

## SC LTÉE (SC) GUIDE D'ÉVALUATION

Destinataire : Henriette Sansregret, associée  
Expéditeur : CPA  
Objet : Questions de comptabilité concernant SC et mise à jour du plan d'audit préliminaire

Voici mon analyse des questions de comptabilité relevées par suite de ma rencontre avec Raymond Chan et le plan d'audit préliminaire mis à jour, comme vous me l'avez demandé.

### Occasion d'évaluation n° 1

Le candidat met à jour le plan d'audit préliminaire.

*Le candidat montre sa compétence en Certification.*

### Compétences

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

*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)*

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

Votre évaluation préliminaire des risques était fondée sur la période de 10 mois terminée le 30 juin 2017. Depuis, j'ai recueilli de nouvelles informations et pris en compte des informations supplémentaires.

### RISQUES AU NIVEAU DES ÉTATS FINANCIERS PRIS DANS LEUR ENSEMBLE

Un nouveau contrôleur, Raymond, a été engagé en août 2017. Il se peut qu'il ne connaisse pas bien les activités et les méthodes comptables de SC. Il cherche peut-être à faire ses preuves et prend peut-être des décisions qui ne sont pas de son ressort. Par exemple, comme il veut maintenir les charges de personnel à un niveau peu élevé, nous devons être à l'affût d'un possible parti pris et d'erreurs. La probabilité accrue d'erreurs fait augmenter le risque d'anomalies significatives.

De nouvelles opérations complexes ont eu lieu cette année, notamment l'adoption d'un régime de rémunération à base d'actions. Raymond n'a aucune expérience de la comptabilisation de ces régimes. Nous savons aussi qu'il a comptabilisé incorrectement certaines opérations de l'exercice 2017 (voir les questions de comptabilité ci-après), ce qui accroît le risque inhérent que les états financiers contiennent des erreurs.

La clause d'ajustement de la participation est une question particulièrement sensible. Lors de la planification préliminaire, les produits étaient de beaucoup inférieurs à 13 millions \$. Or, en raison des ventes générées par Tchintchin, la nouvelle application, les produits (voir le tableau ci-dessous) sont beaucoup plus élevés que prévu, au point de rendre nulle la clause d'ajustement.

	<b>Septembre 2016 – Juin 2017</b>	<b>Juillet 2017</b>	<b>Août 2017</b>	<b>Total</b>
Logiciels personnalisés	5 648 555 \$	702 345 \$	641 098 \$	6 991 998 \$
Ventes de systèmes	1 478 554	194 237	155 783	1 828 574
TchinTchin	645 854	1 705 855	1 847 585	4 199 294
	<u>7 772 963 \$</u>	<u>2 602 437 \$</u>	<u>2 644 466 \$</u>	<u>13 019 866 \$</u>
TchinTchin – %	8,31 %	65,55 %	69,87 %	32,25 %

Si les produits de l'exercice n'atteignent pas 13 millions \$, la participation des co-chefs de la direction sera diluée. Comme le pourcentage des actions qu'ils détiennent combiné à celui de l'autre haut dirigeant actionnaire totalise 51 %, les co-chefs de la direction et le haut dirigeant perdront leur contrôle effectif sur SC si la clause d'ajustement de la participation est exercée et que ID augmente sa participation de 5 %.

Si l'on se fie aux produits prévus révisés, la clause d'ajustement de la participation ne sera pas exercée. Toutefois, l'écart est très faible (19 866 \$), ce qui pourrait laisser croire à un possible parti pris des dirigeants (certains étant aussi actionnaires) et des co-chefs de la direction, qui aurait donné lieu à une manipulation des produits. La programmeuse de TchinTchin s'est dite surprise de la croissance des ventes, ce qui pourrait indiquer qu'il y a bel et bien eu manipulation. Le risque de contournement des contrôles par la direction est plus élevé en raison de la croissance rapide de la société et du parti pris inhérent au désir de SC de maximiser les produits pour cet exercice. L'exercice de la clause d'ajustement de la participation diluerait aussi la participation des autres actionnaires et des détenteurs d'options sur actions, ce qui accroît le risque inhérent que les états financiers contiennent des anomalies.

