

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

-----  
**CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE**  
-----

**SESSION DE DÉCEMBRE 2019**  
-----

<b>CORRIGÉ INDICATIF DE L'ÉPREUVE D'AUDIT FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE</b>
--

---

*Le sujet se présente sous la forme de Deux parties indépendantes :*

<i>Première partie :</i>	<i>5 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie :</i>	<i>15 points</i>	<i>Page 3</i>

---

## Première partie

La première partie est notée sur 5 points maximum. Il n'est pas demandé à l'étudiant de citer les paragraphes du code d'éthique de l'IFAC (ils sont donnés à titre indicatif). L'étudiant doit fournir les éléments clés de la réponse.

Application de l'approche conceptuelle :

Le cadre conceptuel doit être mis en œuvre par les professionnels comptables pour :

- (a) Identifier les menaces pesant sur l'indépendance ;
- (b) Évaluer l'importance des menaces identifiées ;
- (c) Mettre en œuvre des mesures de sauvegarde, si nécessaire, afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable.

Lorsque le professionnel comptable détermine qu'il n'existe pas de mesures de sauvegarde disponibles ou qu'elles ne peuvent pas être mises en œuvre pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit soit éliminer toute circonstance ou relation créant ces menaces, soit refuser la mission d'audit ou y mettre un terme.

Le professionnel comptable doit faire usage de son jugement professionnel lors de la mise en œuvre de ce cadre conceptuel. **(0,25 point)**

**Les actions de la banque est ATLANTICA sont cotées en bourse. C'est une entité d'intérêt public. (0,25 point)**

- 1) L'un des membres de l'équipe d'audit a sollicité un crédit auprès de la banque ATLANTICA pour le financement d'une acquisition immobilière. Le directeur de crédits a promis à ce collaborateur de veiller à ce qu'il obtienne les meilleures conditions offertes par la banque à ses clients en matière de crédits immobiliers.
  - 1.1. 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)**
  - 1.2. Un prêt ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d'audit ou à un membre de sa famille immédiate, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit n'entraîne pas de menace sur l'indépendance, dès lors que ce prêt ou cette caution est consenti suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales. Parmi ce type de prêts figurent par exemple les prêts immobiliers, les découverts bancaires, les crédits automobiles et les encours de cartes de crédit. **(0,25 point)**
  - 1.3. Lorsqu'un prêt consenti à un cabinet par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit, est effectué suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, et que **les**

montants sont significatifs au regard du client d'audit ou du cabinet bénéficiaire de ce prêt, il peut être possible de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde pour réduire la menace liée à l'intérêt personnel à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde peut par exemple consister à faire revoir les travaux effectués par un professionnel. **(0,25 point)**

=> « Le directeur de crédits a promis à ce collaborateur de veiller à ce qu'il obtienne les meilleures conditions offertes par la banque à ses clients en matière de crédits immobiliers. ». Il y a lieu de vérifier que les conditions de crédits octroyées sont des conditions normales et non significatifs compte tenu du profil du collaborateur. Sinon, le prêt ne doit pas être octroyé ou exclure ce collaborateur de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

2) Suite au départ du responsable de la paie au sein de la banque ATLANTICA, qui n'a pas encore trouvé le bon profil pour le remplacer, le cabinet XYZ est sollicité pour affecter un membre qualifié de son personnel technique, en détachement pour une période de six mois, à la direction des ressources humaines de la banque en vue de l'assister à préparer les états de paie mensuels. Dans le cas où la prestation de ce collaborateur serait satisfaisante, la banque procéderait à son recrutement pour combler le poste vacant.

### **2.1. Le détachement de personnel**

Le détachement de personnel par un cabinet à un client d'audit peut créer une menace d'autorévision. Ce type de service peut être fourni, mais seulement pour une courte période et le personnel détaché par le cabinet ne doit pas :

- **fournir des services autres que des missions d'assurance et qui ne seraient pas autorisés aux termes de cette section ;**

- prendre en charge des responsabilités de gestion ;

Dans tous les cas, le client d'audit doit prendre la responsabilité de la direction et de la supervision des activités du personnel détaché.

