

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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2018

CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE D'AUDIT
FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Première partie (8 points)

DOSSIER A1. (1,5 points)

Aucune disposition du code d'éthique international de l'IFAC, ni de la réglementation en Tunisie n'interdisent à ce stagiaire de collaborer à l'audit d'une société, dont le propriétaire est son oncle. En effet, suite à l'adoption de l'approche conceptuelle de l'indépendance, celle-ci est un état d'esprit et une attitude avec des mesures de sauvegarde en cas d'existence de conflits d'intérêts significatifs, et non une série d'interdictions/autorisations dont la frontière est difficile à établir et qui peuvent être contournées par divers montages...

D'autant plus qu'il s'agit d'un nouveau stagiaire à qui seront confiées des tâches d'exécution, et qui ne va pas influencer l'approche ou les conclusions d'audit.

Bien au contraire, sa participation à la mission est même souhaitable pour faciliter le contact avec le client (l'oncle), le mettre en confiance et optimiser le processus de collecte des éléments probants.

Il n'y a pas d'objections à ce qu'il collabore à l'audit, la décision de l'exclure est trop rigide et non conforme à la souplesse de l'approche conceptuelle qui permet la gestion des conflits d'intérêts non significatifs.

Ce raisonnement est basé sur le paragraphe 290.105 (291.107) du code : « Lorsqu'un membre de l'équipe d'audit (la mission d'assurance) a un membre de sa **famille proche** dont il sait qu'il détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect **significatif** dans le client d'audit, une menace liée à l'intérêt personnel est créée. L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi ces **mesures de sauvegarde** figurent par exemple :

MS1. la cession par le membre de la famille proche de la totalité de l'intérêt financier...(non applicable);

MS2. l'intervention d'un professionnel comptable pour effectuer une revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit (ce qui va nécessairement être appliqué s'agissant d'un nouveau stagiaire qui fera partie d'une équipe et à qui seront confiées des tâches d'exécution et qui ne va pas influencer l'approche ou les conclusions d'audit) ;

MS3. l'exclusion de cette personne de l'équipe d'audit. (applicable mais si le conflit est significatif : si neveu va intervenir seul par exemple ou s'il est le signataire du rapport)»

DOSSIER A2. (2 points)

Le propriétaire d'un cabinet d'audit possédera avec le client C $3\% + 48\% = 51\%$ du capital de S, soit la majorité permettant de prendre les décisions ordinaires.

Le paragraphe 290.113 du code d'éthique de l'IFAC dispose qu' : « Une menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation est susceptible d'être créée si un membre de l'équipe d'audit, un membre de sa famille immédiate ou le cabinet, détient un intérêt financier dans une entité, et qu'il sait qu'un

administrateur, un cadre dirigeant ou un actionnaire détenant le contrôle du client d'audit a un intérêt financier dans cette même entité. L'existence et l'importance des menaces dépendront de facteurs tels que :

- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit ;
- la structure de détention de l'entité, comme un actionnariat concentré ou disséminé ;
- si cet intérêt donne à l'investisseur la capacité à contrôler ou à exercer une influence notable sur l'entité ;
- le caractère significatif de l'intérêt financier.

Pour éviter l'existence d'éventuelles menaces, le propriétaire du cabinet d'audit pourrait prendre les mesures de sauvegarde suivantes :

- la cession de la participation en question ;
- la cession d'une fraction suffisante de sorte que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour procéder à la revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit.

