

Étude de cas n° 2

**GUIDE DE CORRECTION
FUN, FIT AND SOCIAL CLUB
OCCASIONS D'ÉVALUATION**

Occasion d'évaluation n° 1

Le candidat calcule le seuil de signification général pour la mission.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.4 – Évaluer le seuil de signification pour le projet ou la mission de certification (niveau A)

Selon la NCA 320, lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci, l'auditeur doit aussi déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. L'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les travaux afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Le Fun, Fit and Social Club (le Club) étant un organisme sans but lucratif du secteur privé, il serait approprié d'établir un seuil de signification dans une fourchette allant de 0,5 % à 2 % des recettes brutes, ou de 0,5 % à 2 % du total des dépenses. Puisque le seuil de signification est établi en fonction des utilisateurs des états financiers, et que les membres se soucient de l'utilisation de leurs cotisations annuelles, le total des dépenses a été choisi comme élément de référence. La partie supérieure de la fourchette (2 %) a été choisie parce que, selon les renseignements fournis, le fonctionnement du Club semble normal pour un organisme sans but lucratif, et qu'aucune circonstance inhabituelle n'a été relevée. Par conséquent, le seuil de signification au 31 décembre 2014 est établi à 80 000 \$ ($3\,982\,700 \$ \times 2 \% = 79\,654 \$$).

Occasion d'évaluation n° 2

Le candidat calcule le seuil de signification pour les travaux de la mission.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.4 – Évaluer le seuil de signification pour le projet ou la mission de certification (niveau A)

On utilise un seuil de signification pour les travaux parce que planifier l'audit à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives, c'est perdre de vue que, cumulées, les anomalies individuellement non significatives peuvent aboutir à une anomalie significative dans les états financiers et ne laisser aucune marge pour d'éventuelles anomalies non détectées. Un seuil de signification pour les travaux est établi de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le seuil de signification pour les travaux est normalement fixé dans une fourchette allant de 50 % à 75 % du seuil de signification. En règle générale, on le fixe à 75 % du seuil de signification, mais le pourcentage peut être moindre selon les circonstances.

Le seuil de signification pour les travaux a été fixé à 75 % pour les raisons suivantes :

- Les corrections à apporter par le passé étaient minimales.
- La direction est ouverte à l'idée d'apporter les corrections proposées par Patry et associés s.r.l. (PA).
- Après examen des états financiers internes, aucun poste des états financiers ne présente une incertitude de mesure importante.
- L'entité n'a qu'un seul emplacement, et la composition de l'équipe de direction reste inchangée.
- Des tests des contrôles seront effectués pour l'exercice considéré lorsque ce sera possible.

Par conséquent, le seuil de signification pour les travaux est établi à 60 000 \$.

Remarque : Certains candidats pourraient fixer un seuil de signification pour les travaux plus faible en invoquant l'erreur de la période précédente pour justifier leur choix. Cette approche est appropriée.

Occasion d'évaluation n° 3

Le candidat traite du risque d'anomalies significatives.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.5 – Évaluer les risques du projet ou, pour les missions d'audit, les risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations à fournir (niveau A)

Selon la NCA 200, les risques d'anomalies significatives (RAS) peuvent se situer à deux niveaux :

- au niveau des états financiers considérés globalement;
- au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

Les RAS au niveau des états financiers considérés globalement s'entendent des risques d'anomalies significatives qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les RAS au niveau des assertions se décomposent en deux volets : le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont des risques propres à l'entité; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers.

Risque inhérent

Le risque inhérent s'entend de la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents.

Les commentaires suivants peuvent être formulés en ce qui concerne le risque inhérent du Club :

- Le Club n'est pas exposé à des risques importants au niveau des assertions qui découleraient des estimations. Après examen des états financiers, aucun poste ne présente un degré particulièrement élevé d'incertitude de mesure.
- Le Club génère ses recettes grâce aux ventes d'aliments et de boissons, à ses frais annuels, aux droits d'adhésion, aux apports de capital et à ses activités. La réussite du Club repose sur ses membres. Les principales dépenses sont le coût des aliments et des boissons, les salaires et les charges sociales, les services publics et l'entretien, ainsi que la lessive et les fournitures. Ces activités n'ont pas changé depuis l'exercice précédent. Les flux d'opérations du Club sont

courants et non complexes, ce qui justifie l'évaluation du risque inhérent à un niveau faible.

