

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR, DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE,
DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE
NOUVEAU REGIME - SESSION DE MARS 2015

CORRIGE DE L'ÉPREUVE D'AUDIT
FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE

Durée : 3 heures – Coefficient : 1

Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :

<i>Première partie</i>	<i>08 points</i>
------------------------	------------------

<i>Deuxième partie</i>	<i>12 points</i>
------------------------	------------------

PREMIERE PARTIE (08 points)

1- Rappeler la nature de la mission portant sur le contrôle des états financiers prévisionnels ainsi que le cadre normatif y afférent. Décrire de manière concise les spécificités de telle mission. (2 points)

- **La nature de la mission :** L'auditeur peut être appelé à examiner et à présenter un rapport sur les informations financières prévisionnelles afin de renforcer leur crédibilité, qu'elles soient destinées à des tiers ou à un usage interne. Toutefois, il s'agit d'une mission d'assurance et non d'audit. Elle a trait à des données prévisionnelles et non à des informations historiques. Elle n'est donc pas couverte par les normes ISA, mais par les normes ISAE. (0,25 points)
- La mission consiste essentiellement à mettre en œuvre une méthodologie d'examen des informations financières prévisionnelles comprenant aussi bien des prévisions (basées sur des hypothèses les plus plausibles) que des projections (basées sur des hypothèses théoriques). (0,25 points)
- **Le cadre normatif :** Initialement classée en ISA 810 « Examen d'informations financières prévisionnelles », cette norme a fait l'objet d'un reclassement dans la version 2006 de l'IFAC HANDBOOK en normes ISAE (International Standards on Assurance engagement- normes s'appliquant aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques) – ainsi cette norme est sortie du corpus de l'audit pour éviter toute confusion et a été rebaptisée en **ISAE 3400** « Mission d'examen d'informations financières prévisionnelles ». Donc depuis cette date il n'est plus admis de se référer à la norme 810 car cette dernière concerne dorénavant les missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés ;(0,25 points).
- Les spécificités d'une telle mission :
 - L'une des spécificités les plus importantes est qu'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants sur des événements qui se réaliseront dans l'avenir, la mission consiste essentiellement à vérifier la vraisemblance des hypothèses retenues. En effet, certains événements se produiront dans le futur en fonction d'actions à entreprendre par l'entité. Ces actions sont par nature très subjectives et leur préparation fait largement appel au jugement de la direction. ;(0,25 points)
 - Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur doit réunir des éléments probants lui permettant d'apprécier si:
 - (a) les hypothèses les plus plausibles retenues par la direction et sur lesquelles se basent les informations financières prévisionnelles ne sont pas déraisonnables; (0,25 points) ;
 - (b) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière satisfaisante sur la base des hypothèses retenues (0,25 points);
 - (c) les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées, si toutes les hypothèses significatives sont décrites en notes annexes et s'il est clairement indiqué qu'il s'agit d'hypothèses les plus plausibles ou d'hypothèses théoriques (0,25 points);
 - (d) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés (0,25 points).

2- Relever, en conséquence, les anomalies de fond et de forme liées au rapport émis par le commissaire aux comptes (cabinet UGEC) (2 points).

