

Rescham

10

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR, DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE REVISION COMPTABLE
SESSION DE CONTRÔLE – Mars 2016

*PROJET CORRIGÉ INDICATIF DE L'ÉPREUVE DE D'AUDIT
FINANCIER ET ÉTHIQUE PROFESSIONNELLE*

BAREME :

1^{ère} Partie : 6 points

2^{ème} Partie : 14 points

Remarque :

Le corrigé est un corrigé pédagogique. L'évaluation et la notation des étudiants sont déterminées sur la base des éléments clés de la réponse.

PREMIÈRE PARTIE (6 points)

1- Indiquer les aspects à considérer par le cabinet AEC lors de l'acceptation des deux missions. (2 points)

1.1. Cumul de mission de conseil, audit et mission d'expression d'assurance : (0,5 point)
Prestation de services autres que des missions d'assurance à des clients d'audit

Dispositions générales : Selon le paragraphe 290.158 du code d'éthique de l'IFAC : Avant d'accepter une mission consistant à dispenser un service autre qu'une mission d'assurance à un client d'audit, le cabinet doit déterminer si la fourniture de ce service serait de nature à créer une menace pour l'indépendance. Lors de l'évaluation de l'importance des menaces créées par un service autre qu'une mission d'assurance particulier, on doit prendre en considération toute menace dont l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'elle est créée du fait de la fourniture de services connexes, autres qu'une mission d'assurance. Si une menace est créée qui ne peut être ramenée à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le service autre qu'une mission d'assurance ne doit pas être fourni.

290.165 Si un cabinet avait à assumer une responsabilité de direction pour un client d'audit, les menaces créées seraient si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait

11

réduire ces menaces à un niveau acceptable. A titre d'exemple, décider quelles recommandations formulées par le cabinet seront mises en œuvre créera des menaces liées à l'autorévision ou à l'intérêt personnel. De même, endosser une responsabilité de direction crée une menace liée à la familiarité parce que le cabinet devient trop étroitement aligné sur les points de vue et les intérêts de la direction. Par conséquent, **le cabinet ne doit pas assumer de responsabilité de direction pour un client d'audit.** (0,25 point)

Des situations particulières de missions de conseil sont prévues par le code d'éthique de l'IFAC, le cabinet AEC doit appliquer les dispositions prévues par le code notamment en matière d'acceptation ou refus et le cas échéant les mesures de sauvegarde à mettre en œuvre. (0,25 point)

1.2. Acceptation de la mission audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — considérations particulières (0,25 point)

Selon paragraphe 7 de l'ISA 805

La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette exigence s'applique que l'auditeur soit ou non également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. Si l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer s'il est faisable en pratique de réaliser l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique de ces états financiers conformément aux normes ISA. (Réf. : par. A5 et A6)

1.3. Acceptation de la mission d'examen d'informations prévisionnelles (1,25 point)

Selon paragraphe 10 de l'ISAE 3400

Avant d'accepter une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur prendra en considération, notamment :

- l'utilisation prévue de ces informations ; (0,25 point)
- les destinataires des informations (diffusion générale ou restreinte) ; (0,25 point)
- la nature des hypothèses (estimations les plus plausibles ou hypothèses théoriques) ; (0,25 point)
- les éléments explicatifs à donner en notes annexes aux informations ;
- la période couverte par les informations. (0,25 point)

Selon paragraphe 12 de l'ISAE 3400

L'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission. Il est de l'intérêt de l'entité comme de l'auditeur, qu'une lettre de mission soit adressée au client afin d'éviter tout malentendu concernant la mission. Cette lettre abordera les questions évoquées au paragraphe 10 et précisera les responsabilités de la direction quant aux hypothèses retenues et à la communication à l'auditeur de toutes les informations pertinentes et de toutes les données utilisées pour les élaborer. (0,25 point)

2- En cas d'acceptation des deux missions, présenter les diligences requises ainsi que les vérifications à effectuer. (4 points)