- Aucun client n'est plus important qu'un autre parce que tous paient les mêmes frais annuels. On présume que les achats sont faits localement, en raison de l'emplacement et de la nature de l'organisme, et qu'il n'existe pas de fournisseurs importants, ce qui justifie l'évaluation du risque inhérent à un niveau faible.
- Les flux de rentrées du Club sont assez représentatifs d'un organisme sans but lucratif. On évalue que le risque inhérent est faible en raison de la nature des recettes.

Risque lié au contrôle

Le risque lié au contrôle s'entend du risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

Les commentaires suivants peuvent être formulés en ce qui concerne le risque lié au contrôle du Club :

- Le conseil d'administration et le comité d'audit sont responsables de la gouvernance du Club, et ils sont consultés pour les décisions majeures. Le comité d'audit examine chaque mois les états financiers pour la période écoulée depuis le début de l'exercice et fait rapport au conseil. Ce dernier exerce une surveillance de la direction, ce que démontrent les documents faisant l'objet d'un examen mensuel. Tout cela réduit le risque lié au contrôle.
- Des budgets de fonctionnement sont préparés et comparés aux données réelles chaque mois, ce qui réduit le risque lié au contrôle parce que des contrôles de suivi sont en place.
- Le conseil d'administration approuve tous les projets d'investissement et toutes les dépenses en immobilisations.
- Des contrôles relatifs aux dépenses du Club sont en place pour assurer que tous les décaissements sont approuvés (ce point sera traité plus en profondeur lorsqu'il sera question des tests des contrôles).
- Il existe des contrôles à l'égard des recettes tirées des frais annuels et des aliments et boissons (ce point sera traité plus en profondeur lorsqu'il sera question des tests des contrôles).
- Une erreur d'une période antérieure a été découverte au cours de l'exercice considéré. Il semble s'agir d'une erreur isolée de par sa nature; toutefois, les contrôles à l'égard de l'enregistrement des écritures de redressement pourraient être améliorés.

Risque d’entreprise

Selon la NCA 315, le risque d’entreprise s’entend du risque résultant soit de conditions, de circonstances, d’actions, d’inactions ou d’événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l’entité d’atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l’établissement d’objectifs et de stratégies inappropriés. Les risques d’entreprise peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers.

Les commentaires suivants peuvent être formulés en ce qui concerne les risques d’entreprise :

- Le Club exerce ses activités dans un environnement plutôt stable. Même s’il est susceptible de perdre des membres en période de ralentissement économique, cela ne devrait pas avoir d’incidence significative sur les états financiers.
- La zone de service est localisée, compte tenu de la nature de l’entreprise. Le Club sert uniquement les membres dans ses locaux, lesquels sont situés à Muskoka, en Ontario. Il n’y a aucune indication selon laquelle le Club envisagerait de changer sa stratégie. Par conséquent, il n’y a pas de risque de non-détection supplémentaire qui découlerait d’activités exercées dans de multiples emplacements.

Conclusion

Selon l’analyse précédente, le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque d’entreprise semblent être faibles.

Occasion d'évaluation n° 4

Le candidat indique les contrôles généraux devant être testés et décrit l'assurance qui serait fournie à l'égard des secteurs des états financiers correspondants.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.6 – Élaborer des procédures appropriées en fonction du risque identifié d'anomalies significatives (niveau A)

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles

Selon la NCA 330, seuls sont soumis à des tests les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative concernant une assertion. Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et comprendre et évaluer leur conception et leur mise en place, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures sont appliqués dans les deux cas. L'auditeur peut donc juger efficient de procéder simultanément au test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi qu'à l'évaluation de leur conception et à la vérification de leur mise en place.

Habituellement, pour choisir les contrôles à tester, il faut identifier les contrôles qui permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des comptes des états financiers posant un risque élevé, ainsi que les contrôles qui contribuent à l'efficacité de l'audit en modifiant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. Les contrôles qui contribuent le plus à l'efficacité de l'audit sont ceux qui procurent une assurance à l'égard de multiples assertions. Dans le cas présent, nous devrions mettre l'accent sur les tests des contrôles relatifs aux dépenses, puisque les soldes des dépenses présentent un intérêt pour les utilisateurs, ainsi que sur les tests des contrôles relatifs aux recettes, étant donné le risque de fraude présumé.