- a) Le titre du rapport est inapproprié : il s'agit d'un rapport spécial défini par la loi (l'article 36 nouveaux de l'arrêté du Ministre des Finances du 13 Février 1997 portant visa du règlement général de la BVMT) et non d'un rapport général. Ce texte ne prévoit pas explicitement de confier la mission au CAC. La mission pourrait être confiée à tout expert comptable membre de l'OECT (0,25 points);
- b) Le rapport n'est pas signé et ne comporte pas l'adresse de l'auditeur (0,25 points) ;
- c) Le rapport ne doit pas être adressé au membre du CA mais aux actionnaires (puisque le CA est lui même l'émetteur de ces EF prévisionnels). Bien que cette disposition soit discutable car c'est le CA qui a confié la mission, et qu'il n'y a aucune AG qui va statuer sur ce rapport, il est cependant clair que le rapport du CAC est destiné aux investisseurs potentiel (0,25 points) ;
- d) La responsabilité d'établissement des états financiers prévisionnels, incombe à la direction et non au conseil. Ce dernier selon l'ISA 200 supervise l'établissement des EF, sachant que le CSC lui donne également la responsabilité d'arrêter les EF (et ce bien que le contexte est différent car ce qui est visé par le CSC est les EF annuels). Toutefois, le rapport ne doit pas faire mention du conseil d'administration (qui est assimilé aux Personnes Constituant le Gouvernement d'Entreprise) (0,25 points) ;
- e) Le rapport ne doit pas se référer à l'audit pour éviter toute confusion avec cette mission (0,25 points) ;
- f) L'opinion est inappropriée. En effet, elle doit comporter une assurance négative sur les hypothèses, une assurance positive sur la présentation conforme au référentiel et un avertissement. L'opinion est ambiguë car ne comprenant pas une opinion conforme aux dispositions de la norme ISAE 3400. (0,25 points)
- g) L'opinion est incomplète dans la mesure où elle n'a pas indiqué les réserves d'usage en la circonstance concernant la possibilité de non réalisation des hypothèses imaginés par la direction générale (**Un avertissement doit être expressément formulé sur les risques de non réalisation** des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles) (0,25 points) ;
- h) L'auditeur ne doit pas se référer aux normes ISA dans son opinion d'audit mais seulement au référentiel comptable adopté par le client. Ceci accentue l'ambiguïté de l'opinion (0,25 points)

3- Donner votre avis sur la forme d'opinion exprimée eu égard aux circonstances et aux informations dont vous disposez. (2 points)

L'avis tel que formulé n'est pas adapté et comporte de nombreuses anomalies. Ce rapport du CAC sur l'examen d'informations financières prévisionnelles aurait dû comprendre les informations suivantes : le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent ainsi que la référence, le cas échéant, à la finalité et/ou à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles. (0,25 points)

Il aurait dû comprendre également :

- (a) **l'expression d'une assurance négative que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées** (0,25 points);
- (b) **Une opinion indiquant** si les informations financières prévisionnelles ont été **correctement préparées** sur la **base des hypothèses** décrites et si elles sont **présentées conformément à un référentiel** comptable reconnu (0,25 points);
- (c) **Un avertissement sur les risques de non réalisation** des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles (0,25 points);

4- Préciser les risques et les conséquences relatives aux anomalies existant éventuellement dans le rapport du commissaire aux comptes. (2 points)

Le CAC, n'est plus habilité à auditer la société TGH dans la mesure où il a épuisé tous ses 5 mandats (qui s'achèvent en 2009). Par ailleurs, en tant qu'associé responsable, et conformément au code d'éthique de l'IFAC et pour les sociétés cotées, il ne peut être l'associé responsable de la TGH plus de 7 ans d'affilés, et ce afin d'éviter tout risque de familiarité (aucune mesure de sauvegarde n'est permise par le code d'éthique). En conséquence sa mission et son rapport sont nuls et de nul effets car n'ayant plus de titre pour exercer la mission. (0,5 points) ;

Par analogie, aux dispositions de l'article 269 du CSC, un rapport du CAC qui exprimerait une opinion inappropriée et non conforme aux normes d'usage, pourrait entraîner la nullité du rapport dont l'opinion est exprimée de façon ambiguë et en conséquence entraîner la responsabilité civile du CAC si un dommage est subi par les investisseurs potentiels et qu'il y a une relation entre le dommage subi et le rapport émis. Dans ce cas c'est au juge de décider des conséquences d'un tel rapport inadéquat (0,5 points).

Enfin, tout tiers pourrait invoquer le manque d'indépendance du CC ainsi que le risque d'immixtion dans la gestion car en approuvant le business plan, le CAC pourrait être en situation d'incompatibilité puisque percevant des honoraires autre que ceux liés à l'audit légal et que la mission n'est pas légalement ou réglementairement dévolue au CAC. Elle n'est pas non plus explicitée par l'arrêté du Ministre des Finances du 13 Février 1997 (0,5 points).

