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

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2018

CORRIGE EPREUVE DE
AUDIT FINANCIER & ETHIQUE PROFESSIONNELLE

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

<i>Première partie :</i>	<i>9 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Seconde partie :</i>	<i>11 points</i>	<i>Page 4</i>

CORRIGE DE LA PARTIE 1 :

EXERCICE N°1 : Première question :

a. Composition du capital de la société d'expertise comptable (0,5 point)

D'après le code d'éthique de l'IFAC, les professionnels comptables doivent se conformer aux règles et recommandations les plus rigoureuses prévues par la loi ou la réglementation et le code d'éthique de l'IFAC. Concernant la composition du capital des sociétés d'expertise comptable, le code d'éthique de l'IFAC n'a rien précisé dans ce volet laissant ainsi à la **législation interne** le soin de fixer des règles. En Tunisie, l'article 4 de la loi n°88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable dispose que :

Les membres de l'ordre sont également admis à constituer, pour l'exercice de leur profession, des sociétés par actions ou des sociétés à responsabilité limitée si ces sociétés remplissent les conditions suivantes :

- 1)....
- 2) Justifier que les trois quarts au moins de leurs actions ou parts sociales sont détenus par des membres de l'ordre, le reste pouvant être détenu par des personnes liées à la société par un contrat de travail,...

Dans le cas d'espèces, la cession des parts de « Mr Néjib » à l'associé salarié rend la proportion du capital détenue par un salarié, non membre de l'ordre, supérieure à 25% (25% + 25%). Par conséquent, « Mr Néjib » aurait dû céder ses parts à un expert comptable membre de l'Ordre.

b. Importance des honoraires (0,5 point)

Selon le paragraphe 290.221 du code d'éthique de l'IFAC : « 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.

Le code a prévu une exception pour les associés ou les cabinets qui se préparent à prendre la retraite, donc la situation de Mr Néjib est tolérée, mais le jeune stagiaire ne peut pas devenir signataire du rapport.

2

a. Compétence et diligence professionnelles (0,25 point)

« Le professionnel comptable doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les personnes qui travaillent sous son autorité professionnelle, disposent de la formation et de la supervision appropriées. » (130.5)

S'il y a lieu, le professionnel comptable doit informer les clients, les employeurs ou les autres utilisateurs de ses services professionnels des limitations inhérentes à ces services. » (130.6)

Le cabinet **ne doit pas accepter des missions qu'il ne maîtrise pas**

b. : Section 220 : Conflits d'intérêts (0,3 point)

Une menace sur l'objectivité ou la confidentialité peut être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet effectue des missions pour des clients dont les intérêts sont en conflit.

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.

Le cabinet doit notifier à chacun de ses deux clients qu'il 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.

Le cabinet doit également déterminer s'il peut mettre en œuvre une ou plusieurs des mesures de sauvegarde additionnelles suivantes :

- le recours à des équipes de mission distinctes ;
- 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);
- 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 ;
- Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ;
- 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.

3-1-a- La proposition des services sans aucune consultation et sans appel d'offres (0,25 point)

Le fait de proposer des services sans aucune consultation et sans appel d'offres par le représentant légal de la société constitue une violation aux dispositions du code des devoirs professionnels. En effet, d'après l'article 4 du code des devoirs professionnels : « les membres de l'ordre doivent s'abstenir de tous propos malveillants, de tous écrits publics ou privés, de toutes démarches, de proposer des offres de services non commandées et d'une façon générale, de toutes manœuvres susceptibles de nuire à la situation de leurs confrères et à la profession ».

b- La proposition de services à des conditions avantageuses (0,25 point)

Cette pratique constitue une violation aux dispositions du code d'éthique de l'IFAC, la loi 88-108 et le code des devoirs professionnels. En effet, selon le paragraphe 250.1 du code d'éthique de l'IFAC : « Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet sollicite de nouveaux travaux par l'intermédiaire de la publicité ou d'autres formes de marketing, il peut y avoir une menace sur le respect des principes fondamentaux. À titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel risquant de compromettre le respect du principe du comportement professionnel est créée si les services, réalisations ou produits sont commercialisés de façon incompatible avec ce principe ».

et aux termes de l'article 10 de la loi n°32-101 - l'objectivité personnelle est interdite -
membres de l'OECT qui ne peuvent faire état que des titres ou diplômes délivrés par l'Etat ou des
organismes étrangers ».

