

**REPUBLIQUE TUNISIENNE**  
**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE**  
**SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE**

\*\*\*\*\*

**CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE**  
**SESSION PRINCIPALE – SEPTEMBRE 2012**

---

**CORRIGE INDICATIF DE L'EPREUVE DE REVISION**  
**COMPTABLE**

*BAREME :*

- 1<sup>ère</sup> Partie : 4,5 points
- 2<sup>ème</sup> Partie : 6,5 points
- 3<sup>ème</sup> Partie : 9 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 (4,5 points)**

**1.**

**1)** L'opération de cession porte sur un **objet courant**. Cependant, il y a lieu de vérifier si la vente est faite aux conditions normales pratiquées par la société avec les autres clients. Si c'est le cas, **l'opération sera libre** et la société est tenue de la porter à la connaissance du Conseil d'administration. **(0,25 point)** Si les conditions de vente sont différentes, l'opération sera considérée comme **réglementée** et la procédure de l'article 200 doit être vérifiée (autorisation préalable du conseil d'administration). Le CAC doit indiquer cette opération à son rapport spécial **(0,25 point)**. Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA **(0,25 point)**. **(0,75 points)**

**2)** La location de la villa auprès du PDG, est une opération à considérer comme réglementée car il est difficile de vérifier si les conditions de sa conclusion sont normales ou non. **(0,5 point)** Vérification de l'autorisation spéciale du CA et son indication au rapport spécial du CAC.

Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA. **(0,25 point) (0,75 points)**

**3)** L'avance au compte courant est une **convention réglementée (opération non courante)** **(0,5 point)** et le CAC doit vérifier son autorisation préalable par le CA et son indication au rapport spécial du CAC.

Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA. **(0,25 point) (0,75 points)**

**4)** L'opération de participation au capital de la SARL est une opération non courante conclue avec **une société où le PDG est indirectement intéressé** (le gérant est son fils) : **convention réglementée (0,5 point)**

Le CAC doit vérifier son autorisation préalable par le CA et son indication au rapport spécial du CAC.

Si le CA n'a pas autorisé cette opération, le CAC indiquera cette irrégularité dans son rapport général et sa lettre au CA. **(0,25 point) (0,75 points)**

**2.**

**2.a.** L'opération qu'il entend réaliser et qui consiste à accorder une caution solidaire par la société C à un établissement financier pour un crédit personnel qu'il entend contracter pour pouvoir construire une villa, est une **opération interdite (0,25 point)** au sens de l'article 200 du CSC. Le CAC doit déconseiller cette opération, sinon il y a risque qu'elle constitue **un fait délictueux** en cas de réalisation. **(0,5 point) (0,75 point)**

**2.b.**

Selon l'article 274, Nonobstant toute disposition contraire, il est permis d'effectuer des opérations financières entre les sociétés du groupe ayant des liens directs ou indirects de capital, dont l'une dispose d'un pouvoir sur les autres dû à la détention de plus de la moitié du capital social.

Sont considérées opérations financières, tout prêt au sens de la législation relative aux établissements de crédit, toute avance en compte courant ou garantie, quelles qu'en soient la nature et la durée. **(0,25 point)**

L'opération d'émission d'un billet de trésorerie pour un montant de 2 millions de dinars qui sera souscrit par sa filiale de commercialisation des matériaux de construction est permise sous les conditions suivantes :

- que l'opération financière soit normale et n'engendre pas de difficultés pour la partie qui l'a effectuée,
- que l'opération soit justifiée par un besoin effectif pour la société concernée et qu'elle ne résulte pas de considérations fiscales,
- que l'opération comporte une contrepartie effective ou prévisible pour la société qui l'a effectuée,
- que l'opération ne vise pas la réalisation d'objectifs personnels pour les dirigeants de droit ou de fait des sociétés concernées. **(0,25 point)**

**N.B : Si l'étudiant évoque que l'opération est contractée par l'intermédiaire d'un établissement financier (non régie par l'article 474) et ne constitue pas une convention réglementée, il aura la note complète (0,75 point)**

## Deuxième partie (6,5 points)

### Dossier 1 : (4 points)

*1-Classement, évaluation et comptabilisation des instruments financiers au 31/12/2010*

a) les actions de la société « XYZ » doivent être classés entant que **titres disponible à la vente** « *Catégorie AFS* ». Cette catégorie est une catégorie résiduelle en plus ces actions ne peuvent pas être classés dans notre cas dans l'une des autres catégories de l'IAS 39 à savoir : titres détenus à des fins de transaction, titres détenus jusqu'à l'échéance ou prêts et créances. Ces titres AFS sont valorisés à leur juste valeur à chaque date d'arrêté et les plus ou moins value sont constatés en capitaux propres sauf cas de dépréciation durable **(0,25 point)**.

