CORRIGE DE L'ÉPREUVE 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 l'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 doivent 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. 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. (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)

Dispositions générales :

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)

1^{ère} 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.

2^{ème} 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).

3^{ème} 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 avec 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 retenues 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	Survenance
Articles consignés	
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 $25\% * 782.000$ 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 :