

CORRIGE EPREUVE D'AUDIT (Décembre 2013)

PREMIÈRE PARTIE (6 points)

1) Changement de la nature de la mission (1,5 points)

Q1-1 : Selon le § 15 de l'ISA 210, « Lorsque, avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire ». C'est le cas de la société « Global Construction », pour laquelle l'auditeur a accepté de modifier la nature de la mission. (0,5 point)

Toutefois :

- **Q1-2 :** le motif avancé par la société « Global Construction » et relatif au facteur temps semble ne pas être raisonnable (0,25 point)
- **Q1-3 :** et l'auditeur aurait dû refuser la modification ou mettre fin à la mission. (0,25 point)

Q1-4 : Selon le paragraphe A33 de la même ISA, le travail d'audit réalisé à la date de la modification peut être utile pour la mission modifiée. (0,25 point)

Q1-5 : De ce fait, l'auditeur doit prendre en considération les éléments probants précédemment collectés dans la mission d'audit dans ses conclusions pour une mission d'examen limité. (0,25 point)

2) Mission d'évaluation (1 point)

- **Q2-1 :** deuxième avis (0,5 point)
- **Q2-2 :** entrave à l'indépendance dans l'évaluation pour l'obtention de la mission de CAC (0,25 point)
- **Q2-3 :** risque d'autocontrôle (0,25 point)

3) Rotation (1,5 points)

- **Q3-1 :** Rappel du principe de la rotation pour risque de familiarité (0,5 point)
- **Q3-2 :** Rotation du signataire et du personnel principal de la mission pour les sociétés cotées après 7 ans (0,25 point)
- **Q3-3 :** Et application pour la société "I-TEC" à partir de l'exercice 2010. (0,25 point)
- **Q3-4 :** Rotation pour la société "W-TEC" non cotée, selon les règles à définir par le Cabinet selon ISQC1 (0,25 point) ;
- **Q3-5 :** Le Cabinet a appliqué la réglementation nationale mais seulement pour le chef de mission et non pour l'associé signataire (0,25 point)

4) Confidentialité (2 points)

- **Q4-1 :** Interdiction de communication des informations confidentielles du client. (0,5 point)
- **Q4-2 :** Nécessité d'obtenir l'autorisation écrite du client pour communiquer les informations confidentielles. (0,25 point)
- **Q4-3 :** Nécessité de communication avec le client pour l'accord d'acceptation de la mission d'audit en cas de menace. (0,25 point)
- Plan de sauvegarde à mettre en place :
 - **Q4-4 :** Affectation de deux associés signataires différents. (0,25 point)
 - **Q4-5 :** Mesures à prendre : Séparation des équipes. (0,25 point)
 - **Q4-6 :** Archivage et conservation des dossiers de chaque mission à part. (0,25 point)
 - **Q4-7 :** Prévoir des mots de passe pour l'accès aux fichiers électroniques des deux missions. (0,25 point)

DEUXIÈME PARTIE (14 points)

Question 1 (1 point)

- Q1-1 : Menaces sur l'objectivité** : Le principe d'objectivité impose à l'auditeur l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre son jugement professionnel (P 120.1 Code Ethique). Il semble, dans le cas d'espèces, que l'objectivité de l'auditeur est compromise, et ce du fait qu'il envisage de mentionner dans son rapport les ajustements d'audit proposés et qui ont quand même été acceptés par le directeur général de la société, et ce dans le but d'établir les pratiques comptables discutables du DG ainsi que l'apport de son intervention dans l'amélioration de la qualité de l'information financière présentée. (0,5 point)
- Q1-2 : Menaces sur l'indépendance** : Les honoraires subordonnés (dans le cas d'espèces, majoration des honoraires au cas où le rapport d'audit évoque des éléments établissant des défaillances majeures dans la gestion du conseil d'administration et du DG) créent une menace sur l'indépendance de l'auditeur, liée à l'intérêt personnel. Aucune mesure de sauvegarde ne peut réduire cette menace à un niveau acceptable. Il s'en suit qu'aucun arrangement de cette sorte sur les honoraires ne peut être conclu (P 290.224 Code Ethique). (0,5 point)

Question 2 (2,5 points)

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.

(1,5 points)	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 (0,25 point)	11,98%	31 130 (1)	15,58%	32 130	27 800
Q2-2 : Achats consommés (0,25 point)	12,62%	11 375 (2)	4,70%	10 575	10 100
Q2-3 : Achats consommés/Revenus (0,25 point)		36,54%		32,91%	36,33%
Q2-4 : Résultat d'exploitation (0,25 point)		7 430		8 880	7 400
Dot aux amort. & provisions		3 740		4 340	2 725
Q2-5 : Résultat Brut d'Exploitation (0,25 point)		11 170		13 220	10 125
RBE net d'impôt		10 053		11 898	9 112,5
Q2-6 : RBE net d'impôt/Revenus (0,25 point)		32,29%		37,03%	32,78%

(1): 31 130 = 32 130 - 1 000 (Revenus constatés indûment)

(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%) (0,5 point)
- **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. (0,5 point)

Question 3 (8,5 points)

a) En matière d'acceptation de la mission d'audit (1 point)

- **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) (0,5 point)
- **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.(0,5 point)

b) En matière de détermination du caractère significatif (3,5 points)

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 (0,5 point)

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. (0,5 point)

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%. (0,5 point)

- l'auditeur n'a pas fixé :

Q3-b-4 : de seuil de signification spécifique (erreur tolérable) au niveau de certaines rubriques (ISA 320.10) (0,5 point) :

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) (0,25 point)

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) (0,25 point)