Nous avons observé plusieurs déficiences des contrôles internes (voir la note sur les faiblesses des contrôles internes). L'environnement de contrôle est faible, ce qui accroît le risque lié aux contrôles.

Je recommande que l'on établisse le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé.

#### **RISQUES AU NIVEAU DES ASSERTIONS**

Ma visite récente chez le client a révélé plusieurs risques supplémentaires relativement à des éléments précis des états financiers que nous devons prendre en considération pour la planification de l'audit.

Il existe un risque accru d'anomalies significatives dans le solde des produits. Les assertions les plus sérieusement affectées sont la réalité et l'exactitude du solde des ventes de TchinTchin, en raison de la clause d'ajustement. En outre, Raymond ne fait pas de suivi des ventes de TchinTchin et aucun contrôle n'est exercé sur le contrat conclu avec Lars et sur les rapports présentés, ce qui contribue à accroître le risque. Enfin, les produits générés par les contrats à prix fixe ne sont peut-être pas exacts en raison de l'absence d'une méthode comptable et d'une méthode d'estimation en bonne et due forme.

Il y a aussi un risque accru d'anomalies significatives concernant l'existence et la valeur du solde des créances; Raymond était en effet surpris du solde important des créances relatives aux ventes réalisées par le site Web, étant donné que les ventes sont réglées par carte de crédit. En outre, les contrôles internes concernant Lars sont déficients et les informations communiquées par cette dernière ne sont peut-être pas exactes, ce qui accroît le risque d'erreur dans le solde des créances.

Enfin, il y a un risque accru d'anomalies significatives dans le solde du compte de la rémunération à base d'actions. Ainsi, il se peut que le solde ne soit pas calculé correctement, car Raymond ne connaît pas ce type d'opération et il veut maintenir les charges de personnel à un niveau peu élevé.

## SEUIL DE SIGNIFICATION

Selon le paragraphe A7 de la NCA 320, « [l]a détermination du pourcentage à appliquer à l'élément de référence choisi nécessite l'exercice du jugement professionnel. [...] Par exemple, l'auditeur peut considérer que 5 % du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est approprié pour une entité à but lucratif dans un secteur de fabrication [...] selon les circonstances, des pourcentages supérieurs ou inférieurs peuvent lui paraître appropriés ».

Les utilisateurs des états financiers n'ont pas changé depuis l'audit du dernier exercice (c.-à-d. Joël Legault et Lili Cadieux, les autres dirigeants et ID). Ces utilisateurs s'intéressent à la capacité de SC de générer des produits et des profits. Comme SC est rentable pour la première fois cette année, le seuil de signification pourrait être fixé en fonction du bénéfice avant impôts. Or, ce montant n'est probablement pas encore stable, ni par le fait même représentatif de la taille de SC. En outre, les utilisateurs s'intéressent aussi aux produits de SC en raison de la clause d'ajustement de la participation. Par conséquent, il est encore approprié de fonder le seuil de signification sur les produits.

La sensibilité des utilisateurs a cependant changé. C'est l'année où ID déterminera si elle peut exercer la clause d'ajustement de la participation. Les investisseurs seront moins tolérants à l'égard d'anomalies dans l'exercice 2017 parce qu'elles affecteront directement leur capacité d'exercer cette clause.

En raison de ces facteurs, je propose que nous utilisions un pourcentage moins élevé pour le seuil de signification, par exemple 1 % des produits réels, ce qui correspond à 130 000 \$ ( $1\% \times 13\,019\,866\ \$$ ), et que nous établissions le seuil de signification pour les travaux à 97 500 \$ ( $130\,000\ \$ \times 75\%$ ).