2.1. Mission d'audit des soldes du groupe MTN international (1,25 point)

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit

Selon paragraphe 10 de l'ISA 805

La norme ISA 200 indique que les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur devra adapter au contexte de la mission toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit, dans la mesure nécessaire. (Réf. : par. A10 à A14)

A11. En outre, les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers; lorsque l'audit porte sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Par exemple, les déclarations écrites de la direction sur le jeu complet d'états financiers seraient remplacées par **des déclarations écrites sur la présentation de l'état financier ou de l'élément conformément au référentiel d'information financière applicable.** (0,25 point)

A13. Chacun des états financiers qui composent un jeu complet d'états financiers, et bon nombre des éléments de ces états financiers, y compris les notes annexes, sont interreliés. Par conséquent, lorsqu'il audite un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'examiner isolément cet état financier ou cet élément. Par conséquent, il se peut qu'il ait à **mettre en oeuvre des procédures portant sur les éléments interreliés** afin d'atteindre l'objectif de l'audit. (0,25 point)

A14. Par ailleurs, le seuil de signification déterminé pour un état financier isolé ou pour un élément spécifique d'un état financier peut être inférieur au seuil de signification déterminé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité; cela aura une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, et sur l'évaluation des anomalies non corrigées. (0,25 point)

- Circularisation des sociétés du groupe (0,25 point)

- Vérification des transactions de fin d'exercice et les procédures appliquées. (0,25 point)

2.2. Mission d'examen d'informations prévisionnelles (2,5 point)

Connaissance des activités de l'entité

13. L'auditeur doit acquérir un niveau de connaissance des activités suffisant pour apprécier si toutes les hypothèses significatives requises pour la préparation des informations financières prévisionnelles ont été recensées. (0,25 point)

L'auditeur aura également à se familiariser avec le processus suivi par l'entité dans la préparation des informations financières prévisionnelles en examinant, par exemple :

- Les contrôles internes sur le système employé pour la préparation des informations financières prévisionnelles ainsi que les compétences et l'expérience des personnes chargées de les élaborer.
- La nature de la documentation préparée par l'entreprise pour étayer les hypothèses retenues par la direction.
- L'étendue du recours aux techniques statistiques, mathématiques ou assistées par ordinateur.
- Les méthodes utilisées pour développer et appliquer les hypothèses.
- L'exactitude des informations financières prévisionnelles préparées lors des exercices précédents et les raisons des écarts significatifs avec les réalisations.

14. L'auditeur doit déterminer dans quelle mesure les informations financières historiques de l'entreprise sont fiables. Ceci requiert de l'auditeur une connaissance de ces informations pour déterminer si les informations financières prévisionnelles sont cohérentes avec celles-ci et si ces dernières peuvent servir de référence pour apprécier les hypothèses retenues par la direction. L'auditeur déterminera par exemple si les informations historiques correspondantes ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité et si elles ont été préparées sur la base de principes comptables reconnus. (0,25 point)

Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles

17. Lorsque l'auditeur définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen, l'auditeur doit prendre en compte :

- (a) la probabilité d'anomalies significatives ;
 - (b) les connaissances acquises lors de missions précédentes ;
 - (c) la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles ;
 - (d) l'impact du jugement de la direction sur les informations financières prévisionnelles ;
- et
- (e) l'adéquation et la fiabilité des données sous-tendant leur préparation. (0,5 point)

18. L'auditeur évaluera la source et la fiabilité des éléments étayant les estimations les plus plausibles de la direction. Pour ce faire, l'auditeur réunira des éléments probants suffisants et adéquats à partir de sources internes et externes, comparera les estimations aux informations historiques et déterminera si elles se basent sur des plans réalistes compte tenu des capacités de production de l'entité. (0,25 point)

21. **L'auditeur s'assurera que les informations financières prévisionnelles sont correctement préparées sur la base des hypothèses retenues par la direction.** Pour ce faire, l'auditeur vérifiera les calculs, en s'assurant que les mesures envisagées par la direction sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe aucune incohérence dans le résultat des calculs utilisant des variables communes, telles que les taux d'intérêt. (0,25 point)

