

REPUBLICQUE 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

Handwritten signature
CHAMP

**PROJET CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE D'AUDIT
FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE**

BAREME :

1^{ère} Partie : 8 points
2^{ème} 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)

Éléments 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 le 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)

Éléments 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 événement 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)

Éléments 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 annuels 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 événements 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)

Éléments 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)

Éléments 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)

Éléments 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 à une société de services" (0,25 point), l'auditeur doit :

9

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)