- 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). (0,5 point)
- 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). (0,5 point)

c) En matière de collecte et d'évaluation des éléments probants (2 points)

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. (0,5 point)

Q3-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 (0,5 point)

Q3-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 (0,5 point)

Q3-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). (0,5 point)

NB : Le candidat qui cite d'autres éventuels aspects, pouvant être jugés acceptables en considérant la non exhaustivité des travaux d'audit mentionnés dans le cas, obtient 0,25 point par aspect cité (le tout dans la limite des 2 points alloués à cette question Q3-c)

d) En matière de formation de l'opinion d'audit (1 point)

▪ Q3-d-1 : En ce qui concerne l'impossibilité d'exprimer une opinion, elle n'est pas fondée. En effet, L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et diffuses (ISA 705.9). Dans le cas d'espèce, l'exercice normal d'un jugement professionnel de la part de l'auditeur ne peut le conduire que, dans le cas échéant, à une opinion défavorable et ce en considérant que les anomalies liées aux rubriques clients/revenus/dotations aux provisions, fournisseurs/achats consommés, stocks/dotations aux provisions et immobilisations corporelles/dotations aux amortissements sont significatives et diffuses (ISA 705.8). Le recours à l'impossibilité d'exprimer une opinion ne doit être fait que s'il existe des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples... (ISA 705.10). (0,5 point)

▪ Q3-d-2 : En ce qui concerne le paragraphe d'observations que l'auditeur envisage d'insérer dans son rapport, il ne correspond pas aux prescriptions de l'ISA 706.6 : « Si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que ce point n'est pas présenté de manière significativement erronée dans les états financiers. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers » (0,5 point)

e) En matière de communication des faiblesses du contrôle interne (0,5 point)

▪ Q3-e : Le contrôle interne en matière de gestion des stocks de médicaments et de produits pharmaceutiques est défaillant (des quantités importantes de stock périmé/stock prochainement périmé). L'auditeur n'a pas communiqué 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 (ISA 265.9 et suivants) (0,5 point)

f) En matière de communication sur les fraudes commises et détectées (0,5 point)

▪ Q3-f : Les ajustements d'audit proposés et non acceptés par le DG ont pour impact de le priver de la rémunération variable. Par ailleurs, le DG a donné des consignes au personnel comptable de lui soumettre tous les traitements comptables ayant trait aux estimations comptables et qui peuvent, de ce fait, être manipulées. Ceci doit constituer pour M. Zied une fraude commise et détectée. Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence (ISA 240.40 et suivants). M. Zied ne semble pas avoir réagi au risque de fraude lié à la rémunération variable du DG, il aurait dû en informer le conseil d'administration et l'assemblée générale, le cas échéant. (0,5 point)

Question 4 (2 points)

Q4-1 : La décision de l'organisme libyen de ne procéder à aucun règlement de sa dette et d'intenter une action en justice à l'encontre de la clinique constitue pour l'auditeur un événement postérieur à la date de clôture. En effet, au sens du paragraphe 5 de l'ISA 560, les événements postérieurs à la date de clôture couvrent :

- aussi bien les événements survenant entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit ;
- qu'aussi les faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date du rapport d'audit.

(0,5 point)

En principe, deux cas sont à distinguer :

1^{er} cas : La connaissance du fait a eu lieu avant la publication des états financiers (en pratique, et pour le cas d'espèce s'agissant d'une société fermée, avant que les actionnaires ne statuent sur ces états pour les approuver ou les désapprouver)

2^{ème} cas : La connaissance du fait a eu lieu après la publication des états financiers (en pratique, et pour le cas d'espèce s'agissant d'une société fermée, après que les actionnaires ne statuent sur ces états pour les approuver ou les désapprouver)

En pratique, cette distinction n'a d'intérêt que lorsque la direction accepte de modifier les états financiers pour tenir compte de cet événement postérieur, l'auditeur devant ainsi communiquer un nouveau rapport d'audit. Tel n'est pas le cas d'espèce puisque le DG refuse toute modification éventuelle des états financiers, d'autant plus que la NCT 14 limite la période de survenance des événements postérieurs, devant se traduire dans les états financiers, de la date d'arrêté des états financiers à la date de leur approbation (coïncidant dans le cas d'espèce avec la date de publication de ces états).

Q4-2 : Selon l'ISA 560, et notamment le paragraphe 10 applicable au 1^{er} cas et le paragraphe 14 applicable au 2^{ème} cas, si l'auditeur a eu connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, il doit :

- a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (dans ce cas l'assemblée générale des actionnaires) ;
- b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers,
- c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers. *(0,5 point)*

Q4-3 : Dans le cas d'espèce, la modification des états financiers semble nécessaire et ce du fait de l'importance significative de l'impact de la perte de la créance (déjà provisionnée à concurrence de 25%, pour 175 mDT) ainsi que de l'impact éventuel des sanctions pécuniaires qui risquent d'être infligées à l'encontre de la clinique si elle perd le procès intenté par l'organisme libyen. *(0,5 point)*

Q4-4 : Par ailleurs, le refus par le DG de modifier les états financiers fait peser à l'auditeur, selon l'ISA 560 et notamment le paragraphe 13 applicable au 1^{er} cas et le paragraphe 17 applicable au 2^{ème} cas, l'obligation d'aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (dans ce cas, l'assemblée générale des actionnaires), à moins que ces personnes ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité (ce qui n'est pas le cas d'espèce), de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués sans les modifications nécessaires, tel sera le cas pour cette société, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport (la ligne de conduite à adopter par l'auditeur pour prévenir que les tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers dépend de ses droits et obligations juridiques ; en pratique, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique). *(0,5 point)*