

TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES ET PROBLEMES JURIDIQUES

Durée de l'épreuve : 5 heures

Coefficient : 2

Document autorisé : Liste de comptes du plan comptable SYSCOA/ SYSCOHADA

Matériel autorisé : Une calculatrice de poche à fonctionnement autonome sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel ou documentaire.

Le sujet se présente sous la forme de questions d'actualité et de 4 dossiers indépendants et comporte **13** pages numérotées de 1 à 13. Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.

Le sujet comporte des questions d'actualité juridique et comptable et quatre dossiers indépendants :

	Barème	Page
Actualité juridique et comptable :	2 points	2
Dossier 1 : Consolidation	5 points	2
Dossier 2 : Assemblée d'actionnaires	3 points	3
Dossier 3 : Changement de méthode et fiscalité	5 points	3
Dossier 4 : Audit et contrôle interne	5 points	4

Les dossiers sont accompagnés des annexes suivantes :

Dossier 1 : Consolidation

Annexes 1, 2 et 3

Dossier 2 : Assemblée d'actionnaires

Annexes 4 et 5

Dossier 3 : Changement de méthode et fiscalité

Annexes 6 et 7

Dossier 4 : Audit et contrôle interne

Annexes 8

Sujet :

Le groupe MONASOFT est spécialisé dans les services informatiques. Ses principales activités sont les suivantes : prestations d'ingénierie, prestations de sous-traitance, conception et intégration de progiciels, prestations de conseil.

Toutes les sociétés du groupe sont des SA avec un conseil d'administration.

Le groupe détient une participation minoritaire dans la SA AFRIQ-INDUS, société faisant publiquement appel à l'épargne. Les dossiers 1, 2 et 3 sont concernés par ce groupe.

NB : En dehors des questions sur l'actualité juridique et comptable, les quatre dossiers seront traités conformément aux dispositions avant les révisions sur le droit des sociétés et sur le système comptable.

ACTUALITE JURIDIQUE ET COMPTABLE

- 1- L'acte uniforme de l'OHADA sur les sociétés commerciales et les groupements d'intérêt économique a été révisé en 2014 :
 - Quelle est sa date d'entrée en vigueur ?
 - Dans le nouveau droit des sociétés quelle limite a été fixée pour le montant du capital social dans la SARL ?
- 2- Le Système comptable de l'Afrique de l'ouest a été révisé à travers un règlement n°05/2013/CM/UEMOA du 28/06/2013 de l'UEMOA et applicable à partir du 1^{er} janvier 2014 dans les Etats de l'UEMOA :
 - Quel est l'objectif principal de cette révision ?
 - Citez un exemple d'un des points abordés par cette révision ?

DOSSIER 1 - CONSOLIDATION

En 2012, la société consolidante MONASOFT basée à Dakar a décidé de simplifier le processus de consolidation des entités du groupe. Dorénavant, la consolidation est faite de manière directe et non plus par paliers.

Les sociétés consolidées du groupe MONASOFT sont intégrées globalement, à l'exception d'une société, la SA EDMOND, qui est mise en équivalence. Aucune de ces sociétés n'est cotée en bourse.

Vous disposez des *annexes 1, 2 et 3* pour traiter ce dossier.

Travail à faire

1. Rappeler la réglementation relative aux participations réciproques directes entre sociétés par actions

2. Calculer le pourcentage d'intérêts de la SA MONASOFT dans les sociétés EDMOND et GARDE. En déduire le pourcentage des intérêts minoritaires intégrés dans le bilan consolidé du groupe MONASOFT (pour ces deux sociétés uniquement).
3. Présenter, dans un tableau conforme au modèle de l'*annexe 3*, l'analyse permettant de mesurer l'impact des retraitements de pré-consolidation sur les postes de capitaux propres de la SA EDMOND. Les calculs devront être justifiés.
4. A partir des capitaux propres retraités (voir *annexe 3*) de la SA EDMOND, expliquer quel est l'impact de la mise en équivalence des titres de participation EDMOND sur les postes suivants du bilan consolidé du groupe MONASOFT :
 - a. « Réserves » et « Résultat » dans les « Capitaux propres (part du groupe) » ;
 - b. « Intérêts minoritaires ».