Ainsi, tout tiers intéressé peut demander au juge des référés d'annuler toute l'opération et compromettre ainsi l'image du groupe et avoir des conséquences néfastes sur son business model (accroissement significatif du business risk) (0,5 points).

DEUXIÈME PARTIE (12 points)

1) Identifiez et évaluez les risques entités liés à la situation/transaction ci-dessus décrite (2,5 points)

L'évaluation du risque entité fait partie des Procédures d'Audit, tel qu'exigé par la Norme ISA 315. Elle consiste essentiellement à identifier et évaluer le « Risque d'Anomalies Significatives » (risque inhérent et risque de non-contrôle), à étudier les réponses apportées par la Direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (en termes de contrôle interne) et de définir une stratégie visant à réduire le risque de non-détection à un niveau faible acceptable. Ce risque est également appelé « risque combiné » que les anomalies significatives proviennent d'erreurs ou de fraudes.

À la lumière de cette évaluation du risque entité, l'auditeur apprécie son risque de non-détection et détermine, en conséquence, sa stratégie d'audit et ses procédures d'audit complémentaires. Cette appréciation du risque entité peut être mise à jour au fur et à mesure de l'avancement de la mission.

À la lecture du sujet, nous pouvons évoquer les risques entité suivants :

Identification des risques entités :

- a) « GSM Tunisia » est une société dont les actions sont cotées en Bourse et fait donc appel public à l'épargne ; elle est, de ce fait, soumise à une pression quant la présentation d'états financiers certifiés sans réserves et présentant des bénéfices, voir ayant des obligations quant à la distribution de dividendes au moins une fois tous les trois ans (0,25 points).
- b) Le fait que le Gouvernement Tunisien ait accordé, après la révolution, trois licences d'exploitation GSM à trois multinationales, cela entraîne inéluctablement une perte prévisible de parts de marché et

donc des difficultés financières prévisibles impactant de manière prévisible les équilibres financiers de la société (0,25 points).

- c) Les procédures d'audit ont révélé, lors de l'examen analytique, une détérioration inquiétante de l'équilibre financier (le ratio du fonds de roulement est passé de 105% au 31/12/2013, à 30% au 31/12/2014). Cette situation évoque une grave crise de liquidités (insuffisance de trésorerie pour honorer les passifs exigibles) et donc un risque important sur la continuité de l'entreprise qui n'est pas garantie pour les 12 mois subséquents à l'arrêté des comptes. (0,25 points)
- d) Le fait que le PDG du fournisseur TELIPHOON Inc. est un proche-parent du PDG de « GSM Tunisia », cela évoque un risque élevé de familiarité et d'intérêt personnel qui fait peser une menace sur le comportement éthique de la direction générale. Cela peut évoquer, en conséquence, un risque que la direction outre passe les procédures de contrôle interne relatives au choix des fournisseurs chez « GSM Tunisia ». D'où un risque élevé de favoritisme et donc d'opération non réglementaire, voire un risque de fraude. (0,25 points)
- e) Le directeur informatique a été récemment désigné à la tête des systèmes d'information de « GSM Tunisia » ; étant le gendre du PDG, cela augmente le risque d'anomalies au niveau de l'environnement de contrôle interne de la société (risque de collusion) (0,25 points).
- f) Le fournisseur TELIPHOON Inc. dispose de son siège social dans un paradis fiscal (aux Iles Caïmans) ; par conséquent, cela peut évoquer à l'auditeur un risque de blanchiment d'argent ou de fuite de capitaux ou d'évasion fiscale et donc, de nouveau, un risque de fraude élevé (0,25 points).
- g) Le fournisseur TELIPHOON Inc. exerce en Tunisie en tant que branche d'activité agissant dans le domaine informatique. Cela laisse supposer qu'il existe un risque élevé d'anomalies quant à la situation fiscale de ce fournisseur notamment en matière de TVA facturable et de retenues à la source à opérer. D'ailleurs, les services informatiques sont soumis à une TVA de 12% et non pas de 18%, ce qui dénote une inexactitude dans la facture envoyée à « GSM Tunisia » et mise à la disposition de l'auditeur (risque de non déductibilité de la TVA excédentaire) (0,25 points).
- h) Les conditions de forme de la facture sont douteuses et peuvent compromettre sa recevabilité (ce point sera développé ci-après) et sa déductibilité du bénéfice imposable (0,25 points).
- i) La direction générale de « GSM Tunisia » exerce une pression sur l'auditeur en procédant à son intimidation et elle est faiblement coopérative. Cette situation évoque un risque de fraude élevé (Tel que évoqué au niveau de la norme ISA 240 concernant l'audit de la fraude) (0,25 points).