De même, le code des devoirs professionnels interdit aux membres de l'Ordre de recourir par des
procédés déloyaux et irréguliers la clientèle notamment par l'application de tarifs réduits, de remises ou
honoraires aux clients ou à des tiers, de commissions ou avantages et de se livrer à des opérations de
démarchage. (Article 5 du CDP).

c- Non accomplissement des diligences préalables à l'acceptation (0,5 point)

L'auditeur n'a pas procéder aux diligences et étapes préalables à l'acceptation de la mission. En effet, et
avant d'accepter ou de renouveler un mandat, l'auditeur doit remplir certaines diligences et travaux
préalables à l'acceptation :

- Evaluation de l'indépendance ;
- Evaluation de la compétence pour accomplir la mission ;
- Appréciation de l'intégrité de la direction ;
- Identification des circonstances spécifiques et des risques inhabituels ;
- Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales ;
- Vérification des cas d'incompatibilité ;
- Les motifs ayant amené au non renouvellement du mandat du prédécesseur ;
- Obtenir la justification du paiement des honoraires de son prédécesseur.
Si le prédécesseur a été révoqué d'une manière abusive → Le nouveau auditeur doit être solidaire et
n'accepter pas sa désignation à la place du prédécesseur révoqué.

3-2-Le paragraphe 290.113 du code d'éthique de l'IFAC dispose qu' : « Une menace liée à intérêt
personnel, à la familiarité ou à l'intimidation est susceptible d'être créée si un membre de l'équipe d'audit,
un membre de sa famille immédiate ou le cabinet, détient un intérêt financier dans une entité, et qu'il sait
qu'un administrateur, un cadre dirigeant ou un actionnaire détenant le contrôle du client d'audit a un intérêt
financier dans cette même entité. L'existence et l'importance des menaces dépendront de facteurs tels que :

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

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

- l'exclusion de l'équipe d'audit du membre qui détient l'intérêt financier ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour procéder à la revue des travaux effectués par ce
membre de l'équipe d'audit. (0,25 point)

a. Honoraires subordonnés (0,25 point)

Les honoraires subordonnés peuvent donner lieu à une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel.
L'existence et l'importance de telles menaces dépendront de facteurs tels que :

- la nature de la mission ;
- la fourchette des montants d'honoraires possibles ;

la base de détermination des honoraires ;
le fait que l'issue ou le résultat de l'opération sera reçu ou non par un tiers indépendant.
L'importance de telles menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- un accord écrit préalable avec le client quant à la base de rémunération.
- la communication aux utilisateurs présumés d'informations sur les travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet et sur sa base de rémunération.
- les politiques et procédures de contrôle qualité.
- la revue par un tiers indépendant des travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet. (240.3 et 240.4)

6. Section 230 : Deuxième avis (0,25 point)

→ Entrave à l'indépendance dans l'évaluation pour l'obtention de la mission de l'auditeur

Lorsqu'il est invité à fournir un deuxième avis, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de ces menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple :

- ✓ de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place,
- ✓ de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis,
- ✓ et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.

Deuxième question :

Pour éviter l'existence d'éventuelles menaces, l'associé du cabinet « CIE » pourrait prendre les mesures de sauvegarde suivantes :

- la cession de la participation en question ;
- la cession d'une fraction suffisante de sorte que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif ;

l'intervention d'un professionnel comptable pour procéder à la revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit. (0,5 point)

En effet, avec une participation de 5% pour l'associé du cabinet « CIE » et 46% pour le propriétaire de « AEC », le dilemme d'éthique éventuel qui peut exister consiste à la détention par ces deux associés de la majorité du capital de la société « A ».

Le professionnel n'a pas de choix dans la gestion de sa participation et toutes les solutions sont mauvaises (dilemme) :

- soit voter en faveur du propriétaire de « AEC » : il devient son allié stratégique, ce qui affecte son indépendance ;
- soit voter en faveur des autres actionnaires qui ont 49% : il devient l'ennemi de « AEC », ce qui affecte aussi son indépendance ;

soit il ne vote pas ou n'assiste pas, il laisse les autres actionnaires exercer leur majorité : il devient l'ennemi de « AEC », ce qui affecte aussi son indépendance. (0,5 point)

Parallèlement, même les mesures de sauvegarde ne sont pas réalisables : céder la participation à qui ?