Parallèlement, 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. (290.124)

Le propriétaire ne peut appliquer ces mesures de sauvegarde, il se trouve devant un véritable dilemme d'éthique potentiel :

D1- s'il vote dans le même sens que son client C : il sera perçu (paraître) comme étant l'allié stratégique de ce client dans la prise de contrôle de S, ce qui risque d'affecter son indépendance vis-à-vis de ce client de missions d'assurance,

D2- s'il vote dans le sens contraire de son client C : il sera perçu (paraître) comme un l'ennemi de son client C, ce qui risque d'affecter son indépendance vis-à-vis de ce client de missions d'assurance,

D3- s'il s'abstient de voter ou s'absente : il laissera les autres actionnaires, qui détiennent 49% du capital de C, prendre la majorité : $49\%/97\% = 50,5\%$, il sera perçu (paraître) comme un l'ennemi de son client C, ce qui risque d'affecter son indépendance vis-à-vis de ce client de missions d'assurance,

D4- s'il décide de résoudre radicalement la situation et cède sa participation, se posera alors la question à qui ?

D4-1- s'il cède à C, on revient à la case D1 puisqu'il sera perçu comme étant l'allié stratégique et permanent à l'origine de la prise de contrôle de S par C, ce qui risque d'affecter également son indépendance,

D4-2- s'il cède aux autres actionnaires, on revient à la case D2 puisqu'il sera perçu par C définitivement comme étant l'ennemi permanent à l'origine de la perte de contrôle de S, ce qui affectera définitivement son indépendance et menacera la continuité de la relation professionnelle,

D4-3- s'il cède 1,5% à C et 1,5% aux autres actionnaires, on revient à la case D2 puisqu'il sera perçu par C définitivement comme étant l'ennemi permanent à l'origine de la perte de contrôle de S car les autres actionnaires auront $(1,5\% + 49\% = 50,5\%)$, ce qui affectera définitivement son indépendance et menacera la continuité de la relation professionnelle avec C.

En conclusion, toutes les décisions seront mauvaises et c'est le véritable sens d'un dilemme d'éthique, le code de l'IFAC recommande de ne pas accepter de se trouver devant un dilemme d'éthique actuel ou même potentiel. D'après l'approche conceptuelle de l'indépendance, il aurait fallu renoncer à l'héritage ou à la mission !.

DOSSIER A3.(1,5 points)

- 1) L'expert-comptable doit aider son oncle mais pas au détriment des exigences professionnelles.
- 2) Si la mission est une mission de commissariat aux comptes, la réglementation en Tunisie interdit

d'accepter cette mission (lien de parenté du 3^{ème} degré), son acceptation constitue une violation des dispositions de l'article 262 du CSC : « Ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes :

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

S'il s'agit d'une mission contractuelle, il est possible de l'accepter, mais il est clair que la volonté de l'oncle est d'obtenir le crédit bancaire surtout que la situation financière est difficile et que les ventes ne sont pas bonnes ces derniers temps. En conséquence, il est probable que le neveu jeune expert-comptable soit associé à des informations financières trompeuses que son oncle lui demandera de certifier.

C'est le sens de l'affirmation de l'oncle selon laquelle « l'on doit s'entraider en tant que membres de la même famille ».

L'acceptation de la mission même si elle représentera 60% du total des honoraires du cabinet, ne va pas créer un problème d'indépendance, en ce qui concerne **l'importance des honoraires**. En effet, le code de l'IFAC prévoit que « Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'audit représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime l'opinion d'audit, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- la structure opérationnelle du cabinet ;
- si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé(ce qui est le cas);
- l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet.

3) Si la mission est acceptée, il n'y a pas de moindre mal ou de préférence, accepter la mission d'audit ou d'examen c'est accepter une mission d'assurance, ce qui nécessite dans les deux cas d'être et de paraître indépendant.

4) Le dilemme d'éthique potentiel qui pourrait être lié à l'acceptation de cette mission se présentera dans le futur lors de l'expression de l'opinion comme suit :

D1- sil'expert-comptable va être indépendant et exige de traduire la réalité dans les comptes ou refusera de certifier les comptes : la banque ne va pas accorder le crédit et l'oncle ne sera pas content, ce qui risque d'affecter négativement la relation familiale,

D2- sil'expert-comptable ne va pas être indépendant et accepterait de certifier des informations financières trompeuses : la banque va accorder le crédit mais risque d'engager la responsabilité du professionnel pour les informations trompeuses, l'oncle sera content.