Evaluation du risque entité :

Tous ces points indiquent un risque entité très élevé évoquant un risque de fraude potentiel. L'auditeur doit, en conséquence, augmenter son scepticisme professionnel tout en accroissant l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Une stratégie corroborative (basée sur les tests substantiels) sera privilégiée à la stratégie mixte. Il devra en outre mettre en œuvre une stratégie de communication adaptée au risque de fraude conformément à ISA 240 notamment avec les PCGE (Personnes Constituant le Gouvernement d'Entreprise : Comité d'audit et conseil d'administration) (0,25 points).

2) Auditez cette transaction et formulez vos conclusions conformément à l'approche par assertion prévue par les normes ISA. (3 points)

L'auditeur doit obtenir des éléments probants concernant les soldes, les flux et les informations communiquées concernant tous les comptes significatifs. Dans notre cas, il s'agit de l'audit d'une transaction risquée à fort soupçon de fraude. Aussi, une approche méthodique consistant à passer en revue notamment les assertions de type flux de transaction. Les assertions de types soldes et de type information communiquées seront abordés globalement par l'étudiant puisque les soldes du bilan et les notes aux états financiers ne lui sont pas présentés.

➤ En termes d'assertions applicables pour les flux de transactions :

- a) **SURVENANCE : Les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité. (0,5 point, soit 0,125 par tiret)**

- L'auditeur ne dispose pas d'autres éléments probants prouvant que le service de maintenance informatique a été rendu effectivement (refus de la direction générale de communiquer toute autre information, absence de PV de réception, contrat non communiqué ...). L'auditeur n'est pas en mesure d'apprécier le volume réel des services rendus.
- La facture en tant que telle comprend de nombreuses anomalies et laisse peser un doute quant à la qualité de l'élément probant à la disposition de l'auditeur (adresse, matricule fiscal ...) et donc quant à la réalité et la survenance de la transaction.
- La seule information à la disposition de l'auditeur provient du directeur technique qui ne semble pas être certain de la prestation qui a été supervisée par un membre de la famille de la direction générale (et qui peut être sous son influence).
- Ni le bon de commande ni le marché n'ont été présentés à l'auditeur pour évaluer la substance du service et ses caractéristiques. De nouveau l'auditeur est dans l'incapacité d'attester de la survenance de la transaction

La facture seule n'étant pas suffisante et appropriée pour exprimer une assurance sur cette assertion. L'auditeur devra réaliser d'autres procédures complémentaires (telles que la circularisation du fournisseur en question, l'obtention du détail des prestations de maintenance réalisées et faire intervenir un expert informatique afin de juger de la réalité des services facturés, la revue subséquente ...) et, à défaut d'éléments probants obtenus, exprimer une limitation sur la **survenance** de la transaction et la **réalité** du solde éventuel du fournisseur concerné au niveau du bilan .

b) EXHAUSTIVITE : Toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés. (0,5 point en tout soit 0,25 points par tiret)

- L'auditeur doit exprimer une réserve sur l'exhaustivité des charges liées à cette transaction, puisqu'il dispose d'informations (en provenance des déclarations de la direction technique énonçant la possibilité que 70% de la charge du contrat n'a pas été enregistrée (c'est à dire 95% - 25%) ; donc potentiellement une charge non constatée de 1 260 000,000 DT :
 - Montant estimé du marché : $450\,000,000 / 25\% = 1\,800\,000,000$ DT
 - $1\,800\,000,000 \times 70\% = 1\,260\,000,000$ DT
- Par ailleurs, la facture évoque (voir le bas de la facture) des pénalités en cas de retard de paiement fixées à 5% par mois ou fraction de mois de retard. Soit un passif potentiel non constaté de 48 262,500 DT.