- à « AEC » : il devient son allié stratégique, ce qui affecte son indépendance ;
- aux autres actionnaires : il devient l'ennemi de « AEC », ce qui affecte aussi son indépendance ;

vendre 50% de sa participation à AEC et 50% aux autres actionnaires... il devient l'ennemi de « AEC » car les autres vont devenir majoritaires, ce qui affecte aussi son indépendance ;
vendre 4% à AEC et 1% aux autres actionnaires la société sera bloqué en l'absence de majorité, il sera l'ennemi de tous... ! (véritable dilemme) (0,5 point)

Exercice n°2 : (4 points) : CORRIGE EXERCICE N°2 :

1-Nature des deux missions, les règles d'éthique et les règles de déontologie sont applicables :

1ère mission : Audit des états financiers résumés

Norme ISA (810), Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés. (0,25 point)

ISA 810 ne prime pas sur les diligences requises par les autres Normes ISA, ni ne prétend traiter des aspects particuliers qui peuvent être pertinents dans les circonstances de la mission. (0,25 point)

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles

Norme ISAE 3400, Examen d'informations financières prévisionnelles. (0,25 point)

Les règles d'éthique prévues par le code d'éthique de l'IFAC sont applicables, notamment la section 290 relative à l'indépendance. (0,25 point)

2-Acceptation de la mission par le CAS

1ère mission : Audit des états financiers résumés

Mr Ahmed, dans un cadre juridique modifié, peut accepter cette mission puisque conformément au paragraphe 5 de l'ISA 810 : l'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. Toutefois, la réglementation tunisienne qualifie l'acceptation de cette mission d'incompatible du fait qu'elle n'est pas légalement ou réglementairement dévolue au commissaire aux comptes (la règle du plus restrictif). (0,25 point) *CAS n'a pas le dt de réaliser d'autre pte autre q le commissariat*

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles

Mr Ahmed ne peut pas accepter cette mission puisqu'elle n'entre pas dans le cadre de la mission légale (examen d'une information historique), la réglementation tunisienne qualifie l'acceptation de cette mission d'incompatible (la règle du plus restrictif). (0,25 point)

3-Les diligences spécifiques requises en matière d'acceptation et la conduite des deux missions

1ère mission : Audit des états financiers résumés

Acceptation de la mission d'Audit des états financiers résumés (0,25 point)

ISA 810.55, L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

Les bonnes pratiques consistent à ne pas accepter une telle mission sous aucun prétexte si le membre du réseau international n'était pas l'auditeur des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

Les diligences spécifiques

Nature des procédures (0,5 point)

ISA 810.88. Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :

- Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et quels états financiers audités ils sont tirés ;
- Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement :
 - auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités ;
 - le texte légal ou réglementaire qui précise qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et qui établit les critères pour la préparation des états financiers résumés.
- Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués ;
- Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations ;
- Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués ;
- Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances ;
- Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, sauf si un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de les mettre à leur disposition et établit des critères pour la préparation des états financiers résumés.

Date du rapport

ISA 810.116. La date que l'auditeur appose sur son rapport sur les états financiers résumés ne doit être antérieure :

- ni à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de fonder son opinion, y compris les éléments attestant que les états financiers résumés ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité ; *lettre de chèque*
- ni à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles

Acceptation de la mission d'examen d'informations prévisionnelles (0,25 point)

ISAE 3400.10. « Avant d'accepter une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur prendra en considération, notamment :

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

ISAE 3400 §12 : « 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** »

Les diligences spécifiques (0,5 point)

Connaissance des activités de l'entité : Selon l'ISAE 3400 §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**.

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 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 raisons des écarts significatifs avec les réalisations.

ISAE 3400 §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**.

Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles

ISAE 3400 §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.

ISAE 3400 §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.

ISAE 3400 §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.

ISAF 1400.825, l'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation de la direction concernant la fiabilité des hypothèses significatives prévues des informations financières prévisionnelles. L'exhaustivité des hypothèses significatives est confirmée par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées.

