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 :

- 1^{ère} Partie : 4 points
2^{ème} Partie : 6 points
3^{ème} 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)

1ère 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)

2ème 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)

1ère 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)

2ème 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 réglementation 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 :

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

- (en dinars)
- 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 :
 - o le PCA ne possède pas d'autorité en matière de droit et juridiquement son autorité se limite, selon la loi, à réunir le conseil
 - o 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 ^{dirigeant} 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 "paraître" et ~~de~~ 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 par 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'existe 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. Même 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 : (1 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 revenus (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

* Question clé d'audit → n'est pas une obligation → car la société n'est pas cotée en Bourse à cette année (2015 non cotée)
+ section sur continuité d'exploitation, juste après l'opinion. 2016 cotée !!