25. **L'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation de la direction** concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées. (0,25 point)

Vérifications à effectuer :

- Examen analytique et discussion avec la direction de l'évolution du revenu, qui est prévu pour augmenter par 22,9% et 7% en 2016 et 2017 respectivement. (0,25 point)
- Considérer la capacité des camions et le taux d'occupation qui peut avoir lieu pour évaluer le caractère raisonnable du revenu prévu. (0,25 point)
- Examen analytique de la composition des charges d'exploitation pour s'assurer que toutes les charges sont prises en compte. En 2015, les charges d'exploitation représentent 80,7% du revenu, mais il est prévu qu'elles soient réduites à 73,4% en 2016 et à 69,8% en 2017, indiquant la sous-estimation des dépenses prévues (les anciens camions sont totalement amortis). (0,25 point)
- Recalcul des dotations aux amortissements des nouveaux camions et vérification qu'elles sont correctement prise en considération dans l'état de résultat prévisionnel. (0,25 point)
- Recalcul des charges financières pour s'assurer que les intérêts à payer sur le nouveau crédit bancaire ont été prises en compte, avec confirmation du taux d'intérêt. (0,25 point)

DEUXIÈME PARTIE (14points)

1- Dégager et discuter les questions d'éthique posées par le cas. (3 points)

1. Importance des honoraires : cabinet nouvellement constitué (0,75 point)

Selon le paragraphe 290.220 du code d'éthique de l'IFAC, Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'audit représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime l'opinion d'audit, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- la structure opérationnelle du cabinet ;
- **si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé ;**
- l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet. (0,25 point)

L'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)

⇒ **Le cabinet Expert-conseil est nouvellement créé par des jeunes experts comptable. Il y'a lieu de vérifier l'importance des honoraires reçues auprès de la société cotées WalMart. Si les honoraires sont importantes, il y'a lieu de mettre en œuvre des revues de contrôle qualité externes. (0,25 point)**

2. Mr Kais directeur comptable et financier frère de Mr Sami associé responsable du dossier (1 point)

290.130 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de **la famille proche** (Les parents, les enfants et les frères et sœurs qui ne sont pas membres de la famille immédiate) d'un membre de l'équipe d'audit est :

(a) Un administrateur ou un cadre dirigeant du client d'audit

(c) un 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, (0,25 point)

L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- la nature de la relation entre le membre de l'équipe d'audit et le membre de sa famille proche;
- la position occupée par ce membre de la famille proche;
- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit.

L'importance de la 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 :

- exclure le professionnel concerné de l'équipe d'audit;
- structurer les responsabilités de l'équipe d'audit pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de ce membre de sa famille proche. **(0,25 point)**

⇒ **Mr Kais directeur comptable et financier frère de Mr Sami associé responsable du dossier. Compte tenu de l'importance de :**

- la nature de la relation entre le membre de l'équipe d'audit et le membre de sa famille proche (des frères);
- la position occupée par ce membre de la famille proche (directeur comptable et financier);
- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit (associé responsable de la mission d'audit).

Mr Sami n'aurait pas dû être le responsable de ma mission d'audit. (0,5 point)

3. Les membres de l'équipe d'audit achètent souvent auprès des différents magasins de la société Walmart (0,5 point)

Selon le paragraphe 290.126 du code d'éthique de l'IFAC, en général, l'achat de biens et de services auprès d'un client d'audit par le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate **ne crée pas de menace sur l'indépendance si cet achat s'effectue dans des conditions de marché et de concurrence normales**. Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur telle qu'elles créent une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de toute menace doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde peuvent consister par exemple à :

- annuler la transaction ou en réduire l'ampleur ;
- exclure la personne concernée de l'équipe d'audit. **(0,25 point)**