L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- conduire une revue complémentaire des travaux effectués par le personnel détaché ;

- ne pas donner de responsabilité en matière d'audit au personnel détaché concernant toute fonction ou activité que ces personnes ont exercées au cours de leur affectation provisoire.

- exclure le personnel détaché de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

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. **(0,25 point)**

Situations d'urgence

290.174 Des prestations comptables et de tenue de comptabilité, qui aux termes de cette section, ne seraient sinon pas autorisés, peuvent être fournis aux clients d'audit **dans des situations d'urgence ou d'autres situations inhabituelles, lorsqu'il est impossible à ce client d'audit de prendre d'autres dispositions**. Ceci peut être le cas lorsque (a) seul ce cabinet a les ressources et les connaissances nécessaires des systèmes et procédures du client lui permettant d'aider ce client à préparer dans les délais ses documents comptables et ses états financiers et, (b) une restriction imposée à la possibilité pour ce cabinet de dispenser ces services conduirait à des difficultés significatives pour le client (comme celles par exemple qui pourraient l'empêcher de satisfaire aux obligations réglementaires en matière de présentation d'informations). Dans de telles situations, les conditions suivantes doivent être remplies :

(a) ceux qui fournissent ces services ne sont pas membres de l'équipe d'audit ;

(b) les services ne sont dispensés que pour une courte période et ne sont pas censés se renouveler.

(c) La situation fait l'objet de discussions avec les personnes en charge de la gouvernance. **(0,25 point)**

**Le détachement consiste à assister à la préparation des états de paie qui est un service interdit dans le cas des entités d'intérêt public. Le cabinet ne peut pas fournir un collaborateur en détachement, sauf si la cas di cabinet ATLANTICA est considéré une situation d'urgence (n'a pas encore trouver le bon profil pour le remplacer) (0,25 point)**

## 2.2. 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. **(0,25 point)**

290.135 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. **(0,25 point)**

290.136 Lorsqu'un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit à une telle fonction, et qu'aucune relation significative ne subsiste entre le cabinet et cette personne, l'existence et l'importance de menaces liées à la familiarité ou l'intimidation dépendront de facteurs tels que :

- la position que cette personne occupe chez le client ;
- la relation éventuelle que cette personne aura avec l'équipe d'audit ;
- la durée écoulée depuis que cette personne était membre de l'équipe d'audit ou associé du cabinet;
- La position précédemment occupée par cette personne au sein de l'équipe d'audit ou du cabinet, par exemple si la personne était chargée de maintenir des contacts réguliers avec la direction du client ou sa gouvernance.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et **des mesures de sauvegarde** mises en œuvre afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- la modification du programme d'audit ;
- l'affectation à l'équipe d'audit de personnes dotées d'une stature suffisante par rapport à la personne ayant rejoint le client ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par cet ancien membre de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

**Ainsi, si le collaborateur qui va rejoindre la banque ATLANTICA, est un ancien membre de l'équipe d'audit, il ne faut pas des relations significatives subsistent entre le cabinet et cette personne. En plus, le cabinet doit mettre en œuvre des mesures de sauvegarde nécessaire.**

- 3) Le directeur général de la banque ATLANTICA propose au cabinet XYZ de réaliser une mission d'évaluation de l'action de la société anonyme BAT, et ce, dans le cadre d'une opération d'acquisition, par la banque, de la totalité du capital de cette société détenue par les membres de la famille fondatrice. Le chef de mission indique, dans la note écrite, que cette mission est relativement facile à réaliser car le cabinet XYZ est également l'auditeur indépendant de la société BAT.

### **3.1. Conflit d'intérêt (0,25 point)**

**Le cabinet va effectuer en même temps une mission d'évaluation de la société BAT pour le compte de la banque ATLANTICA et l'audit de la société BAT ce qui va créer une situation de conflits d'intérêts.** Selon le code d'éthique de l'IFAC, Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit prendre des mesures raisonnables lui permettant d'identifier les circonstances susceptibles de créer un conflit d'intérêts. Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. **(0,25 point)**

### **Mesures de sauvegarde (0,25 point)**

220.2 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces créées par les intérêts ou les liens commerciaux avec ce client ou ce tiers.