En conclusion, choisir D1 ou D2, l'expert-comptable va privilégier l'aspect professionnel au détriment du côté familial ou l'inverse, dans l'un ou l'autre des deux cas la décision ne sera pas sans conséquences et c'est le véritable sens d'un dilemme d'éthique, le code de l'IFAC recommande de ne pas se trouver devant un dilemme d'éthique actuel ou même potentiel. D'après l'approche conceptuelle de l'indépendance, il aurait fallu fournir à l'oncle l'adresse d'un autre professionnel et renoncer à la mission faute de ne pouvoir renoncer à la relation familiale !.

SOUS-PARTIE B

DOSSIER B1 : (1,5 points)

Un expert-comptable vient d'accepter de prendre la défense d'un dossier fiscal et fournir une réponse à un arrêté de taxation d'office. Cette mission n'étant pas une mission d'assurance ni modérée ni élevée mais pourrait être classée en une mission de procédures convenues. En conséquence, l'expert peut ne pas être indépendant.

L'acceptation de la mission pourrait-elle menacer le respect des autres principes fondamentaux tels que **l'intégrité** ou le **comportement professionnel** qui pourraient être affectés par les pratiques douteuses du client qui a fraudé ?

Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable.

Les travaux à accomplir par le professionnel n'impliquent aucune association à la fraude et consistent simplement à répondre à une taxation d'office, ce qui comporte un travail de :

- examen de la forme de la vérification (délais, contrôleurs, nature des impôts,...),
- examen du fonds de la vérification : cohérence de la taxation et sa conformité à la réglementation ainsi que la vérification des calculs arithmétiques...

Ces travaux n'affectent nullement l'intégrité et le comportement du professionnel. Le professionnel ne doit pas être à l'origine de la fraude ni la cautionner et la défendre.

Le principe de **comportement professionnel** impose à tous les professionnels comptables l'obligation de se conformer aux lois et règlements applicables et d'éviter tout acte dont le professionnel comptable sait ou devrait savoir qu'il est susceptible de jeter le discrédit sur la profession. De tels actes sont ceux dont un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont disposait le professionnel comptable, serait enclin à conclure qu'ils affectent défavorablement la bonne réputation de la profession. (§ 1 de la Section 150 : *Comportement professionnel*)

Refuser d'entrer dans une relation avec le client est une décision trop rigide qui ne s'impose pas ni par la réglementation, ni par le code d'éthique.

Tous les principes d'éthique, prévus par le code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC, ont été respectés.

DOSSIER B2 : (1,5 points)

Le principe de la **confidentialité**, prévus par le code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC, n'a pas été respecté.

En effet, le professionnel a utilisé des informations confidentielles sur ses clients (actif non ou sous-assuré), les a utilisés et même divulgués au directeur de son agence pour en tirer un intérêt financier personnel.

La section 140 : confidentialité prévoit au §140.1 que le principe de confidentialité impose à tous les professionnels comptables de ne pas :

(a) divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie, des informations confidentielles recueillies dans le cadre de leurs relations professionnelles ou commerciales sans avoir d'autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire;

(b) se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre de relations professionnelles ou commerciales, pour leur bénéfice personnel ou au bénéfice de tiers.

Le fait pour un professionnel d'être simplement actionnaire dans une agence d'assurance qui n'a pas de liens d'affaires avec les clients ne pose à priori pas de problèmes avec les principes fondamentaux.

Si la mission est une mission de commissariat aux comptes, la réglementation en Tunisie, outre le non respect du secret professionnel, interdit cette pratique (recevoir des rémunérations pour des fonctions autres que celles de commissaire).