Crédit membre de l'équipe d'audit

Si le cabinet, ou un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate, reçoit un prêt ou la caution d'un emprunt de la part d'un client d'audit qui n'est pas une banque ou

un établissement de crédit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable, **sauf lorsque le montant de ce prêt ou caution n'est significatif** (a) ni pour le cabinet, le membre de l'équipe d'audit, le membre de sa famille immédiate, (b) ni pour le client. (0,25 point)

4. Le sous-directeur financier de WalMart rejoint EXPERT-CONSEIL en tant qu'associé. Le directeur du cabinet a proposé qu'il soit chargé de la revue de contrôle qualité du dossier d'audit de WalMart. (0,75 points)

Personnes récemment employées par un client d'audit

290.143 Des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision et à la familiarité peuvent être créées lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a récemment occupé des fonctions d'administrateur, de cadre dirigeant ou de salarié chez le client d'audit. Par exemple, **lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a à évaluer des éléments des états financiers pour lesquels ce même membre de l'équipe d'audit a aussi préparé les documents comptables alors qu'il était employé par le client.**

290.144 Si, au cours de la période couverte par le rapport d'audit, un membre de l'équipe d'audit a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez le client d'audit ou a été **un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables** de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, **la menace créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable.** Par conséquent, cette personne ne doit pas être affectée à l'équipe d'audit. (0,5 point)

Ainsi l'ancien sous-directeur financier de WalMart ne peut pas assurer le contrôle qualité de la mission d'audit. (0,25 point)

2- Compte tenu de l'activité et l'organisation de la société WalMart, effectuer un examen analytique et indiquer les autres procédures analytiques à réaliser dans le cadre de la planification de la mission d'audit de WalMart. (2,5 points)

Examen analytique : (0,75 point)

	31/12/2015 (avant AUDIT)	31/12/2014 (après AUDIT)	Variation	%Variation
Revenus	507648	467143	40505	8,67079246
Charges d'exploitation	-510442	-458054	-52388	11,4370795
Charges financières	-4457	-3296	-1161	35,2245146
Résultat avant impôt	-1600	11170	-12770	-114,324082
Total des actifs	228843	217030	11813	5,44302631

Total des capitaux propres	57100	59580	-2480	-4,16247063
Dettes à LT - Crédit bancaire	41242	35261	5981	16,9620828
Dettes à CT - Crédit fournisseur	77287	75692	1595	2,10722401
Clients et comptes rattachés	10580	7591	2989	39,3755763
Provisions Clients et comptes rattachés	200	1.060	-860	-81,13

Charges d'exploitations : (0,5 points)

Le taux de marge : « revenus/charges d'exploitation » passe de 102% en 2014 à 99,45% en 2015, et (revenus - charges d'exploitation)/revenus passe de 1,94% à -0,55% en 2015. Les marges appliquées par WalMart, compte tenu de la forte concurrence. La société WalMart a appliqué des marges réduites sur les produits commercialisés ce qui a engendré un résultat d'exploitation.

Charges financières : (0,25 points)

Les charges financières ont augmenté de 35%, suite à l'augmentation des crédits à LT et le rééchelonnement des crédits.

Clients et comptes rattachés: (0,25 points)

Le compte client a augmenté de 39,37%, alors que les provisions afférentes ont diminué de 81,13%. D'où, une insuffisance de provisionner

L'examen analytique montre que la société passe par des difficultés d'exploitation. (0,25 points)

Ventilation selon segment de marché (0,5 points)

Compte tenu de l'activité et l'organisation de la société WalMart, un examen analytique doit être effectué par segment de marché (grand magasin et mini-marchés). Un examen analytique par point de vente est utile également.

3- Préparer une note succincte indiquant pour la mission d'audit contractuel auprès du client WalMart, en quoi les travaux effectués, les conclusions et le rapport du cabinet ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les diligences complémentaires à mettre en œuvre. (8,5 points).