220.3 Suivant les circonstances donnant lieu au conflit, l'application d'une des mesures de sauvegarde suivantes est en général nécessaire : (a) notifier au client les intérêts commerciaux ou les activités du cabinet susceptibles de constituer un conflit d'intérêts et obtenir son consentement pour agir dans ce contexte ; (b) notifier toutes les parties concernées connues que le professionnel comptable exerçant en cabinet agit pour deux parties ou plus dans un dossier où leurs intérêts respectifs sont en conflit et obtenir leur consentement pour le faire ; (c) notifier le client du fait que le professionnel comptable exerçant en cabinet n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la fourniture des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et obtenir son consentement à ce qu'il procède ainsi.

220.4 Le professionnel comptable doit également déterminer s'il peut mettre en oeuvre une ou plusieurs des mesures de sauvegarde additionnelles suivantes : (a) le recours à des équipes de mission distinctes ; (b) des procédures visant à empêcher l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données); (c) des recommandations précises à l'usage des membres de l'équipe chargée de la mission sur les questions relatives à la sécurité et la confidentialité ; (d) Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ; (e) La revue régulière de l'application des mesures de sauvegarde par un dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés.

### **3.2. Mission d'évaluation**

La mise en œuvre de services d'évaluation pour le compte d'un client d'audit peut créer une menace liée à l'autorévision. L'existence et l'importance de cette menace dépendront de facteurs tels que :

- le point de savoir si cette évaluation aura une incidence significative sur les états financiers.
- le niveau d'implication du client dans la détermination et l'approbation de la méthodologie d'évaluation et les autres points de jugement importants.
- la disponibilité de méthodologies et de directives professionnelles établies.
- pour les évaluations impliquant des méthodologies standards ou établies, le degré de subjectivité inhérent à l'élément concerné.
- la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes.
- le degré de dépendance à l'égard d'événements futurs de nature à créer une volatilité intrinsèque significative des montants impliqués.
- l'étendue et la clarté des informations communiquées dans les états financiers.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- faire intervenir un professionnel comptable qui n'était pas impliqué dans la fourniture de la mission d'évaluation pour revoir l'audit ou les travaux d'évaluation effectués ;
- prendre des dispositions pour que le personnel fournissant ces services ne prenne pas part à la mission d'audit. **(0,25 point)**

## **Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public**

290.180 Un cabinet ne doit pas fournir de prestations d'évaluation à un client d'audit, qui est une entité d'intérêt public, **lorsque ces évaluations sont de nature à avoir un impact significatif**, individuellement ou en cumulé, sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion. **(0,25 point)**

**Dans ce cas, il y'a lieu de vérifier l'impact des titres de participations acquises par ATLANTICA sur la préparation des états financiers consolidés. S'ils ne sont pas significatifs, le cabinet peut accepter la mission.**

- 4) En janvier 2019, l'un des associés du cabinet XYZ, qui n'est pas membre de l'équipe d'audit de la banque ATLANTICA, a acheté des actions émises par cette dernière.

Si d'autres associés du bureau où l'associé chargé de l'audit effectue sa mission, ou des membres de leur famille immédiate détiennent un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez ce client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces associés, ni les membres de leur famille immédiate ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit. **(0,25 point)**

Le bureau dans lequel l'associé chargé de l'audit effectue sa mission n'est pas nécessairement le bureau auquel cet associé est affecté. Ainsi, lorsque l'associé chargé de l'audit est localisé dans un autre bureau que celui des membres de l'équipe d'audit, le jugement professionnel doit être utilisé pour déterminer dans quel bureau cet associé effectue sa mission.

290.110 Si d'autres associés et directeurs de missions qui effectuent des services autres que l'audit pour le client d'audit, à l'exception de ceux dont l'implication est minimale, ou si des membres de leur famille immédiate, détiennent un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez ce client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces personnes, ni les membres de leur famille immédiate, ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit. **(0,25 point)**

Si l'associé du cabinet XYZ, qui a acheté des actions émises par ATLANTICA, est un associé de bureau ou associés qui effectuent des services autres que l'audit pour le client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces personnes, ni les membres de leur famille immédiate, ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit.