Normalement, le restant dû de 87 750,000 DT aurait dû être réglé depuis la fin de janvier 2014, soit un retard de paiement de 11 mois par rapport à la date de clôture (31/12/2014) impliquant des pénalités qui auraient dues être provisionnées pour un montant dse :

- $87\,750,000 \text{ DT} \times 5\% \times 11 \text{ mois} = 48\,262,500 \text{ DT}$

À noter également que l'étudiant peut évoquer un niveau de pénalité trop élevé de 5% par mois (équivalent à 60% annuellement) qui pourrait susciter d'autres soupçons sur la fiabilité de la facture ou un système de contrôle interne défaillant acceptant des transactions aberrantes et non justifiées économiquement.

c) Séparation des périodes (cut off) : Les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable. (0,5 point soit 0,25 par flèche traitée)

- La facture est datée du 02/01/2014 et elle a été comptabilisée au 31/12/2014 sachant qu'elle se réfère à un service rendu durant la période allant du 01/11/2013 au 31/03/2014, soit 2 mois se rapportant à 2013 et 3 mois se rapportant à 2014. Manifestement, il y a là une anomalie touchant la séparation des exercices aussi bien en termes de solde d'ouverture, de situations intermédiaires que de situation annuelle. Cette anomalie est estimée à :

2 mois se rapportant à 2013 : $450\,000,000 \times 2/5 = 180\,000,000$ DT (charge sur exercice antérieur)

L'étudiant peut la considérer comme une erreur antérieure fondamentale grevant les capitaux propres d'ouverture, ou bien comme une erreur non significative touchant les charges de l'exercice 2014. Une appréciation du seuil et de l'importance relative est à énoncer par l'étudiant pour juger du mode approprié de comptabilisation.

- 3 mois se rapportant à 2014 : $450\,000,000 \times 3/5 = 270\,000,000$ DT (charge à maintenir sur l'exercice audité).

L'étudiant peut également relever le fait que l'avance relative à novembre 2013 ait été comptabilisée le 31/12/2014 pour une somme de 443.250,000 DT, impactant de ce fait aussi bien la situation de trésorerie de 2013 que de 2014

d) EXACTITUDE : Les montants et autres données relatifs aux opérations et événements ont été correctement enregistrés. (0,5 point soit 0,25 par flèche traitée)

- La facture présente de nombreuses inexactitudes pouvant entacher la comptabilisation correcte de la charge. On cite à titre d'exemple :
 - Adresse fantaisiste,
 - Registre du Commerce non indiqué,
 - Forme juridique de la Société non indiquée,
 - Capital social non indiqué,
 - Matricule fiscal irréaliste,
 - Numéro de facture irréaliste, par rapport au deuxième jour de l'année
 - Droit de timbre faux
 - Taux de TVA inapproprié (18% au lieu de 12%)...

Tous ces facteurs compromettent l'acceptation de la facture par l'administration fiscale en matière de TVA et d'IS en plus du fait qu'elle fait planer un doute sérieux sur la survenance de la charge telle qu'énoncée précédemment.

D'où un risque fiscal estimé à la charge non déductible de : $450\,000,000 \times 35\% = 157\,500,000$ DT, à constater en provision pour risque fiscal. (A noter que le *taux d'imposition applicable dans le secteur des télécoms est de 35%*).

Le droit de timbre est erroné (il devrait être de 0,500 DT depuis 2014). Par ailleurs, ce droit n'est pas pris en compte dans le net à payer de la facture (anomalie jugée manifestement non significative en terme quantitatif) toutefois significative d'un point de vue qualitative car renforçant le caractère erroné de l'élément probant.