SECONDE PARTIE

1. D'après l'ISA 200, le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. Le risque d'anomalies significatives est le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

- i) «risque inhérent : RI», la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents,
- ii) «risque lié au contrôle : RC», le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité;

Les principaux risques d'anomalies significatives (RI X RC) qui nécessiteraient une attention particulière, pour la planification de la mission :

a) RI :

- 1- Crise économique & déséquilibre financier : existence d'impayés + diminution de la rentabilité du secteur
- 2- Risques de blanchiment élevés : opérations de vente réalisées à des particuliers en espèces avec des sommes importantes ;
- 3- Instabilité du régime fiscal ;
- 4- Partie liée : la construction des projets de PROMIM est assurée par une filiale (fixation des prix de transfert interne : est-ce que la formule de détermination des prix entre les deux sociétés est raisonnable ou non) ;
- 5- Travaux de longues durées nécessitant un suivi analytique/budgétaire rigoureux, des règles comptables strictes et compliquées notamment en matière de reconnaissance des revenus et d'évaluation des coûts de projets en cours, d'estimations comptables. Tous ces aspects favorisent le risque d'anomalies significatives (manipulation des résultats) ;
- 6- Risque fiscal pour les encaissements : une amende fiscale administrative égale à 8% des montants supérieurs ou égaux à 5000 dinars, recouverts en espèces, en contrepartie de l'approvisionnement des clients de biens ou de services, et ce, en cas de non déclaration de l'identité desdits clients et des montants recouverts en espèces au niveau de la déclaration de l'employeur. (NC 07/2014)
- 7- Risque fiscal pour les décaissements : non déduction des charges d'exploitation et des amortissements des actifs d'une valeur supérieure ou égale à 5000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée en espèces + exclusion du droit à déduction de la TVA supportée au titre des acquisitions de biens et de services d'une valeur supérieure ou égale à 5000 dinars dont la valeur est payée en espèces.

b) RC

- 8- Cumul des tâches incompatibles : comptables et financières ;
- 9- L'environnement de contrôle n'est pas efficace : le propriétaire se désintéresse complètement des questions financières ;
- 10- Les opérations d'achats sont effectuées sans aucune autorisation et consultation formalisée des fournisseurs (plusieurs devis, envoi d'un bon de commande...), ce qui favorise le risque de collusion entre le directeur financier et les fournisseurs ;
- 11- Utilisation des chèques non barrés ;
- 12- Le propriétaire procède à la signature des chèques sans consulter la facture originale et l'obtention d'un bon à payer préparé et visé par le directeur financier, ce qui favorise la collusion entre le directeur financier et les fournisseurs ;
- 13- Le chèque signé revient à la personne qui l'a établi ;
- 14- Faible suivi des créances clients du fait de l'existence de créances datant de plusieurs années, ce qui peut indiquer le détournement des fonds encaissés. **(2,5 points : 0,5 pour les définitions et 0,2 par risque avec un maximum de 2 points)**

2. Compte tenu des risques identifiés ci-dessus, l'auditeur ne doit pas appliquer un programme de travail standard et devra introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. Il pourra par exemple mettre en œuvre :

- **Nature des procédés de vérification à mettre en œuvre :**

Suite aux risques identifiés, le risque d'anomalie significative de la société PROMIM peut être jugé élevé, ce qui implique l'utilisation par l'auditeur d'une stratégie corroborative pour les principales assertions. Par conséquent, et suite à la défaillance du système de contrôle interne, l'auditeur va recourir davantage aux tests substantifs :

- ✓ Extension des tests substantifs avec l'utilisation des T.C.A.O ;
- ✓ Circularisation des tiers ;
- ✓ Examen minutieux des transactions en espèces pour détecter les opérations de blanchiments et celles comportant un risque fiscal ;
- ✓ Choix de collaborateurs disposant des compétences ou d'une spécialisation dans le secteur ;
- ✓ Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission au sujet de la fraude.

- **Etendue des procédés de vérification à mettre en œuvre :**

- ✓ Couverture de toute la population et abandon de l'échantillonnage en utilisant les T.C.A.O.