DOSSIER 2 – ASSEMBLEE GENERALE D’ACTIONNAIRE

La société AFRIQ-INDUS installée Lomé est une SA faisant appel public à l'épargne. Vous intervenez dans le cadre de la préparation de l'assemblée générale mixte prévue, sur première convocation, le 3 mai 2013. Selon toute vraisemblance, faute de quorum, cette assemblée ne pourra se tenir valablement sur première convocation. Elle serait alors reportée au 13 mai 2013.

Monsieur Amétépé, président du conseil d'administration, va procéder à la convocation des actionnaires en vue de la réunion de cette assemblée générale mixte.

Les *annexes 4 et 5* vous fournissent des indications utiles pour traiter ce dossier.

Travail à faire

1. Préciser les conditions de quorum et de majorité requises dans le cadre de la tenue de l'assemblée générale mixte d'une société anonyme.
2. En vue de préparer le texte du projet de résolution relatif à des attributions gratuites d'actions, rechercher les informations suivantes :
 - a. Quel organe social autorise les attributions d'actions aux salariés ?
 - b. Sur quelles bases juridiques les actionnaires sont-ils appelés à se prononcer ?
3. Monsieur Amétépé, président du conseil d'administration, détient 11 % du capital de la société. Peut-il être désigné en qualité de bénéficiaire d'actions gratuites ?

DOSSIER 3 – CHANGEMENT DE METHODES COMPTABLES ET CONVENTIONS

FISCALES

La société BEN est entrée dans le périmètre de consolidation du groupe MONASOFT en janvier 2012. En conséquence, dans le cadre de l'harmonisation des méthodes comptables appliquées au sein du groupe, la société BEN a procédé aux changements de méthode en adoptant de la règle « premier entré, premier sorti (PEPS) » pour tous les stocks.

Vous disposez des *annexes 6 et 7* pour traiter ce dossier.

Travail à faire

1. Dans quel cas une entreprise peut déroger au principe de permanence de méthodes ?
2. Présenter les écritures relatives aux changements de méthodes comptables enregistrées à la date du 1.01.2012
3. Comment définir les notions de double imposition juridique et de double imposition économique ?
4. Au regard du règlement en annexe, peut-on considérer la société BEN comme un établissement stable du groupe MONASOFT ?

DOSSIER 4 - AUDIT ET CONTROLE INTERNE

Dans le cadre de sa mission de commissariat aux comptes de la société **Baby-fringues**, installée à Abidjan, M. Kamal commissaire aux comptes, veut assister à l'inventaire physique du 31 décembre 2012.

La société est spécialisée dans la vente en gros des vêtements pour enfants et le chiffre d'affaires de la société est de l'ordre de 1,5 milliards de francs CFA sur toute la sous-région. Elle compte parmi ses salariés, un directeur général, un directeur administratif, un chef magasinier (Monsieur Koffi) et des employés manutentionnaires.