Par conséquent, il faudrait tester les contrôles généraux qui suivent dans le cadre de l'audit du Club :

- Examen mensuel de l'information financière – Il faudrait que PA détermine le degré de précision des données financières que le Club utilise aux fins de son examen mensuel. S'il est établi que le degré de précision est suffisant pour permettre la détection et la correction d'une anomalie significative, ce contrôle fournira une assurance à l'égard de l'exhaustivité, de l'existence et de l'exactitude de la plupart des soldes de comptes du Club.

- Par exemple, il est probable que le contrôle ne couvre que partiellement les achats. En raison de la nature du Club, les achats regroupent un grand nombre de transactions de faible valeur. Le fait que le conseil examine les données mensuelles réelles et budgétées ainsi que les données réelles et budgétées depuis le début de l'exercice ne fournit pas une assurance suffisante quant à l'exactitude des dépenses (c'est-à-dire que les montants exacts en dollars sont versés aux bons fournisseurs). Pour cette raison, je recommande que le Club teste également les approbations des décaissements.
- Approbation des achats d'actifs – Les dépenses en immobilisations sont approuvées par le conseil, et les ordres de travail ainsi que les conventions d'achat sont approuvés par Marty et Clyde. Ces contrôles permettent de s'assurer que les achats et engagements importants de fonds sont autorisés, ce qui permet d'étayer l'existence et la validité des achats d'actifs. Afin de tester ces contrôles, nous examinerons le grand livre et sélectionnerons un échantillon d'actifs achetés au cours de l'exercice considéré. Il nous faudra ensuite inspecter les factures, contrats ou ordres de travail à l'appui pour trouver des éléments probants relatifs à l'approbation (par exemple, une signature ou un procès-verbal dans le cas d'un achat important).

Nous pourrions également envisager de tester le contrôle suivant pour obtenir une assurance à l'égard des secteurs présentant un risque de fraude plus élevé :

Rapprochements bancaires – Le solde d'encaisse présente un risque de fraude, étant donné que seule la signature de Marty est requise pour les chèques de moins de 1 000 \$. Ainsi, Marty aurait la possibilité de signer un chèque libellé à son nom. Il existe toutefois un contrôle compensatoire : Marty prépare des rapprochements bancaires mensuels, puis Clyde les examine et les paraphe pour indiquer qu'il les a vérifiés. Nous pourrions sélectionner un échantillon de rapprochements bancaires et vérifier qu'ils ont bel et bien été effectués et que Clyde les a paraphés. Ce contrôle fournirait l'assurance que le risque de fraude est réduit au minimum. De plus, il fournirait une assurance à l'égard de l'existence et de l'exhaustivité de la trésorerie.

Occasion d'évaluation n° 5

Le candidat indique les autres tests des contrôles à effectuer et décrit l'assurance qui serait fournie à l'égard des secteurs des états financiers correspondants.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.6 – Élaborer des procédures appropriées en fonction du risque identifié d'anomalies significatives (niveau A)

Il y a aussi certains contrôles détaillés en place au Club que nous pourrions décider de tester dans le cadre de l'audit. Ainsi, nous devrions tester les contrôles suivants :

- Approbation des décaissements – Il faudrait tester ce contrôle pour obtenir une assurance additionnelle à l'égard du flux des achats. Étant donné que les membres se soucient particulièrement de la façon dont leurs cotisations annuelles sont dépensées, il est important de s'assurer que les achats ont tous reçu les approbations appropriées et qu'ils représentent des dépenses valides. Ce test fournira une assurance à l'égard de la réalité et de l'exactitude des dépenses.
- Examen des droits d'adhésion – Ce contrôle devrait être testé parce qu'il concerne le caractère approprié de la comptabilisation des recettes. En l'absence de suivi adéquat des membres et de consignation de la documentation appropriée en dossier, le Club n'a pas le droit de comptabiliser les recettes. Ce test fournira une assurance à l'égard de la réalité et de l'exactitude des recettes.

