membre de l'équipe d'audit en charge de l'audit de ces états financiers. De même, une menace liée à l'intimidation est créée lorsque la personne qui était **le dirigeant du cabinet** (directeur général ou équivalent) rejoint un client d'audit qui est une entité d'intérêt public (a) en qualité de salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables ou des états financiers de ce client ou (b) en qualité d'administrateur ou de cadre dirigeant de ce client. L'indépendance est réputée être compromise sauf si **douze mois** se sont écoulés depuis que cette personne a cessé d'être le dirigeant du cabinet.
Mr Slim accepte l'offre et signe le contrat en avril 2011. L'indépendance est compromise car la société ROYAL est cotée et il faut respecter la période de douze mois. ***(0,25 point)***

Les bonnes pratiques consistent, pour l'associé Slim, à respecter la section 290 du code et ne pas accepter l'offre de travail qu'après l'expiration du délai requis. ***(0,25 point)***

D'après le code d'éthique de l'IFAC, les professionnels comptables doivent se conformer aux règles et recommandations les plus rigoureuses prévue par la loi ou la réglementation et le code d'éthique de l'IFAC. La cession des parts de Mr Slim aux trois associés à parts égales rend la proportion du capital détenue par un salarié, non membre de l'ordre, supérieure à 25%. ***(Bonus)***

Point 8 :
Il n'est jamais trop tard pour agir. Selon l'ISA 560, l'auditeur doit répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci.
Le montant d'achats fictifs de 450.000 dinars est-il significatif et modifie t-il le rapport?
La réponse est par l'affirmative puisque ce montant qui représente 1,43% du total des ventes est significatif qualitativement (fraude). ***(0,25 point)***
L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son

rapport, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :
a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers. ***(0,25 point)***
L'étudiant peut évoquer le cas ou les faits sont portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers et du rapport.

Selon l'ISA 240, si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié. L'auditeur doit rendre compte de ces faits dès que possible à l'ensemble du conseil d'administration et peut s'interroger sur la nécessité de le faire également par écrit. ***(0,25 point)***

La société Blé d'or est une SUARL propriété d'un membre de la famille proche d'un dirigeant clés de ROYAL. Elle répond ainsi à la définition de parties liées telle que citée par la norme ISA 550 qui précise dans le §A5 que : « *l'existence des relations suivantes peut indiquer la présence de contrôle ou d'influence notable :*
(a) la participation direct ou indirecte dans le capital ou autres intérêt financier détenu dans l'entité,
(b) la participation direct ou indirecte dans le capital ou autres intérêt financier de l'entité dans d'autres entités,
(c) faire partie de ceux charges de la gouvernance ou des dirigeants clés.
(d) être un membre de famille proche de toute personne citée au paragraphe (c).
(e) avoir une relation d'affaire significative avec toute personne citée au paragraphe (c)». ***(0,25 point)***

Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques (ISA 315 et ISA 240), l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures afin de réunir des informations pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. D'après le paragraphe 14 de l'ISA 550 : *«L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en oeuvre d'autres procédures d'évaluation des risques jugées appropriées, pour acquérir une connaissance des contrôles, s'ils existent, que la direction a mis en place pour : (Voir Par. A15-A20)*
(a) identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les opérations avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ;
(b) autoriser et approuver les opérations et les accords importants intervenus avec les parties liées;
(c) autoriser et approuver les opérations et les accords importants intervenus qui sortent du cadre normal des activités ».
Le responsable du dossier s'est contenté d'une déclaration écrite des dirigeants confirmant la valorisation et l'exhaustivité du solde, sans se soucier de son existence et n'a même pas circularisé le tiers Blé d'or, alors que compte tenu des informations sur les livraisons fictives, les investigations de l'auditeur auraient dues concerner plutôt l'assertion d'existence (compte achat de matières premières) et droits et obligations (compte fournisseur). ***(0,25 point)***

3- Les principaux risques d'affaires auxquels s'expose la société «ROYAL» :

3-1- Perte d'un partenaire/client important.

Le client italien décide d'interrompre le contrat qui le lie à la société « ROYAL », et de chercher un autre partenaire. La société perd ainsi un client important. En effet, la production de la seconde chaine de biscuits destinée à l'exportation risque d'être arrêtée suite à la résiliation du contrat avec

ce client italien exclusif. L'interruption de ce contrat a une incidence importante sur la continuité d'exploitation de la seconde fabrique et l'activité de la société en général (une partie significative du revenu de la société provient de cette fabrique).

3-2- Introduction sur la cote d'une place boursière étrangère
La société ROYAL est sur le point d'inscrire ses actions sur la cote d'une autre bourse étrangère. Il existe un risque que les dirigeants subissent des pressions pour augmenter les résultats, ce qui pourrait les amener à manipuler les résultats (augmentation des ventes et diminution des charges). La cotation sur une autre bourse étrangère et l'ouverture du capital à d'autres investisseurs constituent un changement et augmentent le risque de mission.

3-3- Troubles sociaux
Depuis la fin de l'année 2010, les perturbations dans le programme de production et de livraison se sont accentuées du fait des grèves. Les grèves des salariés causent une interruption de l'activité et la société n'arrive pas à honorer ses engagements avec les clients. La société encourt les risques des demandes d'augmentation de salaires et des pertes d'autres clients.

3-4- Nouvelle stratégie commerciale
Les dirigeants visent à améliorer la performance par l'application d'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. Cette nouvelle stratégie commerciale constitue un changement et peut avoir une incidence sur la réalité des contrats de vente conclus et la recouvrabilité des créances.

3-5- Nouveau système informatique
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. La mise en place du nouveau système informatique constitue un changement.
(0,25 point)

(0,25 point par risque cité avec un maximum de 1 point)

Partie 2 : (5 points) *Corrigé indicatif de la partie Commissariat aux comptes*

1- Etablissement des états financiers consolidés (1,5 point) :

1-1- Obligation d'élaboration des états financiers consolidés (0,25 point)

L'Art 24 de la loi n°96-112 du 30/12/1996 relative au SCE et l'Art 471 du CSC exigent l'élaboration d'états financiers consolidés pour le groupe M-F.

L'exemption prévue par la NCT 35 n'est pas applicable car la société M n'est pas contrôlée par d'autres entreprises établies en Tunisie.

1-2- Obligations légales qui pèsent sur la société « M » découlant de l'élaboration d'états financiers consolidés (0,75 point)

Ces obligations se présentent comme suit : (0,25 par obligation citée sans dépasser 0,75)

- Etablissement du rapport de gestion du groupe (Art 473 du CSC),
- Mise au siège, à la disposition des associés, les états financiers consolidés, le rapport de gestion du groupe et le rapport du CAC au moins un mois avant la tenue de l'AGO (Art 472 du CSC),
- Approbation des états financiers consolidés par l'AGO (Art 472 du CSC),
- Publication des états financiers consolidés dans un journal quotidien paraissant en langue arabe, et ce, dans le délai d'un mois de leur approbation (Art 472 du CSC).

1-3- Régularité de leur élaboration avec l'assistance de monsieur Youssef : (0,5 point)

Rappelons que la société « M » est membre du CA de la société « F ».

L'acceptation de la mission d'assistance à l'élaboration des états financiers consolidés par monsieur Youssef moyennant une rémunération fixée à 10.000 DT HTVA tout en conservant sa fonction de commissaire aux comptes de la société « F » est contraire aux dispositions de l'article 262 du CSC qui stipule que « ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes …. les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonctions autres que celles des commissaires un salaire ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société … ». Monsieur Youssef aurait dû, soit refuser la mission d'assistance à l'élaboration des états financiers consolidés de la société « M », soit démissionner de sa fonction de commissaire aux comptes de la société « F ».

2- Obligation de désignation d'un COCAC et risques encourus en cas de non désignation (0,75 point) :

2-1- Obligation de désignation d'un COCAC pour la société « M » : (0,25 point)

Le total bilan au titre des états financiers consolidés relatifs à 2010 dépasse pour la première fois les 100.000.000 DT. D'où, et en application des dispositions de l'Art 13 Ter du CSC et du décret n°2006-1546 du 6/6/2006, la société « M » doit désigner un CO-CAC. (l'étudiant obtient la note complète sans invoquer la date d'effet).

Une disccussion (non notée) pourrait concerner la date d'effet de cette désignation. En effet, une première solution consiste à désigner à partir de 2010, cette solution est difficile à mettre en œuvre car le dépassement n'est définitif qu'une fois qu'il est constaté par une assemblée qui est le seul organe souverain pour approuver les états financiers. Pour des considérations pratiques évidentes, une deuxième solution consiste à désigner le CO-CAC, lors de l'AGO statuant sur les comptes de 2010 (qui valide le dépassement du seuil), et ce, pour le mandat 2011-2013.

2-2- Risques encourus en cas de non désignation : (0,5 point)

A défaut de désignation d'un COCAC, la société « M » risque ce qui suit : (0,25/2 par risque cité)

- Une amende allant de 2.000 à 20.000 DT à l'encontre de la société « M » (Art 263 du CSC),
- La nullité des délibérations portant approbation des états financiers individuels (Art 275 du CSC),
- La possibilité de désignation d'un COCAC en justice à la demande de tout intéressé (Art 261 du CSC),
- La révélation d'un fait délictueux par le CAC monsieur Kamel (Art 270 du CSC).

3) Audit des états financiers consolidés (1,75 points)

3-1- Commentaire de la position de monsieur Kamel quant aux modalités de réalisation de l'audit des états financiers consolidés (0,5 point) :

A- Régularité de l'audit effectué par monsieur Kamel : (0,25 point)

C'est monsieur Kamel qui doit auditer les états financiers consolidés de la société « M » puisque l'Art 471 du CSC stipule que les états financiers consolidés sont soumis à l'audit du ou des commissaires aux comptes de la société mère qui doivent être inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie.

B- Gratuité de l'audit effectué par monsieur Kamel : (0,25 point)

L'audit des états financiers consolidés constitue une mission spécifique nécessitant la mise en œuvre, d'une manière continue, de diligences supplémentaires par rapport aux diligences normales d'audit et entrant dans le cadre des missions législativement et réglementairement dévolues aux CAC.

Cette mission est visée par les Art 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 tel que modifié par l'arrêté du 24 septembre 2003 et nécessite une augmentation des honoraires établie d'un commun accord avec la société « M ».

Le défaut de facturation d'honoraires supplémentaires constitue une entorse à l'indépendance du CAC de la société « M ».

3-2- Diligences du CAC liées à l'audit des états financiers consolidés en application des dispositions du CSC : (0,75 point)

Les diligences prévues par le CSC au titre de l'audit des états financiers consolidés concernent les investigations, les conclusions et la communication : (0,25 par diligence)

Investigations**:** Le CAC de la société « M » a la possibilité d'effectuer toutes les investigations qu'il juge nécessaires auprès de la société « F » (Art 471 du CSC)

Conclusions: Le CAC de la société « M » ne certifie les états financiers consolidés qu'après avoir consulté le rapport du CAC de la société « F » (Art 471 du CSC). De plus, le CAC doit présenter un rapport sur les états financiers consolidés (Art 472) dans lequel il exprime son opinion sur les dits états.

Communication: Le CAC de la société « M » (qui est tenue d'établir des états financiers consolidés) doit communiquer à la BCT une copie de chaque rapport adressé aux assemblées générales si le total bilan au titre des états financiers consolidés dépasse 10.000.000 DT (ce qui est le cas).

(Facultatif : Non noté) : En application des dispositions normatives, le CAC doit recourir à l'ISA 600 - Audit des états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes): Considérations particulières.

3-3- Conséquences éventuelles de l'accomplissement de la mission d'audit des états financiers consolidés sur la responsabilité du CAC monsieur Kamel : (0,5 point)

A- Conséquences liées à la gratuité de la mission (0,25 point):

Responsabilité pénale: Non en raison de l'absence de l'élément légal

Responsabilité civile : Possible étant donné qu'elle suppose la réunion d'une faute (qui peut être facilement retenue car l'audit des états financiers a été mené gratuitement alors que cet audit aurait dû être rémunéré conformément aux dispositions des Art 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 sus visé), d'un préjudice (qui peut être retenu non pas pour la société « M » qui a bénéficié de la gratuité mais éventuellement pour les confrères de monsieur Youssef qui peuvent être privés de certaines missions parce qu'ils exigent la facturation d'honoraires supplémentaires pour l'audit des états financiers consolidés) et le lien de causalité entre la faute et le préjudice subi.

Responsabilité disciplinaire : Oui, et ce parce que la faute commise par le CAC, monsieur Kamel, peut affecter son indépendance et porter, par conséquent, atteinte à l'honneur et à la probité de la profession.

B- Conséquences éventuelles liées au manquement aux diligences visées au 3-2 (0,25 point):

C'est le cas lorsque le CAC ne procède pas à des investigations auprès de « F », ne consulte pas le rapport du CAC de « F », ne présente pas un rapport au titre des états financiers consolidés ou ne communique pas à la BCT une copie de ses rapports adressés aux assemblées générales de la société « M ».

Responsabilité pénale: Non (en raison de l'absence de l'élément légal)

Responsabilité civile : Oui (faute, préjudice, lien de causalité)

Responsabilité disciplinaire : Oui (infraction aux règles régissant la profession)

4-Rapport spécial sur les conventions réglementées de la société « M » (1 point)

A/ Identification des conventions réglementées chez la société « M » (notée avec la partie B)

Il y a lieu de relever les conventions suivantes et de les analyser en vue de les classer parmi les conventions réglementées ou libres :

- Les ventes de produits finis à des conditions similaires à celles accordées aux autres clients constituent des opérations courantes conclue à des conditions normales et par conséquent elles sont libres au sens de l'article 200 nouveau du CSC,

- La facturation 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% constitue une convention non courante (et par conséquent réglementée) conclue par la société « M » avec une autre société dans laquelle son PDG est président du conseil d'administration qui est visée par les dispositions de l'Art 200 nouveau § 1 et de l'Art 475 du CSC.

- La facturation des frais relatifs au personnel détaché de la société « M » auprès de la société « F » à hauteur de 3.600 (charges sociales comprises) par trimestre constitue également une convention non courante (et par conséquent réglementée) conclue par la société « M » avec une autre société dans laquelle son PDG est président du conseil d'administration qui est visée par les dispositions de l'Art 200 nouveau § 1 et de l'Art 475 du CSC.

- La rémunération du PDG, monsieur Zouheir, prise en charge par la société « M » elle-même ainsi que sa rémunération prise en charge par la société filiale « F » en tant que président de son conseil d'administration constituent des conventions réglementées visées par les dispositions de l'article 200 nouveau II § 5 du CSC.

Il y a lieu de souligner que, d'après l'énoncé, les conventions réglementées relevées sont anciennes (donc autorisées au cours des exercices antérieurs) mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice 2010.

B/ Contenu du rapport spécial du CAC au titre de l'exercice 2010 (1 point)

Le rôle du CAC ne consiste pas à se prononcer sur le bien fondé des conventions réglementées réalisées ou à apprécier l'intérêt qui s'y attache. En revanche, il doit relater les faits découlant de ses contrôles et les éléments permettant, in fine, à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt qui s'attache à ces conventions en vue de leur approbation conformément aux dispositions de l'article 200 du CSC.

Le rapport spécial du CAC comporte les conventions réglementées (à l'exclusion des conventions libres) dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux et ce qu'elles soient nouvellement autorisées ou autorisées au cours des exercices antérieurs mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice.

Concernant les obligations et engagements pris envers les dirigeants, le rapport spécial du CAC doit, conformément aux dispositions de la note d'orientation, établie par l'OECT en mars 2010, sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants, fournir des informations chiffrées sur les rémunérations des dirigeants qui seront structurées, par dirigeant, conformément au référentiel de bonne pratique indiqué dans la note d'orientation. Ces informations chiffrées doivent porter sur les charges de l'exercice constatées au titre desdites rémunérations ainsi que sur les passifs s'y rapportant.

Le contenu du rapport spécial du CAC de la société « M » peut se présenter comme suit :

A/ Conventions et opérations nouvellement réalisées (autres que les rémunérations des dirigeants): (0 point)

Votre conseil d'administration ne nous a tenus informés d'aucune convention et opération nouvellement conclue au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2010.

B/ Conventions autorisées antérieurement à l'exercice 2010 et qui continuent à produire leurs effets en 2010 (autres que les rémunérations des dirigeants): (0,5 point)

L'exécution des conventions suivantes, conclues au cours des exercices antérieurs, s'est poursuivie au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2010 :

- La prise en charge, par la société « M » de certaines tâches des fonctions Comptabilité et Informatique de la société « F ». Les fais facturés, en 2010, à ce titre se sont élevés à la somme totale de 12.000 DT HTVA de 18%, (0,25 point)
- Le détachement du personnel de la société « M » chez la société « F ». Les rémunérations et charges sociales ainsi facturées en 2010 à cette filiale se sont élevées à 14.400 DT. (0,25 point)

C/ Obligations et engagements de la société envers les dirigeants : (0,5 point)

C.1- Les obligations et engagements envers les dirigeants tels que visés à l'article 200 nouveau II § 5 du CSC concernent exclusivement la rémunération du Président Directeur Général qui se compose comme suit : (Noté avec le C2)

a- Une rémunération à la charge de la société « M » comprenant uniquement des avantages à court terme sous forme de salaires mensuels et d'une prime annuelle de bilan.

b- Une rémunération à la charge de la filiale, la société « F », en sa qualité de président du conseil d'administration de cette dernière comprenant des avantages à court terme sous forme d'indemnités de représentation mensuelles.

C.2- Les obligations et engagements pris par la société « M » elle-même envers ses dirigeants, tels qu'ils ressortent de ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, se présentent comme suit (en DT) : (0,25 point)

	PDG	
	Charges de l'exercice	**Passif au 31/12/2010**
Avantages à court terme	84.000	36.000
TOTAL	**84.000**	**36.000**

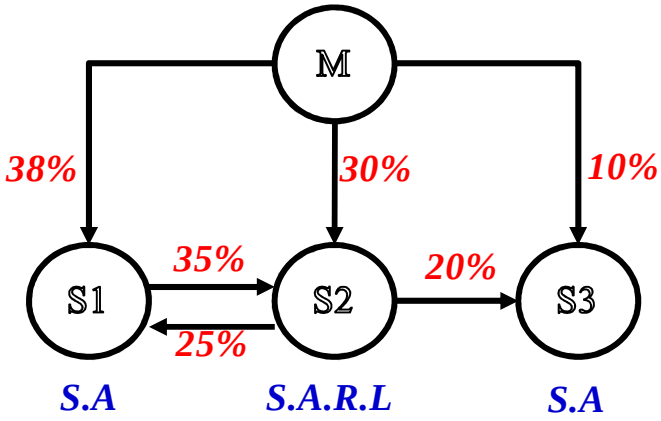
Les obligations et engagements pris par la société « F » au profit des dirigeants de la société « M », tels qu'ils ressortent des états financiers de cette filiale pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, se présentent comme suit (en DT) : (0,25 point)

	PDG	
	Charges de l'exercice	**Passif au 31/12/2010**
Avantages à court terme	1.800	0
TOTAL	**1.800**	**0**

Partie 3 (5 points)

1) Pourcentages de contrôle et d'intérêt, nature de dominance et méthodes de consolidation : (2 points)

L'organigramme du groupe peut être schématisé comme suit :



	S1	S2	S3
Pourcentages de contrôle	Direct [(1)] 50,67% Indirect 0% **Total 50,67%** **0,25**	Direct 30% Indirect (par S1) 35% **Total 65%** **0,25**	Direct 10% Indirect (par S2) 20% **Total 30%** **0,25**
Pourcentages d'intérêt	$\frac{38\%+30\%x25\%}{100\%-35\%x25\%}$ = **49,86%** **0,25**	$\frac{30\%+38\%x35\%}{100\%-25\%x35\%}$ = **47,45%** **0,25**	10%+47,45%x20% = **19,49%** **0,25**
Nature de la dominance	Contrôle exclusif	Contrôle exclusif	Influence notable
Méthodes de consolidation	Intégration globale	Intégration globale	Mise en équivalence

0,25

[(1)] "S1" (société par actions) détient 35% (plus que 10%) au capital de "S2" (société autre que par actions). En vertu des dispositions de l'article 467 du CSC, "S2" est obligée d'aliéner sa participation de 25% au capital de "S1" (dans un délai ne dépassant pas un an à compter de la date d'acquisition). Jusqu'à l'aliénation, "S2" ne peut pas exercer les droits de vote rattachés à sa participation. **(0,25 point)**

En conséquence, le pourcentage de droits de vote détenu par "M" dans "S1" se détermine comme suit :

$$\frac{38\%}{(100\%-25\%)} = 50,67\%$$

2) Elimination des dividendes intra-groupe et Mise en équivalence de S3 : (1,5 point)

***a- Elimination des dividendes intra-groupe perçus par "M" :* (0,25 point)**

Au bilan		
(B) Résultat "M" [80.000 x 30%+ 100.000x10%]	34.000	
(B) Réserves "M"		34.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Revenus de valeurs mobilières	34.000	
(G) Résultat global (en gestion)		34.000

b- Elimination des dividendes intra-groupe perçus par "S1" : (0,25 point)

Au bilan		
(B) Résultat "S1" [80.000 x 35%]	28.000	
(B) Réserves "S1"		28.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Revenus de valeurs mobilières	28.000	
(G) Résultat global (en gestion)		28.000

c- Elimination des dividendes intra-groupe perçus par "S2" : (0,25 point)

Au bilan		
(B) Résultat "S2" [100.000 x 20%]	20.000	
(B) Réserves "S2"		20.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Revenus de valeurs mobilières	20.000	
(G) Résultat global (en gestion)		20.000

d- Mise en équivalence de "S3" chez "M" : (0,25 point)

Au bilan		
(B) Titres mis en équivalence [6.700.000 x 10%]	670.000	
(B) Titres de participation dans "S3"		400.000
(B) Réserves "M" [6.500.000 x 10%-400.000]		250.000
(B) Résultat "M" [200.000 x 10%]		20.000
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Résultat global (en gestion)	20.000	
(G) Part dans les résultats des SME		20.000

e- Mise en équivalence de "S3" chez "S2" : (0,5 point)

La valeur d'équivalence de la participation de S2 dans S3 s'élève à 1.379.375 DT, déterminée comme suit :