Total note 9,25 points avec un maximum 8,5 points

(1) Extrait de états financiers : (1 point)

Vérification de la continuité d'exploitation de WalMart (0,5 point)

Compte tenu de l'examen analytique détérioration des marges de la société et rééchelonnement des crédits, selon le paragraphe 10 de l'ISA 570, lors de la réalisation des

procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer **si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation**, et (Voir Par. A2-A5) :

(a) dans l'affirmative, discuter cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans pour y faire face ;

ou

(b) dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés (0,5 point)

16. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir Par. A15)

(a) de demander à la direction, dans le cas où celle-ci n'a pas encore procédé à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, de le faire ;

(b) d'apprécier les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en oeuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances ; (Voir Par. A16)

(c) dans le cas où l'entité a établi une prévision de flux de trésorerie, et que l'analyse de celle-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action futurs de la direction : (Voir Par. A17 – A18)

(i) d'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision ; et

(ii) de déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions ;

(d) de déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;

(e) de demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action futurs et le caractère réalisable de tels plans.

(2) Les comptes fournisseurs (1 point)

WalMart a demandé et reçu, auprès de ses principaux fournisseurs, des relevés de comptes arrêtés à la date du 30 septembre 2015. Les contrôles de substance portant sur les comptes fournisseurs sont limités à l'exploitation de ces relevés.

Utilisation des relevés des comptes reçus par WalMart auprès de ses principaux fournisseurs (0,5 point)

Selon le paragraphe 7 de l'ISA 505, lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

- (a) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ; (Voir Par. A1)
 - (b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer ; (Voir Par. A2)
 - (c) de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et (Voir Par. A3 – A6)
 - (d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant. (Voir Par. A7)
- L'utilisation des relevés de compte fournisseurs demandés et reçus par **WalMart** n'est pas conforme à la procédure de confirmation directe prévue par l'ISA 505.

Des contrôles de substance à une date intermédiaire (0,5 point)

Selon paragraphe 22 de l'ISA 330, si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :

- (a) des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à couvrir ; ou
 - (b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ;
- afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période.

Ainsi des contrôles de substance intermédiaires doivent être complétés par d'autres procédures, notamment de nombreux chèques fournisseurs émis avant la date de clôture n'ont pas été comptabilisés en vue d'améliorer la liquidité.

(3) Rapprochement bancaire (1 point)

Selon le rapport de l'auditeur au titre de l'exercice précédent, des erreurs significatives, relatives à la séparation des exercices, ont été découvertes. En effet, de nombreux chèques fournisseurs émis avant la date de clôture et n'ont pas été comptabilisés en vue d'améliorer la liquidité.

Vérification des soldes d'ouverture et étude de l'impact des réserves au niveau du rapport de l'auditeur prédécesseur (0,5 point)

Selon paragraphe 9 de l'ISA 510 : "Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, **l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers de la période en cours**, conformément à la Norme ISA 315".

Tests à effectuer sur les soldes Banques (0,5 point)

- Vérifier l'état de rapprochement et refaire les totaux arithmétiques.

- Revoir l'établissement de l'E.R et vérifier exhaustivement les montants en suspens.

(4) Procès en cours (1 point)

Le 31 août 2015, **WalMart** a reçu un avis d'huissier notaire l'informant qu'une action en justice est engagée à son encontre, à cause du lancement par la société de campagne de promotions fictives. Si la société est reconnue coupable, des pénalités importantes seraient supportées par **WalMart**. L'équipe d'audit a obtenu une lettre d'affirmation signée par **Mr Kais** attestant notamment que la probabilité d'engagement de la responsabilité de la société est très faible.

Procédés d'audit procès et litiges (0,5 point)

Selon le paragraphe 10 de l'ISA 501 : Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait **un risque d'anomalies significatives concernant un procès ou des litiges identifiés**, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, **s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité**. L'auditeur doit y procéder au moyen **d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui**. Si la loi, la réglementation ou les règles d'ordre juridique d'un corps professionnel interdisent au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives. (Voir Par. A21 – A25)

Insuffisance de lettre d'affirmation (0,25 point)

Selon le paragraphe 4 de l'ISA 580 : **Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés concernant chacune des questions qu'elles traitent**. De plus, le fait pour la direction de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants qu'il appartient à l'auditeur de recueillir sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités ou sur des assertions spécifiques.