- Le taux de la TVA appliqué dans la facture est erroné ; il devrait être de 12% pour les services informatiques : soit une TVA non déductible de :

$450\,000,000 \times (18\% - 12\%) = 27\,000,000$ DT, à constater en provision pour risque fiscal.

e- IMPUTATION COMPTABLE : Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés. (0,5 point)

Plusieurs anomalies ont été constatées en termes de choix des comptes d'imputation comptable et des écritures d'ajustement sont nécessaires (voir ci-après) :

Compte utilisé	Compte proposé
626 000 Frais postaux et de télécommunications	611 000 Sous-traitance générale
436 900 Droit de timbre	665 800 Droit de timbre
404 100 TELIPHOON - Fournisseur d'immobilisations	401 100 TELIPHOON - Fournisseur d'exploitation
-	150 100 Provisions pour risque fiscal

➤ En termes d'assertions applicables à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers :

f- EXHAUSTIVITE : Toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été. (0,5 point soit 0,25 point par flèche traitée)

➤ La direction aurait dû communiquer des informations sur cette transaction significative en plus du fait que l'assertion exhaustivité est impactée au niveau des informations concernant les engagements hors bilan liés au bon de commande émis/ marché signé non encore livré totalement (précision de la quote-part du service commandé mais non encore livré).

Ainsi, des engagements hors bilan aurait dû être recensés et communiqués au niveau des notes aux états financiers de 2013 par rapport à la différence entre la valeur du marché conclu et la valeur du service rendu au cours de cet exercice, soit estimé à :

- $1\,800\,000,000 - 180\,000,000 = 1\,620\,000,000 \text{ DT}$

➤ Enfin, des engagements hors bilan aurait dû être constatés et communiqués au niveau des notes aux états financiers de 2014 par rapport à la différence entre la valeur du marché conclu et la valeur du service rendu au cours de cet exercice, estimée à 5% de la valeur du marché, soit :

$$5\% \times 1\,800\,000,000 = 90\,000,000 \text{ DT}$$

3) Apportez vos commentaires concernant l'élément probant présenté (la facture) et ses conséquences éventuelles, eu égard aux circonstances. (2 points)

➤ Comme évoqué précédemment l'élément probant présenté est insuffisant quantitativement et qualitativement pour justifier la transaction dans ses différentes assertions.

Cette transaction peut évoquer l'existence d'un transfert de fonds illégal vers les Iles Caïmans (puisque 443 250,000 DT ont déjà été transférés) **sur la base d'une transaction non fondée par des éléments probants suffisants et appropriés. (0,25 points)**

➤ En conséquence, la direction se doit de communiquer toute autre information nécessaire à la compréhension et à la justification de la transaction, et ce, conformément aux prémisses à l'acceptation de la mission signées par la direction lors de la signature de la lettre de mission, telles que prévues par ISA 200 et 210 :

En raison de l'importance des prémisses sur lesquelles la conduite d'un audit s'appuie, l'auditeur est tenu, comme **condition préalable à l'acceptation de la mission d'audit**, de faire prendre acte par la direction (à travers la lettre de mission dûment signée par la direction) et, le cas échéant,

par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elles reconnaissent et comprennent leurs responsabilités :

- a) de donner à l'auditeur accès aux informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité et la documentation y afférente, et d'autres éléments ;
- b) de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour les besoins de l'audit... » **(0,5 points)**

- A défaut de communication de compléments d'informations sur la transaction, le commissaire aux comptes, puisqu'il s'agit en l'occurrence d'une mission d'audit légal, peut invoquer le délit d'entrave conformément aux dispositions de l'article 13 sexis du code des sociétés commerciales, tel qu'ajouté par l'article 11 de la loi n° 2005-96 du 18 octobre 2005. « *Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peines, tout dirigeant d'une société commerciale ou d'un groupement d'intérêt économique qui entrave les travaux du ou des commissaires aux comptes ou qui refuse de fournir, à leur demande, par tout moyen qui laisse une trace écrite, les documents nécessaires à l'exercice de leurs missions.* » **(0,5 points)**
- Par ailleurs, l'article 266 du code des sociétés commerciales prévoit que « *Les commissaires aux comptes peuvent également, le cas échéant, par ordonnance du juge compétent, recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leurs missions auprès des tiers qui ont conclu des contrats avec la société ou pour son compte.* » **(0,25 points)**
- Mais avant cela, il doit tout d'abord informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (le conseil d'administration et / ou le comité permanent d'audit de « GSM Tunisia ») conformément à l'ISA 240/260 et tenter d'obtenir de plus amples informations sur la transaction considérée et sur la capacité de la société à maintenir sa continuité d'exploitation (procédure d'alerte à enclencher éventuellement). **(0,25 points)**
- À défaut d'éléments probants satisfaisants concernant cette transaction, il pourrait être nécessaire de procéder à la révélation de faits délictueux au procureur de la république, par l'auditeur. **(0,25 points)**