1ère mission

1ère mission : Audit des états financiers résumés (0,25 point)

Lorsque l'auditeur a conclu qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, cette opinion doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, être formulée au moyen de l'un des libellés suivants :

- les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément [aux critères appliqués];
- les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, conformément [aux critères appliqués].

Modèle d'opinion :

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, conformément aux [décrire les critères établis].

2ème mission : Examen d'informations financières prévisionnelles (0,25 point)

L'opinion à exprimer doit comporter trois sous opinions :

- sous la forme d'une **assurance négative** que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;
- une assurance positive indiquant si les informations prévisionnelles ont été correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et si elles sont présentées conformément à un référentiel comptable reconnu ;
- un avertissement sur le fait que s'agissant de prévisions, les réalisations peuvent s'écarter des prévisions souvent de manière significative.

Modèle d'opinion :

Opinion

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, nous n'avons pas relevé de faits de nature à remettre en cause les hypothèses retenues pour établir ces prévisions budgétaires, étant précisé que nous ne pouvons apporter d'assurance sur leur réalisation.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la traduction chiffrée de ces hypothèses, sur le respect des principes d'établissement et de présentation applicables à ces prévisions et sur la conformité des méthodes comptables utilisées avec celles suivies pour l'établissement des comptes annuels (ou consolidés).

Enfin, nous rappelons que s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront, parfois de manière significative des informations prévisionnelles présentées.

Synode partie :

1- Identifier les risques d'anomalies significatives qui devraient être pris en compte lors de la planification de l'audit de l'exercice 2015 de la société ALPHA? (2 points)

Le **risque d'anomalies significatives** est le risque combiné ou risque lié à l'entreprise. Il est composé du **risque inhérent RI multiplié par le risque lié au contrôle RLC RI x RC**. Pour cela, il est nécessaire de commencer par effectuer un **examen analytique préliminaire** ou global sur les données financières :

Libellés	31.12.2013	31.12.2014	Variation	%
	(avant AUDIT)	(après AUDIT)		
Revenus	22 948 160	18 241 110	4 407 050	23,77%
Vente de composants au groupe	13 122 540	10 125 860	2 996 680	29,59%
Vente de composants hors groupe	9 825 620	8 415 250	1 410 370	16,76%
Charges d'exploitation				
Achats consommés de matières premières	20 256 378	16 276 965	3 979 413	24,45%
Charges de personnel	720 810	640 820	80 010	12,49%
Dotations aux amortissements	1 420 430	1 340 420	80 010	5,97%
Autres charges d'exploitations	568 916	125 260	443 676	354,20%
Résultat avant impôt	3 383	179 944	176 559	98,01%
Clients et comptes rattachés				
Clients du groupe	6 228 450	4 240 222	1 988 228	46,89%
Clients hors groupe	4 400 500	1 900 400	2 500 100	33,36%
Stocks	1 045 307	1 125 326	79 819	-7,09%
Total bilan	24 087 504	21 905 087	2 182 417	9,96%
% solde client/CA (groupe)	27,14%	22,87%		
% solde client/CA (hors groupe)	33,53%	18,77%		
Achat consommés /revenu	88,27%	87,79%		
(Achat consommés+ personnel + dot amt) /revenu	97,60%	98,47%		

Il est à remarquer ce qui suit : (0,75 point)

- La variation des autres charges d'exploitation est **à priori anormale**.
- Les ventes groupe ont augmenté,
- Les créances clients sont en **augmentation** notamment hors groupe ==> **risque d'impayés et de ventes fictives pour obtenir la rémunération variable**.

A- Les risques **inhérents**: (0,75 point)

- 1- Parties liées : Transactions avec les sociétés de groupe : fixation des prix de transfert interne. Le prix de vente est fixé selon la formule suivante : Coût d'achat des matières premières + une marge de 10% : cette formule permet-elle de couvrir toutes les charges d'exploitation;
- 2- Rémunération du dirigeant est fonction des revenus comptabilisés (augmentation du pourcentage solde client/CA) + risque de ventes fictives ;
- 3- Perte d'un client hors groupe important : le concurrent chinois offre des conditions plus favorables ;
- 4- Risque de litige contre la société : Problèmes de qualité.