Nous pourrions également envisager de tester le contrôle suivant pour obtenir une assurance à l'égard des secteurs présentant un risque de fraude plus élevé :

- Examen de l'existence des ventes par la vérification des signatures et séparation des fonctions – Il y a un risque de fraude concernant l'existence des ventes, puisque les serveurs peuvent donner gratuitement de la nourriture à des membres ou à des amis. Toutefois, à la fin de chaque journée, le directeur des aliments et boissons vérifie que toutes les ventes enregistrées correspondent aux factures signées, et fait un suivi auprès des serveurs si certaines factures sont incomplètes. La commis aux comptes clients vérifie que toutes les factures portent les signatures appropriées et les reporte dans les comptes clients. Nous pourrions sélectionner un échantillon de factures signées et vérifier qu'un compte client correspondant a été enregistré. Ce test fournirait l'assurance que le risque de fraude est réduit au minimum et, en plus, il fournirait une assurance à l'égard de l'existence et de l'exactitude des comptes clients.

Occasion d'évaluation n° 6

Le candidat évalue le traitement comptable de l'erreur d'une période antérieure et les informations qu'il convient de fournir à ce sujet.

Le candidat montre sa compétence en Information financière.

Compétences

1.2.2 – Évaluer le traitement des opérations courantes (niveau A)

1.3.2 – Préparer les informations courantes fournies par voie de note (niveau A)

Au cours de l'exercice, Marty a découvert une erreur relative à l'exercice 2011 qui a entraîné une surévaluation de 125 000 \$ des recettes et une sous-évaluation de 125 000 \$ des droits constatés d'avance.

Selon le paragraphe .27 du chapitre 1506, « l'entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers achevés après leur découverte, comme suit :

- a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue; ou
- b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée ».

Puisqu'il y a une erreur d'une période antérieure, il faut répondre aux questions suivantes avant de dégager une conclusion :

- i) Cette erreur nécessite-t-elle vraiment d'être corrigée?
- ii) Les chiffres comparatifs ont-ils tous été retraités adéquatement?
- iii) Les états financiers doivent-ils être publiés de nouveau?

L'erreur de 125 000 \$ est significative (tant pour l'exercice considéré que pour l'exercice précédent) et elle doit par conséquent être corrigée. Le seuil de signification pour 2014 est de 80 000 \$, et le seuil de signification pour les travaux, de 60 000 \$. Le seuil de signification pour 2013 était de 78 000 \$.

Selon les indications du *Manuel*, même si l'erreur est survenue en 2011, il est approprié d'ajuster les chiffres comparatifs du 31 décembre 2013 dans les états financiers. Les états financiers n'ont pas besoin d'être publiés de nouveau selon les indications susmentionnées. Compte tenu de ce que nous savons des utilisateurs des états financiers et de la connaissance qu'ont ceux-ci de l'anomalie, nous avons conclu qu'il n'y aura pas d'incidence importante sur la prise de décision des utilisateurs (membres) par suite de ce redressement d'une période antérieure.

Informations fournies par voie de note

Selon le paragraphe .37 du chapitre 1506 des NCECF, les obligations d'information sont les suivantes :

« En appliquant le paragraphe 1506.27, une entité doit fournir les informations suivantes :

- a) la nature de l'erreur relative à une période antérieure;
- b) pour chaque période antérieure présentée, le montant de la correction apportée à chaque poste des états financiers qui est touché;
- c) le montant de la correction au début de la première période présentée. »

Les informations appropriées sont présentées dans les notes complémentaires, comme suit :

Au cours de l'exercice considéré, le Club a déterminé que des produits de 125 000 \$ à reporter avaient été incorrectement comptabilisés dans les recettes au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2011. Les produits reportés étaient en conséquence sous-évalués à la fin de l'exercice précédent. Le résultat de la correction sur l'exercice précédent est le suivant :

1^{er} janvier 2013

	Présenté antérieurement	Redressements DT/(CT)	Après retraitement
Droits constatés d'avance	XXX \$	(125 000) \$	XXX \$
Solde de fonds	XXX \$	125 000 \$	XXX \$