4) Compte tenu des critères d'importance relative, formulez vos conclusions concernant la forme du rapport ainsi que sur votre projet d'opinion d'audit ayant trait à la transaction décrite. (2,5 Points)

- Les anomalies sont tellement nombreuses et diffuses, elles sont significatives, soit prises individuellement soit prises cumulativement, et touchent de nombreuses rubriques des états financiers aussi bien de 2013 que de 2014 (bilan et hors bilan) que l'auditeur devra exprimer un rapport modifié, conformément aux dispositions de l'ISA 705 - *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*. ». Quelque soit l'hypothèse retenue, et compte tenu du fort soupçon de fraude l'étudiant doit postuler une opinion assortie d'un refus de certifier les comptes, et ce en raison notamment :
 - des anomalies significatives évoquées précédemment et telles que présentées ci après;
 - du risque qui pèse sur la continuité d'exploitation de l'entreprise (détérioration de la situation financière et incapacité à respecter ses engagements au cours des 12 mois subséquents à la clôture des comptes) ;
 - de la non-signature de la lettre d'affirmation (limitation quant à l'obtention de tous les éléments probants...)
 - du risque élevé quant au caractère frauduleux de la transaction.
 - Des intimidations exercées sur l'équipe d'audit **(0,5 Points)**

- **Les anomalies à rappeler et à expliquer dans le rapport sont notamment les suivantes : (0,5 points)**

Anomalies d'ajustement négatif sur le résultat:

• charge non constatée relative à la part du marché réalisée en 2014	1 260 000,000
• risque fiscal non constaté en 2014, estimé à	157 500,000
• TVA non déductible à passer en charge	27 000,000
• pénalités de retard contractuelles non constatées	<u>48 262,500</u>
Total charges non constatées	1 444 500,000
• charge sur exercice antérieur (quote-part prestation 2013)	<u>-180 000,000</u>
Total des charges impactant négativement le résultat 2014	1 264 500,000

Anomalies de reclassement :

- Trésorerie 2013 surévaluée car avance constatée en 2014 au lieu de 2013 443 250,000
- Enfin, des engagements hors bilan aurait dû être constatés et communiqués au niveau des notes aux états financiers relatifs aux exercices 2013 et 2014 par rapport à la différence entre la valeur du marché conclu et la valeur du service rendu au cours de la période, soit respectivement 1 620 000,000 DT et 90 000 DT **(0,5 points)**.
- Quelque soit l'hypothèse retenue, il s'agit là d'une somme d'anomalies qui dépassent le seuil de signification communiqué par le chef de mission et arrêté à 430 000 DT (sachant que l'étudiant pourra également parler de seuil de signification ajusté de la marge de sécurité estimée à 15% du SS, soit un seuil de travail de 365 500 DT) **(0,5 points)**.

L'étudiant pourra également évoquer tout bonnement de ne rien comptabiliser vu que la transaction est non fondée ; auquel cas la charge constatée est fictive et doit être annulée pour 450 000,000 DT, et ce, au même titre que le flux de trésorerie (avance versée de 443 250,000 DT) qui devient injustifié et pourrait présenter un caractère frauduleux.

- Par ailleurs, l'auditeur devra faire référence dans le paragraphe « rapport sur les autres obligations légales »: **(0,5 points)**
 - à l'entrave exercée par la direction quant à l'accès à l'information ;
 - à l'existence d'une transaction irrégulière pour laquelle il a procédé à la révélation de faits délictueux et qu'il invite le conseil ou l'assemblée de faire de même ;
 - au non-respect du délai de convocation de l'Assemblée Générale des actionnaires ;
 - Qu'une procédure d'alerte a été enclenchée afin d'obtenir du PDG/CA/AG des informations sur sa capacité à redresser la situation financière de l'entreprise.