## **5. Autres points à soulever**

### **5.1. Politique de rémunération (0,25 point)**

Une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsqu'un membre de l'équipe d'audit est évalué ou rémunéré au titre de la vente de prestations autres qu'une mission d'assurance à ce client d'audit. L'importance de cette menace dépendra :

- de la proportion de la rémunération ou de l'évaluation de la performance de cet individu qui est basée sur la vente de telles prestations ;
- du rôle de cet individu dans l'équipe d'audit ;
- si les décisions de promotion sont influencées par la vente de tels services.

L'importance de cette menace doit être évaluée et si la menace n'est pas à un niveau acceptable, le cabinet doit, soit réviser le plan de rémunération ou le régime d'évaluation applicable à cette personne, soit mettre en œuvre des mesures de sauvegarde afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure de tels membres de l'équipe d'audit ;
- faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit.

290.229 Un associé principal d'audit ne doit pas être évalué, ni rémunéré en fonction de sa capacité à vendre des prestations autre qu'une mission d'assurance à son client d'audit. L'objectif de ces dispositions n'est pas d'interdire les contrats normaux de partage des bénéfices entre les associés d'un cabinet.

## **5.2. Honoraires – Importance relative**

290.220 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.

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)**

290.221 Une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation est également créée lorsque les honoraires générés par le client d'audit représentent une large proportion du chiffre d'affaires géré par un associé donné ou une large proportion du chiffre d'affaires d'un bureau du cabinet. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport à cet associé ou à ce bureau ;
- la mesure dans laquelle la rémunération de cet associé ou des associés de ce bureau dépend des honoraires générés par ce client.

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. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- réduire la dépendance à l'égard du client d'audit;
- faire intervenir un professionnel comptable pour faire une revue des travaux ou encore d'émettre toute recommandation appropriée ;
- faire effectuer périodiquement des revues de qualité de la mission indépendantes, internes ou externes. .

### **Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public**

290.222 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 :

- 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 »). **(0,25 point)**

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.

## Deuxième partie

1) **Que pensez-vous de l'acceptation par Mr Arbi de la mission d'audit contractuel proposée par la société PHOTOVOLT ? (0,5 point)**

Selon le Code d'éthique de l'IFAC 210.9 , 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.**

Ainsi, en application du code d'éthique de l'IFAC et des normes ISA's, avant d'accepter la mission, Mr Arbi a contacté son prédécesseur pour se renseigner sur tous les faits susceptibles de refuser la mission. Mr Salem son prédécesseur l'a averti du risque portant sur la limitation des travaux.

En application de l'ISA 210 : Limitation de l'étendue des travaux avant l'acceptation de la mission d'audit

Si la direction ou les responsables de la gouvernance imposent, dans les termes et conditions d'une mission d'audit envisagée, **une limitation de l'étendue des travaux qui soit de nature à amener l'auditeur à conclure qu'il lui sera impossible d'exprimer une opinion sur les états financiers, il ne doit pas accepter cette mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. (0,25 point)**

A notre avis, Mr Arbi aurait dû refuser la mission en raison des menaces qui existent en raison du risque de non coopération nécessaire du client pour accomplir sa mission. Mr Arbi aurait dû exiger de son client avant d'accepter la mission le droit à la coopération. **(0,25 point)**

2) **Dans le cadre de l'étape de planification, identifier les principaux risques d'anomalies significatives (risque inhérent et risque lié au contrôle). (2 points)**

Risque inhérent : **(1 point)**

- 1- Concurrence accrue
- 2- Comptabilisation des frais de R&D
- 3- Comptabilisation des provisions SAV
- 4- Société cotée en bourse
- 5- Règlementation restrictive

- 6- Règlement en liquide
- 7- Solde d'ouverture à vérifier
- 8- Opérations avec les parties liées

Risque de non contrôle :

- 1- ERP nouveau risque d'erreur du au paramétrage
- 2- L'activité de maintenance n'est pas intégrée dans le système ERP
- 3- Edition de factures manuelles (0,25 point)
- 4- Risque de fraude : (0,25 point)
  - recette en liquide
  - absence de reçu du règlement signé en liquide
  - établissement des fiches d'intervention
- 5- inventaires : (0,25 point)
  - absence d'instruction d'inventaire
  - tâches incompatibles
  - écart d'inventaire non justifiés
- 6- achats : (0,25 point)
  - Absence de contrôle lors des achats de la filiale du groupe entre les BC et les factures
  - Absence de vérification des quantités
  - Incompatibilités des tâches : le comptable enregistre l'opération et établit le chèque.