- **Timing des procédés de vérification à mettre en œuvre :**

- ✓ Ces tests sont à effectuer de préférence après la date de clôture, plusieurs mois après pour examiner le dénouement des opérations.
- ✓ Si les tests substantifs sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit nécessairement couvrir la période restante par tests substantifs **supplémentaires** sur cette période, et/ou, des tests de procédures. Les tests **supplémentaires** dépendent de l'importance de la période restante et la nature des opérations durant cette période.

(1,5 points : 0,5 X 3 pour nature/étendue/timing)

Ces conclusions peuvent découler notamment des § 28 & 29 & 15 de l'ISA 240 :

28. Conformément à la norme ISA 330, l'auditeur doit définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers¹. (Réf. : par. A33)
29. Pour définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :
 - a) affecter à la mission des membres du cabinet et les superviser, en tenant compte des connaissances, compétences et habiletés des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission, ainsi que de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes; (Réf. : par. A34 et A35)
 - b) évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives et les opérations complexes, peuvent être un indice d'informations financières mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats;
 - c) introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. (Réf. : par. A36)
15. La norme ISA 315 exige que des entretiens aient lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les points qu'il est important de communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens². Ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A10 et A11)

3. Le Seuil de Signification est le montant qui modifierait la décision d'un utilisateur « raisonnable » se basant sur les états financiers.

D'après le § A1 de l'ISA 320 : « *L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux: d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent soit de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects*

significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable; de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations ».

D'après le § A3 de l'ISA 320 : « La détermination d'un seuil de signification nécessite l'exercice du jugement professionnel. Dans le cas du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, cette détermination consiste souvent, en un premier temps, à appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi ».

Pour cela, le seuil est déterminé en fonction **des utilisateurs** et de **leurs besoins**. En outre, la base de calcul du seuil doit être relativement **stable**.

Les actionnaires s'intéressent aux bénéficiaires, donc les capitaux propres constituent une bonne base pour la détermination du seuil pour les utilisateurs en général (+ critère stable : une variation de 9%). → Critère peut être retenu.

15- Le total des actifs constitue un critère stable : variation seulement de 3%, mais à priori et en l'absence de toute information supplémentaire et notamment sur des crédits hypothéqués, ce critère ne semble intéresser aucun autre utilisateur → Critère ne peut être retenu.

16- Pour le chiffre d'affaires : c'est un critère qui n'est pas aussi important que les capitaux propres ou le total des actifs. En plus, ce critère a subi une forte variation atténuant les 45%. → Critère à écarter.

L'examen des indicateurs financiers montre :

Rubrique	2016	2015	Fourchette du seuil	Taux retenus	SSP 2016	SSP 2015	Moyenne	Critères de convergence
Revenus	5 250	9 469	A ne pas retenir car il est instable					
Total des actifs	35 810	32 890	1% à 3%	A ne pas	retenir	car pas	d'utilisateur	
Capitaux propres	14 400	13 975	3% à 5%	3%	432	419	426	Oui

A retenir la moyenne de 426 milliers de dinars. (1 point : 0,33 pour les définitions/choix de la base /calcul)

4. Dans le secteur de la promotion immobilière, les procédures de vérification des stocks permettent de collecter une assurance raisonnable même en l'absence d'assistance à l'inventaire physique. (1 point)

En effet, d'après le § 7 de l'ISA 501 : « S'il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks. Si la mise en œuvre de procédures de remplacement est impossible, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705. (Réf. : par. A12 à A14) ».

D'après les énoncés, le cabinet n'a pas été en mesure d'observer physiquement le stock. La cause est la date tardive de nomination. Cependant, l'équipe d'audit peut obtenir une assurance raisonnable, et ce, en appliquant d'autres procédures, puisque les stocks d'un promoteur qui soustrait à 100% les travaux techniques et de constructions sont constitués par des terrains et immeubles achevés ou en cours. Ces biens immeubles non volatils ne peuvent se déprécier ou être déplacés.