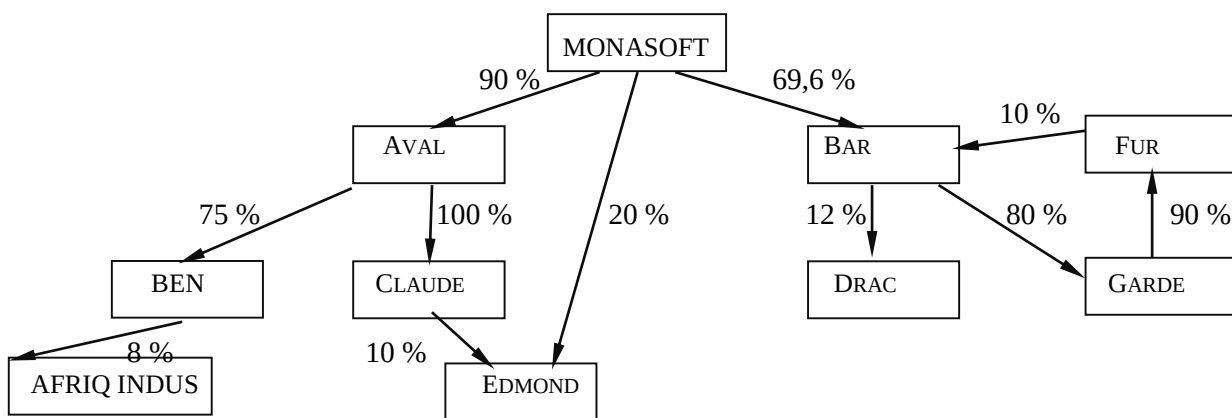
Monsieur Kamal vous donne un extrait des normes ISA à lire (confère annexe 8) et vous pose les questions suivantes.

Travail à faire

1. Avant d'aborder les questions liées aux stocks : il vous demande les objectifs de l'audit pour le contrôle des opérations de vente, selon sa nature :
 - a) audit de régularité ?
 - b) audit d'efficacité ?
 - c) audit de management ?
 - d) audit de stratégie ?
2. la norme ISA 501 dans son paragraphe A3 cite les aspects pertinents à prendre en compte dans le cadre de la réalisation de l'inventaire physique et notamment le fait de déterminer si l'assistance d'un expert désigné par l'auditeur est nécessaire.
 - a) Dans quels cas un expert est-il nécessaire ?
 - b) M. Kamal doit-il faire ici appel à un expert ?
3. La norme demande que l'auditeur prenne connaissance des instructions de la direction relatives à l'identification des stocks, propriété de tiers et détenus par l'entité, par exemple en dépôt ou en consignation. Inversement, quelle technique (autre que l'observation physique) l'auditeur peut-il employer pour obtenir les éléments probants suffisants en ce qui concerne les stocks de la société Baby-fringues en dépôt ou en consignation chez des tiers ?

4. La norme parle du système d'inventaire permanent : définir la notion d'inventaire permanent
5. Lors de l'inventaire physique des stocks de la société Baby-fringues, vous relevez les éléments suivants qu'il vous est demandé de critiquer :
 - Le responsable de l'inventaire physique de fin d'année est M Koffi, chef magasinier.
 - Chaque équipe de comptage est composée de deux magasiniers, dont un magasinier expérimenté ayant au moins dix ans d'ancienneté.
 - Vous assistez à l'inventaire physique mais vous n'avez pas le droit d'arpenter les travées pour ne pas gêner les équipes de compteurs.
6. Pour quels contrôles autres que l'observation de l'inventaire physique l'auditeur peut-il employer la technique d'observation physique ?

Annexe 1 : Liens de participation directs et indirects de la SA MONASOFT au 31 décembre 2012



Les pourcentages représentent la part détenue dans le capital de chaque société.

Les actions AVAL, CLAUDE, BAR et EDMOND détenues directement et indirectement par la société MONASOFT ont été souscrites lors de la constitution de chacune des sociétés. Leur coût d'acquisition correspond donc à leur valeur nominale. Les autres actions ont été acquises sur le marché.

Toutes les sociétés, à l'exception de la SA DRAC, ont leur siège social dans la zone UEMOA. La SA DRAC est une société qui a son siège social à Yaoundé. La société BEN étant basée à Cotonou.

Les sociétés AFRIQ-INDUS et DRAC ne sont pas incluses dans le périmètre de consolidation du groupe MONASOFT.

• **Modification du processus de consolidation à partir de 2012** : la consolidation des comptes du groupe MONASOFT a été organisée différemment à partir de 2012 :

- tout d'abord, les retraitements dits « préalables à la consolidation » de la SA EDMOND ont été effectués directement par la société consolidante et non pas par le service comptable de la société mise en équivalence ;
- ensuite, la consolidation a été faite de manière directe pour toutes les entités du groupe et non pas par paliers.