Si l'on poursuit l'analyse, compte tenu des produits actuellement présentés dans le projet d'états financiers, même une légère surévaluation (20 000 \$) des produits aura une incidence sur l'exercice de la clause d'ajustement. Étant donné la sensibilité accrue des utilisateurs à l'égard des produits, nous devrions établir un seuil de signification au jugé, par exemple 10 000 \$, pour ce compte. Les travaux d'audit à réaliser seront dès lors plus importants, et nous devons en parler avec le client; nous devons savoir si la direction de SC est prête à payer les honoraires plus élevés qu'entraîneraient des travaux d'audit plus importants.

## STRATÉGIE

Le risque d'anomalies significatives est plus élevé que ce à quoi on s'attendait. Je recommande donc que nous révisions le plan d'audit pour prévoir davantage de procédures de corroboration, en particulier à l'égard des différents flux de rentrées et de la rémunération à base d'actions, afin d'obtenir plus d'éléments probants. Le personnel d'audit consacrera aussi plus de temps à la mise en œuvre des procédures de corroboration parce qu'il devra trouver les documents sources nécessaires; cette tâche sera ardue car les documents de SC sont actuellement mal classés.

Les contrôles internes mis en place chez Lars sont importants pour garantir que les ventes sont présentées avec exactitude et en conformité avec l'entente de distribution. Nous devons obtenir une certaine assurance à l'égard de ces contrôles car une part importante des produits était, et continuera d'être, générée par l'entremise de ce revendeur. Nous devons déterminer si ces contrôles satisfont aux objectifs de contrôle du client et s'ils sont en place depuis le début de la relation entre Lars et SC en juin. Il faudrait savoir s'ils ont fait l'objet d'un audit conformément à la NCMC 3416, *Rapport sur les contrôles d'une société de services*. Dans la négative, nous devons obtenir la permission de les tester. Il est peu probable que Lars dispose d'un rapport sur ses contrôles car il ne s'agit pas d'un fournisseur de services traditionnel, qui aurait l'habitude de fournir ce type de rapport. Autre solution possible : un rapport spécial sur les ventes, délivré par un auditeur (nous-mêmes ou un autre cabinet), qui procurerait une assurance quant au montant des ventes effectuées par Lars.

Vous aviez envisagé d'utiliser les contrôles internes exercés sur le système de relevé du temps des employés et les calculs connexes des produits tirés pour les contrats de logiciel facturés selon un taux horaire. Cette façon de faire reste sans doute appropriée puisque les processus relatifs à ce flux de rentrées ne semblent pas avoir changé. Toutefois, elle ne permettra pas de beaucoup réduire l'étendue des procédures de corroboration par rapport à ce qui a été fait aux exercices précédents, car ces contrats représentent une partie beaucoup plus petite du total des produits cette année compte tenu des contrats à prix fixe et des ventes de Tchintchin.

En ce qui a trait aux autres éléments des états financiers, il faudra vraisemblablement adopter aussi une stratégie de corroboration étant donné le manque généralisé de contrôles chez SC.

En ce qui concerne l'occasion d'évaluation n° 1, le candidat doit être classé dans l'une des cinq catégories suivantes :

**Occasion d'évaluation non traitée** – Le candidat ne traite pas cette occasion d'évaluation.

**Compétence minimale** – Le candidat ne satisfait pas à la norme En voie vers la compétence.

**En voie vers la compétence** – Le candidat tente d'analyser les modifications à apporter au plan d'audit préliminaire.

**Compétent** – Le candidat traite des modifications à apporter au plan d'audit préliminaire.

**Compétent avec distinction** – Le candidat traite en profondeur des modifications à apporter au plan d'audit préliminaire.

### Occasion d'évaluation n° 2

Le candidat analyse le traitement comptable du contrat de distribution conclu avec Lars.

*Le candidat montre sa compétence en Information financière.*

### Compétence

#### 1.2.3 Évaluer le traitement des opérations non courantes (niveau A)

SC a conclu un nouveau contrat avec Distribution Lars inc. (Lars). Ce contrat suscite plusieurs questions en matière d'information financière.