B- Les risques **lié au contrôle**: (0,5 point)

Procédures **achats-fournisseurs**

- 1- Absence de consultation des stocks ;
- 2- Absence d'autorisation des achats ;
- 3- Ancien catalogue des fournisseurs non actualisé depuis de 2012 ;
- 4- Absence d'établissement de **bon de réception** ;
- 5- Absence de rapprochement avant comptabilisation.

2. Préparer une note succincte indiquant pour la mission auprès du client ALPHA, en une page, les points de 2 à 5, ne sont pas éventuellement en conformité avec les normes internationales d'audit, tout en précisant le cas échéant les bonnes pratiques en œuvre ? (4,5 points)

(2) Inventaire des stocks (1,5 points)

Le cabinet n'a pas envoyé une équipe pour assister à l'inventaire physique de fin d'année, le responsable de la mission estime à raison que le cabinet ne peut assister à tous les inventaires de tous ses clients. Il a estimé ainsi que les stocks ne sont pas significatifs (Le montant du stock : 4.045.705 représentant 4,34% du total du bilan auquel il faut déduire le 1/4 des stocks qui est déposé chez les tiers (procédure d'audit appropriée - circularisation). Le restant $4.34 \times 3/4 = 3\%$ est non significatif). Pour les stocks déposés chez des tiers (1/4 des stocks), une circularisation est suffisante pour collecter des éléments probants suffisants et appropriés.

En effet, selon paragraphe 4 de l'ISA 501, Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état de la manière suivante :

(a) En étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin (Voir par. A1 - A3)

(i) D'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par. A4)

(ii) D'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par. A5)

(iii) D'inspecter les stocks ; et (Voir par. A6)

(iv) De tester des comptages ; et (Voir par. A7 - A8)

(b) En mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux de l'entité pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.

Selon paragraphe 8 de l'ISA 501, Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en réalisant une ou deux des procédures suivantes : (a) Demander au tiers une confirmation des quantités de stocks détenus pour le compte de l'entité et de leur état ; (Voir par. A15)

(b) Effectuer une inspection ou d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance. (Voir par. A16)

L'assistance à l'inventaire n'est pas obligatoire, les pratiques appliquées par le cabinet constituent de bonnes pratiques.

(3) Achats-Fournisseurs (0,5 point)

Pour la fixation du niveau de risques, l'auditeur n'a pas tenu compte des éléments suivants :

- le travail devrait être effectué assertion par assertion et non pour les principales assertions,

- risque lié au contrôle fixé comme faible, alors que les procédures de contrôle interne sont défaillantes (voir question précédente)

- changement au cours de l'année : nouveau ERP

- Le risque d'audit global étant de 5%, l'auditeur ne peut fixer un risque plus élevé pour les procédures achats que s'il arrive à démontrer que le risque global ne dépasse pas 5%, compte tenu des autres procédures engagées.

(4) Procès et contentieux (1,5 points)

ALPHA a reçu en décembre 2015 un avis de la société mère l'informant qu'une action en justice est engagée par elle en Allemagne à son encontre, à cause du défaut de qualité d'une commande de 2.400.000 dinars produite par la société tunisienne. Il est plus improbable que probable que l'assurance couvre ce risque.

L'équipe d'audit s'est contenté d'obtenir une lettre d'affirmation, signée par le directeur général et le directeur contrôle qualité, attestant qu'il n'est pas attendu d'engager la responsabilité de la société pour cette commande. Cette lettre est déconnectée de la réalité économique, et elle est insuffisante, une circularisation spécifique de la société mère et de l'avocat sont nécessaires. Il faut également analyser les conséquences de la remise en cause de l'intégrité de la direction sur la planification et la conduite de la mission.

paragraphe 9 de l'ISA 501, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Voir par. A17-A19)

- (a) Des **demandes d'informations** auprès de la **direction** et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du **conseil juridique interne de l'entité**;
- (b) **La revue des procès-verbaux** des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que de la correspondance échangée avec le conseil juridique **externe** de l'entité;
- (c) **L'examen des comptes d'honoraires juridiques**. (Voir par. A20)

Les autres travaux effectués par l'équipe du cabinet ont consisté à demander des informations auprès du responsable juridique qui a affirmé, oralement, que c'est le seul litige en cours. Cette affirmation orale est insuffisante. Selon 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 des 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. Pour ce faire, l'auditeur doit **envoyer au conseil juridique externe de l'entité une lettre de demande d'informations préparée par la direction en l'invitant à communiquer directement avec l'auditeur**.