3) Pour répondre aux risques identifiés :

- a) Indiquer les réponses globales de l'auditeur et la stratégie d'audit appropriée (nature, calendrier et étendue des travaux d'audit) ; (2 points)

**Stratégie d'audit :**

D'après le §8 de l'ISA 330 : b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (0,25 point)

Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs. (0,25 point)

- 1- Etant donné le niveau du risque d'anomalie significatif est élevé au niveau du processus maintenance et achat des onduleurs, l'auditeur se base sur ces deux rubriques sur une stratégie corroborative qui se base principalement sur les tests substantifs. (0,25 point)

- 2- Pour les autres rubriques, le niveau est estimé moyen, l'auditeur peut adopter une stratégie mixte reposant sur les tests de fonctionnement du contrôle interne et les tests substantifs. (0,25 point)

### **Etendue des travaux et nature des procédés d'audit**

L'auditeur augmente habituellement l'étendue des procédés d'audit lorsque le risque d'anomalies significatives s'accroît.

#### ***Tests de fonctionnement du contrôle interne***

##### Etendue des travaux

- Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour son appréciation des risques, plus l'étendue des tests des procédures sera grande. De plus, lorsque le taux de dérogation prévue pour un attribut donné augmente, l'auditeur augmente l'étendue des tests du contrôle en question.
- L'utilisation des TAAO permet d'augmenter l'étendue des tests de contrôle

Dans un environnement informatisé, il se peut que l'auditeur n'ait pas besoin d'augmenter l'étendue des tests portant sur un contrôle informatique donné

L'utilisation de techniques de contrôle assistées par ordinateur (TCAO) peut permettre des tests plus poussés des transactions électroniques et des fichiers électroniques des comptes. (0,25 point)

##### Calendrier (0,25 point)

Le calendrier dépend de l'objectif de l'auditeur et détermine la période pendant laquelle celui-ci peut s'appuyer sur ces contrôles.

Si l'auditeur teste les contrôles à une date donnée, les éléments probants qu'il obtient indiquent uniquement que les contrôles fonctionnaient efficacement à cette date.

Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant **une période intermédiaire**, il doit :

- Recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire ; et
- Déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période Restante

##### Nature des procédés d'audit

- Tests de procédures :
  - 1- Observation (inopinée) des stocks
  - 2- Contrôle des applications informatiques pour produire des données fiables (0,25 point)
  - 3- Vérifier le respect des textes réglementaires et législatives

#### ***Tests de corroboration***

##### Etendue des travaux

- L'étendue des tests substantifs est en fonction de l'évaluation du RAS et en fonction des conclusions issues des tests sur le fonctionnement du contrôle interne.
- Plus le RAS est élevé, plus l'étendue des procédés substantifs est grande et plus la taille de l'échantillon est grande (ISA 530)
- L'utilisation de TAAO peut permettre une vérification plus poussée des transactions et fichiers électroniques. (L'étendue des procédés d'audit peut s'étaler sur la totalité de la population)

### Calendrier

- Principe : Application après la date de clôture
- Exception : Application à une date intermédiaire

L'auditeur doit mettre en œuvre, pour la période restante, des procédés substantifs supplémentaires ou une combinaison de procédés substantifs et de tests des contrôles.

La mise en œuvre de procédés d'audit à une date intermédiaire peut aider l'auditeur à déceler et résoudre les problèmes tôt dans le processus d'audit (révision du RAS évalué pour la période restante).