D'après le § A.13 de l'ISA 501 : « Dans certains cas où il n'est pas faisable en pratique d'être présent à l'inventaire physique, des procédures d'audit de remplacement, par exemple l'inspection des pièces justificatives des ventes ultérieures d'éléments de stock particuliers produits ou achetés avant la prise d'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks. »

L'objectif de l'inspection physique est de s'assurer de l'existence et l'état des stocks, ces assertions ne présentent pas à priori, de risques. Le risque est dans la valorisation, droits & obligations.

5. Les opérations détectées par l'équipe d'audit portent sur le processus trésorerie :

5-1- plusieurs opérations d'encaissement et de décaissement ont été payées en espèces pour des valeurs supérieures à 5000 dinars, ce qui est contraire à la loi contre le blanchiment et présente un risque fiscal ;

5-2- le versement douteux d'un client Libyen de 500.000 dinars en espèces, ce qui est contraire à la loi contre le blanchiment ;

5-3- L'existence de deux suspens non comptabilisés qui ont été compensés dans l'état de rapprochement communiqué par la société. En effet, un virement client de 15.000 dinars n'a pas été comptabilisé, alors qu'il fallait comptabiliser l'écriture :

- 20/12/2016 -	
Trésorerie (Banque) (53) 15 000	
Client (411)	15 000

Parallèlement, un chèque guichet à la même date du 20/12/2016 a été encaissé en espèces par un tiers inconnu (chèque guichet N°2542233). Ce chèque n'a pas été comptabilisé, alors qu'il fallait comptabiliser l'écriture :

- 20/12/2016 -	
Compte de Tiers (classe 4) 15 000	
Trésorerie (Banque) (53)	15 000

La compensation de ces deux flux avait pour but de cacher un détournement de fonds de 15.000 dinars commis probablement par la personne qui cumule les tâches comptables et financières.

Ces détections confirment la faiblesse des systèmes de contrôle, remettent en cause l'intégrité de la direction et le maintien du cabinet de la relation client.

D'après le § 20 de l'ISA 250 : L'auditeur doit apprécier les conséquences des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A17 et A18)

(2 points : 0,5 pour 5-1 & 5-2 et 1 point pour 5-3)

6. Le refus du propriétaire de reconnaître sa responsabilité dans l'arrêté des états financiers ne justifie pas à lui seul l'impossibilité d'exprimer une opinion, nide renoncer à la mission. **(1 point)**

En effet, la responsabilité de l'arrêté des états financiers découle des dispositions de la loi (article 201 du code des sociétés commerciales), ainsi que des dispositions du référentiel d'information financière applicable (système comptable des entreprises).

La lettre d'affirmation est obligatoire en Tunisie en tant que :

- Diligence que met à la charge de l'auditeur, mais pas de la direction, une norme internationale d'audit (ISA 580) ;
- Dispositions réglementaires prévues par :
 - l'article 26 du CDP qui stipule que l'auditeur fait signer à son client une lettre de représentation (traduction littérale du terme anglais « management representation ».) ;
 - l'article 13 quinter qui oblige, les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables mais uniquement des sociétés soumises à l'obligation de désigner un ou plusieurs CAC inscrits au tableau de l'OECT, à signer cette lettre.

D'après le § 10 de l'ISA 580 : « *L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit, quant à la préparation des états financiers conformément au*

référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22) »

D'après le § 19 de l'ISA 580 : « Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

- a) s'en entretenir avec la direction ;
- b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général ;
- c) prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705, compte tenu des exigences du paragraphe 20 de la présente norme ISA. »

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

D'après le § 20 de l'ISA 580 : « L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :

- a) s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables ;
- b) **si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11.** (Réf. : par. A26 et A27) »

Ces dispositions normatives plus rigides s'appliquent à des juridictions où la loi n'oblige pas la direction à assumer explicitement la responsabilité de l'arrêté des états financiers.