31 décembre 2013

	Présenté antérieurement	Redressements DT/(CT)	Après retraitement
Droits constatés d'avance	XXX \$	(125 000) \$	XXX \$
Solde de fonds	XXX \$	125 000 \$	XXX \$

Occasion d'évaluation n° 7

Le candidat évalue les conséquences de l'erreur d'une période antérieure sur l'audit.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.10 – Dégager des conclusions et communiquer les résultats (niveau A)

Considérations particulières pour l'audit

Source de l'erreur et répercussions sur la mission

L'anomalie résulte du non-enregistrement d'une écriture de redressement découlant de l'audit de 2011, qui est expliqué par un transfert inadéquat des connaissances lors du changement de contrôleur. Ainsi, en 2011, les recettes ont été surévaluées de 125 000 \$ et les droits constatés d'avance ont été sous-évalués du même montant. Cette erreur de 2011 s'est répercutée jusqu'en 2014, soit jusqu'à sa découverte par Marty. L'audit réalisé à la fin de l'exercice précédent était le premier que PA réalisait pour le Club. Nous devrions nous pencher sur les secteurs qui pourraient nous avoir échappé dans le cadre de l'audit de 2013, en raison de l'anomalie découverte, et nous demander s'il existe des risques supplémentaires à prendre en compte ou s'il conviendrait de changer les procédures d'audit.

Il est important de prendre en considération les travaux d'audit exécutés lors de l'exercice précédent pour évaluer si nos procédures d'audit sont suffisantes. L'erreur n'a pas d'incidence sur les recettes de 2013. Comme nous avons utilisé une stratégie de corroboration lors de l'exercice précédent, nous avons dû vérifier que 12 mois de recettes avaient bel et bien été comptabilisés, ce qui devait être le cas; c'est pourquoi PA n'a pas découvert l'erreur dans le cadre des travaux réalisés sur les recettes. Toutefois, les droits constatés d'avance demeuraient sous-évalués à la fin de 2013, de sorte que PA aurait dû découvrir l'erreur grâce aux procédures mises en œuvre à l'égard de ce secteur. Il semble donc que nos procédures en la matière présentent des lacunes. Nous devrions examiner les procédures mises en œuvre à l'égard du solde des droits constatés d'avance et réaliser de plus amples travaux dans ce secteur à l'avenir.

En ce qui concerne la question de savoir s'il existe des risques supplémentaires, comme PA n'a pas décelé d'erreurs lors de l'audit de l'exercice précédent et que le Club était ouvert à l'idée d'apporter les corrections proposées, il semble que l'erreur soit isolée et qu'il n'y a pas de parti pris de la direction.

Nous devrions demander à la direction d’ajouter dans sa lettre d’affirmation qu’elle n’est pas au fait d’autres répercussions découlant du redressement de la période antérieure.

Considérations d’ordre réglementaire

Comme le Club est un organisme sans but lucratif, aucun document additionnel n’aura à être déposé auprès d’un organisme de réglementation par suite du redressement de la période antérieure.

Obligations d’information financière

Ajout d’un paragraphe d’observations

Selon la NCA 706, *Paragraphes d’observations et paragraphes sur d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant*, l’auditeur doit ajouter un paragraphe d’observations dans son rapport s’il considère comme nécessaire d’attirer l’attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l’objet d’informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu’il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareil cas, l’auditeur peut ajouter un paragraphe d’observations pour indiquer aux lecteurs que les informations comparatives contenues dans les états financiers ont été retraitées.

Je suis d’avis que l’ajout d’un paragraphe d’observations n’apporterait pas de valeur pour les utilisateurs des états financiers. Par conséquent, nous avons décidé de ne pas ajouter un tel paragraphe au rapport d’audit.

Conclusion

Compte tenu de l’analyse qui précède, nous recommandons que l’erreur de la période antérieure soit corrigée. Des informations appropriées devront être fournies à ce sujet dans les notes complémentaires. L’incidence de cette correction sur l’excédent des recettes sur les dépenses pour l’exercice considéré est nulle, et elle ne devrait pas être importante pour les utilisateurs dans l’ensemble. Toutefois, si la banque exige de recevoir les états financiers annuels comme condition de l’octroi du prêt à long terme au Club, nous devrions nous assurer que l’erreur est portée à son attention.