### Nature des procédés d'audit

- 1- Effectuer une revue analytique chiffrée des comptes et expliquer les variations significatives ou anormales.
- 2- Demande d'informations auprès de la direction afin d'obtenir la justification des écarts constatés.
- 3- Recalculer.
- 4- Confirmation des soldes tiers
- 5- Examen et validation des comptes en se basant sur les sondages en unité monétaires
- 6- Prévoir des procédés particuliers pour : (0,25 point)
  - Les parties liées
  - Les soldes d'ouverture
  - Les stocks
  - Les estimations comptables

#### **b) Préciser les diligences de communication lors de l'étape de planification. (0,5 point)**

Selon le paragraphe A15 de l'ISA 260, l'auditeur discute de certains éléments de la planification avec les responsables de la gouvernance et la direction de l'entreprise. Habituellement, ces questions portent sur l'approche générale de la démarche d'audit et l'étendue des travaux, en spécifiant, le cas échéant, toute limitation prévue dans la mise en œuvre de ces derniers, ou toutes demandes spécifiques particulières.

**4) Évaluer le test de fonctionnement du contrôle interne réalisé par l'équipe d'audit (relatif au processus « ventes - clients »). Indiquer son impact sur la stratégie d'audit applicable dans les circonstances (nature, calendrier et étendue des procédés d'audit). (1 point)**

Le collaborateur a fait appel à l'échantillonnage statistique qui selon l'ISA 530, signifie l'application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie de transactions afin de permettre à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion ou d'aider à tirer une conclusion sur l'ensemble de la population.

Pour définir un échantillon ciblé et adapté, l'auditeur peut recourir à la stratification. La stratification consiste à diviser une population en sous-groupes homogènes.

Le collaborateur aurait dû stratifier la population en sous population : (0,25 point)

- factures établies sur Excel et factures éditées par ERP
- factures pour le compte de client entreprise et factures pour le compte de clients particuliers

Ensuite, l'échantillon a été sélectionné de manière intuitive, or il est fortement recommandé de faire recours à un sondage statistique (le sondage d'attribut et prendre en compte plusieurs facteurs :

- Le taux d'écart attendu
- Degré de confiance dans le système de CI
- Taux d'écart acceptable. (0,25 point)

Le résultat des tests de fonctionnement a dégagé un taux d'erreur de 25% qui est élevé et nous amène à conclure sur le non fonctionnement du CI. Ainsi l'auditeur est dans l'obligation de modifier sa stratégie d'audit, l'étendue des travaux, le calendrier et les procédés d'audit.

- La stratégie à adopter doit être corroborative.
- L'étendue des travaux : étendre la taille de l'échantillon
- Nature des procédés : utiliser les procédés d'audit complémentaires qui se basent essentiellement sur les tests substantifs. (0,25 point)

*Vérifier, sur la base d'un échantillon de factures relatives aux opérations de vente, d'installation et de maintenance, la survenance, l'exhaustivité et l'exactitude de ces factures, pour s'assurer du respect des procédures de facturation : ne fournit d'élément probant que concernant l'assertion d'existence. Il aurait donc fallu mettre en œuvre des diligences appropriées concernant les autres assertions en particulier l'exhaustivité et l'exactitude. (0,25 point)*

**5) Évaluer les éléments probants collectés lors des contrôles de substance et déterminer les principales procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les aspects suivants : Revenus-clients, Achats-fournisseurs, Stock, Soldes d'ouverture, Provision pour litiges. (5 points)**

**Revenus-clients :**

**Examen analytique**

Etant donné que l'auditeur n'a pas confiance dans le système de CI, il ne peut se limiter à des tests analytiques corroboratifs et non persuasifs (0,25 point). L'auditeur doit prévoir d'autres

procédés d'audit complémentaires par exemple la confirmation des soldes de compte, les règlements postérieurs des clients, tests de cut-off, le rapprochement des soldes théoriques des stocks avec le solde réel. (0,5 point)

Au niveau du processus maintenance, l'auditeur se base une stratégie corroborative qui se base principalement sur les tests de détails. (0,25 point)

### Achats-fournisseurs

- Sur la base des tests de procédures, l'équipe d'audit a démontré que le risque lié au contrôle est faible pour le module « achats - fournisseurs ». Dans le cadre des contrôles de substance, elle a procédé à la confirmation des soldes fournisseurs moyennant un sondage en unités monétaires. Le taux de réponse des fournisseurs circularisés est de 70%. Le rapprochement entre les réponses obtenues des fournisseurs et les soldes comptables correspondants a révélé l'existence de factures non comptabilisées. Leur montant cumulé est supérieur à l'erreur tolérable.