5) Exprimez votre opinion concernant l'organisation du cabinet et de la mission d'audit des comptes du client « GSM Tunisia » en vous inspirant de la norme d'éthique et de la norme ISQC. Quelle attitude doit-on adopter en pareils circonstances ? (2 points)

Plusieurs anomalies concernent l'organisation du cabinet et de la mission d'audit des comptes du client « GSM Tunisia » :

La norme ISQC prévoit que : « Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, ... l'associé responsable de la mission doit : **(0,5 points)**.

- a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission ait été désignée ;

- b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris de celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ; et
- c) ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. Le contrôle qualité doit s'assurer notamment que toutes les diligences prévues par les normes pertinentes pour la mission d'audit ont été achevées (ce qui est loin d'être le cas).

Le document « Attestation de Confidentialité » est inapproprié ; les collaborateurs doivent signer plutôt une attestation d'indépendance par rapport aux clients d'assurance et d'audit du cabinet.

- La norme d'éthique prévoit que l'équipe d'audit, le cabinet et les membres du réseau doivent être indépendants du client d'audit d'états financiers. Ainsi, en se basant sur la déclaration signée par le collaborateur, l'associé responsable de la mission d'audit aurait dû prendre des mesures de sauvegarde sur la menace de familiarité que fait peser le jeune auditeur sur la mission, telles que :
 - Ecarter le collaborateur de l'équipe d'audit ;
 - Informer le Comité Permanent d'Audit du client de l'existence d'une relation de familiarité entre un membre du Cabinet et un membre influent dans la préparation des états financiers (le directeur financier) de la société « GSM Tunisia » ;
 - Renforcer les procédures de supervision de la mission par l'associé responsable ;
 - Renforcer les procédures de contrôle qualité par l'associé chargé du contrôle qualité... (0,5 points).
- Les associés interviennent rarement dans la direction et la supervision des missions, leur intervention principale se situant le jour de la revue des rapports remis par les chefs de missions. Cette situation est contraire aux dispositions des normes ISA (240/ 315/ 330) et ISQC qui exigent que l'associé responsable intervienne dans la Direction, la Supervision et la Revue de la mission d'audit. Ces normes exigent également qu'il discute avec l'équipe d'audit des risques entités et des risques d'anomalies significatives pouvant entacher les états financiers (0,25 points).
- Le PDG du fournisseur TELIPHON Inc., est un proche parent du PDG de « GSM Tunisia », ainsi que du chef de mission (risque d'intérêt personnel pour un professionnel comptable). En conséquence, l'indépendance du chef de mission est compromise, et ce, en plus du risque de familiarité qui pèse sur lui (puisque'il audite la société depuis plus de 8 ans). Le jeune auditeur doit être en mesure de référer à son associé responsable de la mission ou à tout autre associé chargé du contrôle qualité et/ou de l'éthique au sein du Cabinet. (0,25 points).
- Les limitations apportées par le chef de mission à vos diligences d'audit en plus des menaces liées à l'intimidation sont également à rapporter à l'associé responsable de la mission. En cas de non-prise en compte de vos observations (notamment par la mise à l'écart du chef de mission de l'audit de « GSM Tunisia »), le jeune auditeur devra considérer la possibilité de démissionner du Cabinet afin de ne pas être associé à un conflit éthique ou à un risque de fraude. En effet, la norme d'éthique dans sa partie C prévoit que : « *Dans les cas où un professionnel comptable salarié estime qu'un comportement ou des actions contraires à l'éthique d'autres personnes vont continuer de se produire au sein de l'organisation employeur, le professionnel comptable salarié doit :*
 - envisager de rechercher des conseils juridiques ;
 - dans des situations extrêmes où toutes les sauvegardes disponibles ont été épuisées et où il n'est pas possible de réduire la menace à un niveau acceptable, il peut arriver à la conclusion qu'il est approprié de **démissionner de l'organisation employeur.** » (0,25 points).
- Enfin, le portefeuille clients n'est pas en adéquation avec le nombre d'associés et de collaborateurs (taux d'encadrement faible ...). (0,25 points).