Fin 2010 (0,25 point)		
moins value de réévaluation (OCI) (CP)	3.000	
Titres AFS (Actions) (B)		3.000

b) Les obligations émises par la société « NTS » sont **des actifs financiers détenus jusqu'à l'échéance**. Initialement ils sont valorisés à leur juste valeur c'est-à-dire le prix payé augmenté de tous les frais à la charge du souscripteur. A la date d'arrêté, ils sont valorisés à leur coût amorti.

**Le coût amorti** est le montant auquel est évalué l'actif lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction (opérée directement ou par le biais d'un compte de correction de valeur) pour dépréciation ou irrécouvrabilité. **Le taux d'intérêt effectif** est le taux qui actualise exactement les décaissements ou encaissements de trésorerie futurs sur la durée de vie prévue de l'instrument financier **(0,25 point)**

*Détermination du TIE*

$$5000 \times (95 + 1) = \frac{20000}{(1+t)^1} + \frac{20000}{(1+t)^2} + \frac{20000}{(1+t)^3} + \frac{20000}{(1+t)^4} + \frac{20000 + (5000 \times 102)}{(1+t)^5}$$

T=5,291% **(0,25 point)**

Le Produit financier au titre de l'exercice 2010 s'élève à  $5,291\% \times 480.000 = 25.398$  dt

<b>Fin 2010 (0,25 point)</b>		
Banque (B)	20.000	
Obligations en HTM (B)	5.398	
Produits de placement (R)		25.398

c)

Il s'agit des titres de transaction « *Held for trading* »

Lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financier, une entité doit l'évaluer à **sa juste valeur majorée**, dans le cas d'un actif ou d'un passif financier **qui n'est pas à la juste valeur par le biais du compte de résultat**, des coûts de transaction directement imputables à l'acquisition ou à l'émission de l'actif ou du passif financier (frais de dossier, droits perçus par la commission de régulation, prime versées aux chargés d'affaires...). **(0,25 Point)**

***Ecriture de réévaluation au 31/12/2010***

<b>Fin 2010 (0,25 point)</b>		
Moins value de réévaluation sur HFT (15-14,5) x 2600 (R)		
Actions en (HFT) (B)	1.300	
		1.300

***2-Ecritures au titre de l'exercice 2011***

a)

Le paragraphe 67 de l'IAS 39 précise que :

Lorsqu'une diminution de la juste valeur d'un actif financier disponible à la vente a été comptabilisée directement en capitaux propres et qu'il existe **une indication objective de la dépréciation de cet actif**, la perte cumulée qui a été comptabilisée directement en capitaux propres doit être sortie des capitaux propres et **comptabilisée en résultat** même si l'actif financier n'a pas été décomptabilisé.

Le paragraphe 68 : « Le montant de la perte cumulée sortie des capitaux propres et comptabilisée en résultat selon le paragraphe 67 doit être égal à la différence entre le coût d'acquisition (net de tout remboursement en principal et de tout amortissement) et la juste valeur actuelle, diminuée de toute perte de valeur sur cet actif financier préalablement comptabilisée en résultat.

Le ralentissement de l'activité de la société « XYZ » et l'estimation que cette situation persistera dans le futur constitue un indice de dépréciation durable. **(0,25 Point)**

<b>Fin 2011 (0,25 point)</b>		
Perte de valeur sur titre AFS (R)		
moins value de réévaluation (OCI) (CP)	5.000	3.000
Titres AFS (B)		2.000

b)

S'il existe des indications objectives d'une perte de valeur sur prêts et créances ou sur des placements détenus jusqu'à l'échéance comptabilisés au coût amorti, le montant de la perte est égal à **la différence entre la valeur comptable de l'actif et la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés (hors pertes de crédit futures qui n'ont pas été encourues)**, actualisée au taux d'intérêt effectif d'origine de l'actif financier (c'est-à-dire au taux d'intérêt effectif calculé lors de la comptabilisation initiale). La valeur comptable de l'actif doit être réduite soit directement, soit via l'utilisation d'un compte de correction de valeur. Le montant de la perte doit être comptabilisé au compte de résultat **(0,25 Point)**