Annexe 2: Bilan condensé de la SA EDMOND au 31 décembre 2012 (avant retraitements préalables à la consolidation)

Bilan SA EDMOND en kilo de francs (kf)			
ACTIF		PASSIF	
Actifs divers	19 400	Capitaux propres	
		Capital ⁽²⁾	1 000
		Réserves	4 900
		Résultat de l'exercice	500
		Provisions règlementées	100
		Passifs divers ⁽³⁾	13 000
Ecart de conversion – Actif ⁽¹⁾	600	Ecart de conversion – Passif ⁽⁴⁾	500
	20 000		20 000

(1) fin 2011, l'écart était égal à 400 kf.

(2) 100 000 actions de 10 f nominal.

(3) dont « Provisions pour pertes de change » : 440 kf (fin 2011, le montant était de 152 kf).

(4) fin 2011, l'écart était égal à 300 kf.

Annexe 3 : Informations complémentaires pour la consolidation de la SA EDMOND

• **Extrait du manuel de consolidation du groupe MONASOFT**

1. La consolidation est faite conformément au référentiel SYSCOA/ SYSCOHADA.
2. Les écarts de conversion sont inscrits directement au compte de résultat.
3. Les impositions différées sont calculées au taux de 30 %.

• **Données nécessaires à la pré-consolidation de la SA EDMOND**

La société consolidante MONASOFT se charge elle-même des travaux préalables à la consolidation. Pour ces travaux, il n'y a pas d'enregistrements dans un journal spécifique. La société EDMOND étant mise en équivalence, les retraitements de pré-consolidation sont effectués dans un tableau d'analyse.

L'objet de ces retraitements étant d'obtenir le détail des capitaux propres retraités de la SA EDMOND, le tableau est structuré de la manière suivante :

Eléments à retraiter	Capitaux propres avant impositions différées		Impact des impositions différées	Capitaux propres après impositions différées	
	Réserves	Résultat		Réserves	Résultat

• **Capitaux propres retraités de la SA Edmond (en kf)**

- Capital : 1 000
- Réserves : 5 000
- Résultat de l'exercice : 800

- **Données nécessaires à la mesure de l'impact de la consolidation de la SA EDMOND**

La SA MONASOFT détient 20 000 actions EDMOND et la SA CLAUDE détient 10 000 actions EDMOND. Toutes ces actions ont été souscrites à la valeur nominale de 10 f.

Annexe 4 : Extrait de l'ordre du jour de l'assemblée générale mixte de la SA AFRIQ-INDUS

ORDRE DU JOUR

- Rapport du Conseil d'administration.

[...]

- Rapports des Commissaires aux comptes.

- Approbation des comptes annuels de l'exercice

- Affectation du résultat et fixation du dividende

[...]

- Autorisation de procéder à des attributions gratuites d'actions.

[...]

Annexe 5: Extrait de l'article 640 de l'acte uniforme de l'OHADA sur les sociétés commerciales et le GIE

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa premier de l'article 639 du présent Acte uniforme, l'assemblée générale extraordinaire peut autoriser le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, à acquérir un nombre déterminé d'actions pour les attribuer aux salariés de la société. Dans ce cas, les actions doivent être attribuées dans le délai d'un an à compter de leur acquisition.

La société ne peut posséder, directement ou par l'intermédiaire d'une personne agissant en son propre nom, mais pour le compte de la société, plus de dix pour cent du total de ses propres actions. Les actions acquises doivent être mises sous la forme nominative et entièrement libérées lors de l'acquisition. Les fondateurs ou, dans le cas d'une augmentation de capital, les membres du conseil d'administration ou l'administrateur général sont tenus dans les conditions prévues aux articles 738 et 740 du présent Acte uniforme, de libérer les actions souscrites ou acquises par la société en application de l'alinéa premier du présent article.