7. L'ISA 260 traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers. La communication au sujet du rapport présente plusieurs objectifs, elle permet de :

- **clarifier les faits relevés** (informer la société des réserves sur ses comptes) et leurs conséquences,
- **donner à la direction la possibilité de fournir des informations complémentaires** (permettre à la direction d'apporter des éléments probants suffisants et adéquats au dernier moment permettant de lever les éventuelles réserves).

L'étudiant peut évoquer les questions clés d'audit comme communication au sujet du rapport à l'effet d'obtenir l'accord express du client pour lever la confidentialité (bien que non applicable en 2016 mais une application anticipée étant encouragée). (1 point : 0,5 par objectif)

8. Le rapport d'audit exprimera un refus de certification.

Les raisons éventuelles à l'origine de cette opinion (0,75 point : 0,125 par point avec un max de 0,75)

- ✓ Application de méthodes comptables douteuses non reconnues par le référentiel : Constatation d'un produit à recevoir de manière prématurée à concurrence de 90% du bénéfice réalisé par la société Y en 2016, et ce, en l'absence d'une décision de l'assemblée Générale (impossibilité de l'obtenir en 2016). (La rubrique actif à recevoir et produits des participations sont affectées par des anomalies significatives)
- ✓ Non comptabilisation d'un encaissement client de 15.000 dinars. (la rubrique clients et trésorerie sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes)

- ✓ Non comptabilisation d'un chèque guichet à un tiers de 15.000 dinars. (la rubrique comptes de tiers et trésorerie sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes)
- ✓ Non constatation des provisions pour risques relatifs aux encaissements en espèces (amende fiscale administrative de 8% des montants supérieurs ou égaux à 5000 dinars y compris le versement de 500.000 dinars, recouverts en espèces, en cas de non déclaration de l'identité desdits clients et des montants recouverts en espèces au niveau de la déclaration de l'employeur. (NC 07/2014) (la rubrique résultat et passifs sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes ainsi que quantitativement).
- ✓ Non constatation des provisions pour risque fiscal relatif aux décaissements : non déduction des charges d'exploitation et des amortissements des actifs d'une valeur supérieure ou égale à 5 000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée en espèces + exclusion du droit à déduction la TVA supportée au titre des acquisitions de biens et de services d'une valeur supérieure ou égale à 5 000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée dont la valeur est payée en espèces. (la rubrique résultat et passifs sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes ainsi que quantitativement).
- ✓ L'existence de plusieurs impayés significatifs qui datent de plus de trois ans, bien que les contrats de vente définitifs y afférents précisent clairement que PROMIM a reçu la totalité du prix de vente (risque de fraude). (la rubrique capitaux propres et clients sont affectées par des anomalies significatives qualitativement car fraudes ainsi que quantitativement).
- ✓ Remise en cause de l'intégrité de la direction (fraude & blanchiment). (effet général sur plusieurs rubriques)
- ✓ Importance des opérations entre parties liées. (effet général sur plusieurs rubriques)
- ✓ L'encaissement en espèces de 500 000 dinars effectué par un client Lybien. (fraude & blanchiment). (non-respect des dispositions légales de la loi anti-blanchiment)
- ✓ Refus de signature de la lettre d'affirmation par le propriétaire et le directeur financier en ce qui concerne les déclarations de la direction autres que sa responsabilité dans l'arrêté des états financiers.

Conformité de l'opinion exprimée par le cabinet aux normes professionnelles (0,25 point)

D'après le § 8 de l'ISA 705 : « *L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers* ».

Dans le cas de PROMIM, les anomalies détectées ont des effets à la fois significatifs et diffus sur les états financiers.

En conséquence, l'opinion exprimée est conforme à ce qui est prévu par les normes d'audit.