Produit financier au titre de l'exercice 2011 s'élève à  $5,291\% \times 485.398 = 25.683$  dt

Le coût amorti avant dépréciation (Valeur comptable) au 31/12/2011 s'élève à 491.081 dt

<b>Fin 2011 (0,25 point)</b>		
Banque (B)		
Obligations en HTM (B)	20.000	
Produits de placement (R)	5.683	25.683

La valeur actualisée des flux futurs nouvellement estimés et actualisés au TIE de 5,291% s'élève à 392.864.

$$\frac{16\ 000}{(1+5,291\%)} + \frac{16\ 000}{(1+5,291\%)^2} + \frac{424\ 000}{(1+5,291\%)^3}$$

$$16.000 = 20.000 * 0,8 \quad 409.600 = (20.000 + 102 * 5.000) * 0,8$$

La dépréciation s'élève donc à  $491.081 - 392.864 = 98.216$  dt **(0,25 point)**

<b>Fin 2011 (0,25 point)</b>		
Dépréciation de valeur des obligations en HTM (R)	98.216	
Obligations en HTM (B)		98.216

Ou

<b>Fin 2011</b>		
Dotations aux provisions pour dépréciation (R)		
provision pour dépréciation sur HTM (B)	98.216	98.216

c) Les titres de transactions sont évalués à la juste valeur et la variation de la juste valeur transite par le résultat. Ces titres ne sont pas donc dépréciables mais constamment évalués à leur juste valeur. **(0,25 Point)**

Le 25/01/2011

25/01/2011 (0,25 point)		
Moins value de réévaluation sur HFT (14,5-14) x 2600) (R)	1.300	
Actions en (HFT) (B)		1.300

25/01/2011 (0,25 point)		
Banque (B)	44.000	
Actions en (HFT) (B)		36.400
Gain /cession titres HFT (R)		7.600

Ou

25/01/2011		
Banque (B)	44.000	
Moins value de réévaluation sur HFT (14,5-14) x 2600) (R)	1.300	
Actions en (HFT) (B)		37.700
Gain /cession titres HFT (R)		7.600

## Dossier 2 : (2,5 points)

**Solution : Référentiel : IAS18, IAS38, IAS37 et IFRIC12**

1/ Traitement comptable approprié de cette transaction en IFRS (0,25 point par élément de réponse)

- Il s'agit d'un accord de concession qui entre dans le champ d'application d'**IFRIC 12** (IFRIC12-§05)  
IFRIC 12 s'applique aux accords de concession de services de type « public-privé » si :  
(a) **le concédant** contrôle ou réglemente les services que le concessionnaire doit fournir avec l'infrastructure, à qui il doit les fournir et à quel tarif ; et  
(b) **le concédant** conserve (en sa qualité de propriétaire, d'usufruitier ou en toute autre qualité) tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure à l'échéance de l'accord.
- La SGM (concessionnaire) dispose d'un droit contractuel de facturation d'un loyer aux intermédiaires et grossistes et un droit d'entrée au marché et les services de la pesée aux usagers du marché de gros en contrepartie de ses prestations de construction du marché et de son exploitation → Il s'agit d'une **opération d'échange** portant sur des biens dissemblables (droit contractuel de facturation contre prestations de services).
- La SGM (concessionnaire) supporte le risque lié à la fréquentation → Son droit contractuel de facturation est assimilé à **une licence** (IFRIC12-§17). Elle reconnaît **une immobilisation incorporelle** évaluée à la juste valeur de l'actif abandonné (IAS38-§45)

4. La SGM (concessionnaire) comptabilise et évalue les produits selon **IAS 11** (contrat de construction) et **IAS 18** (Revenu) pour les services qu'elle fournit (IFRIC12-§13).
5. La SGM (concessionnaire) a **une obligation de démantèlement des constructions** au terme de l'accord qui doit être comptabilisée conformément à **IAS37** (IFRIC12-§21) c'est-à-dire à la meilleure estimation de la dépense qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation actuelle à la fin de la période de reporting. Il s'agit d'**une dégradation immédiate**.

## 2/ Comptabilisation de cette transaction en IFRS

<b>Fin 2010 (0,25 point)</b>		
Immobilisation incorporelle en cours (Licence) (B)	2.650.000	
Prestations de services (R)		2.650.000

<b>Fin Juin 2011 (0,25 point)</b>		
Immobilisation incorporelle (2.650.000+ 1.590.000) (B)	4.240.000	
Prestations de services (R)		1.590.000
Immobilisation incorporelle en cours (B)		2.650.000

La construction du marché de gros crée une obligation actuelle de démantèlement à la charge de la SGM. Il s'agit d'une dégradation immédiate à évaluer à la meilleure estimation de la dépense actualisée.