<b>Cas de non-réponse à une confirmation positive</b>	Considérer l'opportunité de relancer la confirmation ou de contacter directement le tiers auquel la confirmation a été envoyée (0,25 point) Exécuter des procédures alternatives (0,25 point)
---	--

**Le montant cumulé est supérieur à l'erreur tolérable. Ainsi, le risque lié au contrôle déterminé au niveau faible n'est plus valable. Il y'a lieu d'augmenter les contrôles de substance. (0,5 point)**

Pour les achats des onduleurs auprès d'une partie liée, l'auditeur doit :

A33. Lorsque l'auditeur a identifié un risque important d'anomalies significatives provenant de fraudes en raison de l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante, **il peut, outre les diligences requises par la Norme ISA 240**, réaliser des procédures d'audit telles que celles décrites ci-après en vue de prendre connaissance des relations d'affaires que cette partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer la nécessité de mettre en œuvre des contrôles d'audit de substance appropriés :

- Demandes d'informations auprès de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et entretien avec celle-ci ou avec ces personnes ;
- Demandes d'informations auprès de la partie liée ;
- Revue des contrats importants conclus avec la partie liée ;

Recherche appropriée d'informations de base, telles que celles disponibles sur internet ou dans des bases de données spécifiques sur l'activité à partir de sources externes ;

- Revue des rapports sur les signalements par des membres du personnel lorsque ceux-ci sont consignés. (0,5 point)

A34. Selon le résultat des procédures d'évaluation des risques menées par l'auditeur, ce dernier peut considérer qu'il est approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité portant sur les relations et les transactions avec les parties liées. Toutefois, dans certaines situations, il peut s'avérer impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls

contrôles de substance en rapport avec les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Par exemple, lorsque les transactions intra-groupe entre l'entité et ses composants sont nombreuses et qu'un volume important d'informations concernant ces opérations est généré, comptabilisé, traité et récapitulé électroniquement par un système informatique intégré, l'auditeur peut conclure qu'il n'est pas possible de définir des contrôles de substance qui, en eux-mêmes, permettraient de réduire les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dans une telle situation, afin de satisfaire les exigences de la Norme ISA 330 qui demandent de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés, **l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à vérifier l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et des transactions avec les parties liées concernées. (0,25 point)**

### **Stock :**

**Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers**, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état : a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin : (Réf. : par. A1 à A3) i) d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité, (Réf. : par. A4) ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction, (Réf. : par. A5) iii) d'inspecter les stocks, (Réf. : par. A6) iv) d'effectuer des comptages par sondages; (Réf. : par. A7 et A8 **(0,25 point)**)

b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.

**Mr Arbi n'a pas pu assister à l'inventaire physique des stocks puisqu'il n'a pas été informé de sa date.**

7. 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) **(0,25 point)**

**L'équipe d'audit a accompli ces diligences prévues par ISA 501.**

**+ Puisqu'il n'a pas été informé de la date d'inventaire, cette situation augmente les doutes quant à l'intégrité de la direction.** L'auditeur doit prévoir des réponses globales et de procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions **(0,25 point)**

### **Soldes d'ouverture :**

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée :

a) en déterminant si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin; **(effectué par l'équipe d'audit) (0,25 point)**

b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées; (non effectué par l'équipe d'audit) (0,25 point)

c) en prenant une ou plusieurs des mesures suivantes : i) lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, passer en revue le dossier de travail de son prédécesseur pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture, ii) évaluer si les procédures d'audit mises en œuvre dans la période considérée permettent d'obtenir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture, iii) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture. (non effectué par l'équipe d'audit) (0,25 point)