Signature de la lettre d'affirmation (0,25 point)

Selon le paragraphe 9 de l'ISA 580 : L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées.

La lettre d'affirmation doit être signée également par la direction et non pas uniquement par Mr Kais.

(5) Les travaux d'audit de WalMarket en Mauritanie (1 point)

Suite à des problèmes imprévus d'obtention d'agrément, **WalMarket Mauritanie** n'est pas finalement entrée en exploitation. Le directeur de **WalMart** propose au cabinet **EXPERT-CONSEIL** de coopérer avec l'expert comptable mauritanien, titulaire du diplôme national

d'expert comptable tunisien et chargé de l'examen limité de la composante en Mauritanie. Le chef de mission décide de se limiter à ce rapport d'examen limité.

Utilisation des travaux d'un auditeur du composant (0,5 point)

Selon le paragraphe 19 de l'ISA 600, si l'équipe affectée à l'audit du groupe envisage de demander à l'auditeur d'un composant d'effectuer les travaux sur l'information financière du composant, celle-ci doit prendre connaissance des points suivants : (Voir Par. A32 – A35)

(a) la compréhension par l'auditeur du composant et sa capacité à se conformer aux règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ; (Voir Par. A37)

(b) les compétences professionnelles de l'auditeur du composant ; (Voir Par. A38)

(c) la possibilité d'être impliqué dans les travaux de l'auditeur du composant dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et

(d) si l'auditeur du composant exerce dans un environnement réglementé dans lequel les auditeurs sont activement contrôlés. (Voir Par. A36)

L'expert comptable mauritanien est titulaire du diplôme national d'expert comptable. Donc, la condition de compétence est vérifiée. Toutefois, il y'a lieu de vérifier les autres conditions prévues par le paragraphe ci-dessus.

Audit de WalMarket Mauritanie (0,5 point)

Si WalMarket Mauritanie est considéré un composant non important, l'utilisation du rapport d'examen limité peut être suffisant. Selon le paragraphe 19 de l'ISA 600, pour les composants non importants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en oeuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Toutefois, selon le paragraphe 27 de l'ISA 600, pour un composant qui est important du fait **qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives pour les états financiers du groupe en raison de sa nature ou de circonstances spécifiques**, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur d'un composant pour le compte de ladite équipe, doit mettre en oeuvre un ou plusieurs des travaux suivants :

(a) l'audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant ;

(b) l'audit d'un ou plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, au regard de la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; (Voir Par. A48)

(c) des procédures d'audit spécifiques en relation avec la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir Par. A49)

Suite à des problèmes imprévus d'obtention d'agrément, WalMarket Mauritanie n'est pas finalement entrée en exploitation. Cette extension a nécessité l'engagement d'importantes dépenses d'investissement et une grande campagne publicitaire. Toutes les charges engagées sont immobilisées. Compte tenu de ces circonstances et la possibilité de non continuité d'exploitation de WalMarket Mauritanie, l'auditeur doit vérifier les circonstances de non obtention de l'agrément et les conditions d'immobilisation des dépenses engagées.

(6) Inventaire des stocks (2 points)

La société **WalMart** effectue des inventaires tournants au cours de l'exercice, selon un planning fixé par le service d'audit interne, dépendant hiérarchiquement de **Mr Kais**. Les travaux d'inventaire sont supervisés par le service d'audit interne. Les rapports d'audit interne indiquent des écarts d'inventaire significatifs. Les travaux d'audit externe ont consisté à l'assistance à quelques inventaires en décembre 2015 et à se baser sur les travaux d'audit interne.

Utilisation des travaux des auditeurs internes (0,5 point)

Selon le paragraphe 9 de l'ISA 610, pour déterminer si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit évaluer :

(a) **l'objectivité de la fonction d'audit interne ;**

(b) la compétence technique des auditeurs internes ;

(c) s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront menés dans un esprit de conscience professionnelle ; et

(d) s'il est probable qu'il existera une communication effective entre les auditeurs internes et l'auditeur externe.