<b>Fin Juin 2011 (0,25 point)</b>		
Immobilisation incorporelle – actif lié (300.000/(1,05) <sup>28,5</sup> ) (B)	74.683,770	
Provisions pour démantèlement (B)		74.683,770

<b>Dec 2011 (0,25 point)</b>		
Dotation aux amortissements (B)	75.696,206	
Amortissement Immobilisation Incorporelle (B)		74.385,965
Amortissement Immobilisation incorporelle – actif lié (B)		1.310,241

<b>Dec 2011 (0,25 point)</b>		
Charges financières (R)	1.867,094	
Provisions pour démantèlement (B)		1.867,094

## Troisième partie (9 points)

### 1. (1,5 points)

D'après la section 210 du code d'éthique relative à la Nomination professionnelle « Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si cette acceptation serait de nature à créer des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux<sup>1</sup>».

<sup>1</sup> Paragraphe 210-1 du code d'éthique de l'IFAC

« Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en oeuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable<sup>2</sup> ».

Il est donc nécessaire d'appliquer l'approche conceptuelle sur l'indépendance qui consiste à :

- Identifier les circonstances et relations (menaces) qui risquent de porter atteinte à l'indépendance ;
- Evaluer si ces menaces sont clairement significatives ou non ;
- Si les menaces sont significatives, identifier et appliquer les mesures de sauvegarde appropriées à l'effet de réduire ces risques d'atteinte à l'indépendance à un niveau acceptable et dans le cas où des mesures de sauvegarde ne peuvent être appliquées ou ne permettent pas de réduire le risque, la seule solution serait de renoncer à la mission d'assurance ou de ne pas l'accepter.
- Suivre l'application du plan de sauvegarde tout au long de la mission.

Également, selon la même section, « le principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles impose une obligation au professionnel comptable exerçant en cabinet de n'accepter de fournir que les services pour lesquels il est compétent. Avant d'accepter une mission spécifique auprès d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si le fait de l'accepter serait de nature à faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux<sup>3</sup> ».

Pour le cas d'espèce les menaces peuvent être récapitulées comme suit (**note par menace et par non-conformité**) :

Menaces significatives	Mesures de sauvegarde	Décision	Non-conformité observée par le cabinet
<b>Défaillance du commissaire aux comptes en place constatée par le CMF qui aura tendance à suivre de près les travaux du cabinet (0,25 point)</b>	Accorder l'importance requise à la conduite des travaux et mise en place du dispositif de contrôle qualité de l'ISA 220.  Etablir une lettre de mission.	Appliquer les mesures de sauvegarde	Le cabinet semble ne pas être conscient de cette menace et selon l'énoncé Monsieur Sami <b>n'a pas mis en place un dispositif de contrôle qualité</b> et il veut considérer la note rédigée comme dispositif de contrôle qualité.  <b>(0,25 point)</b>
<b>Deuxième avis (0,25 point)</b>	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 (indisponibilité de toutes les informations par rapport à ceux dont dispose le professionnel en place), et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.	Si la société demandant ce deuxième avis sur les EF n'autorise pas la communication avec le CAC en place, le cabinet doit se demander si, eu égard à l'ensemble de ces circonstances, il est approprié d'accepter la mission.	Le cabinet considère que le responsable est gravement malade et qu'il s'agit d'une mission contractuelle, alors que le code d'éthique s'applique quelque soit la nature de la mission. En plus la mission est au nom du cabinet et non du responsable signataire, de ce fait les diligences devraient être conduites vis-à-vis du cabinet.  <b>(0,25 point)</b>

<sup>2</sup> Paragraphe 210-3 du code d'éthique de l'IFAC

<sup>3</sup> Paragraphe 210-6 du code d'éthique de l'IFAC

Menaces significatives	Mesures de sauvegarde	Décision	Non-conformité observée par le cabinet
<b>Compétence professionnelle (0,25 point)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Acquérir des compétences sur les secteurs d'activité ou les sujets considérés pertinents.</li> <li>Avoir ou acquérir une expérience des obligations réglementaires ou de communication financière applicables.</li> <li>o Affecter un nombre suffisant de collaborateurs disposant des compétences nécessaires.</li> <li>o Avoir recours à des experts en cas de besoin.</li> </ul>	Appliquer les mesures de sauvegarde	Le cabinet veut pénétrer un nouveau secteur sans qu'il s'est assuré qu'il dispose des compétences nécessaires ou qu'il ne décide de faire appel à un expert. D'ailleurs, c'est la société qui a décidé de faire appel à un expert aux cours de l'exercice 2011. <b>(0,25 point)</b>

## 2. (0,5 points)

### Communication avec le gouvernement de la société TAGO sur le contrôle interne :

L'auditeur doit déterminer si, sur la base des travaux d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne<sup>4</sup>.