De même, lorsque les actions sont souscrites ou acquises par une personne agissant en son nom propre mais pour le compte de la société, cette personne est tenue de libérer les actions solidairement avec les fondateurs ou, selon le cas, les membres du conseil d'administration ou l'administrateur général. Le souscripteur est en outre réputé avoir souscrit les actions pour son propre compte. L'acquisition d'actions de la société ne peut avoir pour effet d'abaisser les capitaux propres à un montant inférieur à celui du capital augmenté des réserves non distribuables. Les actions possédées par la société ne donnent pas droit aux dividendes.

Annexe 6 : Informations concernant la société BEN

• Hypothèse retenue lors de l'enregistrement des changements de méthodes comptables

Dans les écritures enregistrées au 1^{er} janvier 2012, pour l'appréciation de l'expression « *effet après impôt* », le service de la doctrine du groupe MONASOFT préconise la solution : *l'effet d'impôt est l'effet d'impôt exigible*.

• Données relatives aux méthodes comptables, au 1^{er} janvier 2012

1. Valeur du stock de matières premières au 31 décembre 2011 :
Ancienne méthode (débit du compte 321) : 1 230 kf ;
Méthode PEPS (nouvelle méthode à appliquer) : 1 200 kf.
2. Valeur du stock de produits finis au 31 décembre 2011 :
Ancienne méthode (débit du compte 361) : 2 000 kf ;
Méthode PEPS (nouvelle méthode à appliquer) : 2 500 kf.

Annexe 7: extrait du Règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 visant à éviter la double imposition

.....

Art.2.- Définitions

1) Au sens du présent Règlement, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

- a) les expressions « un Etat membre », « un autre Etat membre » et « les autres Etats membres » désignent, suivant le contexte, l'un ou plusieurs Etats de l'UEMOA ;
- b) l'expression « territoire d'un Etat » désigne pour chaque Etat membre son territoire, y compris pour les Etats côtiers, la mer territoriale, les zones adjacentes aux eaux territoriales ainsi que la zone économique exclusive et le plateau continental sur lesquels cet Etat exerce conformément au droit international et à sa législation nationale des droits souverains aux fins d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles, biologiques et minérales qui se trouvent dans les eaux de la mer, le sol et le sous-sol de celle-ci ;
- c) le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ;
- d) le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;
- e) les expressions « entreprise d'un Etat membre » et « entreprise d'un autre Etat membre » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat membre et une entreprise exploitée par un résident d'un autre Etat membre ;
- f) le terme « national » désigne toute personne physique qui possède la nationalité d'un Etat membre et toute personne morale, société de personnes et association constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat membre ;
- g) l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué à destination d'un ou plusieurs Etats membres par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat membre sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans un autre Etat membre ;
- h) l'expression « autorité compétente » désigne les Ministres chargés des Finances des Etats membres ou leurs représentants dûment autorisés.

2) Pour l'application du présent Règlement par un Etat membre, toute expression qui n'y est pas définie, a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet du présent Règlement, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Art.3.- Résident

1) Au sens du présent Règlement, l'expression « résident d'un Etat membre » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

2) Lorsqu'aux termes des dispositions du paragraphe 1 du présent article, une personne physique est considérée comme un résident de chacun des Etats membres, sa situation est réglée de la manière suivante:

- a) cette personne est considérée comme un résident de l'Etat membre où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats membres, elle est considérée comme un résident de l'Etat membre avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

- b) si l'Etat membre où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats membres, elle est considérée comme un résident de l'Etat membre où elle séjourne de façon habituelle ;

- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats membres ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat membre dont elle possède la nationalité ;

- d) si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats membres ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats membres tranchent la question d'un commun accord. Dans un tel cas, les Etats concernés transmettent à la Commission, dans un délai de trois mois à compter de la date de l'accord intervenu, les termes dudit accord. La Commission prend les mesures qu'elle juge nécessaires pour harmoniser les règles retenues pour de telles situations.