Déclarations écrites

Selon le paragraphe 12 de l'ISA 501, l'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites **confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués, sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable**.

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants

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 pour aucun des points dont 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 que recueille l'auditeur sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités, ou sur des assertions spécifiques.

(5) Tests de procédures des ventes (1 point)

Le responsable du dossier décide de se baser sur l'efficacité des contrôles internes du processus ventes-recouvrements testées il y a deux ans, cette démarche constitue, a priori, une **bonne pratique à condition de recueillir des éléments probants attestant qu'il n'y a pas eu de changements**.

Or, le dernier jour de travail de l'équipe dans la société, le responsable de la mission découvre que la société a mis en place une organisation autour d'un nouveau logiciel (ERP) fonctionnel depuis le second semestre de l'année 2015, **donc la société a changé un élément important de son dispositif de contrôle interne**.

En effet, selon paragraphe 13 de l'ISA 330, Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants **provenant d'un audit précédent** et portant sur l'efficacité du fonctionnement de **contrôles spécifiques**, il doit établir que ces éléments probants **demeurent pertinents**, en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis ce dernier audit. L'auditeur doit obtenir ces éléments par **des demandes d'informations**, associées à une **observation physique** ou une **inspection**, afin de **confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques**, et :

- (a) Si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours de l'audit précédent, il doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir § A36)
- (b) Si aucun changement n'est intervenu, il doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, et en tester certains lors de chaque audit, afin d'écartier la possibilité que tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer soient testés sur une seule période d'audit et ne fassent l'objet d'aucun test sur les deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37-A39)

Suite au changement (nouveau ERP), les éléments probants recueillis au cours de l'audit précédent ne sont **plus pertinents**, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours (2015), et ce **à partir de la date de changement soit le second semestre 2015.**

3) Concernant le point 6, quelle alternative faut-il choisir sachant que le cabinet applique un seuil de signification global. Que faut-il faire dans le cas où le seuil définitif de 2015 est plus faible que celui déterminé sur la base de 2014 ? En déduire, dans un cadre général, la relation qualitative entre le seuil et le risque d'audit d'un exercice (N-1), ainsi que l'effet sur les éléments probants l'existence d'audits à collecter au N et au N-1. (2 points)

Sur la base des indicateurs définitifs déterminés après l'intervention du cabinet, il s'avère que le seuil de signification définitif de l'exercice 2015 est de 410.000 dinars. Le cabinet avait planifié la mission et les tests sur la base d'un seuil, déterminé sur la base des indicateurs de l'exercice 2014, de 350.000.

a- Seuil de signification **préliminaire** de l'exercice 2015 : 350.000 dinars.

Seuil de travail préliminaire : 280.000 dinars

Seuil de signification définitif de l'exercice 2015 : 410.000 dinars.

=> Augmentation du seuil de signification de 60.000 dinars.

Les conclusions tirées des éléments probants collectés peuvent être maintenues, l'auditeur est réconforté, n'y a pas de raison à être perplexé : il a collecté des évidences d'audit plus qu'il n'en faut (l'audit est efficace mais non efficient).

L'auditeur évalue l'incidence des anomalies non corrigées compte tenu du nouveau seuil, son opinion peut devenir plus favorable. (0,75 point)

b- Si le seuil définitif a diminué : l'auditeur doit d'abord s'interroger si le **nouveau seuil** reste **supérieur** au seuil de travail, si non il doit déterminer si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit **complémentaires** restent appropriés, ce qui est plus difficile à faire en pratique.

En effet, selon ISA 330 §12 : L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il vient à avoir connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui auraient conduit à fixer initialement le ou les seuils à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par. A14)

13. Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification **moins élevé** pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuils de signification moins élevés) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui (ou ceux) initialement fixé(s) est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriées.