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, pris individuellement ou ensemble, elles constituent des déficiences majeures<sup>5</sup>.

**Dans le cas d'espèce**, le cabinet a relevé des défaillances majeures. Selon l'ISA 265 « 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 <sup>6</sup> ».

Le cabinet a constaté par écrit les défaillances sur le contrôle interne sous forme d'un rapport sur le contrôle interne, mais il n'a pas été diligent pour informer directement le comité permanent d'audit interne et le conseil d'administration lorsqu'il a su que le PDG n'a pas transmis son rapport. **(0,25 point)**.

### Envoi du rapport au CMF

L'envoi du rapport de contrôle interne au CMF constitue un cas de non respect du principe fondamental de confidentialité, en l'absence d'une autorisation de la société et/ou d'une obligation légale, sachant qu'il s'agit d'un audit contractuel. En effet, selon la code d'éthique de l'IFAC<sup>7</sup> « Le principe de confidentialité impose à tous les professionnels comptables de ne pas :

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

**(0,25 point)**

<sup>4</sup> Paragraphe 7 de l'ISA 265 - - Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction

<sup>5</sup> Paragraphe 8 de l'ISA 265

<sup>6</sup> Paragraphe 9 de l'ISA 265

<sup>7</sup> Paragraphe 1 de la section 140 du code d'éthique de l'IFAC.

### 3. (2,25 points)

#### Entrave aux travaux d'audit

Le cabinet "Auditors International" a rencontré plusieurs entraves à ses travaux dans la communication des documents. Il décide de prévoir plusieurs limitations à ses travaux dans le rapport d'audit.

L'objectif de l'auditeur est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues<sup>8</sup> :

(a) en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont remplies; et

(b) après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Selon le paragraphe 6 de cette même norme « *Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies*, l'auditeur doit :

.....

(b) obtenir l'accord de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités :

.....

(iii) de :

a. donner à l'auditeur accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels 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 pour les besoins de l'audit; et

c. pour laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Ainsi, le cabinet aurait dû ne pas continuer la mission car les conditions de poursuite de la mission ne sont plus assurées, d'autant plus qu'il n'est pas commissaire aux comptes et il n'a pas une mission d'intérêt public. Il devrait consulter un avocat, s'il estime qu'ils existent des risques sur sa démission (0,25 point).

#### Absence de diligences sur les soldes d'ouverture

Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer<sup>9</sup> :

(a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et

(b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

Bien que la société « TAGO » a été auditée au cours de l'exercice 2009, qui est l'exercice ayant précédé la nomination du cabinet « Auditors International » en tant qu'auditeur, il existe plusieurs éléments qui devraient pousser le cabinet à auditer les soldes d'ouverture :

<sup>8</sup> Paragraphe 3 de l'ISA 210 – Accord sur les termes des missions

<sup>9</sup> Paragraphe 3 de l'ISA 510 - Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture

- le commissaire aux comptes n'a jamais examiné et remis un rapport sur le contrôle interne alors que la revue de celui-ci a révélé des insuffisances majeures ;
- le signataire des rapports du CAC est gravement malade et le chef de mission conduit la mission, donc il n'existe aucune assurance que les travaux ont été correctement conduits, ce qui est confirmé par le constat du CMF. **(0,25 point)**

### Choix et calcul du seuil de signification

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<sup>10</sup>.

S'agissant d'une société cotée en bourse et puisque l'utilisateur du rapport est le CMF qui représente les petits porteurs, 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. Donc le choix du total bilan est inapproprié.