+ Part dans le résultat 2010 de "S3" [200.000 x20%]	**(a)**	40.000
+ Part dans les autres capitaux propres de "S3" [6.500.000 x20%]	**(b)**	1.300.000
+ Valeur brute du Goodwill	**(c)**	75.000
- Amortissement du Goodwill du 01/04/2006 au 31/12/2009 [(75.000/10)x3,75]	**(d)**	(28.125)
- Amortissement du Goodwill au titre de l'exercice 2010 [75.000/10]	**(e)**	(7.500)
= Valeur d'équivalence au 31 décembre 2010 0,25		**1.379.375**

Au bilan 0,25		
(B) Titres mis en équivalence	1.379.375	
(B) Titres de participation dans "S3"		975.000
(B) Réserves "S2" [(b)+(d)-900.000]		371.875
(B) Résultat "S2" [(a)+(e)]		32.500
Au niveau de l'état de résultat		
(G) Résultat global (en gestion)	32.500	
(G) Part dans les résultats des SME		32.500

3) Partage des capitaux propres de S1 et S2 : (1,5 point)

Les résultats et les réserves à retenir comme base de partage, se présentent comme suit :

	S1	S2
+ Résultat après retraitement et éliminations (autres que les dividendes)	(412.000)	127.500
+ Part dans les résultats des SME		32.500
- dividendes sur titres consolidés	(28.000)	(20.000)
= Résultat (Base de partage)	**(440.000)**	**140.000**

	S1	S2
+ Réserves après retraitement et éliminations (autres que les dividendes)	4.972.000	1.008.125
+ Part dans les réserves des SME	-	371.875
+ dividendes sur titres consolidés	28.000	20.000
= Réserves (Base de partage)	**5.000.000**	**1.400.000**

Le tableau de partage des capitaux propres se présente comme suit :

		M	*S1*	*S2*
Résultats			(440 000)	140 000
Autres capitaux propres	Capital		2 000 000	400 000
	Réserves		5 000 000	1 400 000
	Total		**7 000 000**	**1 800 000**
% d'intérêt du groupe		***100%***	***49,86%***	***47,45%***
Participation dans	S1	760 000	-	500 000
	S2	120 000	140 000	-
% d'intérêt hors groupe		***0%***	***50,14%***	***52,55%***

a- Partage des capitaux propres de S1 selon la technique de consolidation directe : **(0,75 point)**

Au bilan		
(B) Capital "S1"	2.000.000	
(B) Réserves "S1" [4.972.000+28.000]	5.000.000	
(B) Résultat consolidé [440.000 x49,86%]	**219.384**	**(0,25)**
(B) Résultat "S1" [-412.000-28.000]		440.000
(B) Titres de participation dans "S1" [760.000+500.000]		1.260.000
(B) Réserves consolidées [7.000.000x49,86%-760.000x100%-500.000x47,45%]	**(0,25)**	**2.492.450**
(B) Intérêts minoritaires [7.000.000x50,14%-760.000x0%-500.000x52,55%]-[440.000x50,14%]	**(0,25)**	**3.026.434**

b- Partage des capitaux propres de S2 selon la technique de consolidation directe : **(0,75 point)**

Au bilan		
(B) Capital "S2"	400.000	
(B) Réserves "S2" [1.008.125+371.875+20.000]	1.400.000	
(B) Résultat "S2" [127.500+32.500-20.000]	140.000	
(B) Titres de participation dans "S2" [120.000+140.000]		260.000
(B) Résultat consolidé [140.000 x47,45%]	**(0,25)**	**66.430**
(B) Réserves consolidées [1.800.000x47,45%-120.000x100%-140.000x49,86%]	**(0,25)**	**664.296**
(B) Intérêts minoritaires [1.800.000x52,55%-120.000x0%-140.000x50,14%]+[140.000x52,55%]	**(0,25)**	**949.274**

République Tunisienne

Ministère de l'Enseignement Supérieur & de la recherche scientifique

❋❋❋❋❋❋❋❋

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES
DE REVISION COMPTABLE
Session de juillet 2011

EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

Durée : 5 heures

BAREME

1ère Partie : 7 points
2ème Partie : 4 points
3ème Partie : 9 points

Les trois parties sont indépendantes

- *Aucun document n'est autorisé.*
- *L'utilisation d'une calculatrice de poche à fonctionnement autonome non programmable, sans imprimante et sans aucun moyen de transmission est autorisée, à l'exclusion de tout autre élément matériel.*
- *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.*

Les candidats sont invités à vérifier que ce document comporte 10 pages y compris la page de garde

PREMIERE PARTIE (7 points)

Vous avez intégré le cabinet d'expertise comptable « Audit & Audit » auprès duquel vous comptez poursuivre votre stage réglementaire.

Votre maitre de stage vous confie le dossier de l'année 2009 du client A, comprenant les informations suivantes collectées par l'équipe qui a entamé les travaux de la mission d'audit contractuel.

Depuis la phase de planification, le seuil de signification global a été fixé à 175.000 dinars, soit celui calculé sur la base des données de l'exercice précédent (exercice 2008).

A- Informations générales sur le client A

La société A est à sa création en 1960 une entreprise familiale, qui assure la production et la commercialisation des produits cosmétiques et des parfums.

Suite au décès de la première génération des fondateurs de la société A, le nombre d'actionnaires ne cesse d'augmenter pour atteindre actuellement 120.

Les produits fabriqués par A sont considérés comme des produits de luxe, ils sont jusqu'à fin 2008 fortement taxés à l'importation (taux des droits et taxes douanières avoisinant les 100%). Un démantèlement tarifaire est entré en vigueur en 2009 et se poursuivra en 2010 permettant de réduire ces taux de 50% chaque année, jusqu'à lever définitivement toute barrière douanière à l'importation à l'horizon 2011.

Le président du conseil d'administration de A est l'un des 120 héritiers, il assure la direction générale et participe activement à la gestion de l'affaire. Il peut passer outre à tous les contrôles internes sur les ventes et les achats.

La société A contrôle 80% du capital de la société B. La société B a été constituée, au début de l'année 2009, elle fabrique également des produits cosmétiques et des parfums mais avec une technologie moderne et un meilleur emballage. Elle est entrée en production vers la fin du troisième trimestre 2009. La société B, installée dans une zone décentralisée, a bénéficié d'une subvention d'investissement dès le premier exercice de 300.000 dinars.

Les principaux indicateurs financiers de A sont les suivants (en dinars) :

Rubrique	**2009**	**2008**
Capitaux propres (avant résultat)	6 414 400	6 957 970
Revenus	5 622 450	6 278 469
Cout des ventes	3 133 456	3 567 564
Résultat des activités ordinaires (avant I.S)	282 940	343 570

B- Dossiers de travail

Les conclusions de l'équipe qui a entamé les travaux sont les suivantes :

1 - La société B, qui est également un client du cabinet « Audit & Audit » pour la mission de compilation d'informations financières, vient d'arrêter ses états financiers 2009. Une perte de 350.000 dinars à été dégagée. Ce montant est presque celui planifié dans l'étude de rentabilité du projet (Business-plan). Un collaborateur de l'équipe d'audit estime qu'une dépréciation financière du compte « titres B », de 80% de 350.000 dinars, doit être comptabilisée dans les états financiers de la société A au titre de l'exercice 2009.

2- L'équipe d'audit découvre qu'une copie du contrat de cession d'un terrain, signée en 2009, circule sur les réseaux sociaux. Le terrain en question est situé en plein centre urbain, il a été cédé par la société A à l'épouse du président de son conseil d'administration, à son prix d'achat d'il y'a 15 ans auprès de l'agence foncière nationale. Le président du conseil estime, au cours d'un entretien avec l'équipe d'audit, que la société n'est pas lésée. Pour confirmer ses affirmations, il vous remet un rapport préparé par un autre cabinet d'expertise comptable « XY » en réponse à une consultation écrite. Le rapport confirme la position du président du conseil et notamment qu'aucune perte n'a été enregistrée en comptabilité suite à cette opération.

3- En raison d'un retard dans la préparation de ses états financiers, la société A confie au cabinet « XY », une mission spéciale qui consiste en la préparation et l'arrêté de ses états financiers 2009 et 2010. La lettre d'affirmation, qui vient d'être remise au cabinet, a été signée par le président du conseil d'administration et par un des associés du cabinet « XY ».

4- La société A fait une proposition attrayante à l'un des membres de l'équipe du cabinet « Audit & Audit », pour occuper le poste de directeur général adjoint. L'intéressé a accepté l'offre sans hésitation.

5 - La société A est en pourparlers avec une multinationale opérant dans le même secteur à l'effet de concrétiser un partenariat gagnant-gagnant. Le partenaire a demandé d'urgence qu'un visa d'expert comptable accompagne le condensé des états financiers 2008. Du fait de la non disponibilité des associés du cabinet « Audit & Audit », Monsieur RAMI responsable du cabinet « XY » réalise rapidement la mission proposée.

6 - La direction de la société A avait été informée que, contrairement aux années passées, le rapport d'audit du cabinet « Audit & Audit » exprimera une opinion avec réserves. Le projet de rapport ainsi communiqué indique : « … *à l'exception du non respect des dispositions de la norme IAS 36 « Dépréciation d'actifs », les états financiers ont été établis dans tous leurs aspects significatifs conformément au système comptable des entreprises applicable en Tunisie* ».

7 - La société A envisage de ne pas reconduire la mission du cabinet « Audit & Audit » s'il persiste à maintenir sa réserve, et de désigner le cabinet « XY » plus performant, en remplacement. Le cabinet « XY » est disposé à accepter cette désignation.

Travail demandé :

1 - *Préparer une note succincte indiquant pour la mission auprès du client A, en quoi les travaux effectués par les deux cabinets (points de 1 à 7) 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.* ***(6 points)***

2 - *Identifiez et expliquez les principaux risques d'affaires auxquels s'expose la société A.* ***(1 point)***

DEUXIEME PARTIE (4 points)

Dossier n°1 : (1,5 points)

Début Mai 2010, la «société du matériel industriel – SMI» a reçu une commande spécifique adressée par la SEA portant sur la fabrication d'un engin spécial. Cet engin ne peut pas être utilisé par un autre client que SEA. SMI n'a pas fabriqué ce type d'engin auparavant et, selon ses ingénieurs, il est très probable que son client (SEA) lui adressera des réclamations importantes durant la première année de l'utilisation de l'engin.

La société SMI est tenue contractuellement de réparer les défaillances qui apparaissent au cours de la première année de l'utilisation de l'engin sans coût supplémentaire à la charge du client SEA. Fin 2010, la machine est livrée et installée. Le prix de vente de cet engin est de 500.000 DT encaissé intégralement à l'installation et les coûts encourus par SMI à cette date sont de 350.000.

Travail à faire :

1) *Préciser le traitement comptable approprié à cette transaction en IFRS chez la SMI.* ***(1 point)****.*

2) *Passer les écritures comptables relatives à cette transaction fin 2010 (Ne pas tenir compte de l'effet d'impôt).* ***(0,5 point)****.*

Dossier n°2 : ***(2,5 points)***

La société TFA est une société tunisienne spécialisée dans la fabrication et l'assemblage de certains composants des avions fabriqués par son groupe français opérant dans l'industrie aéronautique.

La société réalise ses activités à partir de deux divisions: « Fabrication » et « Assemblage ».

Pour des besoins de conformité aux principes comptables IAS/IFRS, la société TFA a décidé d'appliquer les dispositions de l'IAS 36 « Dépréciation d'actifs » au titre de l'exercice 2010.

Pour réaliser cet objectif, les informations suivantes ont été collectées :

- La société dispose d'un centre d'études qui a comme objectif, l'optimisation des travaux des deux divisions. La valeur comptable du centre d'étude, au 31/12/2010, est de 730.000 DT. La société estime que les valeurs comptables relatives de chaque division ainsi que leurs durées de vie donnent une indication raisonnable de la proportion affectée du centre d'études.

- La société dispose d'un bureau administratif qui veille à la réalisation des commandes au profit de la société mère. La valeur comptable est de 300.000 DT au 31/12/2010. La société TFA n'a pas pu affecter la valeur de ce bureau entre les deux divisions.

- L'activité de la société TFA a connu une baisse significative du fait qu'elle a été touchée par les effets néfastes de la crise « Subprime ».

- À la clôture de l'exercice 2010, les valeurs comptables respectives des divisions « Fabrication » et « Assemblage » s'élèvent à 2.350.000 DT et 1.950.000 DT

Les valeurs recouvrables, au 31/12/2010, des divisions « Fabrication », « Assemblage » ainsi que de la société « TFA » sont respectivement de : 2.200.000 DT, 1.700.000 DT et 5.200.000 DT.

- La durée d'utilité restant à courir estimée des divisions « Fabrication », « Assemblage » et du centre d'étude sont respectivement de 10 ans et 20 ans.

Travail à faire :

1) *Décrire la démarche préconisée pour mettre en place le test de dépréciation.*

2) *Présenter les tests et les montants de dépréciation des deux divisions ainsi que de la société TFA.*

TROISIEME PARTIE (9 points)

I – Les conserveries modernes « CM » est une société anonyme au capital de 1.500.000 DT qui a pour objet la fabrication des conserves alimentaires sous toutes leurs formes (confitures, légumes, tomates en concentré etc…). Elle détient une participation de 15% au capital de la société les Emballages Modernes « EM ». Ce taux ne lui permet pas d'orienter les décisions de gestion ni d'exercer un pouvoir de contrôle sur « EM ». Elle envisage de proposer aux actionnaires de « EM » une fusion absorption, avec date d'effet au 31 décembre 2010.

Vous trouverez ci-après :

1- Le tableau des données prévisionnelles pour la période quinquennale 2011 – 2015.
2- Le bilan de la société « CM » au 31 décembre 2010, avec des renvois à certaines notes explicatives.
3- Des informations complémentaires.

Il vous est aussi indiqué que le capital de la société « EM » s'élève à 960 MDT (nominal de l'action 100 DT). Une évaluation récente de cette société a permis d'arrêter la valeur globale de cette entreprise à 1.300 MDT. Il a été convenu de retenir cette valeur pour les besoins de la fusion, et de limiter la mise en œuvre des méthodes d'évaluation et le choix d'une valeur pouvant en découler, aux seuls titres de la société « CM ».

Travail à faire :

***1** – Déterminer la valeur de l'action « CM » selon les deux approches suivantes :*

1.1– *La moyenne entre la méthode patrimoniale intégrant la fiscalité différée (ANCC) et la méthode du DFCF (actualisation des free cash flow).* ***(4 points)***

1.2– La méthode de la valeur de rendement de l'action (Actualisation à l'infini du bénéfice moyen par action des exercices 2008, 2009 et 2010, sans aucun ajustement et tels qu'ils sont fournis ci-après sur le taux d'actualisation). ***(0,5 point)***

2 – *En supposant que les deux parties retiennent la plus élevée des deux valeurs ci-avant déterminées, précisez les conditions financières de réalisation de cette opération de fusion chez l'absorbante.* ***(0,5 point)***

DONNEES ET INFORMATIONS DE BASE

1- Données prévisionnelles pour la période 2011 – 2015 (en milliers de DT).

Eléments	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Amortissements	660	670	680	690	700
Bénéfices nets	720	750	780	815	850
Investissements	415	420	480	470	500
Charges de financement des emp. non courants	120	110	100	90	80
Variation du BFR	245	230	200	245	220

A la fin de l'année 2015 la valeur de revente de « CM » nette de toute dette serait de 2.600 MDT.

2 – Bilan de la société « CM » au 31 décembre 2010 (en milliers de DT)

ACTIFS NON COURANTS	**4.988**	**CAPITAUX PROPRES**	**4.516**
Immobilisations incorporelles	(1) 496	Capital social (15.000 actions)	1.500
Immobilisations corporelles	(2) 4.240	Réserves	2.356
Immobilisations financières	(3) 112	Résultat de l'exercice	(7) 660
Autres actifs non courants	(4) 140		
		PASSIFS NON COURANTS	**1.688**
ACTIFS COURANTS	**5.716**	Emprunts auprès d'Ets de crédit	1.688
Stocks et encours	(5) 1.584		
Clients et comptes rattachés	(6) 3.695	**PASSIFS COURANTS**	**4.500**
Autres créances	232	Fournisseurs et comptes ratt.	3.776
Trésorerie	205	Autres passifs courants	724
TOTAL	**10.704**	**TOTAL**	**10.704**

(1) Les immobilisations incorporelles correspondent à un fonds commercial.

(2) Les immobilisations corporelles se détaillent comme suit :

Eléments	Valeur comptable	Valeur réelle
Terrain	480	800
Constructions	1.920	2.240
Inst. Techniques Mat & out. Ind	1.040	1.040
Autres immobilisations	800	880

Le terrain abrite les bâtiments de l'usine et des dépôts. Les autres immobilisations ne sont pas nécessaires à l'exploitation et leur cession est imminente.

(3) Il s'agit de titres détenus dans le capital de la société « EM ».

(4) Il s'agit des charges reportées (les 2/3 non encore résorbés).

(5) Les stocks incluent des articles endommagés et non provisionnés, la perte est estimée à 140 MD.

(6) Le compte clients inclut des créances irrécouvrables et non provisionnées pour un montant de 220 MD.

(7) Le résultat de l'exercice sera affecté en réserves pour la moitié de son montant.

3 – Autres informations complémentaires

1 – Un contrôle fiscal couvrant les exercices 2008 à 2010 n'a pas révélé d'irrégularités au niveau de l'IS. Toutefois en matière de TVA, il a été réclamé un complément de taxes suite au rejet de certaines déductions pour des vices de forme. Le montant en principal et les pénalités y afférentes s'élèvent respectivement à 80 MD et 54 MD.

2 – Les bénéfices nets des exercices 2008, 2009 et 2010 s'élèvent respectivement à 352,5 MD, 450 MD et 660 MD. Ces résultats ne doivent faire l'objet d'aucun retraitement, ni ajustement.

3 – La société « CM » est soumise à l'IS au taux de 30%, elle ne bénéficie d'aucun abattement ni dégrèvement au titre des avantages fiscaux. Pour la prise en compte des effets de la fiscalité différée ; il y a lieu de supposer que les conditions de déductibilité fiscales sont ou seraient effectivement satisfaites.

4 – Le taux d'actualisation à retenir est de 8%.

II – Vous supposerez ce qui suit :

1 – Le capital de la société les conserveries modernes « CM » s'élevant à 1.500 MDT est composé de 15000 titres de nominal 100 DT dont 5.200 certificats d'investissement créés suite à une scission des actions ordinaires décidées par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires du 30 septembre 2010.

2 – Le capital de la société les emballages modernes « EM » s'élevant à 960 MDT est composé à hauteur de 660 MDT d'actions ordinaires de nominal 100 DT et le reliquat de 300 MDT de certificats d'investissement de nominal 100 DT également.

Les certificats de droit de vote sont totalement détenus par une seule personne physique, Monsieur A qui détient également 50% des actions ordinaires. Les certificats d'investissement sont détenus par Monsieur B qui les a achetés auprès de Monsieur A depuis leur création.

3– Le traité de fusion entre « CM » absorbante et « EM » absorbée donne une parité de change de 1 action « CM » contre 3 actions « EM », tout en retenant la méthode de la fusion renonciation.

Travail à faire :

1** – Indiquer les différentes étapes et opérations juridiques nécessaires à accomplir par chacune des deux sociétés pour la réalisation régulière de la fusion absorption (en matière de convocation, réunions, publicités, documents…)**(2 points)

2 –** Déterminer les titres nouveaux à émettre par la société absorbante pour rémunérer l'apport des actionnaires de la société absorbée et proposer un tableau de leur répartition entre les différents ayant droits.* ***(2 points)

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

Session de juillet 2011

CORRIGE INDICATIF

EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

PREMIERE PARTIE

I- Conformité aux normes et bonnes pratiques

1 – L'examen des indicateurs financiers montre une dégradation des résultats et des capitaux propres (suite probablement à une distribution de dividendes). Le fait de travailler avec le seuil de 2008 est nécessaire, mais il faut actualiser les données à l'achèvement en fonction des chiffres 2009. Le seuil de signification planifié de 175 000 D représente 2,78 % des revenus de 2008.

Rubrique	**2009**	**Fourchette**	**Min**	**Max**	**Moyenne**
Capitaux propres (avant résultat)	6 414 400	3 à 5 %	192 432	320 720	256 576
Revenus	5 622 450	1 à 3 %	56 224	168 673	112 448
Résultat des activités ordinaires (avant I.S)	282 940	3 à 7 %	8 488	19 805	14 146

Le seuil de signification définitif de 2009 serait la moyenne : (256573+112448)/2 donc assez proche de 175.000. La dépréciation du titre B, de 80% de 350 000D dépasse largement le seuil de signification. **(0,25)**

Toutefois, selon la NCT 7 relative aux placements, à la date de clôture, il est procédé à l'évaluation des placements à long terme à leur valeur d'usage. Les moins-values par rapport au coût font l'objet de provision. Pour déterminer la valeur d'usage, il convient de tenir compte de plusieurs facteurs tels que la valeur de marché, l'actif net, les résultats et les perspectives de rentabilité de l'entreprise émettrice ainsi que la conjoncture économique et l'utilité procurée à l'entreprise.

Le cumul avec la mission de compilation est possible en assurant l'application de mesures de sauvegarde.

Le montant est presque celui planifié dans l'étude de rentabilité du projet (Business-plan), donc aucun montant n'est à provisionner. Dans tous les cas, on ne provisionne pas une perte, mais une situation nette. La subvention (300.000) couvre 80% de la perte (280.000), la situation nette a baissé de 50.000 dont 40.000 reviennent à A. **(0,25)**

Les bonnes pratiques consistent à s'assurer de la conformité avec le référentiel SCE et à ne pas provisionner. La valeur d'usage doit être déterminée sur la base des perspectives de rentabilité de l'entreprise B (NCT 7).

