

DEUXIÈME PARTIE (Extraits du corrigé)

Question 2

Procédure analytique, à l'achèvement de la mission, établissant la cohérence des travaux d'audit avec l'état de résultat de l'exercice 2012, particulièrement dans ses composantes « revenus » et « achats consommés », et conclusions à propos de la rémunération variable du directeur général.

	Variation (a) p/r (c)	2012 après tous les ajustements proposés (a)	Variation (b) p/r (c)	2012 après ajustements proposés et acceptés (b)	2011 (c)
Q2-1 : Revenus	11,98%	31 130 (1)	15,58%	32 130	27 800
Q2-2 : Achats consommés	12,62%	11 375 (2)	4,70%	10 575	10 100
Q2-3 : Achats consommés/Revenus		36,54%		32,91%	36,33%
Q2-4 : Résultat d'exploitation		7 430		8 880	7 400
Dot aux amort. & provisions		3 740		4 340	2 725
Q2-5 : Résultat Brut d'Exploitation		11 170		13 220	10 125
RBE net d'impôt		10 053		11 898	9 112,5
Q2-6 : RBE net d'impôt/Revenus		32,29%		37,03%	32,78%

(1): $31\,130 = 32\,130 - 1\,000$ (Revenus constatés indument)

(2): $11\,375 = 10\,575 + 800$ (Livraisons reçues non comptabilisées en achats)

- **Q2-7 : Variation des revenus & Variation des achats consommés :** L'acceptation des ajustements d'audit aurait rendu les variations (2012/2011) des revenus (11,98%) et des achats consommés (12,62%) cohérentes. Parallèlement, le ratio Achats consommés/Revenus de 2012 (36,54%) aurait été dans le même ordre de grandeur que celui de 2011 (36,33%)
- **Q2-8 : Rémunération variable du directeur général :** Les seuls ajustements d'audit que le DG a acceptés sont ceux qui n'ont aucun impact sur le RBE net d'impôt et donc sur sa rémunération variable (ratio RBE net d'impôt/Revenus = 37,03% > 35%, ce qui donnerait droit à la rémunération variable). L'acceptation des ajustements d'audit relatifs aux revenus et aux achats consommés aurait ramené ledit ratio à 32,29% et alors aucune rémunération variable ne serait servie, dans ce cas.

Question 3

a) En matière d'acceptation de la mission d'audit

- **Q3-a-1 :** Même si cette mission d'audit a été initiée par le groupe des actionnaires minoritaires (représentant 40% du capital), l'auditeur doit convenir des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les responsables de la gouvernance (dans ce cas l'assemblée générale des actionnaires) et non pas avec ce groupe d'actionnaires minoritaires. (ISA 210.9)
- **Q3-a-2 :** Plusieurs aspects sont manquants dans la convention conclue par l'auditeur (elle ne traite que des honoraires et du délai de remise du rapport d'audit). Les termes et conditions convenus pour la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doivent préciser (ISA 210.10) :
 - l'objectif et l'étendue de l'audit des états financiers ;
 - les responsabilités de l'auditeur ;
 - les responsabilités de la direction ;

- le référentiel d'information financière applicable qui servira à la préparation des états financiers ;
- la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur et le fait que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu d'un rapport puissent différer de ceux qui étaient prévus.

b) En matière de détermination du caractère significatif

La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers. Cependant, et dans notre cas :

- les éléments retenus pour la détermination du seuil de signification global (SSG) semblent très discutables :

Q3-b-1 : les revenus et les différents résultats de l'année 2012 ont enregistré des variations importantes par rapport à 2011 ; il aurait été plus pertinent de considérer l'exercice 2012 au lieu de 2011

Q3-b-2 : il aurait été plus pertinent de considérer le résultat des activités poursuivies avant impôts, comme base de calcul du SSG, plutôt que le résultat net de l'exercice. De même, l'utilisation du RBE comme base de calcul peut sembler pertinente.

Q3-b-3 : le taux de 15% semble assez élevé. Compte tenu des différentes composantes du risque d'audit de cette mission, un taux de 5% à 10% au maximum (selon le jugement professionnel de l'auditeur) semble plus adéquat. De plus, et en raison des risques inhérents importants liés à cette mission d'audit (critère qualitatif), ledit taux gagne à se rapprocher beaucoup plus de 5%.

- l'auditeur n'a pas fixé :

Q3-b-4 : de seuil de signification spécifique (erreur tolérable) au niveau de certaines rubriques (ISA 320.10) :

Q3-b-5 : ayant trait à des flux d'opérations (tels que les revenus qui ont sensiblement augmenté en raison de l'ouverture sur le marché africain ainsi que la rémunération du DG qui est indexée sur un résultat pouvant faire l'objet de manipulations comptables)

Q3-b-6 : ayant trait à des soldes de comptes (tels que les immobilisations qui n'ont pas fait l'objet d'inventaire physique, les stocks dont le risque d'expiration de la date de péremption est très élevé et les clients étrangers dont le risque de non recouvrement est assez important)

- **Q3-b-7** : l'auditeur n'a pas fixé de seuils de signification pour la réalisation des travaux (**seuils des travaux** au niveau des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'au niveau des flux d'opérations et de soldes de comptes devant faire l'objet d'une fixation de seuils de signification spécifiques), et ce afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (ISA 320.11).
- **Q3-b-8** : l'auditeur n'a pas jugé nécessaire de réviser le seuil de signification global et ce pour tenir compte de l'effet important des ajustements d'audit proposés (Impact négatif sur le résultat avant impôt pour 2 853 mDT). Une telle révision est obligatoire puisque l'auditeur a eu connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le seuil à un montant différent (ISA 320.12 & ISA 450.10).

c) En matière de collecte et d'évaluation des éléments probants

Q3-c-1 : S'agissant d'une mission d'audit initiale, l'auditeur doit (ISA 510.5 et suivants) :

- effectuer les procédures d'audit complémentaires qui s'avèrent appropriées ;
- évaluer toutes les modifications de l'opinion de l'auditeur précédent (dans ce cas du CAC) ;
- s'assurer que les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans la période en cours.

Il semble que l'auditeur n'a pas accompli les diligences ci-avant citées.

03-c-2 : En ce qui concerne la non-teneur par la société de l'inventaire physique des immobilisations corporelles, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures complémentaires d'audit visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence de ces immobilisations ainsi qu'à l'absence d'indices de dépréciation les concernant (ISA 500.6 et suivants). M. Zied ne semble pas avoir cherché à collecter des éléments probants en la matière, puisqu'il considère la non-teneur de l'inventaire physique des immobilisations corporelles une limitation à l'exécution de ses travaux

03-c-3 : En ce qui concerne la non-assistance de l'auditeur à l'inventaire physique des stocks, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures complémentaires d'audit visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence de ces stocks ainsi qu'à l'absence d'indices de dépréciation les concernant (ISA 501.6 & 501.7). M. Zied ne semble pas avoir cherché à collecter des éléments probants en la matière, puisqu'il considère que la non-assistance à l'inventaire physique des stocks une limitation à l'exécution de ses travaux

03-c-4 : L'auditeur n'a pas demandé et obtenu des déclarations écrites (une lettre d'affirmation) de la part de la direction de la société (ISA 580.9 et suivants).