Le seuil de signification est donc égal au résultat des activités ordinaires avant impôts soit  $16\,596\,000 * 5\%$  (en moyenne entre 3% et 7%) = 829 800 DT. **(0,25 point).**

### Opinion sur les états financiers

Les ajustements relevés et non comptabilisés :

Montant de la réserve (en DT)	Qualification
2 456 000	Significative et dépasse largement le seuil de signification
896 000	Significative et très proche du seuil de signification
Entraves dont la quantification ne peut être faite	Les entraves sont multiples et sont qualifiées de limitation et sont à priori diffuses, ajoutées aux ajustements significatifs non acceptés, prennent encore de l'importance relative.
<b>Conclusion</b>	<b>Les ajustements non comptabilisés et les limitations diffuses amèneraient le cabinet à formuler une opinion défavorable. (0,25 point).</b>

### Non-conformité du rapport d'audit

#### Sur le plan de la Forme

**En ce qui concerne l'intitulé du paragraphe :** Si on se réfère à l'opinion avec réserves exprimée par le cabinet « Auditors International » ce paragraphe devrait être intitulé « opinion avec réserves » **(0,25 point)**

**En ce qui concerne la formulation de l'opinion :** l'utilisation de la formule « ..et hormis les situations 1 et 2 décrites ci-dessus » n'est pas conforme à l'ISA 705 qui prévoit l'utilisation de la formule suivante « **sous réserve de la (des) question(s) décrite(s) dans le paragraphe « Justification de l'opinion avec réserve ».** **(0,25 point)**

<sup>10</sup> Paragraphe 4 de l'ISA 320 - Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit

Selon paragraphe 42 de l'ISA 700 : Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse du bureau dans la juridiction où l'auditeur exerce son activité. **(0,25 point)**

### **Sur le plan du fond**

#### **A. destinataire (0,25 point)**

Le rapport doit être adressé à la personne ou l'organe qui a confié la mission et non au CMF.

#### **B. Paragraphe sur la responsabilité de l'auditeur concernant les états financiers (0,25 point)**

On trouve un paragraphe stipulant ce qui suit « **Nous avons relevé des insuffisances majeures dans les procédures de contrôle interne qui concernent l'évaluation des participations et la constatation des revenus sur celles-ci. Notre plan d'audit a tenu compte de ces insuffisances** ».

Ce paragraphe n'a pas lieu d'être car il n'est pas prévu par la norme ISA 700 et 705.

#### **C. Opinion défavorable et paragraphe descriptif d'autres questions (0,25 point)**

Compte tenu des ajustements non comptabilisés et des limitations multiples, l'opinion devait être défavorable.

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 descriptif d'autres questions :

- (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 avec les états financiers.

#### **4. (0,75 point)**

##### **Utilisation des travaux du cabinet spécialisé désigné par le client d'audit**

Si les informations qui seraient utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit<sup>11</sup> :

- (a) évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert;
- (b) acquérir la connaissance des travaux de cet expert;
- (c) apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert à utiliser en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée.

Le cabinet s'est appuyé sur l'affiliation du cabinet d'évaluation à son réseau pour apprécier la qualité des éléments probants à tirer des conclusions. **(0,25 point)**

##### **Affiliation du cabinet d'évaluation au réseau du cabinet « Auditors International »**

Selon le code d'éthique de l'IFAC, un **réseau (network)** est une structure élargie :

- (a) qui est destinée à la coopération,

---

<sup>11</sup> Paragraphe 8 de l'ISA 500 – Éléments probants

- (b) qui vise manifestement au partage des bénéfices ou des coûts, ou à la détention de droits de propriété en commun, au partage du contrôle ou de la gestion, au partage de politiques de contrôle qualité communes, d'une stratégie commerciale commune, de l'usage d'un nom de marque commun, ou d'une fraction significative de ressources professionnelles.

Il est indiqué dans l'énoncé que le cabinet « Auditors International » est membre d'un réseau international **de cabinets indépendants** dénommé "Chartered Accountants & Consultants International - CACI". De ce fait la deuxième condition (b) ne se trouve pas remplie et il ne s'agit pas de réseau selon la définition de l'IFAC. Après vérification des conditions d'acceptation des travaux d'un expert auquel fait appel l'entreprise, et si ces conditions sont vérifiées les travaux peuvent être acceptés et il n'y a aucune incompatibilité entre les travaux d'audit et les travaux de conseil **(0,25 point)**.

### **Acceptation de la mission de commissariat aux comptes**

Lors de la conduite de la mission d'audit contractuel, la direction a imposé des limitations à l'étendue des travaux de l'auditeur et a conduit à une incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Ainsi, le cabinet « **Auditors International** » ne doit pas accepter d'effectuer la mission de commissariat aux comptes. **(0,25 point)**

### **5. (0,25 point)**

Il est indiqué dans l'énoncé que :

- L'arrêté des états financiers de l'exercice 2010 a été effectué sur la base du rapport du commissaire aux comptes sans réserves.
- Le rapport du cabinet « **Auditors International** » a été émis avec réserves.