Parallèlement, selon l'ISA 540, le cabinet « Audit & Audit » doit vérifier la façon dont la direction à procédé aux estimations comptables et les données sur lesquelles elles sont basées. Dans le cadre de ses vérifications, l'auditeur doit apprécier si :

(i) la méthode d'évaluation utilisée est appropriée en la circonstance ; et

(ii) les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable. **(0,25)**

2- Selon l'ISA 240, si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié. L'équipe d'audit n'a communiqué qu'avec le président du conseil qui est lui-même une partie prenante dans la transaction et ne constitue pas un niveau approprié. **(0,25)**

L'autre cabinet d'expertise comptable « XY », en réponse à une consultation écrite, confirme « anormalement » la position du président du conseil sans obéir à la règle d'éthique relative à un deuxième avis. **(0,25)**

1) Les bonnes pratiques consistent, pour « Audit & Audit », à :

- Identifier la déficience dans le contrôle interne dû au fait que le président du conseil a l'opportunité d'outrepasser les contrôles internes sur les ventes et achats. Le risque pour l'auditeur de ne pas détecter des anomalies significatives ayant pour origine une fraude commise par la direction est plus élevé que lorsque la fraude est commise par des employés, car les dirigeants sont fréquemment en position de manipuler directement ou indirectement la comptabilité, de présenter une information financière mensongère ou de passer

outre des contrôles conçus pour prévenir des fraudes de même nature pouvant être commises par d'autres employés.

Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur a l'obligation de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, de prendre en compte la possibilité que les dirigeants passent outre les contrôles en place et d'être conscient du fait que des procédures d'audit qui sont efficientes pour détecter des erreurs peuvent ne pas l'être pour la détection de fraudes. **(0,25)**

- Communication avec les responsables de la gouvernance

Si l'auditeur soupçonne une fraude impliquant la direction (ce qui est le cas), il doit faire part de ses soupçons **aux responsables de la gouvernance** et s'entretenir avec eux de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever la mission. Du fait de la nature et du caractère sensible d'une fraude mettant en cause le président du conseil, l'auditeur rend compte de ces faits dès que possible à l'ensemble du conseil d'administration et peut s'interroger sur la nécessité de le faire également par écrit. **(0,25)**

L'auditeur peut considérer approprié d'obtenir un avis juridique pour l'aider à décider des mesures appropriées qu'il convient de prendre.

- Evaluer l'intégrité de la direction

La norme ISA 220 (contrôle qualité d'une mission d'audit) prévoit qu'avant d'accepter ou de conserver un client, il sera nécessaire d'évaluer l'intégrité de la direction. Le cabinet « Audit & Audit » aurait dû renoncer à la mission d'assurance ou de ne pas l'accepter. **(0,25)**

2) Les bonnes pratiques consistent, pour le cabinet « XY », à respecter la section 230 du code et ne pas exprimer un deuxième avis avant d'évaluer l'importance des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis (indisponibilité de toutes les informations par rapport à ceux dont dispose le professionnel en place), et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé. **(0,25)**

3- La mission spéciale confiée ne doit pas être un signe de remerciement au deuxième avis exprimé.

Le cabinet « XY » ne doit pas accepter une mission d'arrêté des états financiers car il prend la place de la direction. La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers, en conformité avec le référentiel d'information financière applicable. Selon l'ISA 200 (clarifiée), un audit effectué selon les Normes ISA est mené sur la prémisse que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent et comprennent la responsabilité de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère. Si le cabinet « XY » se charge également d'une responsabilité de la direction.

La lettre d'affirmation ne doit pas être signée par un des associés du cabinet « XY » en tant que responsable financier et comptable. **(0,25)**

Les bonnes pratiques consistent à ne pas s'impliquer dans le processus d'arrêté des états financiers, à respecter les dispositions des normes ISRS (délivrer un simple constat avec zéro assurance) et ne pas signer la lettre d'affirmation. Selon l'ISA 580, l'auditeur doit demander des déclarations écrites des dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées. **(0,25)**

4- La proposition attrayante faite à l'un des membres de l'équipe du cabinet « Audit & Audit » peut affecter l'indépendance notamment si le responsable occupe une fonction importante. L'acceptation peut créer un conflit d'intérêts. **(0,25)**

Les bonnes pratiques consistent, pour le cabinet, à s'assurer qu'**aucune relation significative ne subsiste.** Ainsi :

(a) la personne n'a droit à aucune prestation, avantage ou versement de la part du cabinet autre que ce qui découle d'accords fixes prédéterminés et les sommes dues ne sont pas d'une importance significative pour le cabinet ;

(b) la personne cesse en fait et en apparence toute participation aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet. **(0,25)**

Le cabinet doit mettre en place de mesures de sauvegarde nécessaire. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :
- la modification du programme d'audit ;
- l'affectation à l'équipe d'audit de personnes dotées d'une stature suffisante par rapport à la personne ayant rejoint le client ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par cet ancien membre de l'équipe d'audit. **(0,25)**

5 - La mission est une mission d'audit spécial du condensé des états financiers 2008 objet de l'ISA 800. Cette mission ne peut être réalisée que par l'auditeur qui a exprimé une opinion sur les états financiers desquels les états condensés ont été extraits. En effet, selon l'ISA 800, l'auditeur ne doit accepter une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés, selon les Normes ISA, que s'il a été nommé pour effectuer un audit selon les Normes ISA des états financiers à partir desquels les états financiers résumés seront extraits. **(0,25)**

Les bonnes pratiques consistent à ne pas accepter une telle mission sous aucun prétexte s'il n'était pas l'auditeur en 2008. **(0,25)**

6 - La réserve porte sur un désaccord avec une disposition du référentiel IFRS, alors que l'opinion exprime une conformité au référentiel *système comptable des entreprises*. La réserve, telle que formulée, est donc sans objet. Elle risque d'être interprétée comme une volonté, par le cabinet, d'exercer une pression sur la direction pour l'amener à renouveler la mission, d'autant plus que la relation semble se dégrader. **(0,25)**

Les bonnes pratiques consistent à s'assurer du degré de conformité au référentiel SCE, qui prévoit le cas échéant le recours à un test de dépréciation. En effet, selon la NCT 5 relative aux immobilisations corporelles : Postérieurement à sa constatation initiale à l'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué de l'amortissement, à moins que des circonstances ou événements particuliers donnent à penser que la valeur comptable nette ne pourra pas être récupérée par les résultats futurs provenant de son utilisation, auquel cas il y a lieu de ramener la valeur de l'actif à sa valeur récupérable. Ces conditions existent pour la société A qui s'expose à des risques d'affaires et rencontre une situation de baisse des cash-flows futurs générés par l'activité (suite au démantèlement notamment) de nature à engendrer une réduction de la valeur de ses actifs. **(0,25)**

7 – Le cabinet « Audit & Audit » ne doit pas accepter la pression pour reconduire la mission même si la réserve est mal formulée. La direction de A procède à un « shopping » d'opinion et cherche l'auditeur le moins exigeant. Pour l'exercice 2010, le cabinet « XY » est chargé de la préparation et l'arrêté des états financiers. La société A envisage également de désigner le cabinet «XY» en tant qu'auditeur contractuel. La fourniture chez un client d'audit de services de comptabilité et de tenue comptable, telle que la préparation d'écritures comptables ou d'états financiers, créé une menace liée à l'auto-révision lorsque ce cabinet procède ultérieurement à l'audit des états financiers. **(0,25)**

La société A reconnaissante, a voulu récompenser le cabinet « XY » en lui proposant sa désignation en qualité d'auditeur. Parallèlement, cette pratique de récompense (offre et cadeaux) constitue une atteinte à l'indépendance. En outre, le cabinet « XY » ne doit pas accepter cette désignation, car il y'a suffisamment d'arguments qui laissent à penser que la volonté de la direction de A est de se soustraire d'une stricte application de la loi. **(0,25)**

Les bonnes pratiques consistent pour le cabinet « XY » :

- avant d'accepter ou de conserver un client, il sera nécessaire d'évaluer l'indépendance, la capacité à satisfaire les demandes du client ainsi que l'intégrité de la direction conformément à l'ISA 220. **(0,25)**

Pour le cabinet « Audit & Audit » : ne pas enlever des réserves dans l'unique objectif de « garantir » le renouvellement de la mission. **(0,25)**

II- Risques d'affaires

1- Le nombre d'actionnaires ne cesse d'augmenter pour atteindre actuellement 120. La société A, devient de droit, une société faisant appel public à l'épargne caractérisée par un actionnariat diffus. Des risques de conflits et de plaintes sont à envisager, ce qui accroît le risque de mission.

2- Le démantèlement tarifaire a commencé, en 2009, à agir sur la capacité concurrentielle de la société qui ne bénéficiera plus de protection douanière à l'importation à l'horizon 2011. Le trend est ainsi annoncé, les ventes sont en chute libre entre 2008 et 2009 (- 10,45 %), le résultat des activités ordinaires (-17,65 %).

Rubrique	2009	2008	Variation	% Variation
Capitaux propres (avant résultat)	6 414 400	6 957 970	-543 570	-7,81
Revenus	5 622 450	6 278 469	-656 019	-10,45
Coût des ventes	3 133 456	3 567 564	-434 108	-12,17%
Marge brute	2 488 994	2 710 905	-221 911	-8,18%
Résultat des activités ordinaires (avant I.S)	282 940	343 570	-60 630	-17,65

3- Selon l'ISA 315, le changement constitue un risque d'affaires, le développement de nouveaux produits ou projets (B) peut échouer. La société A contrôle 80% du capital de la société B constituée, au début de l'année 2009, et qui fabrique également les mêmes produits (cosmétiques et parfums). L'investissement n'est pas donc opportun (timing) avec le démantèlement programmé. Un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter de la demande et l'offre qui n'ont pas été correctement estimées. Un test de dépréciation des immobilisations est à envisager.

4- La technologie moderne et le meilleur emballage de B risquent de concurrencer les produits existants de A, on assistera à un simple transfert de créneaux de clientèle, ce qui affectera l'objectif global de croissance externe qui ne sera pas atteint. La société A, par sa volonté délibérée, a elle-même créé son propre concurrent. ***(0,25 point par risque cité)***

DEUXIEME PARTIE

DOSSIER 1 : 1,5 points

Référentiel : IAS18

- Les produits des activités ordinaires générés par la vente des produits fabriqués sont comptabilisés lorsque **l'ensemble** des critères suivants sont remplis **(0,5 point à répartir 0,25 pour le point 3, et 0,25 pour le reste)** :
  1. L'entité a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages inhérents à la propriété.
  2. L'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés.
  3. Les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être mesurés de façon fiable

4. Le montant des produits des activités ordinaires peut être mesuré de façon fiable.
5. Il est probable que des avantages futurs associés à l'opération iront à l'entité (IAS18-§14).

- D'après l'énoncé, SMI n'a pas fabriqué ce type d'engin auparavant et n'est pas en mesure d'évaluer de façon fiable les coûts à encourir pour réparer les défaillances qui apparaitraient au cours de la première année de son utilisation. D'après les ingénieurs de la SMI, il est très probable que ces défaillances soient importantes. En conséquence, le coût (couru et à encourir) de cet engin ne peut pas être mesuré de façon fiable et la vente n'est pas reconnue **(0,5 point)**. Le montant encaissé (500.000 DT) par SMI constitue une avance (passif) et les coûts encourus (350.000) des stocks à l'extérieur.

Comptabilisation :

Fin 2010 (0,25 point)		
Trésorerie (B)	500.000	
Avances reçues du client SEA (B)		500.000
Fin 2010 (0,25 point)		
Stocks (B)	350.000	
Variation de stocks de produits finis (R)		350.000

L'étudiant peut utiliser « charges comptabilisées d'avance » au lieu de stock en annulant les charges (crédit).

Dossier n°2 : (2,5points)

1) ***Démarche de mise en place du test de dépréciation (1 point)***

-Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Les deux divisions « Fabrication » et « Assemblage » répondent à la définition d'une UGT. **(0,25 point)**

-Les actifs de support sont des actifs, autres que le goodwill, qui contribuent aux flux de trésorerie futurs tant de l'unité génératrice de trésorerie examinée que d'autres unités génératrices de trésorerie. **(0,25 point)**

Pour procéder à un test de dépréciation d'une UGT, une entité doit identifier tous les actifs de support liés à l'UGT examinée. Si une partie de la valeur comptable d'un actif de support :

(a) peut être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit comparer la valeur comptable de l'unité, y compris la partie de la valeur comptable de l'actif de support affectée à l'unité, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée.

(b) ne peut pas être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit :

(i) comparer la valeur comptable de l'unité, à l'exclusion de l'actif de support, à sa valeur recouvrable et comptabiliser toute perte de valeur;

(ii) identifier le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie comprenant l'unité génératrice de trésorerie examinée et auquel elle peut affecter, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une partie de la valeur comptable de l'actif de support ; et

(iii) comparer la valeur comptable de ce groupe d'unités génératrices de trésorerie, y compris la partie de la valeur comptable de l'actif de support affectée à ce groupe d'unités, à la valeur recouvrable du groupe d'unités. Toute perte de valeur doit être comptabilisée. **(0,5 point)**

2) *Tests et montants de dépréciation (1,5 points)*

- *Test de dépréciation des UGT « Fabrication » et « Assemblage »* ***(1 point)***

	UGT « Fabrication »	**UGT « Assemblage »**	**Total**
Valeur comptable	2.350.000	1.950.000	4.300.000
Durée de vie résiduelle	10	20	
Pondération	1	2	
Valeur comptable après pondération	2.350.000	3.900.000	6.250.000
Affectation du centre d'étude (730.000)	274.480 *(730 000 x2350/6250)*	455.520 *(730 000 x3.900/6.250)*	730.000
Valeur comptable après affectation	2.624.480	2.405.520	5.030.000
Valeur recouvrable	2.200.000	1.700.000	3.900.000
Dépréciation	**424.480**	**705.520**	**1.130.000**

- *Test de dépréciation de la société TFA* ***(0,5 point)***

Valeur comptable de la société après dépréciation des 2 UGT : 3.900.000

Valeur du bureau administratif : 300.000

Total VC : 4.200.000

Valeur recouvrable TFA : 5.200.000

Dépréciation sur TFA : 0

Total dépréciation : 1.130.000 + 0 **1.130.000**

TROISIEME PARTIE

I –

1- DETERMINATION DE LA VALEUR DE L'ACTION « CM » SELON DEUX APPROCHES

1.1 - Moyenne entre la méthode patrimoniale et la méthode du DFCF

A – Détermination de l'ANCC 2,25

L'ANCC correspond à l'actif net comptable corrigé des plus ou moins values sur les éléments de l'actif et du passif compte tenu de l'impact fiscal.

Les corrections de valeurs pour les besoins du calcul de l'ANCC peuvent être résumées comme suit :

Eléments	VNC	V. Vénale	Incidence S/ Valeur	Incidence fiscale	Incidence nette En plus	Incidence nette En moins	
Terrain	480	800	320		320		0.25
Construction	1.920	2.240	320		320		
Autres immo.	800	880	80	(24)	56		0.25
Stocks		(140)	(140)	42		(98)	0,25
Créances		(220)	(220)	66		(154)	0,25
Red. Fiscal en P		(80)	(80)	24		(56)	0.25
Red. Fiscal en Int		(54)	(54)			(54)	0.25
Actions « EM »	112	195	83		83		0.25
Charges reportées	140	-	(140)	42		(98)	0.25
			169	150	779	(460)	
Plus-value nette					**319**		T 2 pts

- Actif net comptable 4.516
- Distribution des dividendes (330)
- Plus-value sur éléments d'actif 319

ACTIF NET COMPTABLE CORRIGE **4.505** 0.25

Valeur de l'action selon méthode ANCC 4.503.000 / 15000 actions = **300,333 DT**

B – Détermination de la valeur de l'action selon méthode DFCF 1.75

Années	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	
Amortissements + Bfces	1.380	1.420	1.460	1.505	1.550	
Moins : Invt +charges de financement + BFR	(780)	(760)	(780)	(805)	(800)	
Free Cash flow	**600**	**660**	**680**	**700**	**750**	0.5
Facteur d'actualisation $1/(1+0,08)^n$	0,926	0,857	0,794	0,735	0,680	
FCF actualisé	555.600	565.620	539.920	514.500	510.433	0.25
FCF actualisé cumulés		1.121.220	1.661.140	2.175.640	2.686.073	0.25

VE = 2.686.073 + 2.600.000 x 0,680 = 4.454.073 ou 3.166.073 (selon 2ème solution ci-dessous) 0.5

Valeur de l'action selon méthode DFCF 4.454.073 / 15000 actions = 297 DT

VALEUR MOYENNE : 300 DT + 297DT / 2 = **298,500 ou 255,535** 0.25

2ème solution possible : La valeur ainsi déterminée 4.454.073 constitue la valeur des actifs opérationnels à laquelle il faut ajouter les immobilisations financières (titres EM) évalués à 195MD et déduire la dette initiale au 31.12.2010 nette de trésorerie (1.688 – 205) soit une valeur de 3.166.073 et une valeur unitaire de l'action de 211,072

Soit une valeur moyenne de 300 DT + 211,073 / 2 = 255,535

1.2- Moyenne entre la méthode de la valeur de rendement de l'action 0.5

Moyenne des bénéfices des 3 dernières années : 352,5 + 450 + 660 / 3 = 487.500 DT

487.500 / 15 000 actions = 32,5 DT

(A x 15.000 actions) x 8/100 = 487.500

1200 A = 487.500 d'où valeur = **406,250 DT** **ou encore** 32,500 / 0,08 = **406,250 DT**

2- CONDITIONS FINANCIERES DE REALISATION DE LA FUSION

2.1 – Parité d'échange

Valeur de l'action « EM » : 1.300.000 / 9600 = 135,416

Parité : 406,250 / 135,416 = 3 | 0,25

1 action « CM » contre 3 actions « EM »

2.2 – Augmentation du capital chez « CM »

Apport net de « EM » est égal à 1.300.000 x 85% = 1.105.000

Nombre d'actions : 1.105.000 / 406,250 = 2.720 actions

Rémunération apport : - Augmentation du capital 2.720 x 100 = 272.000

- Prime de fusion 2.720 x 306,250 = 833.000

0,25

II –

Première question

1/ Etapes et opérations juridiques à accomplir par la société « CM » (1 point)

Les étapes et opérations juridiques à accomplir par la société absorbante « CM » sont les suivantes :

- Demander, au Président du tribunal du siège, la désignation d'un expert judiciaire appelé à évaluer l'apport de la société absorbée EM et à examiner les modalités de la fusion (article 417 du CSC).
- Etablissement d'un projet de fusion qui doit comprendre certaines informations prévues par l'article 413 du CSC, dont notamment :
  - Les motifs, buts et conditions de la fusion envisagée,
  - La dénomination, la forme, la nationalité, l'activité et le siège social de chaque société concernée par la fusion,
  - L'état de l'actif et du passif dont la transmission universelle est prévue,
  - L'évaluation financière de l'actif et du passif selon les états financiers et une évaluation économique de l'entreprise faite par un expert comptable ou un expert spécialisé.
  - L'évaluation financière et économique à la même date de la société absorbante,
  - La date d'effet de la fusion,

- La détermination de la parité d'échange des droits sociaux, le montant de la soulte, la prime de fusion…,
- la détermination des droits des associés, des salariés et des dirigeants
- La détermination de la méthode retenue pour l'évaluation et les motifs du choix effectué.

- Réunion du Conseil d'administration de CM pour examiner le projet de fusion et convoquer une AGE des actionnaires et une assemblée spéciale des détenteurs des CI. Le quorum du CA est la présence effective d'au moins la moitié de ses membres. Le CA prend les décisions à la majorité simples des administrateurs présents ou représentés. Le CA est convoqué par le Président du Conseil selon les règles statutaires.
- Convocation de l'AGE des détenteurs des actions ordinaires et de l'assemblée spéciale des détenteurs de CI selon les conditions du délai et de forme prévues par les statuts.
- Mise à la disposition des actionnaires deux mois avant la date de la réunion de :
  - projet de fusion,
  - rapport du commissaire aux apports,
  - rapport du commissaire aux comptes,
  - rapport de gestion des trois derniers exercices,
  - rapports des conseils d'administration,
  - états financiers nécessaires à l'information des associés,
  - Modifications à apporter aux statuts de la société.
- réunion l'AGE. Le quorum à la première réunion est d'au moins 50%, à défaut le quorum devient au minimum le tiers. Les décisions sont prises à la majorité d'au moins les 2/3 des actionnaires présents ou représentés ayant droit aux votes.
- Enregistrement des PV de l'AGE et de l'assemblée spéciale des CI.
- Dépôt au greffe du tribunal du PV de l'AGE et de l'assemblée spéciale.
- Publicité au JORT et aux deux quotidiens.

Les porteurs de certificats d'investissement disposent du droit d'opposition à condition que la fusion ne soit pas approuvée par l'assemblée spéciale des porteurs des certificats d'investissement (article 419 du CSC).

NB : Le candidat aura la note complète s'il énonce 5 des 10 étapes précitées

2/ Les étapes et opérations juridiques à accomplir par la société absorbée « EM » (1point)

- Participation à l'élaboration du projet de fusion
- Réunion du Conseil d'administration d'EM pour examiner le projet de fusion et convoquer une AGE des actionnaires et une assemblée spéciale des détenteurs des CI. Le quorum du CA est la présence effective d'au moins la moitié de ses membres. Le CA prend les décisions à la majorité simple des administrateurs présents ou représentés. Le CA est convoqué par le Président du Conseil selon les règles statutaires.

- Convocation de l'AGE des détenteurs des actions ordinaires et de l'assemblée spéciale des détenteurs de CI selon les conditions du délai et de forme prévues par les statuts.
- Mise à la disposition des actionnaires deux mois avant la date de la réunion du :
  - projet de fusion,
  - rapport du commissaire aux apports,
  - rapport du commissaire aux comptes,
  - rapport de gestion des trois derniers exercices,
  - rapports des conseils d'administration,
  - états financiers nécessaires à l'information des associés,
  - Modifications à apporter aux statuts de la société.
- réunion de l'AGE et de l'assemblée spéciale des détenteurs de CI. Le quorum à la première réunion est d'au moins 50%, à défaut le quorum devient au minimum le tiers. Les décisions sont prises à la majorité d'au moins les 2/3 des actionnaires présents ou représentés ayant droit aux votes.
- Enregistrement des PV de l'AGE et de l'assemblée spéciale
- Dépôt au greffe du tribunal du PV de l'AGE et de l'assemblée spéciale,
- Publicité au JORT et aux deux quotidiens.

NB : Le candidat aura la note complète s'il énonce 4 des 8 étapes précitées

Deuxième question

L'apport net de « EM » est évalué à 1.105 MD [1.300 x 85%] donnant lieu à l'émission de 2.720 titres, répartis comme il est indiqué dans les tableaux suivants : **(0,5 point)**

Action-Naires	Nombre d'actions	Nombre CI	Nombre CDV	Valeur Participat.	Nouvelles Actions	Nouveau CI	Nouveau CDV
CM	1.440			144.000			
A	3.300		3.000	330.000	1.100		1.000
B		3.000		300.000	0	1.000	
Aut. Act	1.860			186.000	620		
Total	6.600	3.000	3.000	960.000	1.720	1.000	1.000

M. A : 1.100 nouvelles actions (0,25 point) et 1.000 CDV (0,5 point)

M. B : 1.000 nouveaux certificats d'investissement (0,5 point)

Autres actionnaires : 620 nouvelles actions (0,25 point)

République Tunisienne Ministère de l'Enseignement Supérieur

De la recherche scientifique et de la technologie

* * * * *

Certificat d'études supérieures de révision comptable

Session de Septembre 2010 (Enoncé)

Epreuve de révision comptable

Durée : 5 heures

Première Partie (6 points)

M. Sami, l'associé unique de la société New Style spécialisée dans la confection des vêtements pour hommes, a sollicité l'aide de son beau-frère, M. Khalil, expert-comptable membre de l'OECT, en vue de l'obtention d'un crédit à moyen terme de la banque B. Il précise que cette dernière acceptera un rapport d'examen limité des états financiers arrêtés au 30 juin 2009, et qu'il est important que la société New Style obtienne ce crédit, car sa situation financière n'est plus bonne ces derniers temps. En effet, les difficultés de la société New Style se sont aggravées en 2009, et ce suite à l'évolution défavorable de la conjoncture économique internationale.

M. Sami exige que la mission d'examen limité, confiée à M. Khalil, soit achevée rapidement afin de joindre le rapport et les états financiers arrêtés au 30 juin 2009 à la demande de crédit bancaire déposée par la société New Style.

Vous disposez des informations spécifiques suivantes :

a) M. Khalil a accepté immédiatement la mission; il estime que l'opinion à exprimer ne pourrait être que sans réserve afin de faciliter l'obtention du crédit bancaire.

b) M. Khalil s'est engagé oralement à remettre son rapport dans un délai de 10 jours.

c) M. Sami s'est engagé oralement à payer un forfait d'honoraires indexé sur les revenus et qui sera majoré de 10% en cas d'obtention du crédit dans le mois.

d) La comparaison des états financiers arrêtés au 30 juin 2009 avec ceux de la période précédente a dégagé principalement une évolution à la hausse des revenus et des frais de personnel respectivement de 20% et 7%. Pour M. Sami, ces variations s'expliquent globalement par l'augmentation des prix de vente et la majoration légale des salaires.

e) À l'effet d'éviter de faire référence dans son rapport à une limitation de l'étendue des travaux, M. Khalil a exigé de la société New Style d'effectuer un comptage physique des stocks à la date de son intervention. Il a procédé à des contrôles sur les mouvements survenus postérieurement au 30 juin 2009, ce qui lui a permis de reconstituer les quantités à cette date.

f) M. Khalil n'a pas demandé et n'a pas obtenu de lettre d'affirmation.

g) Le seuil de signification retenu pour la mission portant sur les états financiers arrêtés au 30 juin 2009, a été fixé à 50% de celui prévu pour l'audit des états financiers annuels, car le risque est jugé moindre.

h) Dans le délai convenu, un rapport sans réserve ni paragraphe d'observation a été déposé par M. Khalil directement auprès de la direction des crédits industriels et commerciaux de la banque B, pour être joint à la demande de la société New Style. Une semaine après, M. Sami apprend que l'un des clients importants de la société New Style est déclaré en faillite. Cette dernière est fortement engagée avec ce client qui présente, au 30 juin 2009, plusieurs impayés. M. Sami n'a pas voulu informer M. Khalil de ce fait.

La société New Style a fini par obtenir le crédit bancaire dans le mois. M. Sami, reconnaissant, a voulu récompenser M. Khalil en lui proposant sa désignation en qualité de commissaire aux comptes de la société New Style, en remplacement du prédécesseur dont le mandat arrivera à son terme avec l'approbation des états financiers arrêtés au 31 décembre 2009.

Travail à faire :

1) Appliquer l'approche conceptuelle prévue par le code d'éthique de l'IF AC, et indiquer les décisions à prendre quant aux éventuelles menaces liées à l'indépendance du cabinet de M. Khalil, et ce pour les deux missions d'examen limité et de commissariat aux comptes.

2) Sur la base des inforn1ations spécifiques en votre possession, indiquez pour chaque point (de a à h) si le cabinet de M. Khalil s'est conformé aux dispositions des normes internationales et du code d'éthique de l'IFAC, en précisant le cas échéant les bonnes pratiques à mettre en œuvre.

3) Quelles sont les diligences éventuelles à accomplir par M. Khalil, en cas de découverte de la faillite du client important de la société New Style ?

Deuxième partie (4 points)

La société ABC est une société industrielle ayant la forme d'une SARL. Son capital, s'élevant à 1.000.000 DT, est initialement détenu par cinq associés. M. Ali, gérant non salarié, est l'associé majoritaire. La société ABC n'est pas engagée auprès des établissements de crédit et ne détient aucune participation.

M. Ali a cédé, en juin 2009, à deux tiers étrangers à la société ABC, un certain nombre de parts sociales, et ce avec le consentement des autres associés.

M. Hatem, expert-comptable membre de l'OECT, est le commissaire aux comptes de la société ABC. Il est à son 3ème mandat qui couvre la période 2007-2009.

En juillet 2009, la société ABC a tenu successivement une AGE et une AGO :

• L'AGE a décidé, à la majorité des associés représentant la moitié du capital, de transformer la société ABC en une société anonyme. Dans les nouveaux statuts, il est prévu un nombre minimum de 15 actions pour participer aux AGO et la nomination de deux commissaires aux comptes.

• L'AGO a procédé à la nomination de trois administrateurs, dont M. Ali, et ce pour un mandat de trois ans. Elle a également désigné, M. Kamel, expert-comptable membre de l'OECT, en qualité de co-commissaire aux comptes de la société ABC pour les exercices 2009, 2010 et 2011. M. Kamel a accepté le mandat.

Réuni en date du 1er août 2009, le conseil d'administration de la société ABC a désigné M. Ali en qualité de Président Directeur-Général pour une période de trois ans et a décidé de lui accorder mensuellement une rémunération brute de 4.000 DT et un quota de 400 litres de carburant évalué à 508 DT, et ce à compter de cette date. Le même conseil a également autorisé la cession au comptant à M. Ali d'une voiture de tourisme appartenant à la société ABC, et ce à sa valeur nette comptable qui s'élève au 1er août 2009 à 48.000 DT.

Le contrat de cession de la voiture de tourisme a été effectivement signé et exécuté le 2 août 2009. Par ailleurs, à la date de clôture de l'exercice 2009, M. Ali n'a pas encore perçu son salaire du mois de décembre alors qu'il a consommé l'intégralité de son quota de carburant.

Travail à faire :

1) Préciser, en justifiant votre réponse, si M. Hatem était investi d'une mission spéciale au titre de la cession des parts sociales de M. Ali. (0,5 point)

2) Indiquer les conditions légales de transformation d'une SARL en une SA. Décrire les diligences du commissaire aux comptes, M. Hatem, au titre de cette opération et préciser les observations éventuelles qu'il devait formuler. (1,5 points)

3) La situation de chacun des co-commissaires aux comptes, M. Hatem et M. Kamel, est-elle régulière, après la transformation de la société ABC ?

4) Compte tenu des informations dont vous disposez, quel serait le contenu du rapport spécial sur les conventions réglementées relatif à l'exercice 2009 ?

Troisième partie (6 points)

La société THG est une holding financière détenant des participations diversifiées dans plusieurs secteurs d'activité économique. Pour lever les ressources nécessaires au financement des acquisitions de blocs de contrôle, elle a eu souvent recours à des montages de type LBO auprès de fonds d'investissement étrangers qui ont toujours exigé de THG la préparation d'états financiers consolidés, conformément au référentiel IFRS.

En vue de préparer des états financiers consolidés conformes aux IFRS au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009, la direction de la holding THG a choisi d'anticiper l'application des amendements rendus obligatoires pour les périodes am1uelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009.

Dans ce contexte, il vous est demandé d'examiner les dossiers suivants, relevés auprès de deux filiales de la holding THO au cours de l'exercice 2009 :

Dossier n° 1 : (3 points)

La Nouvelle Société de Transport (NST), filiale de THG, a pour objet le transport de personnes. Les prestations fournies sont soumises à la TVA au taux de 6%.

Au début du mois de janvier 2009, la société NST a conclu une convention avec un hypermarché situé dans la banlieue de la capitale en vue de permettre à ce dernier d'augmenter sa fréquentation et d'accroître son chiffre d'affaires. Les principales clauses de cette convention peuvent être résumées comme suit :

• L'hypermarché verse la somme de 450.000 DT à la société NST, à la date de signature de la convention, qui sera exclusivement utilisée pour l'acquisition de trois bus.

• La facture pro forma pour l'acquisition des trois bus, annexée à la convention, mentionne les éléments suivants :

Montant hors taxes	380.593,220 DT
TVA	68.506,780 DT
Montant TTC	**449.100,000 DT**
Frais d'immatriculation	900,000 DT
Total	**450.000,000 DT**

• Les bus revêtiront les couleurs de la société NST avec l'indication du nom commercial et du slogan de l'hypermarché.

• La société NST affectera les trois bus aux itinéraires qui desserviront l'hypermarché afin de faciliter le déplacement des clients et d'accroître la fréquentation de l'hypermarché.

• Les horaires de passage des bus, la fréquence de leur entretien ainsi que le moment de leur remplacement seront fixés par la société NST.

• La société NST accordera un tarif préférentiel pour les personnes qui présenteront une carte de fidélité dont la distribution est assurée gratuitement par L'hypermarché.

• La société NST affectera un bus gratuitement aux excursions trimestrielles des enfants du personnel de l' hypermarché pendant les vacances scolaires programmées par le service social.

• La durée de la convention est de 5 ans.

Travail à faire :

1) Préciser le traitement comptable de cette convention chez la société NST, sachant que cette demi ère estime à 1.500 DT hors taxes, par trimestre, le produit relatif à l'affectation d'un bus aux excursions des enfants du personnel de 1 'hypermarché.

2) Passer, chez la société NST, les écritures comptables requises ;

• au début du mois de janvier 2009, sachant que les trois bus ont été acquis à cette date; à la fin de chaque mois ; et

• à la fin de chaque trimestre.

Dossier n° 2 : (3 points)

La société THG Capitalis, intermédiaire en bourse est une société anonyme au capital de 1.000.000 DT divisé en 10,000 actions de valeur nominale égale à 100 DT chacune. La répartition de son capital se présente comme suit :

Société THG	5.000 actions
Société NST	1.000 actions
8 actionnaires personnes physiques	4.000 actions (chacun détenant 500 actions)

L'assemblée générale ordinaire de THG Capitalis, réunie le 30 juin 2009, a offert le choix à ses actionnaires de recevoir, au titre de l'exercice 2008, un dividende en numéraire de 10 DT ou un dividende en nature consistant en deux actions émises par la banque X et détenues en portefeuille, et ce pour chaque action THG Capitalis. La mise en paiement dudit dividende, dans ses deux formes, a été fixée pour le 31 janvier 2010.

Au 30 juin et au 31 décembre 2009, la direction de THO Capitalis estime que les deux sociétés du groupe (THG et NST) recevront leur dividende en numéraire au même titre que deux actionnaires personnes physiques, et que les six autres actionnaires recevront leur dividende en nature.

Classées parmi les actifs financiers disponibles à la vente, les 30.000 actions de la banque X détenues en portefeuille totalisent une juste valeur de 180.000 DT au 31 décembre 2009 contre 153.000 DT au 30 juin 2009.

Travail à faire :

1) Préciser, pour la société THG Capitalis, le traitement comptable relatif à cette distribution de dividende, et passer les écritures comptables qui en découlent en 2009.

2) Indiquer les informations à fournir dans les états financiers de l'exercice 2009.

3) Passer les écritures comptables requises au 31 janvier 2010, sachant que seulement quatre actionnaires personnes physiques ont opté pour le dividende en nature et que la juste valeur unitaire des actions de la banque X détenues en portefeuille s'élève à 5,800 DT.

Quatrième partie (4 points)

À la tête d'un groupe constitué au fil des années, la société mère EL KABIDHA exerçait sur la société VW un contrôle exclusif depuis le 1er juillet 2007, et ce suite à l'acquisition d'une participation de 60% au capital de cette dernière. L'analyse de la participation de la mère dans sa filiale VW se présente, à la date d'acquisition, comme suit :

(Montants exprimés en DT)

Coût d'acquisition des titres (1)		1.800.000
Capitaux propres VW au jour de l'acquisition (dont capital de 2.000.000)	2.400.000	
Plus-value / terrain	400.000	
Juste Valeur des actifs & passifs identifiables actifs hors impôt différé	2.800.000	
Moins: Passif d'impôt différé généré par le terrain (400.000 x 30%)	(120.000)	
Juste Valeur des actifs & passifs identifiables acquis	2.680.000	
Quote-part de la mère dans la JV des actifs & passifs identifiables acquis (2)	60%	1.608.000
GoodwIII (1) - (2)		192.000

Aucun dividende n'a été distribué par VW en 2007, 2008 et 2009. Un extrait du tableau de bouclage des capitaux propres de la société VW fait ressortir au 31 décembre 2008 les informations suivantes :

(Montants exprimés en DT)

	Réserves VW	Résultat VW
+ Reprise des capitaux propres individuels au 31/12/2008	759.000	212.500
± Incidence des retraitements d'homogénéité	30.000	5.000
± Incidence de ['élimination des opérations réciproques	-	-
± Fiscalité différée	(9.000)	(1.500)
Total, en consolidation, au 31/12/2008	780.000	216.000

NB : Les autres postes de capitaux propres de la société VW correspondent uniquement au capital.

Au début de l'exercice 2009, la société EL KABIDHA a cédé, à un investisseur étranger au groupe, pour 1.500.000 DT, line quote-part correspondant à 40% du capital de la société VW. La participation

résiduelle ne confère, désormais, qu'une simple influence notable et sa juste valeur est estimée, à la même date, à 700.000 DT.

Travail à faire :

1) En s'appuyant sur le système comptable des entreprises, comme référentiel comptable, et sachant que le goodwill est amortissable sur 5 ans, il vous est demandé, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009, de :

a) Passer, dans la comptabilité de consolidation, les écritures relatives à l'incidence de l'opération de cession partielle des titres VW.

b) Passer J'écriture relative à la mise en équivalence de la participation résiduelle détenue au capital de VW sachant que le résultat dégagé par cette dernière, en 2009, s'élève à 170.000 DY.

2) Quel aurait été, en consolidation, le résultat de cession des titres VW, si la mère EL KABIDHA préparait ses états financiers consolidés conformément aux normes IFRS ? Il est supposé, dans ce contexte, que :

• La mère avait choisi d'anticiper l'application des amendements rendus obligatoires pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009.

• La mère avait opté pour l'évaluation de la participation ne donnant pas le contrôle à la part proportionnelle de celle-ci dans l'actif net identifiable de l'entreprise acquise.

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

****

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION SEPTEMBRE 2010

CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

BAREME :

- 1ère Partie : 6 points
- 2ème Partie : 4 points
- 3ème Partie : 6 points
- 4ème Partie : 4 points

PREMIERE PARTIE (6 points)

1) Application de l'approche conceptuelle en ce qui concerne les menaces liées à l'indépendance de M. Khalil pour les deux missions confiées par la société New Style. (2 points)

Les deux missions confiées par la société New Style à M. Khalil sont les suivantes :

- Mission d'examen limité d'informations financières au 30 juin 2009 ;
- Mission d'audit légal des états financiers des exercices 2010 ,2011 et 2012.

Il s'agit de deux missions d'assurance qui rentrent parfaitement dans le cadre normatif prévu par le code d'éthique de l'IFAC. L'indépendance est exigée pour toutes ces missions d'assurance.
En effet, d'après le § 290.1 du code d'éthique de l'IFAC : « *S'agissant d'une mission d'expression d'assurance, il est dans l'intérêt général et, par conséquent, il est prescrit par le présent Code de déontologie que les membres des équipes chargées d'une mission d'expression d'assurance, les cabinets et le cas échéant, les cabinets membres du réseau soient indépendants des clients de missions d'expression d'assurance* ».

Approche conceptuelle de l'indépendance (conceptuel framework) ***(0,25)***
Cette approche consiste à :

- Identifier les circonstances et relations qui risquent de porter atteinte à l'indépendance ;
- Evaluer si ces risques sont clairement non significatifs ;
- Si ce n'est pas le cas, identifier et appliquer les mesures de sauvegarde appropriées à l'effet de réduire ces risques d'atteinte à l'indépendance à un niveau acceptable ;
- Dans le cas ou des mesures de sauvegarde ne peuvent être appliquées ou ne permettent pas de réduire le risque, la seule solution serait de renoncer à la mission d'assurance ou de ne pas l'accepter.

D'après le § 210 de l'annexe 2 - Section 210 du code d'éthique de l'IFAC : Nomination professionnelle : *« Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable libéral doit se demander si cette acceptation serait de nature à créer des menaces concernant la conformité aux principes de base. Parmi les points en rapport avec le client qui, s'ils étaient connus, pourraient menacer la conformité aux principes de base figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (tel que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables ».*

Il est nécessaire d'identifier les menaces, de se prononcer sur leur caractère significatif, et de décider en conséquence.

A- Pour la mission d'examen limité

Menaces	**Mesures de sauvegarde**	**Décision**
M1 : Pression sur les délais	Réservez le temps nécessaire	Appliquer les mesures de sauvegarde
M2 : Intimidation	Revue indépendante	Appliquer les mesures de sauvegarde
M3 : Liens familiaux	Aucune mesure de sauvegarde Si le lien est significatif	Refuser d'accepter la mission
M4 : Honoraires conditionnels	Ne pas conditionner les honoraires	Appliquer les mesures de sauvegarde
M5 : Honoraires calculés sur une information objet de la mission	Appliquer un autre critère pour le calcul des honoraires + revue indépendante	Appliquer les mesures de sauvegarde

M1- Le délai de 10 jours est insuffisant pour accomplir convenablement les diligences. Suite aux pressions sur les délais, l'auditeur n'est pas en mesure de faire preuve que toutes les normes d'expression d'assurance et les procédures de contrôle qualité applicables sont observées. Cette situation pourrait affectée son apparence d'indépendance (paraître). La mesure de sauvegarde consiste à obtenir un délai approprié pour effectuer la mission. **(0,25)**

M2- M. Khalil estime, avant même de commencer la mission, que l'opinion à exprimer ne pourrait être que sans réserve, ce qui peut créer des doutes sur son indépendance de fait (être) et qu'il a simplement à faciliter l'obtention du crédit. La mesure de sauvegarde consiste à l'intervention d'un autre professionnel comptable indépendant chargé de passer en revue les travaux effectués. **(0,25)**

M3- Les liens familiaux et personnels entre un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance et un membre du conseil d'administration, un cadre supérieur ou, suivant leur fonction, certains salariés du client de la mission d'assurance, sont susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou des menaces de familiarité ou d'intimidation. Leur importance dépend d'un certain nombre de facteurs : les responsabilités de la personne dans la mission d'assurance, l'étroitesse des liens concernés et le rôle du membre de la famille ou autre individu chez le client de mission d'assurance. Dans la mesure où M. Khalil estime ne pas être indépendant, le risque est significatif et aucune mesure de sauvegarde n'est disponible pour réduire la menace à un niveau acceptable (les deux personnes en cause sont inévitables) et que seul le refus de la mission d'expression d'assurance réduirait la menace à un niveau acceptable. **(0,25)**

M4- Des honoraires facturés sous condition de résultat (accord du crédit) par un cabinet dans le cadre d'une mission d'assurance créent des menaces liées à l'intérêt personnel ou à la représentation qui peuvent être réduites à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde. Par conséquent, un cabinet ne doit conclure aucun arrangement pour une mission d'assurance suivant lequel le montant des honoraires est subordonné au résultat des procédures de la mission d'assurance. La mesure de sauvegarde consiste à conclure un accord écrit préalable avec le client quant à la base de rémunération en évitant des honoraires sous condition de résultat. **(0,25)**

M5- Les honoraires indexés sur les revenus sont subordonnés à un élément qui constitue l'information objet de la mission d'assurance. Ainsi, les ventes constituant une base de calcul des honoraires, créent des menaces liées à l'intérêt personnel ou à la représentation qui peuvent être ramenées à un niveau acceptable par la fixation des honoraires ou la détermination d'autres bases de calcul. Par conséquent, un cabinet ne doit conclure aucun arrangement pour une mission d'assurance suivant lequel le montant des honoraires est subordonné au. **résultat des procédures de la mission d'assurance ou d'éléments qui constituent l'information objet de la mission d'assurance (§ 290.211)** **(0,25)**

Toutefois, pour le cas de la société New Style, l'étudiant peut évoquer le fait que la responsabilité de l'auditeur est moindre (mission n'est qu'un examen limité à assurance modérée). En outre, en général la banque dispose de garanties réelles et ne se fie pas totalement aux états financiers, ce qui atténue les risques d'atteinte à l'indépendance et peut influencer le jugement.

B- Pour la mission de commissariat aux comptes

B1- M. Sami, reconnaissant, a voulu récompenser M. Khalil en lui proposant sa désignation en qualité de commissaire aux comptes Cette pratique de récompense (offre et cadeaux) constitue une atteinte à l'indépendance.
La norme ISA 220 (contrôle qualité d'une mission d'audit) prévoit qu'avant d'accepter ou de conserver un client, il sera nécessaire d'évaluer l'indépendance, la capacité à satisfaire les demandes du client ainsi que l'intégrité de la direction. **(0,25)**

B2- Les professionnels comptables doivent se conformer aux règles et recommandations les plus rigoureuses prévue par la loi ou la réglementation et le code d'éthique de l'IFAC. D'après le code des sociétés commerciales, l'acceptation de la mission par le commissaire aux comptes constitue une incompatibilité à cause du lien de parenté de deuxième degré (article 262).
D'après le code d'éthique de l'IFAC, la relation familiale est susceptible de créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou des menaces de familiarité ou d'intimidation.
Le risque est significatif d'autant plus que les personnes concernées ne peuvent être évitée et la mission est un audit avec assurance élevée, et aucune mesure de sauvegarde n'est disponible pour réduire les menaces à un niveau acceptable et que seul le refus d'effectuer la mission d'expression d'assurance réduirait ces menaces à un niveau acceptable. Le cabinet n'est pas indépendant. **(0,25)**

2) Appréciation de la conformité du cabinet de M. Khalil aux dispositions des normes internationales et du code d'éthique de l'IFAC, en précisant les éventuelles bonnes pratiques à mettre en œuvre (3 points)

a) M. Khalil a accepté **immédiatement** la mission, ce qui n'est pas conforme aux dispositions aussi bien du cadre conceptuel des missions d'assurance (§ 17) que des ISRE 2400 & 2410 et du code d'éthique de l'IFAC, qui prévoient **des étapes préalables**.
En effet, d'après le § 28 de l' ISQC : Le cabinet doit définir des politiques et des procédures pour l'acceptation *et le maintien de la relation client et des missions ponctuelles, destinées à fournir l'assurance raisonnable que le cabinet poursuivra cette relation et conservera la mission que si:*
(a) il a pris en considération l'intégrité du client et n'a pas eu connaissance d'informations qui le conduiraient à considérer que le client manque d'intégrité ;
(b) il considère être compétent pour accomplir la mission et en a les capacités, les disponibilités en temps et les ressources ; et
(c) il peut se conformer aux règles d'éthique. **(0,25)**

b) M. Khalil s'est engagé oralement à remettre son rapport dans une dizaine de jours, ce qui n'est pas conforme aux dispositions aussi bien des ISRE 2400, que du cadre conceptuel des missions d'assurance qui prévoient **la nécessité d'une lettre de mission** ou tout autre document en tenant lieu, formalisant l'entente sur les termes et les conditions de la mission. Il est dans l'intérêt de l'auditeur comme du client qu'une lettre de mission soit signée. Cette lettre confirme l'acceptation de la mission et permet d'éviter tout malentendu sur des questions telles que la nature précise de la mission, les objectifs et l'étendue de la mission, la responsabilité, ainsi que la forme et le contenu du rapport à émettre. **(0,25)**
D'ailleurs, la même obligation générale est prévue en Tunisie pour toute mission contractuelle acceptée par l'expert comptable (art 9 du code des devoirs professionnels).
En outre, **le délai de 10 jours** peut paraître trop court pour accomplir toutes les diligences requises. **(0,25)**

c) M. Sami s'est engagé oralement aussi, à payer un forfait d'honoraires indexé sur les revenus et qui sera majoré de 10% si le crédit est obtenu dans le mois, ce qui n'est pas conforme aux dispositions du code d'éthique de l'IFAC, qui prévoit que les honoraires conditionnels et ceux calculés sur un produit de la mission constituent une atteinte à l'indépendance. **(0,25)**

d) La comparaison des états financiers au 30 juin 2009 avec ceux de la période précédente a été effectuée conformément aux ISRE normalisant la mission d'examen limité. Toutefois, les variations et écarts doivent être étudiés ; l'explication globale donnée par le propriétaire n'est pas suffisante.
L'augmentation des ventes de 20% est invraisemblable dans un contexte de difficultés du secteur ; elle aurait pu donner lieu à **plus d'investigations** surtout que le propriétaire peut ordonner la comptabilisation de ventes fictives. Dans un examen limité, l'auditeur peut se fier aux déclarations de la direction si tout semble plausible et en cohérence avec le secteur, ce qui ne semble pas être le cas. **(0,5)**

e) Le cabinet assure une mission d'examen limité. En conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, il doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats essentiellement sur la base de demandes d'informations et de procédures analytiques. En conséquence, l'inspection physique semestrielle des stocks n'est pas nécessaire. Un professionnel pourrait remplacer cette assistance par des demandes d'informations auprès de personnes assumant des responsabilités comptables et financières, portant par exemple sur l'enregistrement exhaustif des opérations (tenue d'un inventaire permanent des stocks de manière fiable) et la préparation des états financiers conformément au référentiel identifié. **(0,25)**

f) Le cabinet n'a pas obtenu de lettre d'affirmation. D'après l'ISRE 2400 § 20 normalisant la mission d'examen limité, l'obtention d'une lettre d'affirmation est facultative ; elle est laissée au choix du professionnel (si nécessaire). **(0,25)**

g) Le seuil de signification retenu pour la mission portant sur les états financiers au 30 juin 2009, est inférieur de 50% de celui prévu pour l'audit des états financiers annuels. Le seuil de 50% n'est pas adéquat. Le § 19 de l'ISRE 2400 précise qu'en matière de seuil, l'auditeur doit appliquer les mêmes principes que si une opinion d'audit devait être formulée.
La norme NCT 19 est plus explicite ; elle précise dans le § 12 que : « *le seuil devrait être évalué par rapport aux données financières de la période intermédiaire en question…* ».
Bien que les risques de non-détection d'anomalies soient plus élevés lors d'un examen limité que d'un audit, le seuil de signification se détermine par rapport aux informations qui font l'objet du rapport de l'auditeur et aux besoins des utilisateurs, et non pas en fonction du niveau d'assurance fourni. **(0,5)**

h) Dans le délai convenu, un rapport sans réserve ni paragraphe d'observation a été déposé par le cabinet directement à la banque.
Cette pratique n'est pas conforme au code d'éthique de l'IFAC et dénote d'un non-respect du principe fondamental de **la confidentialité**. Un professionnel remet son rapport à l'organe ou la personne qui l'a désigné. **(0,5)**

Le rapport standard (certification sans réserve ni paragraphe d'observation) peut ne pas se justifier ; l'auditeur peut soulever les soldes d'ouverture et les colonnes comparatives s'agissant d'une mission initiale non récurrente. **(Hors barème + 0,25)**

3) Les diligences éventuelles à la charge de M. Khalil, suite à sa découverte de la faillite du client important de la société New Style. (1 point)

Le rapport d'examen limité étant déposé et dans la mesure où l'auditeur s'est aperçu du caractère inapproprié de son rapport et des informations trompeuses qu'il contient et qui pourraient affecter la décision des utilisateurs, il pourrait juger opportun d'accomplir certaines diligences permettant d'informer les tiers utilisateurs de son rapport pour ne pas être associé à des informations erronées.

D'après le § 61 du cadre conceptuel des missions d'assurance : *« Le professionnel en exercice apprend qu'une partie associe son nom de façon inappropriée à un objet considéré, il demande à cette partie de cesser de le faire. Le professionnel en exercice se demande aussi quelles autres mesures peuvent être nécessaires, par exemple informer tout tiers utilisateur connu de l'utilisation inappropriée de son nom ou obtenir un avis juridique. »*

Il ne convient donc **pas d'appliquer systématiquement les diligences prévues par l'ISA 560** concernant les événements postérieurs qui ne concerne que les missions d'audit. M. Khalil pouvait s'inspirer de l'ISA 560 en discutant de la question avec la direction. **(0,25)**

a) Si la direction accepte de corriger : l'auditeur remettra un nouveau rapport avec une nouvelle date après avoir accompli les diligences normales postérieures à la date de clôture mais prolongées jusqu'à la date de son nouveau rapport (avec modification des états financiers). Le nouveau rapport devrait

comprendre un paragraphe d'observation renvoyant à une note explicative. De plus, l'auditeur devrait contrôler les mesures prises par la direction pour s'assurer que les personnes disposant des états financiers précédents ont été informées et notamment la banque. **(0,25)**

b) En cas de désaccord de la direction : l'auditeur devra l'informer que des mesures adéquates seront adoptées, par exemple informer directement la banque. **(0,25)**

Si la découverte a été faite suffisamment en retard (après la publication des états financiers suivants ou après le remboursement du crédit), l'auditeur peut estimer qu'il n'y a pas lieu d'adopter de mesures particulières. **(0,25)**

DEUXIEME PARTIE *(4 points)*

1) Cession des parts sociales de M. Ali. (0,5 point)

Le commissaire aux comptes n'est investi d'**aucune mission spéciale** au titre de la cession des parts sociales. En effet, les missions spéciales des commissaires aux comptes sont fixées par la loi.

Par ailleurs, la cession a respecté les dispositions de l'article 109 du CSC traitant de la cession des parts sociales même à des tiers étrangers à la société. Le commissaire aux comptes n'a pas à signaler, à ce niveau, une irrégularité dans son rapport général.

2) Opération de transformation de la SARL en SA. (1,5 points)

a) Conditions de la transformation (0,5 point)

- La transformation en une SA doit obéir aux règles spécifiques aux SA dont le nombre des actionnaires qui ne peut être inférieur à 7. La cession de certaines parts sociales, du gérant à deux nouveaux associés, préalablement à la réalisation de la transformation, a permis de satisfaire cette condition ;
- La transformation d'une SARL en une SA peut être décidée, conformément aux dispositions de l'article 144 du CSC, par une AGE, à la majorité des associés représentant au moins la moitié du capital social et ce si le capital est supérieur à 100.000 DT (ce qui est le cas dans notre espèce) **(0,25)**;
- Elle ne peut avoir lieu qu'après présentation d'un rapport spécial sur la situation de la société élaboré par un expert comptable ou un comptable, et que, dans ce cas, les actifs non liquides sont évalués conformément aux articles 173 et 174 du CSC relatifs au commissariat aux apports **(0,25)**.

b) Diligences du commissaire aux comptes (0,5 point)

Afin de permettre aux associés de voter la résolution soumise à leur approbation en toute connaissance de cause, le commissaire aux comptes doit examiner le projet de transformation élaboré par le gérant de la SARL pour exposer les causes, les objectifs et la forme de la société qui en sera issue. Il doit en conséquence :

- D'abord, porter son appréciation sur la régularité de l'opération de transformation en vérifiant notamment les conditions légales de sa réalisation **(0,25)** ;
- Ensuite, juger l'opération au regard du principe d'égalité entre les associés dans le sens que la nouvelle forme de société dans laquelle vont se trouver les associés surtout minoritaires ne doit pas toucher leurs intérêts ni augmenter leurs engagements **(0,25)** ;
- Enfin, formuler ses observations particulières sur les points qu'il juge significatifs.

c) Observation à formuler par le commissaire aux comptes (0,5 point)

En procédant à un examen détaillé des statuts de la société en sa nouvelle forme pour s'assurer que les modifications des clauses statutaires résultent seulement de **la transformation de la société**, le commissaire aux comptes doit se rendre compte que la restriction du droit d'accès aux AGO (exigence de 15 actions pour accéder aux AGO) insérée au niveau des nouveaux statuts est contraire aux dispositions de l'article 279 du CSC qui prévoit que **les statuts peuvent exiger un nombre minimum d'actions pour participer aux AGO sans que celui-ci puisse être supérieur à 10**. Le commissaire aux comptes a du relater cette irrégularité dans son rapport spécial adressé à l'AGE appelée à voter la transformation.

3) Régularité de la situation des deux commissaires aux comptes (1 point)

a) Régularité de la situation de M. Hatem. (0,5 point)

La transformation ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes lorsque les règles applicables à la nouvelle forme sociale exige la désignation d'un commissaire aux comptes. C'est le cas dans l'espèce. Les fonctions de M. Hatem expireront ainsi à la date initialement prévue en tenant compte de la période accomplie dans la société sous son ancienne forme, soit à la fin de l'exercice 2009.

La situation de M. Hatem est donc régulière.

b) Régularité de la situation de M. Kamel. (0,5 point)

La société ABC n'est pas dans l'obligation légale de désigner un 2ème commissaire aux comptes. Elle n'est pas, en effet, un établissement de crédit faisant appel public à l'épargne ou une entreprise d'assurance multi-branche ; elle n'est pas une société mère puisqu'elle ne détient aucune participation et elle n'est pas engagée auprès des établissements de crédit.

Par ailleurs, et conformément à ses nouveaux statuts, la société est en droit de désigner, volontairement, un 2ème commissaire aux comptes. Toutefois, et en application des dispositions de **l'article 15 du code des devoirs professionnels**, lorsqu'un commissaire aux comptes est en cours de mandat, il n'est pas permis à son confrère d'accepter d'être son co-commissaire aux comptes, sur une base volontaire, qu'après l'achèvement du mandat en cours. M. Kamel, ne devait, donc, pas accepter sa nomination pour le mandat 2009-2011. En acceptant cette fonction, M. Kamel peut engager sa responsabilité disciplinaire et éventuellement civile pour faute commise à l'égard du confrère Hatem.

4) Rapport spécial sur les conventions réglementées au titre de l'exercice 2009. (1 point)

La note d'orientation, établie par l'OECT en mars 2010, sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants a défini les principales diligences du commissaire aux comptes telles qu'elles résultent des dispositions de l'article 200 nouveau du CSC ainsi que le contenu de son rapport spécial auxquels les membres de l'OECT sont tenus de se référer.

Le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes au sujet des conventions réglementées (y compris les obligations et engagements envers les dirigeants) doit permettre de répondre aux objectifs recherchés par le législateur. Il s'agit de :

- Mettre en évidence la conformité par rapport aux procédures d'autorisation prévues ;
- Fournir les éléments permettant à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt attaché aux conventions en vue de leur approbation.

Le rôle du commissaire aux comptes ne consiste pas à se prononcer sur le bien fondé de ces conventions ou à apprécier l'intérêt qui s'y attache. En revanche, il doit relater les faits découlant de ses contrôles et les éléments permettant, in fine, à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt qui s'attache à ces conventions en vue de leur approbation.

Le rapport spécial du commissaire aux comptes comporte les conventions réglementées dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux et ce qu'elles soient nouvellement autorisées ou autorisées au cours des exercices antérieurs mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice.

Concernant les obligations et engagements pris envers les dirigeants, le rapport spécial du commissaire aux comptes doit fournir des informations chiffrées sur les rémunérations des dirigeants qui seront structurées, par dirigeant, conformément au référentiel de bonne pratique indiqué dans la note d'orientation. Ces informations chiffrées porteront sur les charges de l'exercice constatées au titre desdites rémunérations ainsi que sur les passifs s'y rapportant.

Le contenu du rapport spécial des commissaires aux comptes peut se présenter comme suit :

a) Conventions et opérations nouvellement réalisées (autres que les rémunérations des dirigeants):

Votre Conseil d'Administration nous a tenus informé des conventions et opérations suivantes nouvellement conclues au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2009 :

- La cession, au comptant, d'une voiture de tourisme, propriété de la société, au PDG à **sa VNC s'élevant à 48.000 DT**. La société n'a réalisé, à ce titre, aucune perte ou gain de cession **(0,25)**.

b) Conventions autorisées antérieurement à l'exercice 2009 et qui continuent à produire leurs effets en 2009 (autres que les rémunérations des dirigeants):

Votre Conseil d'administration ne nous a donné avis d'aucune convention conclue au cours des exercices antérieurs et dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2009. Nous n'avons pas également relevé, au cours de nos investigations de telles conventions **(0,25)**.

c) Obligations et engagements de la société envers les dirigeants :

Salaires bruts, congés payés, cotisations sociales et avantages en nature

i. Les obligations et engagements envers les dirigeants tels que visés à l'article 200 (nouveau) II § 5 du CSC se détaillent comme suit :

   La rémunération mensuelle du Président Directeur-Général a été fixée par décision du Conseil d'Administration en date du 1/8/2009. Elle se compose d'un salaire brut de 4 000 DT et d'un quota de 400 litres de carburant **(0,25)**.

ii. Les obligations et engagements de la société ABC envers ses dirigeants, tels qu'ils ressortent des états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2009, se présentent comme suit (en DT) **(0,25)** :

	PDG	
	Charges de l'exercice	**Passif au 31/12/2009**
Avantages à court terme	22.540*	4.000
TOTAL en DT	**22.540**	**4.000**

* 22 540= 4000*5 + 508*5

Les commissaires aux Comptes
Lieu, date et signature

TROISIEME PARTIE (6 points)

Dossier n°1 : (3 points)

1) Traitement comptable de la convention NST/Hypermarché

Selon cette convention, la société NST reçoit de l'hypermarché (client) de la trésorerie utilisée exclusivement pour acquérir un élément d'immobilisation corporelle (Matériel de transport sous forme de 3 bus) qui sera destiné pour la fourniture d'un service au même client. En conséquence, cette convention rentre dans le champ d'application de l'interprétation IFRIC 18 (IFRIC 18.06) **(0,25 point)**

Bien que la société NST doive utiliser le matériel de transport acquis pour fournir des services à son client, il n'en demeure pas moins qu'elle dispose, toujours, de la capacité de décider des conditions d'exploitation et d'entretien de celui-ci et de la date de son remplacement. En conséquence, le matériel de transport répond, conceptuellement, à la définition d'un actif en raison du contrôle exercé par la société NST (IFRIC 18.21 et IFRIC 18.10) **(0,25 point)**

Ainsi, la société NST doit comptabiliser le matériel de transport en tant qu'élément d'immobilisation corporelle conformément au paragraphe IAS 16.07 et évaluer son coût à la juste valeur pour sa comptabilisation initiale conformément au paragraphe IAS 16.24 (IFRIC 18.11) **(0,25 point)**

Par ailleurs, la contrepartie du montant versé par l'hypermarché constitue une obligation pour la société NST d'utiliser les bus pour permettre à l'hypermarché (son client) de recevoir des consommateurs et par conséquent d'accroître son chiffre d'affaires et d'assurer les excursions au profit de son personnel. Il s'agit, donc, de deux prestations identifiables séparément au sens du paragraphe IFRIC 18.16 :

- Transport régulier des clients de l'hypermarché titulaires d'une carte de fidélité à un tarif préférentiel ;
- Transport trimestriel gratuit des enfants du personnel de l'hypermarché lors des excursions organisées par le service social pendant les vacances scolaires. **(0,25 point)**

Dans ce contexte, le paragraphe IAS 18.13 impose que la juste valeur de la contrepartie totale reçue ou à recevoir pour le contrat soit allouée à chaque service et que les critères de comptabilisation de IAS 18 soient alors appliqués à chaque service. (IFRIC 18.19) **(0,25 point)**

La période au cours de laquelle le produit doit être comptabilisé pour ces services correspond à celle contractuelle convenue avec l'hypermarché, soit 5 ans (IFRIC 18.20).

Enfin, les prestations de service seront rendues en échange de biens (bus). L'échange est qualifié de dissemblable (service contre bus) et sera comptabilisé comme une transaction générant des produits des activités ordinaires (IFRIC 18.13). Selon IAS 18.12, ces produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus ajustée du montant de la soulte transférée **(0,25 point)**

2) Les écritures à passer seront les suivantes :

Début janvier 2009 **(0,25 point)**

(B) Trésorerie	450.000,000	
(B) Produits constatés d'avance		450.000,000
Transfert de trésorerie en provenance du client		

Début janvier 2009 **(0,25 point)**

(B) Matériel de transport	381 493,220	
(B) Etat, TVA déductible	68 506,780	
(B) Fournisseurs d'immobilisations (ou Trésorerie)		450.000,000
Entrée à l'actif des bus consécutif au transfert de trésorerie		

Mensuellement **(0,5 point)**

(B) Produits constatés d'avance	6.970,000	
(G) Produits des activités ordinaires		6.575,472
(B) Etat, TVA collectée		394,528
Abonnement des produits provenant du transport régulier		

Mensuellement, la société NST comptabilise un produit TTC égale à [(450.000-(1.500*1,06*4*5)]/60 = 6.970 DT, soit en hors taxes : 6.970/1,06 = 6.575,472 DT

Trimestriellement **(0,5 point)**

(B) Produits constatés d'avance	1.590,000	
(G) Produits des activités ordinaires		1.500,000
(B) Etat, TVA collectée		90,000
Abonnement des produits provenant du transport trimestriel		

Dossier n°2 : (3 points)

1) Traitement comptable

Selon IFRIC 17.10, l'engagement de payer un dividende doit être comptabilisé dès que ce dividende a été dûment autorisé et qu'il n'est plus soumis à la discrétion de l'entité, c-à-d dès la date à laquelle la déclaration du dividende, est autorisée par l'l'assemblée générale des actionnaires. **(0,25 point)**

Dans la mesure où, l'AGO a donné aux actionnaires le choix de recevoir soit un dividende en nature, soit un dividende en numéraire, la société THG Capitalis doit estimer le dividende à payer en prenant en compte à la fois la juste valeur de chaque solution et la probabilité que les actionnaires choisissent l'une ou l'autre solution. (IFRIC 17.12), soit 100.600 DT [7.000 x 10 + 500 x 6 x 2 x (153.000/30.000]. **(0,25 point)**

Au 31 décembre 2009 et à la date de règlement, THG Capitalis doit examiner et ajuster la valeur comptable du dividende à payer et comptabiliser en capitaux propres, au titre d'ajustements du montant de la distribution, tout changement de la valeur comptable du dividende à payer. (IFRIC 17.13) **(0,25 point)**

Lors du règlement du dividende à payer, THG Capitalis doit comptabiliser en résultat net l'éventuel écart entre la valeur comptable des actifs distribués et la valeur comptable du dividende à payer (IFRIC 17.14). Dans la mesure où les actifs distribués sont évalués à la juste valeur selon IAS 39 (Actifs financiers disponibles à la vente), aucun écart ne sera dégagé dans le cas de l'espèce. **(0,25 point)**

Ecriture à comptabiliser en 2009 :

30 juin 2009 **(0,25 point)**

(B) Résultats accumulés non distribués	100.600	
(B) Actionnaires, dividendes à payer		100.600
Engagement de payer les dividendes		

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Résultats accumulés non distribués [(6-5,1)*500*2*6]	5.400	
(B) Actionnaires, dividendes à payer		5.400
Ajustement de la valeur comptable du dividende à payer		

2) Informations à fournir dans les états financiers de l'exercice 2009 :

Selon IFRIC 17.16, la société THG Capitalis doit fournir les informations suivantes :

a) la valeur comptable du dividende à payer à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ; et **(0,25 point)**

b) l'augmentation ou la diminution de la valeur comptable comptabilisée au cours de l'exercice à la suite du changement de juste valeur des actifs à distribuer. **(0,25 point)**

3) Ecritures à comptabiliser au 31 janvier 2010 :
Réajustement du passif à la date de règlement : **(0,25 point)**

Valeur du passif au 31/01/2010 [(1)] **(a)**	103.200
Valeur du passif au 31/12/2009 **(b)**	106.000
Ajustement (a)-(b)	(2.800)

[(1)] 8.000 * 10 + 500 x 4 * 2 * 5,800

31 janvier 2010 **(0,25 point)**

(B) Actionnaires, dividendes à payer	2.800	
(B) Résultats accumulés non distribués		2.800
Ajustement de la valeur comptable du dividende à payer		

Paiement du dividende :

31 janvier 2010 **(0,5 point)**

(B) Actionnaires, dividendes à payer	103.200	
(B) Trésorerie [8.000 x 10]		80.000
(B) Actifs financiers disponibles à la vente		23.200
Extinction de l'engagement de payer le dividende		

QUATRIEME PARTIE (4 points)

1) Traitement des conséquences de la cession selon le système comptable des entreprises : (3 points)

a) Le résultat de cession enregistré dans les comptes individuels de la société mère doit être remplacé par le résultat de cession calculé en consolidation, par différence entre le prix de cession et la valeur de la participation en consolidation (quote-part des capitaux propres corrigée des écarts d'évaluation et des écarts d'acquisition résiduels). **(0,25 point)**

La plus-value réalisée dans les comptes individuels de la société mère est de 300.000 DT (prix de cession : 1.500.000 DT – coût titres : [1.800.000 x (40%/60%)]).

La valeur en consolidation de la participation au capital de la société VW, soit 60%, s'élève au 1er janvier 2009 à 2.100.000 DT qui s'explique de la manière suivante :

Q.P de la mère dans Capitaux propres au 01/01/2009 (2 996 000*60%) (1)	1.797.600
Q.P de la mère dans les écarts d'évaluation au 01/01/2009 (2)	168.000
V.N.C du Goodwill au 01/01/2009 (3)	134.400
Valeur comptable de consolidation au 01/01/2009 (0,5 point)	**2.100.000**

(1) [2.000.000 + 780.000 + 216.000]

(2) [(400.000 - 120.000)*60%]

(3) [(192.000 - 192.000*20%*1,5)]

La plus-value réalisée dans les comptes consolidés est de 100.000 DT (Prix de cession : 1.500.000 DT - valeur des titres : [2.100.000 x (40%/60%)]). La plus-value enregistrée chez la mère sera donc minorée de 200.000 (300.000 DT - 100.000 DT). **(0,25 point)**

L'écriture d'ajustement est la suivante :

Au bilan (0,25 point)		
(B) Résultat El KABIDHA	200.000	
(B) Réserves EL KABIDHA		200.000
A l'état de résultat (0,25 point)		
(G) Gains nets sur cession de valeurs mobilières de placement	200.000	
(G) Résultat global (en gestion)		200.000

N.B : L'impôt payé au titre de la cession n'est pas retraité dans la mesure où il est acquitté par le groupe à titre définitif.

Remarquons que ceci revient à corriger la plus ou moins-value comptabilisée dans les comptes individuels de la quote-part des résultats successifs enregistrés en résultat consolidé depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession. En effet, l'écart de 200.000 DT entre la plus-value constatée dans les comptes individuels et la plus-value consolidée peut s'analyser ainsi :

Quote-part dans les résultats accumulés depuis l'acquisition [(780.000 + 216.000) – (2.400.000-2.000.000)]*60%	357.600
Amortissement de l'écart d'acquisition en 2007 et en 2008 [192.000*20%*1,5]	(57.600)
Contribution totale correspondant aux 60% (a)	**300.000**
Contribution partielle correspondant à la part cédée = (a)*40%/60%	**200.000**

b) Mise en équivalence de la participation résiduelle au 31/12/2009

La valeur d'équivalence des 20% restants sera déterminée comme suit :

+Valeur comptable de consolidation au 01/01/2009 [2.100.000*(20%/60%)]	700.000
+ Q.P dans les résultats accumulés en 2009 [170.000*20%]	34.000
- Amortissement du GW résiduel [192.000*(20%/60%)*20%]	(12.800)
= Valeur d'équivalence au 31/12/2009 (0,75 point)	**721.200**

L'écriture de mise en équivalence sera la suivante :

Au bilan (0,5 point)		
(B) Titres mis en équivalence	721.200	
(B) Titres VW [1.800.000*(20%/60%)]		600.000
(B) Réserves EL KABIDHA [300.000*(20%/60%)]		100.000
(B) Résultat EL KABIDHA [34.000 -12.800]		21.200
A l'état de résultat (0,25 point)		
(G) Résultat global (en gestion)	21.200	
(G) Quote-part dans les résultats des SME		21.200

2) Résultat de cession en IFRS : (1 point)

Lorsque le contrôle est perdu mais qu'une influence notable est préservée, IAS 27 (révisée en 2008) exige l'évaluation de la participation dominante résiduelle à la juste valeur, une juste valeur qui serait considérée comme le coût pour les besoins de la comptabilisation ultérieure. En effet, selon IAS 27.37 « *La juste valeur d'un investissement conservé dans l'ancienne filiale à la date de perte de contrôle doit être considérée comme étant la juste valeur de la comptabilisation initiale d'un actif financier selon IAS 39 Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation ou bien, le cas échéant, comme le coût, lors de la comptabilisation initiale, d'un investissement dans une entreprise associée ou contrôlée conjointement*. »

Toute variation de part d'intérêt qui implique un changement de méthode de consolidation est considérée comme un événement économique significatif. Une telle transaction sera donc comptabilisée comme si l'actif résiduel était cédé à la juste valeur et immédiatement racheté pour la même valeur. **(0,5 point)**

Le résultat de cession des 40% sera déterminé comme suit :

+ Juste valeur de la contrepartie reçue	1.500.000
+ Juste valeur de la part d'intérêt résiduelle de 20%	700.000
	2.200.000
- Actifs nets de VW [2.996.000 x 60%]	(1.797.600)
- Goodwill (non amortissable en IFRS)	(192.000)
Résultat de cession (0,5 point)	**210.400**

NB : La note complète (1 point) sera attribuée au candidat qui détermine correctement le résultat de cession en IFRS

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 2010 (Enoncé)

Epreuve de révision comptable

Durée : 5 heures

Première Partie (9,5 points)

La société «Travaux 2000» a été constituée en 2007 sous la forme d'une société anonyme ; ses principaux actionnaires sont la banque MN (30%), la société de bâtiments et travaux publics «Gamma» (25%) et la société italienne spécialisée également dans les travaux publics «Umbria Spa» (40%), représentée par Mr Bruno.

La société «Travaux 2000» est dirigée par un ingénieur dynamique nommé au poste de directeur général ; il est rémunéré par un salaire mensuel brut fixé, par le premier conseil d'administration, à 3.500 DT et payé systématiquement à la fin de chaque mois par virement bancaire. Sa femme assure la gestion financière et comptable de la société.

Le conseil d'administration est composé des trois principaux actionnaires et d'un administrateur personne physique qui préside les réunions. La société «Travaux 2000» vient de créer son comité permanent d'audit qui s'est réuni à plusieurs reprises au cours de l'année 2009.

La société «Travaux 2000» est titulaire, depuis janvier 2009, d'un marché de construction d'une cité résidentielle conclu avec un promoteur immobilier. Elle a confié le lot «Fondation» relatif à ce marché, à des conditions avantageuses, à la société italienne «Umbria Spa» moyennant un contrat de sous-traitance autorisé par son conseil d'administration préalablement à sa conclusion. À l'achèvement des travaux, dans le délai contractuel, fin décembre 2009, Mr Bruno a présenté une facture hors marché de 340.000 DT représentant des travaux supplémentaires non prévus par le contrat initial de sous-traitance et commandés verbalement par le chef du chantier relevant de la société «Travaux 2000». Ces travaux supplémentaires ont fait l'objet d'une autorisation par le comité permanent d'audit de la société «Travaux 2000», mais n'ont pas été comptabilisés et n'ont fait l'objet d'aucune information au niveau des états financiers de 2009.

Le secteur des BTP (bâtiments et travaux publics) est concurrentiel ; les petits entrepreneurs qui n'ont pas de charges fixes importantes proposent des prix bas au détriment de la qualité ; souvent, la fin des chantiers est difficile et certains d'entre eux n'arrivent même pas à terminer les travaux dans les délais contractuels et à honorer leurs engagements vis-à-vis de leurs clients.

Le cabinet «AUDITIS Tunisie», membre du réseau mondial «AUDITIS International», a été désigné commissaire aux comptes de la société «Travaux 2000» depuis sa constitution. Cette désignation a été faite sur la proposition insistante de la banque MN qui voulait que son propre auditeur, d'envergure internationale, contrôle les comptes de ses filiales et entreprises associées.

Dans le cadre de l'arrêté des comptes de l'exercice 2009, la société «Travaux 2000» décide de répondre aux besoins spécifiques de son actionnaire italien «Umbria Spa» en présentant, pour la première fois, un jeu complet audité d'états financiers IFRS, en plus de ses états financiers établis selon le référentiel comptable tunisien. Le cabinet «AUDITIS Tunisie» disposant des compétences techniques nécessaires, a été chargé de ce travail qu'il a accepté par la lettre de mission figurant en Annexe 1.

Après deux exercices déficitaires, la société «Travaux 2000» a réalisé, en 2009, son premier bénéfice grâce notamment à la comptabilisation, selon la méthode de l'avancement, des

revenus relatifs au contrat de construction du nouveau siège de la banque MN. Ce contrat, s'étalant sur 24 mois, lui a été attribué, à la fin de 2008, aux conditions normales du marché.

Le 10 mai 2010, dans le cadre de sa mission de commissariat aux comptes, le cabinet «AUDITIS Tunisie» a proposé plusieurs redressements d'audit (plus d'une centaine d'écritures dont certaines sont significatives). La société «Travaux 2000» a accepté et pris en compte l'intégralité de ces redressements le jour même, ce qui a permis d'ajuster les comptes de 2009 et de dégager les principaux indicateurs financiers suivants (montants exprimés en dinars) :

Rubrique	2009	2008
Capitaux propres (avant résultat)	5 414 400	5 957 970
Revenus	8 622 450	5 278 469
Stocks	33 456	67 564
Résultat des activités courantes (avant impôt sur le résultat)	**(1)** 2 282 940	-143 570
Frais de personnel	3 356 080	1 876 500

Vous disposez, en outre, des informations complémentaires suivantes concernant l'exercice 2009, tirées des dossiers de travail tenus par le cabinet «AUDITIS Tunisie» :

a) Lors de l'évaluation du système de contrôle interne relatif au processus de la paie, le responsable de la mission aboutit à la conclusion suivante : «L'entreprise contrôlée a employé, en moyenne, 553 salariés à plein temps sur l'année ; elle n'a mis en œuvre aucun moyen pour s'assurer que les effectifs rémunérés ne comportent pas de personnel fictif». La norme dans le secteur des BTP indique que le coût annuel moyen d'un salarié est de 5.350 DT. L'écart par rapport à la comptabilité, dégagé par l'équipe d'audit, a été jugé non significatif, bien qu'aucune explication plausible n'ait été donnée par la direction. L'erreur tolérable allouée aux frais de personnel est de 25.000 DT.

b) À la clôture de l'exercice 2009, aucun membre de l'équipe d'audit ne s'est déplacé pour assister aux opérations d'inspection physique des stocks.

c) Le conseil d'administration a arrêté, en date du 15 mai 2010, uniquement les états financiers établis selon le référentiel comptable tunisien ainsi que le rapport de gestion relatifs à l'exercice 2009. Il a convoqué l'assemblée générale ordinaire pour le 15 juin 2010.

d) Une seule lettre d'affirmation a été signée, le 15 mai 2010, par un administrateur influent et par la femme du directeur général. Elle comprend notamment l'affirmation que les signataires sont responsables des informations financières établies selon les principes comptables généralement admis en Tunisie.

e) Un rapport sur le système de contrôle interne a été remis par le cabinet «AUDITIS Tunisie» au conseil d'administration réuni fin décembre 2009 ; il fait mention de plusieurs déficiences et recommande de recourir à un cabinet externe pour y remédier. Lors de la réunion, le conseil d'administration de la société «Travaux 2000» a accepté l'offre d'un cabinet belge, membre du réseau «AUDITIS International», qui s'est proposé de réaliser une mission d'expression d'assurance par appréciation directe portant sur le système de contrôle interne. Ses travaux ont démarré à la fin du mois de janvier 2010 en bénéficiant de la compétence technique du personnel du cabinet local «AUDITIS Tunisie».

f) Le cabinet «AUDITIS Tunisie» a présenté à la société «Travaux 2000», en date du 16 mai 2010, ses rapports général et spécial au titre de l'exercice 2009.

g) À l'achèvement des travaux objet de la lettre de mission figurant en Annexe 1, le cabinet

«AUDITIS Tunisie» a remis le rapport d'audit figurant en Annexe 2 en format électronique et n'envisage pas de le remettre en format papier. Il a envoyé ce rapport à l'actionnaire italien «Umbria Spa» par E-mail. Ce dernier, aussitôt informé du contenu des états financiers IFRS, a demandé de comptabiliser la facture relative aux travaux supplémentaires de 340.000 DT. Le conseil d'administration réuni d'urgence le 20 mai 2010 a jugé opportun de modifier les états financiers précédemment arrêtés le 15 mai 2010 selon le référentiel comptable tunisien. Le cabinet «AUDITIS Tunisie» estime qu'il a déjà remis ses rapports et ne peut plus les modifier ; il envisage d'attendre la décision de l'assemblée générale ordinaire qui va statuer sur les comptes de 2009.

Travail à faire :

1) Préparer une note succincte sur la régularité de l'acceptation par le cabinet «AUDITIS Tunisie» des travaux objet de la lettre de mission figurant en Annexe 1, ainsi que sur la régularité des conditions financières stipulées dans ce document.

2) Identifier les conventions réglementées réalisées par la société «Travaux 2000» et préciser le contenu du rapport spécial que doit établir le cabinet «AUDITIS Tunisie», conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales.

3) Relever les irrégularités éventuellement commises par le cabinet «AUDITIS Tunisie» lors de la conduite de sa mission de commissariat aux comptes et dégager les responsabilités pouvant en découler.

4) Indiquer, dans une note succincte, en quoi les travaux d'audit effectués par le cabinet «AUDITIS Tunisie», autre qu'en matière de rapport, ne sont pas conformes aux normes internationales d'audit.

5) Indiquer, dans une note succincte, en quoi le rapport d'audit, figurant en Annexe 2 et remis en format électronique, n'est pas conforme aux normes internationales d'audit (traiter des aspects relatifs à la forme, au fond et à l'opinion exprimée).

6) Discuter des questions d'éthique qui se posent au cabinet «AUDITIS Tunisie», en application du code d'éthique de l'IFAC.

Deuxième partie (10,5 points)

Créée à l'initiative de promoteurs tunisiens non-résidents, la société «Coté Desserts» (désignée «M» dans la suite de l'énoncé) est une entreprise totalement exportatrice spécialisée dans la fabrication des produits de pâtisserie et viennoiserie.

En vue d'approvisionner les marchés de l'Asie et du Moyen-Orient, elle a créé une filiale (désignée «F» dans la suite de l'énoncé) détenue à hauteur de 90% et ayant pour objet le commerce et le courtage internationaux. Sise à la zone franche de Djebel Ali à Dubaï, cette filiale bénéficie de régimes exceptionnels en matière fiscale et de change.

Pour satisfaire les besoins des bailleurs de fonds étrangers ayant consenti aux actionnaires de la société «M» des crédits participatifs, cette dernière prépare, depuis sa création, des états financiers consolidés et individuels, libellés en euros, conformément au référentiel IFRS.

Travail à faire :

A- Compte tenu des informations figurant en Annexes 3 et 4, il vous est demandé, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009, de :

1) Décrire brièvement, en justifiant votre réponse, les procédures de conversion des éléments du bilan et du compte de résultat de la filiale «F».

2) Passer, dans la comptabilité de consolidation, les écritures de cumul du bilan et du compte de résultat de «F» sachant que la physionomie de la parité du dollar américain (USD) contre l'euro (€) se présente comme suit :

Date	Cours
31/12/2007	0,6800
31/12/2008	0,7166
30/06/2009	0,7118
31/12/2009	0,7087
Moyenne 2008	0,6983
Moyenne 2009	0,7127

3) Passer, dans la comptabilité de consolidation, les écritures d'élimination des opérations réciproques, sachant que la mère et sa filiale utilisent les mêmes méthodes comptables.

4) Passer, dans la comptabilité de consolidation, les écritures de partage des capitaux propres de la filiale «F».

B- Dans le cadre de l'arrêté de ses états financiers individuels au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009, conformément aux normes IFRS, la société «M» soumet à votre examen les trois dossiers suivants :

Dossier 1 : (3 points)

Le 1er juillet 2008, et en vue de financer un projet d'extension, la société «M» a contracté auprès de la branche off-shore de la CITI BANK un emprunt de 2.000.000 euros remboursable en bloc au terme d'une maturité de 4 ans et portant intérêt au taux variable (EURIBOR + 0,5%) payable semestriellement à terme échu. Afin de se couvrir contre le risque de hausse des taux d'intérêt, la société «M» acquiert, auprès d'une autre banque de la place, un swap qui délivre un taux fixe de 6% et reçoit l'EURIBOR majoré de 0,5% et dont les modalités sont les suivantes :

- Montant notionnel	2.000.000 €
- Date	01/07/2008
- Modalités	Remboursement semestriel pour un montant net (différentiel entre le taux variable et le taux fixe)
- Taux d'intérêt receveur	EURIBOR + 0,5%
- Taux d'intérêt payeur	6%
- Echéance	30/06/2012

Les caractéristiques du swap sont parfaitement en adéquation avec celles de la dette de la société «M» tant sur le notionnel, que sur la maturité, le paiement et la révision des taux. Au regard des caractéristiques du swap et de ladite dette, la société «M» est en mesure de démontrer que la couverture est totalement efficace.

L'évolution des taux de l'EURIBOR ainsi que de la juste valeur du swap, entre le 31 décembre 2008 et le 31 décembre 2009 se présente comme suit :

Date	EURIBOR	JV du Swap en € (*)
31/12/2008	4,50%	(62 303)
30/06/2009	4,00%	(81 258)
31/12/2009	4,50%	(45 797)
(*) Après règlement.		

Travail à faire :

1) Identifier le type de relation de couverture visée dans le cas d'espèce et rappeler, à son égard, les conditions d'application de la comptabilité de couverture prévues par la norme IAS 39, Instruments financiers - comptabilisation et évaluation.

2) Passer les écritures comptables au 30 juin 2009 et au 31 décembre 2009, relatives aux intérêts de l'emprunt et au swap, en supposant que la société «M» avait opté pour la comptabilité de couverture et que les conditions liées à son application sont entièrement vérifiées.

3) Préciser le traitement comptable du swap au 31 décembre 2009 en supposant le non -recours à l'option pour la comptabilité de couverture.

Dossier 2 : (1,5 points)

Au cours du mois de septembre 2008, la société «M» avait arrangé l'opération d'achat, par la société «General Trading» (société de commerce international domiciliée en Tunisie), d'une quantité de sucre auprès d'un fournisseur étranger pour 500.000 €. Concomitamment, la société «M» avait conclu un accord avec «General Trading» en vertu duquel elle s'est engagée, irrévocablement, à racheter ladite matière première, au cours de 2009, au même prix de 500.000 € majoré des coûts encourus par cette dernière pour l'assurance, le stockage et le financement de la marchandise.

Utilisant l'accord et la marchandise comme garanties, la société «General Trading» a pu obtenir un financement bancaire de 500.000 €. La réception effective de la marchandise par «General Trading» a eu lieu le 1er novembre 2008.

Au 1er mai 2009, «General Trading» a rétrocédé la marchandise à la société «M» aux conditions convenues. Les coûts encourus par «General Trading» au titre de cette marchandise s'élèvent à 21.000 € et se détaillent, par exercice, comme suit :

	2008	2009
- Charges d'intérêt	5.000 €	10.000 €
- Frais de stockage	1.400 €	2.800€
- Frais d'assurance	600€	1.200 €
	7.000€	14.000€

Travail à faire :

1) Analyser la substance de l'accord conclu entre la société «M» et «General Trading», et préciser le traitement comptable adéquat en 2008.

2) Passer les écritures comptables au 1er mai 2009 relatives à la rétrocession de la marchandise à la société «M».

Dossier 3 : (1 point)

En raison de la sensibilité de la politique de fixation des prix des produits à base de cacao par rapport à l'évolution des cours de cette matière première sur le marché international et anticipant une tendance haussière de ces derniers, la société «M» avait conclu avec un fournisseur ivoirien un marché ferme aux conditions C&F (coût et fret) pour l'achat de 100 tonnes de cacao. Outre le prix de 2.240 € la tonne de cacao, la société «M» supporte les frais de chargement et de transport maritime s'élevant à 12.000 €.

Embarquée dans le navire du transporteur, le 22 décembre 2009, la commande est arrivée à son port de destination à Rades le 8 janvier 2010.

La cotation du cacao sur le marché international s'élève, au 31 décembre 2009, à 2.120 € la tonne. Les coûts de chargement et de transport n'ont pas connu d'évolution significative.

Travail à faire :

Préciser le traitement comptable de cette transaction et passer les écritures qui en découlent au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009.

Annexe 1

TERMES DE LA MISSION

Vous nous avez demandé de procéder à l'établissement et à l'audit des états financiers IFRS de la société «Travaux 2000», comprenant l'état de la situation financière arrêté au 31 décembre 2009, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes annexes décrivant les politiques comptables majeures suivies et donnant d'autres informations explicatives.

Nous avons le plaisir de vous confirmer, par la présente, notre acceptation et notre compréhension de cette mission.

Notre mission consiste, d'une part, à convertir en IFRS les états financiers de votre société, relatifs à l'exercice 2009, établis selon le référentiel comptable tunisien, et ce, en effectuant les retraitements nécessaires et, d'autre part, à exprimer une opinion d'audit sur les états financiers IFRS.

Nous procéderons à l'audit selon les Normes Internationales d'Audit (Normes ISA). Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers IFRS ne comportent pas d'anomalies significatives.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition les documents comptables et toutes autres informations nécessaires.

Le délai de réalisation de la mission est de dix jours ouvrables, commençant à courir à partir de la communication de la balance générale des comptes arrêtés au 31 décembre 2009 selon le référentiel comptable tunisien. Les rubriques de la colonne comparative 2008 ne seront pas retraitées ni converties en IFRS.

Le montant de nos honoraires est fixé à la somme forfaitaire de huit mille (8.000) dinars hors taxes ; ces honoraires seront facturés en sus du forfait annuel de la mission de commissariat aux comptes objet de nos accords antérieurs.

Veuillez signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre pour marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission.

Date le 4 mai 2010

Bon pour accord :

La Société «Travaux 2000 »

Le Cabinet AUDITIS Tunisie

Membre du réseau AUDITIS International

Annexe 2

AUDITIS Tunisie

Membre du réseau AUDITIS international

Société inscrite au tableau de l'Ordre des Experts-Comptables de Tunisie

Siège social : 55, Avenue du Maghreb - 1085, TUNIS - E-mail : auditis@orbit.tn

Groupe «Umbria Spa»

RAPPORT D'AUDIT INDÉPENDANT

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joint de la société «Travaux 2000», comprenant l'état de la situation financière au 31 décembre 2009, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux normes Internationales d'Information Financière (IFRS). Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à ces évaluations du risque, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Il y a lieu de noter que nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks au 31 décembre 2009.

Opinion

À notre avis, sous réserve du point ci-dessus mentionné, les états financiers sont réguliers et sincères et présentent une image fidèle, pour tous les aspects significatifs, du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière à la fin de cet exercice, conformément aux normes comptables nationales et internationales.

Sans remettre en cause notre opinion, nous attirons votre attention sur le fait qu'il existe des incertitudes sur la comptabilisation des revenus selon la méthode d'avancement. Une incertitude est une question dont l'issue dépend d'actions futures ou d'événements qui échappent au contrôle direct de l'entité mais qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers. Le résultat à terminaison et le degré d'avancement par contrat ne peuvent actuellement être estimés de manière fiable.

Tunis, le 14 mai 2010

P/AUDITIS Tunisie

Membre du réseau AUDITIS International

Zaher ZAHER, Partner

Annexe 3

Informations générales sur les sociétés «M» et «F»

	Date de création	Localisation	Activité	Monnaie de la tenue de la comptabilité	Régime de change	Régime fiscal	Informations complémentaires
Mère «M»	Début 2005	Tunisie	Industrie manufacturière	Euro (€)	Non-résidente (off-shore)	Totalement exportateur	- Capital libéré en € (cinq millions) - Toutes les exportations sont libellées et réglées en € - Les matières premières de base sont exclusivement importées et payées en € - Les emprunts liés au financement des investissements sont contractés auprès de banques off-shore en € - Les ventes locales, ne dépassant pas 10% du chiffre d'affaires, sont effectuées en dinars - Paie ses salariés et les autres dépenses locales en dinars
Filiale «F»	Fin 2007	Zone franche de Djebel Ali (Dubaï)	Société de commerce international	Dollar USD (Pour des exigences locales)	Non-résidente (off-shore)	Exonération de l'impôt sur le résultat	- Capital libéré en USD (cinq cent mille) - Effectue 90% de ses achats auprès de la société mère - Toutes les ventes sont facturées et encaissées en € - Paie ses salariés (essentiellement des expatriés) en € - Emprunte, passagèrement, en monnaie locale auprès d'institutions financières implantées à Dubaï

Annexe 4

Bilans et comptes de résultat résumés de la société «F»

Actifs (USD)		**2009**	**2008**	**2007**
Immobilisations (1)		250.000	300.000	-
Stocks de marchandises (2)		100.000	140.000	-
Clients		1.000.000	500.000	-
Liquidités		90.000	20.000	500.000
	Total des Actifs	**1 440.000**	**960.000**	500.000
Capitaux propres & Passifs (en USD)		**2009**	**2008**	**2007**
Capital		500.000	500.000	500.000
Réserves		190.000	-	-
Résultat de l'exercice		460.000	390.000	-
	Total des Capitaux Propres	**1 150.000**	**890.000**	500.000
Fournisseurs d'exploitation (3)		90.000	70.000	-
Dividendes à payer (4)		200.000	-	-
	Total des Passifs	**290.000**	**70.000**	**-**
	Total des Capitaux Propres & Passifs	**1 440.000**	**960.000**	**500.000**
Compte de résultat (en USD)		**2009**	**2008**	**2007**
Ventes		1 600.000	1.000.000	-
Achats (5)		(850.000)	(600.000)	-
Variation de stocks		(40.000)	140.000	-
Charges de personnel		(120.000)	(100.000)	-
Autres charges (6)		(130.000)	(50.000)	-
	Résultat Net de l'Exercice	**460.000**	**390.000**	**-**

(1) Les immobilisations ont été acquises à fin décembre 2008. Aucune nouvelle acquisition ou opération de cession n'a été effectuée au cours de l'exercice 2009.

(2) Il s'agit de marchandises en provenance de la mère ayant pour origine les achats de l'année. Ces stocks sont comptabilisés initialement au coût et ultérieurement au moindre du coût et de la valeur nette de réalisation. Aucune dépréciation n'a été constatée en 2008 et en 2009.

La marge facturée par la société mère et incluse dans les stocks de fin de période était de 20.000 € en 2008 et 15.000 € en 2009.

(3) Il s'agit de dettes envers la société mère.

(4) Les dividendes ont été décidés par l'assemblée générale des associés réunie le 30 juin 2009. La mise en paiement de ces dividendes a été fixée pour le 10 janvier 2010.

(5) Dont 540.000 € auprès de la mère.

(6) Y compris les dotations aux amortissements des immobilisations.

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

****

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION PRINCIPALE – JUIN 2010

CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE REVISION COMPTABLE

BAREME :

1ère Partie : 9,5 points
2ème Partie : A : 5 points - B : 5,5 points

PREMIERE PARTIE (9,5 points)

1- Régularité de l'acceptation des travaux d'établissement et d'audit des états financiers en IFRS confiés au cabinet et des conditions financières objet de la lettre de mission (1 point)

A/ Régularité de l'acceptation des travaux : (0,25 point)

Les travaux confiés par la société « Travaux 2000 » au cabinet « AUDITIS Tunisie » consistent, d'une part, à établir, à partir des comptes préparés selon le référentiel comptable tunisien, des états financiers selon le référentiel IFRS, et d'autre part, à auditer lesdits états financiers en vue de leur certification et ce pour les besoins de l'actionnaire italien.

L'acceptation d'une telle mission par le cabinet « AUDITIS Tunisie » moyennant une rémunération fixée à 8.000 DT tout en conservant sa fonction de commissaire aux comptes est contraire aux dispositions de l'article 262 du CSC qui stipule que « ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes….les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonctions autres que celles des commissaires un salaire ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société…». Le même article ajoute que si l'une des causes d'incompatibilité survient au cours du mandat, l'intéressé doit, à défaut de refus de la mission proposée, cesser immédiatement d'exercer ses fonctions de commissaire et d'en informer le conseil d'administration au plus tard 15 jours après la survenance de cette incompatibilité.

L'article 265 est plus explicite : "Les commissaires aux comptes ne peuvent percevoir de rémunérations autres que celles prévues par la loi, ni bénéficier d'aucun avantage par convention". L'article 23 de la loi n° 88-108 réglementant la profession d'expert comptable annonce le principe selon lequel le CC, leurs conjoints, salariés, personnes exercant pour son compte ne peuvent se voir confier aucune mission d'expertise comptable ou toute autre mission contractuelle de la part de la société, de ses administrateurs, de toute entreprise possédant le 1/10 de son capital.

B/ Régularité des conditions financières objet de la lettre de mission : (0,75 point)

B1- Conditions financières relatives à la mission d'établissement et d'audit des états financiers arrêtés selon le référentiel IFRS : **(0,5 point)**

Indépendamment du problème de l'incompatibilité développée ci-dessus, la mission confiée au cabinet « AUDITIS Tunisie » comprend deux phases : Une première phase d'établissement des états financiers selon le référentiel IFRS et une deuxième phase d'audit de ces états financiers conformément à ce référentiel.

Pour ce qui est de la phase « Etablissement », la fixation des honoraires est libre et est laissée à l'accord entre les parties.

Pour ce qui est de la phase « Audit », et s'agissant de travaux d'audit contractuel des comptes annuels (conformément à un référentiel autre que le référentiel local) d'une entreprise résidente (à savoir la société « Travaux 2000 »), il y a lieu d'appliquer le barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises

de Tunisie homologué par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003 tel que modifié notamment par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 24 septembre 2003.

Selon la lettre de mission figurant en annexe 1, la totalité des honoraires au titre de ces travaux sont fixés d'un commun accord entre le cabinet « AUDITIS Tunisie » et la société « Travaux 2000 ». Cette situation se trouve être, par conséquent, non conforme à la réglementation en vigueur.

B2- Conditions financières relatives à la mission initiale de commissariat aux comptes : **(0,25 point)**

D'après la lettre de mission, les honoraires de commissariat aux comptes sont fixés selon un forfait annuel convenu entre le cabinet « AUDITIS Tunisie » et la société « Travaux 2000 » et non pas par référence au barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie homologué par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003 tel que modifié notamment par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 24 septembre 2003.

Cette situation est, par conséquent, contraire aux dispositions de l'arrêté sus visé qui stipule que l'application du barème est obligatoire.

2- Conventions réglementées (2 points)

A/ Identification des conventions réglementées (1 point)

Il y a lieu de relever les conventions suivantes et de les analyser en vue de les classer parmi les conventions réglementées ou libres : **(0,25 par convention traitée)**

- Convention de sous-traitance par laquelle la société « Travaux 2000 » a confié à la firme italienne « Umbria SPA », administrateur, le lot fondation relatif à un marché dont elle est titulaire et ce à des conditions avantageuses (la convention n'est pas ainsi conclue à des conditions normales même si on considère qu'elle soit courante). Cette convention a été préalablement autorisée, en 2009, par le conseil d'administration de la société « Travaux 2000 ». Il s'agit alors d'une convention réglementée (convention nouvellement autorisée) visée par l'article 200 nouveau du CSC,
- Révision, à la hausse, des conditions de la convention de sous-traitance suite à des travaux supplémentaires commandés verbalement par le chef du chantier et exécutés par le sous-traitant en présentant une facture à ce titre. Cette convention a été autorisée par le comité permanent d'audit et non pas par le conseil d'administration tel qu'il est exigé par les dispositions de l'article 200 nouveau du CSC. Cette révision constitue une convention devant être soumise à la procédure de contrôle mais qui n'a pas fait l'objet d'une autorisation préalable par l'organe habilitée, à savoir le conseil d'administration. Cette situation équivaut à un défaut d'autorisation et nécessite, si le conseil d'administration ne voit pas d'objection (et c'est a priori le cas puisqu'il s'agit, à notre avis, d'une erreur d'appréciation consistant à considérer que l'autorisation du comité permanent d'audit peut se substituer à celle du conseil d'administration), le recours aux dispositions de l'article 202 du CSC qui prévoit que la nullité des conventions contractées sans l'autorisation préalable du conseil d'administration peut être couverte par un vote de l'assemblée générale intervenant sur rapport spécial du commissaire aux comptes exposant les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.
- Rémunération du DG autorisée par le conseil d'administration de la société qui constitue, suite à l'amendement du CSC de mars 2009, une convention réglementée visée par les dispositions de l'article 200 nouveau II § 5 du CSC.
- Marché de construction du nouveau siège de la banque MN, administrateur de la société « Travaux 2000 » attribuée à cette dernière aux conditions normales du marché. S'agissant, en outre, d'une opération courante pour la société « Travaux 2000 », ce marché constitue une convention courante conclue à des conditions normales visée par le paragraphe 3 de l'article 200 nouveau du CSC traitant des opérations libres qui ne nécessitent pas le recours à la procédure de contrôle consistant dans l'autorisation préalable du conseil d'administration et l'approbation de l'assemblée générale au vu d'un rapport spécial du commissaire aux comptes. Toutefois, il y a lieu de noter que cette opération doit être, conformément aux dispositions du même paragraphe 3 de l'article 200 nouveau du CSC,

être communiquée par l'intéressé (la banque MN dans notre cas) au président du conseil d'administration. Cette convention doit également être communiquée aux membres du conseil d'administration et au commissaire aux comptes pour audit.

B/ Contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2009 (1 point)

Le rôle du commissaire aux comptes ne consiste pas à se prononcer sur le bien fondé des conventions réglementées réalisées ou à apprécier l'intérêt qui s'y attache. En revanche, il doit relater les faits découlant de ses contrôles et les éléments permettant, in fine, à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt qui s'attache à ces conventions en vue de leur approbation conformément aux dispositions de l'article 200 du CSC. Pour les conventions non autorisées par le conseil d'administration, le commissaire aux comptes a un rôle supplémentaire (par rapport à son rôle d'information sur l'objet et la consistance des conventions) consistant à exposer, conformément aux dispositions de l'article 202 du CSC, les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.
Le rapport spécial du commissaire aux comptes comporte les conventions réglementées dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux et ce qu'elles soient nouvellement autorisées ou autorisées au cours des exercices antérieurs mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice.

Concernant les obligations et engagements pris envers les dirigeants, le rapport spécial du commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions de la note d'orientation, établie par l'OECT en mars 2010, sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants, fournir des informations chiffrées sur les rémunérations des dirigeants qui seront structurées, par dirigeant, conformément au référentiel de bonne pratique indiqué dans la note d'orientation. Ces informations chiffrées doivent porter sur les charges de l'exercice constatées au titre desdites rémunérations ainsi que sur les passifs s'y rapportant.

Le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes, le cabinet « AUDITIS Tunisie » peut se présenter comme suit :

I- Rapport sur les conventions autorisées par le conseil d'administration en application des dispositions de l'article 200 du CSC : (0,5 point)

A/ Conventions et opérations nouvellement réalisées (autres que les rémunérations des dirigeants): (0,25 point)

Votre conseil d'administration nous a tenus informé des conventions et opérations suivantes nouvellement conclues au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2009 :

> Convention de sous-traitance par laquelle la société « Travaux 2000 » a confié à la firme italienne « Umbria SPA », administrateur, le lot fondation relatif à un marché dont elle est titulaire et ce aux conditions suivantes …….. Cette convention a été autorisée par le conseil d'administration de la société en date du …. 2009.

B/ Conventions autorisées antérieurement à l'exercice 2009 et qui continuent à produire leurs effets en 2009 (autres que les rémunérations des dirigeants):

Votre conseil d'administration ne nous a donné avis d'aucune convention conclue au cours des exercices antérieurs et dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2009. Nous n'avons pas également relevé, au cours de nos investigations de telles conventions.

C/ Obligations et engagements de la société envers les dirigeants : (0,5 point)

C.1- Les obligations et engagements envers les dirigeants tels que visés à l'article 200 nouveau II § 5 du CSC se détaillent comme suit :

> La rémunération du Directeur Général est fixée par décision du conseil d'administration du ….. Cette rémunération est constituée uniquement de salaires mensuels.

C.2- Les obligations et engagements de la société « Travaux 2000 » envers ses dirigeants, tels qu'ils ressortent des états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2009, se présentent comme suit (en DT) :

	DG	
	Charges de l'exercice	**Passif au 31/12/2009**
Avantages à court terme	42.000	0
TOTAL	**42.000**	**0**

II- Rapport sur les conventions non autorisées par le conseil d'administration en application des dispositions de l'article 202 du CSC : (0,25 point)

La convention de sous-traitance du lot fondation confiée à la firme italienne « Umbria SPA » a fait l'objet, en 2009, d'une révision, à la hausse, suite à des travaux supplémentaires commandés et exécutés par le sous-traitant en présentant une facture de 340.000 DT. Cette convention a été autorisée par le comité permanent d'audit et non pas par le conseil d'administration tel qu'il est exigé par les dispositions de l'article 200 nouveau du CSC. Il y a eu, en fait, une erreur d'appréciation consistant à considérer que l'autorisation du comité permanent d'audit peut se substituer à celle du conseil d'administration.

3- Irrégularités éventuellement commises par le commissaire et responsabilité pouvant en découler (1 point) : 0,25 par irrégularité et responsabilité conséquente dégagée avec un maximum de 1 point

Irrégularités	Responsabilité
Acceptation de la mission d'établissement et d'audit des états financiers selon le référentiel IFRS en la cumulant avec la fonction de commissaire aux comptes et ce contrairement aux dispositions de l'article 262 du CSC.	- Responsabilité disciplinaire pour atteinte à l'honneur et à la probité de la profession, - Responsabilité civile éventuelle si on apporte la preuve d'un dommage causé, par l'irrégularité commise, à un tiers.
Fixation des honoraires de la phase Audit de la mission d'un commun accord (en dehors du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie homologué par arrêté).	Responsabilité disciplinaire pour atteinte à l'honneur et à la probité de la profession.
Fixation des honoraires de commissariat aux comptes par référence à un forfait annuel convenu (en dehors du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie homologué par arrêté)	Responsabilité disciplinaire pour atteinte à l'honneur et à la probité de la profession.
Collaboration avec le cabinet belge, membre du réseau « AUDITIS International » à qui on a confié la mission d'expression d'assurance par appréciation directe portant sur le système de contrôle interne risquant de se traduire par une violation du secret professionnel auquel le commissaire aux comptes est tenu en application des dispositions des articles 254 du CP et 271 du CSC même envers les membres du réseau.	- Responsabilité pénale prévue par l'article 271 du CSC, - Responsabilité civile en raison de la réunion des 3 conditions constitutives d'une telle responsabilité à savoir la faute, le dommage et le lien de causalité, - Responsabilité disciplinaire pour atteinte à l'honneur et à la probité de la profession.
Refus de rectifier son rapport général suite à la décision du conseil d'administration de modifier les états financiers annuels de la société pour tenir compte de la facture hors marché présentée par la firme italienne (dont le défaut de comptabilisation devait, s'il a un effet significatif, donner lieu à une observation du commissaire aux comptes) et ce contrairement aux dispositions de l'article 269 du CSC.	- Responsabilité civile en raison de la réunion des 3 conditions constitutives d'une telle responsabilité à savoir la faute, le dommage et le lien de causalité. - Responsabilité disciplinaire incompétence professionnelle,

4- La conformité aux normes internationales d'audit du travail effectué par le cabinet "AUDITIS Tunisie", autre qu'en matière de rapport, peut être mesuré ainsi : **(2 points)**

1- Le solde estimé des frais du personnel est de :

(553 salarié x le coût salarial 5.350 DT) = 2.958.550

Le solde en comptabilité est de : 3.356.080

L'écart par rapport au secteur est de : 397.530

Cet écart dépasse l'erreur tolérable allouée aux frais de personnel de 25.000 DT, il est significatif. En l'absence d'explications de la direction, cet écart doit donner lieu à plus d'investigations et à des tests de détail ou pourrait impacter l'opinion. D'après le paragraphe 22 de l'ISA 500 *: « L'auditeur planifie et met en œuvre des contrôles de substance pour répondre à une évaluation spécifique du risque d'anomalies significatives.*

Cet examen analytique est corroboratif. D'apres l'ISA 520 : Procédures analytiques «Pour décider s'il convient de mettre en oeuvre des procédures analytiques de substance, l'auditeur prend en compte la connaissance qu'il a de l'entité et de son contrôle interne, le seuil de signification fixé et l'éventualité d'une anomalie dans l'élément contrôlé concerné, ainsi que la nature de l'assertion ».
D'apres l'ISA 520 §18 : « Les investigations sur les écarts et les rapports inhabituels comportent en général en premier lieu des demandes d'informations adressées à la direction, suivies de l'examen des réponses de la direction, par exemple en les comparant à la connaissance qu'à l'auditeur de l'entité et à d'autres éléments probants recueillis au cours de l'audit ; Et l'appréciation de la nécessité de mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit si la direction ne parvient pas à fournir une explication ou si l'explication fournie n'est pas satisfaisante ».

2- A la clôture de l'exercice, aucun membre de l'équipe d'audit ne s'est déplacé pour assister aux opérations d'inspection physique des stocks. Le solde des stocks n'est pas significatif quantitativement : 33.456 DT, donc la présence à l'inventaire n'est pas nécessaire conformément au §5 de l'ISA 501 *: « Lorsque le stock revêt une importance significative au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur son existence et sur son état en assistant à la prise d'inventaire physique, à moins que ceci lui soit impossible ».*

3- Une lettre d'affirmation confirmant la responsabilité de la direction sur les comptes en IFRS n'a pas été obtenue. En l'absence de cette lettre et en application de la lettre de mission, le cabinet va arrêter ces comptes au lieu et place du conseil. La relation tri-partite, condition nécessaire pour une mission d'assurance, ne sera plus vérifiée. D'après les § 33 de l'ISA 200, **la direction est seule responsable** de l'établissement et la présentation des états financiers et que l'audit de ces états n'exonère pas la direction de ses responsabilités. Ces fondamentaux sont confirmés par le § 36 qui précise que la direction a la responsabilité du choix du référentiel et de la préparation et de la présentation. Les § 28 à 31 de l'ISA 700 confirment les mêmes principes : la direction est seule responsable de l'établissement et la présentation des états financiers. Par direction la norme vise les personnes ayant la responsabilité d'établir et de présenter des états financiers. Le §52 de l'ISA 700 va plus loin et considère que l'auditeur ne doit dater et présenter son rapport qu'après l'obtention de l'évidence que la direction a arrêté ces états et que la direction déclare en assumer les conséquences et accepter la situation.

4- Le cabinet n'a pas à recommander de recourir à un cabinet externe pour pallier aux insuffisances.

5- Le personnel du cabinet local n'a pas à participer à la mission d'expression d'assurance.

6- Le cabinet est tenu au secret professionnel, il ne doit pas envoyer directement une copie de ce rapport à l'actionnaire italien.

7- Le cabinet "AUDITIS Tunisie" doit appliquer les dispositions de l'ISA 560 : Le principe général est que l'auditeur doit discuter de ces anomalies avec la direction pour l'amener à modifier les E.F. Le cabinet a une obligation normative (le terme **doit** a été utilisé par l'ISA 560) de poursuivre la bonne information pour corriger les états financiers et en tenir informé les utilisateurs chaque fois qu'une erreur a été découverte.
Cette obligation va de la recherche des erreurs pour les corriger avant l'émission de son rapport, et même après l'émission de son rapport, l'objectif étant de ne pas induire en erreur les utilisateurs des états financiers et de son rapport. Dans la mesure ou la direction refuse, l'auditeur doit prévenir les tiers utilisateurs de son rapport, et doit prendre toutes les actions nécessaires pour que "la mauvaise" information qui a circulé soit corrigée. Le cabinet n'a pas à attendre la décision de l'assemblée générale qui va statuer sur les comptes de 2009.

8- La lettre de mission doit comporter la responsabilité des parties.

9- La lettre d'affirmation doit etre signée par le directeur général et non par un administrateur.

(0,25 point par anomalie avec un maximum de 2 points)

5- Préparer une note indiquant si le rapport remis en format électronique, figurant en annexe 2, est conforme aux normes internationales d'audit (traiter des aspects relatifs à la forme, au fond et à l'opinion exprimée). (3 points)

1-1-Forme

1- L'ISA 700 révisée, applicable aux rapports de l'auditeur datés du 31 décembre 2006 ou d'une date postérieure, prévoit dans son paragraphe 58 que le rapport de l'auditeur doit être sous une forme écrite. Le paragraphe 59 de la même norme considère qu'un rapport écrit comprend aussi bien un rapport en format papier qu'un rapport en format électronique.

- Destinataire

2- Le rapport doit être adressé à la personne ou l'organe qui a confié la mission : la société "Travaux 2000".

- La date

3- En règle générale, la date du rapport d'audit ne doit pas être antérieure à la date à laquelle un jeu complet d'états financiers de l'entité a été arrêté et que les personnes chargées de l'établissement des E.F ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité. En effet le § 52 de l'ISA 700 prévoit : « *L'auditeur doit dater son rapport sur les états financiers à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur ceux-ci. Les éléments probants suffisants et appropriés doivent inclure le fait qu'un jeu complet d'états financiers de l'entité a été arrêté et que les personnes chargées de l'établissement des E.F ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité ».*
La date du 14 mai 2010, portée sur le rapport de l'auditeur, n'est pas adéquate, alors que le conseil d'administration n'a pas arrêté définitivement les états financiers IFRS.

Signature du rapport

4- En application de l'article 6 de la loi 88-108, le rapport est à signer par le responsable des travaux et doit comprendre le visa ou la signature sociale.

1-2-Fond et opinion

5- Le poste stock n'étant pas significatif, l'auditeur n'a pas à indiquer le fait qu'il n'a pas assisté à l'inventaire.

6- L'utilisation de la méthode d'avancement ne constitue pas une incertitude en post opinion. S'il y'a un désaccord avec la direction sur les politiques d'arrêté des EF et sur l'application de la méthode, l'auditeur doit le signaler dans son opinion.

7- L'auditeur doit modifier son rapport pour attirer l'attention des utilisateurs sur le fait que la colonne comparative 2008 n'a pas été ni transposée ni auditée.

8- L'opinion n'indique ni la date des états financiers, ni la société objet de l'audit

9- Le paragraphe d'opinion doit indiquer la conformité à un seul référentiel IFRS et non à deux référentiels.

10- Dans le cas ou la direction refuse de signer une lettre d'affirmation spécifique aux EF en IFRS, ce refus constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit, l'auditeur doit évaluer l'impact de ce refus sur les états financiers, ce qui le conduit normalement à formuler une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

(0,25 point par anomalies de 1 à 10)

L'auditeur doit calculer le seuil de signification global pour pouvoir exprimer une opinion. **(0,5 point)**

Le Seuil de Signification est le montant qui modifierait la décision d'un utilisateur "raisonnable" se basant sur les états financiers. Pour cela, le seuil est déterminé en fonction des utilisateurs et de leurs besoins.
La société italienne et ses auditeurs, pour des besoins de consolidation et d'estimation de la valeur de la

participation, sont les utilisateurs privilégiés. Donc, à priori la rubrique « capitaux propres » intéresse ces utilisateurs. Parallèlement, le résultat des activités ordinaires constitue aussi une bonne base pour la détermination du seuil pour les autres utilisateurs éventuels. D'après le guide de l'IFAC, les pourcentages suivants sont généralement retenus.

RUBRIQUE	**Minimum**	**Maximum**	**Moyenne**
Bénéfice des activités ordinaires (3 à 7%)	68,488	159,806	114,147
Capitaux propres (3 à 5%)	162,432	270,720	216,576
Moyenne	**115,460**	**215,263**	**165,362**

Un seuil entre 115.460 et 215.263 avec une moyenne de 165.362 est acceptable.

La facture de 345.000 non comptabilisée est significative et doit donner lieu à une modification du rapport exprimant une réserve.

6- Discuter des questions d'éthique en conformité avec le code d'éthique de l'IFAC. (0,5 point)

Questions liées à l'indépendance (0,25 point par question avec un maximum de 0,25)

1- Le fait que la banque insiste pour désigner le cabinet auditeur de ses filiales peut constituer une pression qui affecte son indépendance.

2- Le fait de réaliser d'autres services non audit peut menacer l'indépendance.

3- Le fait de passer des écritures et d'arrêter des comptes en IFRS accroit la responsabilité de l'auditeur qui prend la place de la direction

Questions liées à la confidentialité (0,25 point par question avec un maximum de 0,25)

1- Le fait d'informer le cabinet belge des faiblesses et de l'amener à proposer ses services affecte la confidentialité

2- Le fait que le personnel du cabinet local réalise la mission affecte la confidentialité

3- Le fait d'envoyer le rapport directement à la société italienne est une atteinte à la confidentialité.

DEUXIEME PARTIE (10,5 points)

A- Consolidation de F : (5 points)

1- Procédures de conversion : **(1,5 point)**

Selon IAS 21.8, la monnaie fonctionnelle est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité. L'environnement économique principal dans lequel une entité fonctionne est normalement celui dans lequel elle génère et dépense principalement sa trésorerie.

Compte tenu des informations fournies en annexe 3, il appert que la monnaie fonctionnelle de la société mère M (qui est aussi la monnaie de présentation de ses états financiers consolidés en IFRS) est l'euro (€). **(0,25 point)**

Pour déterminer la monnaie fonctionnelle de la filiale F (activité à l'étranger au sens de la norme IAS 21) et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de la société mère M, on peut considérer les facteurs complémentaires suivants, prévus par IAS 21.11, à savoir :

- Le degré d'autonomie de la filiale par rapport à la mère ;
- La proportion des transactions de la filiale avec la mère ;
- L'influence des flux de trésorerie générés par la filiale sur ceux de la mère ;
- L'autonomie en matière de remboursement des dettes.

Au vu des informations fournies en annexe 3, la monnaie fonctionnelle de la filiale est identique à celle de la mère, soit l'euro (€). **(0,25 point)**
La filiale tient sa comptabilité en dollars (pour des exigences locales) qui est une monnaie différente de sa monnaie fonctionnelle. En conséquence, ce ne sont pas les procédures de conversion visées par le paragraphe IAS 21.40 qui s'appliquent dans ces circonstances (méthode du taux de clôture) mais plutôt celles visées par le paragraphe IAS 21.34 (méthode temporelle selon l'appellation utilisée dans d'autres référentiels), en l'occurrence :

Actifs et passifs (0,25 point)	**Charges et produits (0,25 point)**
• Les éléments monétaires sont convertis en utilisant le cours de clôture. • Les éléments non monétaires existant à la date d'entrée en périmètre sont convertis en utilisant le cours en vigueur à cette date. • Les autres éléments non monétaires sont évalués sur la base du cours historique	• Les dépréciations constatées (amortissements, pertes de valeurs) sur des éléments d'actif convertis au cours historique, sont converties au même cours historique. • Les autres produits et charges sont, en principe, convertis au cours de change en vigueur à la date où ils sont constatés; en pratique, ils sont convertis à un cours moyen de période.
Capitaux propres (0,5 point)	
• Les capitaux propres existants à la date d'entrée en périmètre sont convertis en utilisant le cours en vigueur à cette date. • Les postes de capitaux propres autres que les résultats accumulés et non distribués (réserves et résultats reportés) sont convertis en utilisant le cours historique. • Les dividendes au cours du jour de la décision de leur distribution. • Les résultats accumulés et non distribués, depuis l'entrée en périmètre, suivant une identification spécifique permettant le bouclage des capitaux propres.	

2- Ecriture de cumul : **(1,5 point)**

Méthode du taux de clôture (Cf. infra)

Cumul des comptes de bilan (0,5 point)				
(B) Immobilisations [250.000x0,7166]	179 150		177 175	
(B) Stocks de marchandises [100.000x0,7127]	71 270		70 870	
(B) Clients [1.000.000x0,7087]	708 700		708 700	
(B) Liquidités [90.000x0,7087]	63 783		63 783	
(B) Fournisseurs d'exploitation [90.000x0,7087]		63 783		63 783
(B) Dividendes à payer [200.000x0,7087]		141 740		141 740
(B) Capital "F" [500.000x0,6800]		340 000		340 000
(B) Réserves "F" [a]		152 852		129 977
(B) Ecart de conversion "F"				**17 186**
(B) Résultat "F" [Par différence]		324 528		327 842
Cumul des comptes de résultat (0,5 point)				
(G) Résultat global (en gestion)	324 528		327 842	
(G) Achats [850.000x0,7127]	605 795		605 795	
(G) Variation de stocks [140.000x0,6983-100.000x0,7127]	26 492		28 508	
(G) Charges de personnel [120.000x0,7127]	85 524		85 524	
(G) Dotations aux amortissements [50.000x0,7166]	35 830		35 635	
(G) Autres charges [80.000x0,7127]	57 016		57 016	
(G) Perte de change	**5 135**			
(G) Vente de marchandises [1.600.000x0,7127]		1 140 320		1 140 320

[a] Conversion des réserves :

	(en $)	Cours	(en €)
Résultat 2008 (1) (0,25 point)	**390 000**		**295 212**
+ Immobilisations	300 000	0,7166	214 980
+ Stocks	140 000	0,6983	97 762
+ Clients	500 000	0,7166	358 300
+ Liquidités	20 000	0,7166	14 332
- Fournisseurs	(70 000)	0,7166	(50 162)
- Capital	(500 000)	0,6800	(340 000)
Dividendes (2) (0,25 point)	**(200 000)**	**0,7118**	**(142 360)**
Réserves 2009 (1)+(2)	**190 000**		**152 852**

NB : Le candidat qui applique la méthode du taux de clôture ne sera sanctionné qu'au niveau de la question liée à la description des procédures de conversion, soit uniquement 1,5 points.

Pour la deuxième question liée à la mise en œuvre de la démarche de conversion, les données chiffrées à considérer au niveau des écritures susvisées sont celles indiquées en contour pointillé et correspondant à la méthode du taux de clôture appliquée indûment.

***3- Elimination des opérations réciproques :* (1,5 point)**

NB : Quelle que soit la méthode de conversion adoptée par le candidat, les écritures liées au processus d'élimination des opérations réciproques devraient être passées comme suit :

a- ***Opérations n'ayant aucune incidence sur les capitaux propres consolidés :* (0,75 point)**

- Créances et dettes réciproques :

(B) Fournisseurs d'exploitation (Chez F)	63 783		**(0,25 point)**
(B) Clients (chez M)		63 783	
(B) Dividendes à payer (Chez F)	127 566		**(0,25 point)**
(B) Dividendes à recevoir (Chez M)		127 566	

- Charges et produits réciproques :

(G) Ventes de marchandises (Chez M)	540 000		**(0,25 point)**
(G) Achats de marchandises (Chez F)		540 000	

b- ***Opérations ayant une incidence sur les capitaux propres consolidés :* (0,75 point)**

- Marge sur stock initial : **(0,25 point)**

(B) Réserves "M"	20 000	
(B) Résultat "M"		20 000
(G) Résultat global (en gestion)	20 000	
(G) Variation de stocks		20 000

- Marge sur stock final : **(0,25 point)**

(B) Résultat "M"	15 000	
(B) Stock de marchandises		15 000
(G) Variation de stocks	15 000	
(G) Résultat global (en gestion)		15 000

- Dividendes [Part de M : 200 000 x 90% x 0,7118 = 128 124 €] **(0,25 point)**

(B) Résultat "M"	128 124	
(B) Réserves "M"		128 124
(G) Produits financiers	128 124	
(G) Résultat global (en gestion)		128 124

Méthode du taux de clôture (Cf. infra)

4- Partage des capitaux propres de F : **(0,5 point)**

(B) Capital "F"	340 000		340 000	
(B) Réserves "F"	152 852		129 977	
(B) Résultat "F"	324 528		327 842	
(B) Ecart de conversion "F"			**17 186**	
(B) Titres de participation dans "F" [340 000 x90%]		306 000		306 000
(B) Réserves Consolidées [152 852 x90%]		137 567		116 979
(B) Résultat consolidé [324 528 x90%]		292 075		295 058
(B) Ecart de conversion consolidé				**15 467**
(B) PNC (ou intérêts minoritaires)		81 738		81 501

NB : Le candidat qui a, indûment, appliqué la méthode du taux de clôture au niveau de la conversion, devra proposer au niveau de l'écriture de partage des capitaux propres de "F" les données chiffrées indiquées en contour pointillé.

B- Arrêté des comptes individuels de M : (5,5 points)

Dossier n°1 : (3 points)

1) Dans le cas de l'espèce, le swap (instrument de couverture) a été contracté pour couvrir les flux futurs de l'emprunt contre le risque de fluctuation du taux d'intérêt variable, il s'agit donc d'une couverture de flux de trésorerie (*cash flow hedge*) au sens d'IAS 39.86 (b). **(0,25 point)**

Selon IA 39.88, une relation de couverture remplit les conditions requises pour l'application de la comptabilité de couverture si, et seulement si, toutes les conditions suivantes sont réunies :

(a) A l'origine de la couverture, il existe une désignation et une documentation formalisées décrivant la relation de couverture ainsi que l'objectif de l'entité en matière de gestion des risques et de stratégie de couverture.

(b) L'on s'attend à ce que la couverture soit hautement efficace dans la compensation des variations de juste valeur ou de flux de trésorerie attribuables au risque couvert, en accord avec la stratégie de gestion des risques décrite à l'origine pour cette relation de couverture particulière. *(Gains et pertes sur l'instrument de couverture se situant dans la fourchette de 80% à 125% du gain ou de la perte correspondant à l'élément couvert)*

(c) Pour les couvertures de flux de trésorerie, une transaction prévue qui fait l'objet de la couverture doit être hautement probable et doit comporter une exposition aux variations de flux de trésorerie qui pourrait in fine affecter le résultat.

(d) L'efficacité de la couverture peut être mesurée de façon fiable.

(e) La couverture est évaluée de façon continue et déterminée comme ayant été effectivement hautement efficace durant toutes les périodes couvertes par les états financiers pour lesquels la couverture a été désignée. (efficacité testée de façon rétrospective et prospective)

Le choix d'utiliser la comptabilité de couverture doit être fait dés la mise en place de la couverture et cela doit pouvoir être justifié par une documentation formalisée. Le choix du recours à la comptabilité de couverture ne peut être effectué pour des raisons d'opportunités uniquement à la date de clôture.

(0,75 point) pour le candidat qui cite les conditions liées à l'application initiale de la comptabilité de couverture, à la documentation formalisée et au test d'efficacité.

2) En supposant que les conditions susvisées sont remplies, les écritures suivantes s'imposent en cas d'option pour la comptabilité de couverture (la couverture étant totalement efficace selon l'énoncé (100%), les variations de juste valeur sont entièrement inscrites parmi les capitaux propres) :

30 juin 2009 **(0,25 point)**

(G) Charges financières [2.000.000x4,5%x6/12]	45 000	
(B) Intérêts courus (ou Trésorerie)		45 000
Intérêts courus et échus sur emprunt au taux de 4,5%		

30 juin 2009 **(0,25 point)**

(B) Charges financières	15 000	
(B) Trésorerie [2.000.000x(6%-4,5%)x6/12]		15 000
Règlement net du swap (6%-4,5%)		

30 juin 2009 **(non obligatoire)**

(B) Réserve de couverture (AERG) [81 258 – 62 303]	18 955	
(B) Obligations liées au swap (Passif financier)		18 955
Pour inscrire le swap à sa juste valeur à cette date		

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(G) Charges financières [2.000.000x5%x6/12]	50 000	
(B) Intérêts courus (ou Trésorerie)		50 000
Intérêts courus et échus sur emprunt au taux de 5%		

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Charges financières	10 000	
(B) Trésorerie [2.000.000x(6%-5%)x6/12]		10 000
Règlement net du swap (6%-5%)		

Si le swap avait été comptabilisé à sa juste valeur au 30 juin 2009 (écriture optionnelle) le candidat devrait proposer l'écriture suivante au 31 décembre 2009 :

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Obligations liées au swap (Passif financier)	35 461	
(B) Réserve de couverture (AERG) [81 258 – 45 797]		35 461
Pour inscrire le swap à sa juste valeur à cette date		

Autrement il doit proposer l'écriture suivante :

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Obligations liées au swap (Passif financier)	16 506	
(B) Réserve de couverture (AERG) [62 303 – 45 797]		16 506
Pour inscrire le swap à sa juste valeur à cette date		

3) Le swap est un instrument financier dérivé au sens d'IAS 39.9 et IAS 39.AG9. En cas de non option pour le régime dérogatoire de la comptabilité de couverture, ou lorsque les conditions de son application ne sont pas réunies, il est classé comme un actif ou un passif financier (selon le cas) à "la juste valeur par le biais du résultat". **(0,5 point)**

Si le candidat estime que le swap avait été comptabilisé à sa juste valeur au 30 juin 2009 (écriture optionnelle) il devrait proposer l'écriture suivante au 31 décembre 2009 :

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Obligations liées au swap (Passif financier)	35 461	
(G) Gains sur instruments dérivés [81 258 – 45 797]		35 461
Pour inscrire le swap à sa juste valeur à cette date		

Autrement il doit proposer l'écriture suivante :

31 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Obligations liées au swap (Passif financier)	16 506	
(G) Gains sur instruments dérivés [62 303 – 45 797]		16 506
Pour inscrire le swap à sa juste valeur à cette date		

Dossier n°2 : (1,5 points)

1) L'opération conclue entre M et la société "General Trading", n'est pas différente, en substance, d'un accord portant sur le financement, par un tiers, de l'achat d'une marchandise. *(Engagement ferme et irrévocable de rachat à un prix convenu d'avance majoré des coûts encourus pour le stockage et le financement).* **(0,25 point)**

Les risques et avantages inhérents à la marchandise ont été transférés à la société M dés sa réception par la société "General Trading", soit le 1er novembre 2008, justifiant ainsi la comptabilisation, dans les livres de M, d'un stock (actif) en contrepartie d'une dette financière pour 500 000 €.
Les coûts de stockage, les frais d'assurance et les charges d'intérêt sont exclus du coût d'achat *(Il ne s'agit pas de coûts directement attribuables à mettre les stocks dans l'état et à l'endroit où ils se trouvent au sens d'IAS 2.11).* Ils seront comptabilisés, en charges dès qu'ils seront encourus. **(0,25 point)**

- Comptabilisation initiale :

1er novembre 2008 **(0,25 point)**

(B) Stocks de matières premières	500 000	
(B) Dettes financières		500 000
Constatation de l'achat selon la méthode de l'inventaire permanent		

Ou

1er novembre 2008 **(0,25 point)**

(G) Achat de marchandises	500 000	
(B) Dettes financières		500 000
Constatation de l'achat selon la méthode de l'inventaire intermittent		

31 décembre 2008

(B) Stocks de matières premières	500 000	
(G) Variation de stocks		500 000
Constatation du stock final selon la méthode de l'inventaire intermittent		

- Comptabilisation des dépenses encourues par "General Trading" en 2008 :

31 décembre 2008 **(0,25 point)**

(G) Frais de stockage	1 400	
(G) Frais d'assurance	600	
(G) Charges financières	5 000	
(B) Fournisseurs d'exploitation		2 000
(B) Intérêts courus sur dettes financières		5 000
Constatation des coûts encourus par General Trading en 2008		

2) Constatation de l'extinction de la dette de la société M envers la société "General Trading" :

1er mai 2009 **(0,5 point)**

(B) Dettes financières	500 000	
(B) Intérêts courus sur dettes financières	5 000	
(B) Fournisseurs d'exploitation	2 000	
(G) Frais de stockage	2 800	
(G) Frais d'assurance	1 200	
(G) Charges financières	10 000	
(B) Trésorerie		521 000
Constatation des coûts encourus par General Trading en 2008		

Dossier n°3 : (1 point)

A la date de clôture les marchandises en transit doivent figurer uniquement dans les livres de l'une des deux parties à la transaction de vente. Sous les interprétations traditionnelles juridiques et comptables, les marchandises devraient figurer à l'actif du bilan de l'entité responsable financièrement des coûts de transport.

Compte tenu des conditions particulières de cette opération de vente par le fournisseur ivoirien *(Dans les contrats C&F, l'acheteur promet de payer une somme forfaitaire incluant le coût de la marchandise et le coût du fret. Dans pareilles situations, le vendeur doit délivrer la marchandise au transporteur et payer les coûts de chargement. Ainsi, la propriété et le risque de perte passent à l'acheteur après la livraison de la marchandise*), les risques inhérents à la propriété de la marchandise sont transférés, donc, à la société M dès l'embarquement de la matière première sur les navires du transporteur (IAS 18.14). **(0,25 point)**
Même si, l'inventaire physique de fin d'année, ne relève pas l'existence de cette matière première, chez M, il y a lieu de comptabiliser un "stock en transit" au 31 décembre 2009 et de tester sa dépréciation, à cette date, en comparant son coût avec la valeur nette de réalisation (déterminée par référence au coût de remplacement). **(0,25 point)**

- Comptabilisation initiale :

22 décembre 2009 **(0,25 point)**

(B) Stocks de matières premières [100x2.240+12.000]	236 000	
(B) Fournisseurs d'exploitation		236 000
Constatation de l'achat selon la méthode de l'inventaire permanent		

Ou

22 décembre 2009 **(0,25 point)**

(G) Achat de marchandises	236 000	
(B) Fournisseurs d'exploitation		236 000
Constatation de l'achat selon la méthode de l'inventaire intermittent		

31 décembre 2009

(B) Stocks de matières premières	236 000	
(G) Variation de stocks		236 000
Constatation du stock final selon la méthode de l'inventaire intermittent		

- Dépréciation : [*Si la matière première concourt à la fabrication d'un produit déficitaire, sinon aucune perte de valeur n'est requise* **(0,25 point)**]

31 décembre 2009

(G) Pertes de valeur sur stocks [236 000-(2.120x100+12.000)]	12 000	
(B) Correction de valeur des stocks		12 000
Dépréciation de la valeur du stock		