Le service d'audit interne dépend hiérarchiquement de **Mr Kais**, directeur comptable et financier de **WalMart**. Ainsi, le service d'audit interne n'est pas objectif.

Assistance à l'inventaire physique et vérification de la conception et la mise en place des contrôles sur les mouvements de stocks (1,25 point)

Selon le paragraphe A9 de l'ISA 501. Pour des raisons pratiques, la prise d'inventaire physique peut être effectuée à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers. Ceci peut être fait, que la direction détermine les quantités en stock par une prise d'inventaire physique annuelle des stocks ou à partir d'un système d'inventaire permanent. Dans les deux cas, **l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi des contrôles sur les mouvements de stocks permet de déterminer si la prise d'inventaire physique à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers est appropriée pour répondre aux besoins de l'audit.** La Norme ISA 330 définit les diligences requises et les modalités d'application concernant les contrôles de substance effectués à une date intermédiaire.

A10. Lorsqu'il existe un système d'inventaire permanent, la direction peut effectuer des comptages physiques ou d'autres tests pour s'assurer de la fiabilité des informations portant sur les quantités en stock incluses dans la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité. Dans certains cas, **la direction ou l'auditeur peut constater des différences entre la comptabilité d'inventaire permanent et les quantités physiques réelles en stock ; ces différences peuvent indiquer que les contrôles exercés sur les mouvements de stock ne fonctionnent pas efficacement.**

A11. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la conception des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants pour déterminer si les mouvements dans les quantités en stock entre la, ou les, date(s) de comptage et les documents d'inventaire finaux sont correctement enregistrés comprennent d'apprécier :

- si la comptabilité d'inventaire permanent est correctement ajustée ;
- la fiabilité de la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité ;

- **les raisons expliquant les différences importantes entre les informations obtenues au cours des comptages physiques et la comptabilité d'inventaire permanent.**

Les travaux d'audit externe ont consisté à l'assistance à quelques inventaires en décembre 2015 et à se baser sur les travaux d'audit interne. Ces travaux ne sont pas suffisants. L'auditeur doit :

- **l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi des contrôles sur les mouvements de stocks permet de déterminer si la prise d'inventaire physique à une date, ou à des dates, autre(s) que celle des états financiers est appropriée pour répondre aux besoins de l'audit ; (0,5 point)**
- **si la comptabilité d'inventaire permanent est correctement ajustée ; (0,25 point)**
- **la fiabilité de la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité ; (0,25 point)**
- **les raisons expliquant les différences importantes entre les informations obtenues au cours des comptages physiques et la comptabilité d'inventaire permanent. (0,25 point)**

Communication des déficiences de contrôle interne (0,25 point)

La direction ou l'auditeur peut constater des différences entre la comptabilité d'inventaire permanent et les quantités physiques réelles en stock ; ces différences peuvent indiquer que les contrôles exercés sur les mouvements de stock ne fonctionnent pas efficacement. Selon l'ISA 265, d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne.

Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, prise individuellement ou ensemble, elles constituent des déficiences majeures.

L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit.

(7) Les comptes clients (0,5 point)

L'estimation indépendante effectuée par l'équipe d'audit, concernant la dotation aux provisions pour dépréciation des comptes clients, la conduit à déterminer une fourchette acceptable comprise entre 2.200.000 D et 2.300.000 D.

Selon ISA 540, l'auditeur peut conclure que des évaluations justifiées d'une estimation comptable effectuées à partir des éléments probants recueillis diffèrent de l'estimation ponctuelle de la direction. Lorsqu'un élément probant justifie d'une estimation ponctuelle, l'écart entre l'estimation ponctuelle de l'auditeur et celle de la direction constitue une anomalie. Lorsque l'auditeur est parvenu à la conclusion que l'utilisation de la fourchette d'estimations qu'il a déterminée fournit des éléments probants suffisants et appropriés, une estimation ponctuelle de la direction qui sort de cette fourchette sera considérée comme non étayée par des éléments probants. En pareil cas, **l'anomalie est au moins égale à la différence entre l'estimation ponctuelle de la direction et le montant donné par l'extrémité la plus proche de la fourchette d'estimations de l'auditeur. (0,25 point)**