Le cabinet ne peut pas apposer son cachet sur les états financiers pour ne pas induire en erreurs les utilisateurs des états financiers sur la sincérité de ceux-ci. Il ne s'agit pas d'une mission de compilation des états financiers **(0,25 point)**.

### **6. (2,25 point)**

#### **Livraison du rapport le 28 février**

Monsieur Sami s'est engagé oralement à remettre son rapport le 28 février soit exactement 13 jours après la réception du rapport sur l'évaluation des participations. Cette pratique n'est pas conforme aux dispositions de l'ISA 210 - Accord sur les termes des missions d'audit et le cadre conceptuel des missions d'assurance qui prévoient la nécessité d'une lettre de mission ou tout autre document en tenant lieu, formalisant l'entente sur les termes et les conditions de la mission. Cette lettre précise, entre autres, les délais de livraison des rapports.

Cette situation menace le principe fondamental relatif à la compétence et les diligences professionnelles. En effet selon le code d'éthique de l'IFAC « la diligence englobe la responsabilité d'agir conformément à la définition de la mission, avec soin, de façon exhaustive et dans les délais<sup>12</sup> ». **(0,25 point)**

---

<sup>12</sup> Paragraphe 130.4 de la section 130 – Compétence et diligence professionnelle du code d'éthique de l'IFAC

### **Supplément d'honoraires**

L'acceptation du supplément d'honoraires constitue une situation de menace à l'indépendance. Parmi les circonstances qui créent des menaces liées à l'intérêt personnel pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :

.....

- un cabinet accepte des honoraires subordonnés dans le cadre d'une mission d'assurance<sup>13</sup>

Le cabinet n'aurait pas dû accepter ces honoraires qui peuvent exercer une pression sur son indépendance. **(0,25 point)**

### **Livraison des rapports avant la date du conseil**

Selon l'ISA 700, l'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris l'évidence que<sup>14</sup> :

- (a) tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis ; et
- (b) les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

Idem pour le rapport sur les états financiers prévisionnels.

Le cabinet a donné son rapport sur les états financiers avant leur arrêté par le conseil d'administration et donc non respect du paragraphe b ci-dessus. **(0,25 point)**

### **Livraison d'un rapport distinct sur l'état des flux de trésorerie de l'exercice 2010**

Il s'agit d'une mission spéciale d'audit d'un élément des états financiers de l'exercice 2010 qui est l'état des flux de trésorerie, conformément à la norme **ISA 805 - Aspects particuliers – audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier**

Ainsi, selon le paragraphe 13 de l'ISA 805 « Lorsque **l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité est modifiée**, ou que le rapport comporte un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, **l'auditeur doit déterminer l'incidence que ceci peut avoir sur son rapport d'audit sur un état financier pris isolément ou un élément spécifique de ces états financiers**. Lorsqu'il le juge approprié, l'auditeur doit modifier son opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, selon les cas ».

C'est le cas pour l'exercice 2010 pour le quel le rapport du cabinet comporte des réserves et que cette opinion devrait être une opinion défavorable (cf. réponse à la question 3). **(0,25 point)**

---

<sup>13</sup> Paragraphe 200-4 du code d'éthique de l'IFAC

<sup>14</sup> Paragraphe 41 de l'ISA 700 – Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers

De plus, selon le paragraphe 15 de l'ISA 805 Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble mais que, dans le cadre d'un audit séparé d'un élément spécifique inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, l'auditeur ne doit le faire que si :

- a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation;
- b) son opinion est exprimée dans un rapport d'audit qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion; et
- c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

Selon le paragraphe 16 de l'ISA 805, **l'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément faisant partie du jeu complet d'états financiers s'il a exprimé par ailleurs une opinion défavorable ou formulée une impossibilité d'exprimer une opinion sur ce jeu complet d'états financiers pris dans leur ensemble.** Ceci est valable même si le rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant l'opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion. Ceci tient au fait qu'un état financier pris isolément est considéré constituer une partie importante de ces états financiers.

Étant donné que l'état des flux de trésorerie constitue une composante importante des états financiers et compte tenu du fait qu'il existe plusieurs limitations aux travaux d'audit et une opinion défavorable, **le cabinet n'aurait pas du émettre un rapport distinct sur l'état des flux de trésorerie. (0,25 point)**

Cette mission de certification de l'état des flux de trésorerie de l'exercice est incompatible avec la mission de commissariat aux comptes au titre de l'exercice 2011. **(0,25 point)**

#### **Lettre d'affirmation**

Une lettre d'affirmation séparée devrait être signée pour la mission d'audit des états financiers et une deuxième lettre pour la mission d'audit des états financiers prévisionnels. **(0,25 point)**

Par ailleurs, la date de la lettre d'affirmation ne devrait pas être postérieure à la date du rapport puisque le rapport a été donné dans le conseil, il a une date antérieure à la date de la lettre d'affirmation. **(0,25 point).**

Les lettres d'affirmation devraient être signées par les personnes ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers (historiques et prévisionnelles). Ainsi, le président du comité d'audit ne peut pas signer et c'est au responsable comptable de signer les deux lettres d'affirmation en plus de la signature du PDG. **(0,25 point).**

**Bonus :** Si la société TAGO obtient l'emprunt bancaire et obligataire, le total de son engagement devient supérieur à 25 millions de dinars. Ainsi, elle est tenue de désigner un co-commissaire aux comptes. **(0,25 point)**

## **7. (0,5 point)**

Le paragraphe 7 de l'ISA 220 - Contrôle qualité d'un audit d'états financiers définit le personne chargé du contrôle qualité de la mission comme étant la « ..Associé, autre personne au sein du cabinet, personne externe qualifiée qui convient, ou équipe composée de ces personnes dont **aucune d'entre elles ne fait partie de l'équipe affectée à la mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer objectivement** les jugements importants exercés par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus aux fins de la formulation du rapport d'audit ».

Cette norme est d'application obligatoire pour les entités cotées, il est clair qu'un stagiaire ne peut pas satisfaire ces conditions.

Le paragraphe 19 de l'ISA 220 : Pour les audits d'états financiers d'**entités cotées**, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, l'associé responsable de la mission doit :

(a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a 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. (0,25 point)**

**Dans le cas d'espèce**, le cabinet a donné le rapport d'audit d'une entreprise cotée avant la revue de contrôle qualité. **(0,25 point)**

**0,25 point par diligences non conformes ou complémentaires évoquées avec un maximum de 7,5 points et un bonus de 0,25 si l'étudiant évoque la désignation d'un co-commissaire aux comptes.**

## **2.**

### **Situation rencontrée dans le point 2 : insuffisance dans le système de contrôle interne**

La société TAGO étant une société cotée en bourse, donc faisant appel public à l'épargne. Ainsi, les dispositions de l'article l'article 3 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 tel que modifié par la loi 2005-96 du 18 octobre 2005 concernant l'examen des procédures de contrôle interne relatives au traitement de l'information comptable et à la préparation des états financiers lui sont applicables.

Le rapport du commissaire aux comptes doit contenir une évaluation générale du contrôle interne. **(0.25 point)**

Pour le rapport sur les états financiers le cabinet devrait ajouter une partie intitulé « Autres obligations légales et réglementaires » conformément aux dispositions de l'ISA 700 dont laquelle il ajoute son opinion concernant cette obligation légale. **(0.25 point)**

Le paragraphe est rédigé comme suit : « Nous avons, dans le cadre de notre mission de commissariat, procédé à l'examen des procédures de contrôle interne relatives au traitement de l'information comptable et à la préparation des états financiers. Nous signalons, conformément à ce qui est requis par l'article 3 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 tel que modifié par la loi 2005-96 du 18 octobre 2005, qu'ils existent des insuffisances quant à la constatation des produits sur les participations cédées » **(0.25 point)**

**Situation rencontrée dans le point 3 : Entrave aux travaux du commissaires aux comptes**

Le cabinet "Auditors International" a rencontré plusieurs entraves à ses travaux dans la communication des documents. Il décide de prévoir plusieurs limitations à ses travaux dans le rapport d'audit.

L'article 13 sexis du CSC stipule « qu'est puni d'un emprisonnement de 6 mois et/ou d'une amende de 5 000 D, tout dirigeant d'une société commerciale 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 ». **(0,25 point).**

Les diligences du commissaire aux comptes sont comme suit :

- Le cabinet devrait documenter ses demandes de documents et d'entretiens par des écrits tels que des lettres avec décharge ou avec accusé de réception
- Informer le comité d'audit et le conseil d'administration de ces entraves
- Révéler ce fait délictueux au procureur de la république en cas persistance de la situation **(0,5 point).**