3) Lorsqu'aux termes des dispositions du paragraphe 1 du présent article, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme un résident de chacun des Etats membres, elle est réputée résident de l'Etat où se trouve son siège de direction effective.

Art.4.- Etablissement stable

1) Au sens du présent Règlement, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2) L'expression « établissent stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction ;

- b) une succursale ;

- c) un bureau ;

- d) une usine ;

- e) un atelier ;

- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;

- g) un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, lorsque ce chantier, ou ces activités ont une durée supérieure à six mois.

3) On ne considère pas qu'il y a établissement stable si :

- a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition ;
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité ;
- e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;
- f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

4) Une personne agissant dans un Etat membre pour le compte d'une entreprise d'un autre Etat membre, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant visé au paragraphe 7 ci-après, est considérée comme « établissement stable » dans le premier Etat :

- a) si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs généraux qu'elle y exerce habituellement lui permettant de négocier et de conclure des contrats au nom ou pour le compte de l'entreprise ;
- b) si elle conserve habituellement dans le premier Etat un stock de marchandises sur lequel elle prélève régulièrement des marchandises aux fins de livraison au nom ou pour le compte de l'entreprise.

.....

Annexe 8 : Extrait de la Norme ISA 501

.....Stocks

Présence à l'inventaire physique des stocks (Voir par. 4(a))

A1. La direction définit généralement des procédures pour le comptage physique des stocks au moins une fois par an afin de servir de base pour l'établissement des états financiers et, le cas échéant, pour s'assurer de la fiabilité du système d'inventaire permanent de l'entité.

A2. La présence à l'inventaire physique des stocks conduit :

- ☐ à inspecter les stocks pour s'assurer de leur existence et apprécier leur état physique, et à tester des comptages ;
- ☐ à observer le respect des instructions de la direction et l'application de ses instructions en vue d'enregistrer et de contrôler les résultats du comptage physique des stocks ; et
- ☐ à recueillir des éléments probants sur la fiabilité des procédures de comptage de la direction.

Ces vérifications peuvent servir de tests de procédures ou de contrôles de substance en fonction de l'évaluation des risques par l'auditeur, de l'approche planifiée et des procédures spécifiques réalisées.

A3. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la planification de la présence à l'inventaire physique des stocks (ou lors de la définition et de la réalisation des procédures d'audit prévues aux paragraphes 4–8 de la présente Norme ISA) comprennent, par exemple :

- ☐ les risques d'anomalies significatives contenues dans les stocks ;
- ☐ la nature du contrôle interne concernant les stocks ;
- ☐ le fait de savoir s'il est prévu de mettre en place des procédures adéquates et si des instructions correctes seront émises pour la prise d'inventaire physique des stocks ;
- ☐ le calendrier de la prise d'inventaire physique des stocks ;
- ☐ le fait de savoir si l'entité a un système d'inventaire permanent ;
- ☐ les sites dans lesquels les stocks sont entreposés, y compris leur importance relative et les risques d'anomalies significatives dans chacun des sites, afin de déterminer dans quels sites l'observation de l'inventaire est appropriée. La Norme ISA 600 traite de la participation d'autres auditeurs et, en conséquence, peut être pertinente si cette participation concerne la présence à l'inventaire physique des stocks dans un site éloigné ;
- ☐ le fait de déterminer si l'assistance d'un expert désigné par l'auditeur est nécessaire. La Norme ISA 620 traite de l'utilisation d'un expert désigné par l'auditeur afin de l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Evaluation des instructions et des procédures de la direction (Voir par. 4(a)(i))

A4. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de l'évaluation des instructions et des procédures de la direction pour l'enregistrement et le contrôle du comptage physique de stocks comprennent le fait de déterminer si celles-ci intègrent, par exemple :