La dotation aux provisions pour dépréciation des stocks des produits finis n'est que de 200.000 DT. D'où une insuffisance de provision de 2.000.000 DT. (0,25 point)

(8) Projet du rapport (1,75 points)

Un projet de rapport, préparé par le chef de mission du dossier, ne contient ni réserves, ni paragraphe d'observation et ni paragraphe descriptif d'autres points.

Détermination du seuil de signification (0,5 point)

La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers.

S'agissant d'une société cotée en bourse, les utilisateurs sont les investisseurs sur le marché, de ce fait le seuil de signification est déterminé en premier lieu en fonction du résultat puis des capitaux propres si le résultat ne constitue pas une base raisonnable. Le résultat de l'exercice est déficitaire. Le seuil de signification est déterminé en fonction du total des capitaux propres soit $57.100.000 * 4%$ (en moyenne entre 3% et 5%) = 1.998.500 DT.

Rapport (0,5 point)

Opinion sur les états financiers

L'ajustement relevé et non comptabilisé :

Montant de la réserve en DT	Qualification
2.000.000	une insuffisance de provision sur les comptes clients significative

=> une opinion avec réserve

Paragraphe descriptif d'autres points : (0,25 point)

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

Selon le paragraphe 17 de l'ISA 710, si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points :

- (a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
 - (b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et
 - (c) la date de ce rapport,
- à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit ré-émis par ce dernier avec les états financiers.

Paragraphe d'observation

1. Paragraphes d'observation incertitude significative (0,25 point)

Selon le paragraphe 6 de l'ISA 706, si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour leur compréhension des états

financiers, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que le point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers.

Concernant l'action en justice est engagée à l'encontre de la société, à cause du lancement de campagne de promotions fictives, il s'agit d'une incertitude concernant l'issue future d'une action en justice ou intentée par un organisme régulateur, exceptionnelle par sa gravité. Un paragraphe d'observation doit être ajoutée par l'auditeur si l'incertitude a été mentionnée correctement en note aux états financiers.

2. Application appropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative (0,25 point)

Selon le paragraphe 18 de l'ISA 570, Si l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers :

- (a) décrivent de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions de la direction pour y faire face ; et
- (b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir Par. A20)

Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et **inclure un paragraphe d'observation** dans son rapport d'audit visant :

- (a) à mettre en exergue l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et
- (b) à attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 18.

(9) Revue du contrôle qualité (0,25 point)

Au cours de l'année 2015, le sous-directeur comptable de **WalMart** rejoint **EXPERT-CONSEIL** en tant qu'associé. Le directeur du cabinet a proposé qu'il soit chargé de la revue de contrôle qualité du dossier d'audit de **WalMart**.

Selon le paragraphe 39 de l'ISQC 1, Le cabinet doit définir des politiques et des procédures traitant du mode de désignation des personnes chargées du contrôle qualité des missions et définissant des critères de désignation reposant sur :

- (a) les **qualifications techniques requises pour remplir le rôle, y compris l'expérience et l'autorité nécessaires** ; et (Voir Par. A47)
- (b) la mesure dans laquelle une personne chargée du contrôle qualité d'une mission peut être consultée sur cette même mission sans que son objectivité soit compromise. (Voir par. A48)

A47. Les critères touchant à l'expertise technique, à l'expérience et à l'autorité suffisantes et

appropriées sont fonction des circonstances de la mission. Par exemple, la personne chargée du contrôle qualité d'une mission d'audit d'états financiers d'une entité cotée sera vraisemblablement une personne ayant une expérience et une autorité suffisantes et appropriés pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission d'audit d'états financiers d'entités cotées.

Ainsi, il y'a lieu de vérifier que le chargé de contrôle qualité a la compétence et l'expertise nécessaire.