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

Selon ISA 450 §10 : Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit **réapprécier** le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité. (Voir par. A14 - A15)

§ A15. La Norme ISA 320 précise qu'au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques) est **modifié dans les cas** où l'auditeur prend connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui auraient conduit à retenir initialement un (ou des) seuil(s) de signification **différent(s)**. Ainsi, toute modification substantielle aura **probablement été faite avant que l'auditeur n'évalue l'incidence des anomalies non corrigées**. Toutefois, si la réappréciation par l'auditeur du seuil de signification initial déterminé selon la Norme ISA 320 (voir paragraphe 10 de la présente Norme ISA) conduit à un montant (ou des montants) **inférieur(s)**, il convient alors de **reconsidérer le seuil de planification pour la réalisation des contrôles et le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires**, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. (0,75 point)

b- Dans un cadre général : (0,5 point)

$\frac{SS}{R} = k$

Relation seuil de signification et risque d'audit : Il existe une relation **inversement proportionnelle** entre l'importance relative et le risque d'audit. Lorsque le seuil de signification acceptable **augmente**, le risque d'audit **diminue**. Parallèlement, lorsque le seuil de signification acceptable **diminue**, le risque d'audit **augmente**. Pour un niveau de risque donné choisi par l'auditeur, le seuil de signification acceptable correspondant est constant.

entre le seuil de signification et l'évidence d'audit. Le seuil de signification est un élément déterminant pour fixer la quantité nécessaire et suffisante d'évidence (éléments probants) d'audit à obtenir pour porter un jugement sur un élément des états financiers. Plus le seuil de signification est faible, plus le niveau de confiance est important et les éléments probants à collecter (évidence d'audit) doivent être importants en quantités et qualités (suffisants et appropriés).

Concernant le point 2 et tout en indiquant si l'effet « surprise » est allégué, préciser les circonstances qui peuvent être à l'origine d'une double datation d'un rapport d'audit ?
- la validité de la remise d'un rapport sur support électronique ?
- le fondement éventuel de l'opinion ainsi exprimée ? (2,5 points)

1- Contre toute attente, les responsables de la société constatent que le rapport a comporté un refus de certification. Cet effet « surprise » ne constitue pas une bonne pratique, l'auditeur aurait dû communiquer avec les organes de gouvernance au sujet du rapport et notamment lorsque celui-ci comporte une opinion modifiée. (0,5 point)

2- Double datation. Selon l'ISA 560 : §12. Lorsque la loi, la réglementation ou le référentiel comptable n'interdisent pas à la direction de ne faire porter la modification des états financiers que sur les incidences du ou des événements postérieurs à la clôture qui sont à l'origine de cette modification, et que les personnes responsables d'approuver les états financiers n'ont pas l'intention de limiter leur approbation à cette seule modification, l'auditeur est autorisé à ne faire porter les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture, requises par le paragraphe 11 (b)(i), que sur cette seule modification. Dans ces cas, il doit : (a) Soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification, ce qui indique que les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture ont porté uniquement sur la modification apportée aux états financiers et décrite dans une note aux états financiers s'y rapportant ; (Voir par. A13) (b) Soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention, dans un paragraphe d'observation, ou un paragraphe relatif à d'autres points, qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers décrite dans la note correspondante.

Selon l'ISA 560, la double datation est prévue dans le cadre de changement de rapport suite un événement postérieur intervenu après la date du premier rapport émis par l'auditeur. (0,5 point)

3- Le rapport sous format électronique est valide.

En effet, selon l'ISA 700 : §20. Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir Par. A13 - A14). Selon le §A13 : un rapport écrit est un rapport émis sous forme imprimée ou émis sur un support électronique. (0,5 point)

4- Le fondement éventuel de l'opinion de refus de certification ainsi exprimée

(L'ordre n'est pas selon la pertinence)

- 1- Absence de provision pour couvrir le risque de supporter une pénalité estimée à 1.200.000 dinars.
- 2- Remise en cause de l'intégrité de la direction (fraude, abus des biens sociaux, ...)
- 3- Accroissement des soldes clients non recouverts et non provisionnés : risque d'impayés et de ventes fictives pour obtenir la rémunération variable.
- 4- Importance des opérations entre parties liées (fraudes).
- 5- Perte d'un client important (45% des ventes) non divulguée correctement dans les notes aux EF.
- 6- Remise en cause de la continuité d'exploitation et inadéquation du référentiel comptable basé sur le coût historique.

(0,25 point par fondement avec un maximum de 1 point)