- ☐ l'application de mesures de contrôle appropriées ; par exemple, la collecte des bons de comptage utilisés, le suivi des bons de comptage non utilisés et les procédures de comptage et de recomptage ;
- ☐ l'identification correcte du stade d'avancement des travaux en cours, des stocks à rotation lente, des stocks obsolètes ou des articles endommagés, et des stocks détenus par un tiers, par exemple en consignment ;
- ☐ les procédures utilisées pour estimer les quantités physiques, le cas échéant, par exemple lorsqu'il est nécessaire d'estimer la quantité physique d'un tas de charbon ;
- ☐ le contrôle des mouvements de stock entre les aires de stockage ainsi que les réceptions et les expéditions de stocks avant et après la date de césure de la période.

Observation de l'application des procédures de comptage de la direction (Voir par. 4(a)(ii))

A5. L'observation de l'application des procédures de comptage de la direction, par exemple celles concernant les mouvements de stocks avant, pendant et après les comptages, aide l'auditeur à recueillir des éléments probants sur le fait que les instructions et les procédures de comptage de la direction sont conçues et mises en œuvre de manière adéquate. De plus, l'auditeur peut obtenir copie des informations

relatives à la césure de la période, telles que le détail des mouvements de stocks, pour l'aider à mettre en œuvre des procédures d'audit sur le suivi de ces mouvements à une date ultérieure.

Inspection des stocks (Voir par. 4(a)(iii))

A6. L'inspection des stocks lors de la prise d'inventaire physique aide l'auditeur à vérifier l'existence des stocks (mais pas nécessairement la propriété de ces stocks), et à identifier, par exemple, les stocks obsolètes, endommagés ou anciens.

Tests de comptages (Voir par. 4(a)(iv))

A7. Tester des comptages, par exemple en pointant des articles sélectionnés à partir des bons de comptage de la direction avec les relevés d'inventaire établis par la direction, fournit des éléments probants quant à l'exhaustivité et l'exactitude de ces relevés.

A8 En plus de garder la trace des comptages qu'il a testés, l'obtention de copies des documents complets de comptages des stocks établis par la direction aide l'auditeur à mettre en œuvre ultérieurement des procédures d'audit en vue de déterminer si les documents d'inventaire finaux de l'entité reflètent avec précision les résultats réels des comptages de stocks.

Prise d'inventaire physique des stocks effectuée à une date autre que celle des états financiers (Voir par. 5)

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

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

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

- ☐ si la comptabilité d'inventaire permanent est correctement ajustée ;
- ☐ la fiabilité de la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité ;
- ☐ les raisons expliquant les différences importantes entre les informations obtenues au cours des comptages physiques et la comptabilité d'inventaire permanent.

Impossibilité d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks (Voir par. 7)

A12. Dans certains cas, la présence aux comptages de l'inventaire physique des stocks peut être impraticable. Ceci peut être dû à des facteurs tels que la nature et la localisation des stocks, par exemple lorsque les stocks sont entreposés dans un site qui peut poser des problèmes de sécurité à l'auditeur. Toutefois, un inconvénient d'ordre général pour l'auditeur n'est pas suffisant pour justifier d'une décision que la présence à la prise d'inventaire est impraticable. De plus, ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 200, les difficultés, le temps ou les coûts correspondants ne sont pas en soi une raison valable pour que l'auditeur ne mette pas en œuvre une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas d'alternative ou pour qu'il se satisfasse d'éléments probants moins persuasifs.

A13. Dans certains cas où la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, des procédures d'audit alternatives, par exemple l'inspection de la documentation relative aux ventes postérieures d'articles en stock spécifiques acquis ou achetés avant la prise de l'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état des stocks.

A14. Dans d'autres cas, cependant, il peut ne pas être possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks par la mise en œuvre de procédures d'audit alternatives. Dans de tels cas, la Norme ISA 705 requiert de l'auditeur de modifier l'opinion dans son rapport d'audit en raison d'une limitation dans l'étendue de ses travaux.

.....