### Provision pour litiges :

<b>Cas de refus de la direction</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Chercher des raisons valables de ce refus (0,25 point)</li><li>- Appliquer des procédés alternatifs pour obtenir des éléments probants (0,25 point)</li></ul> <p>En cas de non acceptation des motifs de refus : une limitation sur les travaux d'audit et se demande sur les éventuelles implications concernant l'intégrité de la direction et l'existence possible des fraudes ou d'erreurs.</p> <p>En cas d'acceptation des motifs de refus : informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit (0,25 point)</p>
-------------------------------------	--

#### Déclarations écrites

12. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les procès et litiges actuels ou éventuels venus à leur connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués et que le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable. (0,25 point)

**6) Indiquer les diligences à mettre en œuvre lors de l'étape d'achèvement de l'audit. (1 point)**

**Entité cotée : Contrôle qualité des travaux avant émission du rapport (0,25 point)**

**Revue des événements postérieurs à la date de clôture (0,25 point)**

**Communication et correction des anomalies (0,25 point)**

**Lettre d'affirmation (0,25 point)**

**7) Donner votre avis sur le projet de rapport d'audit présenté au conseil d'administration. (3 points)**

#### **7.1. Calcul définitif du SS (0,5)**

**Utilisateur : actionnaire étranger**

**Sur la base du résultat net avant impôt :  $6.750.000/0,75 = 9.000.000$**

$$SS = 9.000.000 * 0,05 = 450.000$$

## 7.2. Anomalie compensation (0,5) ISA 450

A14. Si une anomalie, prise individuellement, est jugée significative, il est improbable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits sont surévalués de façon significative, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de l'anomalie sur le résultat est complètement compensée par une surévaluation équivalente des charges. Il peut être approprié d'opérer compensation entre des anomalies dans un même solde de compte ou dans une même catégorie d'opérations; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure qu'il est approprié d'opérer compensation, même dans le cas d'anomalies non significatives

**Mr Arbi ne doit pas considérer l'effet des anomalies compensées au niveau de la note de synthèse.**

## 7.3. Opinion (1 point)

### ANOMALIES

- Des charges de personnel incorporables dans les coûts de développement capitalisables, d'un montant de 700.000 DT, n'ont pas été activées par la société PHOTOVOLT ;
- La société PHOTOVOLT n'a pas comptabilisé certaines factures d'achat à caractère d'exploitation, imputables à l'exercice 2018, pour un montant de 1.500.000 DT.
- Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks. Cependant, les autres travaux d'audit effectués ont permis de constater que la valeur du stock comptable est inférieure à celle du stock reconstitué par nos soins. L'écart dégagé est de 600.000 DT.

Total des anomalies : 2.800.000 (0,25 point)

ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET DIFFUSES (0,25 point)

Selon ISA 501 paragraphe 11. « Si : (a) La direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité ou à rencontrer celui-ci, ou si le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou s'il lui est interdit d'y répondre ; et (b) L'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives, il doit modifier l'opinion exprimée dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). » (0,25 point)

**Opinion défavorable (0,25 point)**

## 7.4. Observation (0,5)

Selon l'ISA 705, «paragraphe d'observations», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. (0,25 point)

- La société PHOTOVOLT a estimé le montant de la provision pour garantie conférée aux clients d'une manière forfaitaire, sans se baser sur son expérience passée. Par ailleurs, le rapprochement entre la provision déterminée par nos soins et celle comptabilisée par la société PHOTOVOLT n'a pas dégagé d'écart significatif.

Il s'agit d'une méthode comptable non approprié mais l'écart est non significatif (0,25 point)

Le paragraphe d'observation présenté au niveau du rapport d'audit ne constitue pas ni un cas de paragraphe d'observation et ni un cas de modification du rapport

#### **7.5. Questions clés d'audit (0,5)**

Entité cotée (0,25 point) : Communication au niveau du rapport des QCA : Facture de maintenance, ERP, parties liées (Autres que les points objet du modification du rapport) (0,25 point)

#### **7.6. Autres points (0,25)**

Selon ISA 710, si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe sur d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités