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 RÉGIME - SESSION DE DÉCEMBRE 2014

Des CHA H 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 :

<i>Première partie</i>	<i>04 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie</i>	<i>16 points</i>	<i>Page 2</i>

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'accroître 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 connaît 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 inexplicables, 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 chaîne 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 engagés par l'auditeur surtout que le contrôle interne est défaillant pour les achats de produits divers. (0.5 point)