### ÉCHANGE NON MONÉTAIRE

La société a conclu un échange non monétaire avec Lars. SC reçoit un actif non monétaire, soit le droit contractuel d'obtenir des services futurs de marketing de Lars, plutôt que la somme de 8 \$ par application téléchargée sur le site Web de Lars. Les opérations non monétaires doivent être comptabilisées conformément au chapitre 3831 des NCECF, « Opérations non monétaires ».

Paragraphe 3831.06 : « *L'entité doit évaluer un actif échangé ou transféré dans le cadre d'une opération non monétaire sur la base soit de la juste valeur de l'actif cédé, soit de la juste valeur de l'actif reçu, en retenant la juste valeur dont l'évaluation est la plus fiable, sauf dans les cas suivants :*

- a) *l'opération ne présente aucune substance commerciale;*

Le paragraphe 3831.11 donne des précisions à ce sujet : *"Une opération non monétaire présente une substance commerciale lorsque la variation attendue des flux de trésorerie futurs de l'entité, du fait de cette opération, est significative. La variation attendue des flux de trésorerie futurs de l'entité est significative dans l'un ou l'autre des cas suivants :*

- a) *la configuration des flux de trésorerie futurs rattachés à l'actif reçu diffère de façon significative de la configuration des flux de trésorerie rattachés à l'actif cédé;*  
b) *la valeur spécifique à l'entité de l'actif reçu diffère de la valeur spécifique à l'entité de l'actif cédé, et la différence est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés."*

En outre, le paragraphe 3831.12 précise ceci : *"La configuration des flux de trésorerie futurs reflète l'échéancier, le montant des flux de trésorerie et le risque qui leur est associé. Tout changement dans l'un ou l'autre de ces éléments entraîne un changement dans la configuration."*

L'opération a une substance commerciale. Bien que le montant des flux de trésorerie soit le même (car SC a échangé des produits d'une valeur de 8 \$ par application téléchargée contre des services de marketing futurs ayant la même valeur), les services de marketing seront reçus plus tard et l'échéancier est donc différent de celui des produits reçus. Le risque est lui aussi différent, car Lars a l'assurance de recevoir la somme de 8 \$ chaque fois que l'application est téléchargée, alors que SC n'est pas certaine de recourir aux services de marketing futurs. Le risque lié aux flux de trésorerie est donc différent. Cette condition n'est pas remplie.

- b) *l'opération représente l'échange d'un bien détenu en vue de la vente dans le cours normal des affaires contre un bien qui sera vendu dans la même branche d'activité, afin de faciliter les ventes à des clients autres que les parties prenant part à l'échange;*

Les services de marketing n'appartiennent pas à la même branche d'activité.

- c) *ni la juste valeur de l'actif reçu, ni la juste valeur de l'actif cédé ne peut être évaluée de façon fiable;*

Selon l'alinéa 3831.05 a), la juste valeur désigne le *"montant de la contrepartie dont conviendraient des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence"*.

La juste valeur de l'actif cédé est-elle de 11 \$, soit le montant auquel le bien est vendu sur le site Web de SC, ou de 8 \$, soit la valeur de la contrepartie que reçoit SC?

En ce qui a trait à l'actif reçu, les services de marketing personnalisés ne constituent pas un bien clairement défini, et leur valeur est donc difficile à déterminer, surtout qu'il s'agit de services futurs. La question de la valeur temporelle de l'argent pourrait aussi devoir être prise en considération, puisque les services ne seront rendus qu'à une date ultérieure. Cependant, Lars s'engage à fournir des services de marketing dont la valeur correspond au montant "dû" à SC, qui est lui-même fondé sur le montant de 8 \$ par application vendue.

Après étude des justes valeurs possibles, il semble que le montant de 8 \$ est celui qui se rapproche le plus de la juste valeur de l'opération. On peut donc certainement attribuer une juste valeur, et le montant peut ainsi être évalué de façon fiable.

d) *l'opération est un transfert non monétaire et non réciproque au profit des propriétaires auquel s'applique le paragraphe 3831.14. »*

Ce n'est pas le cas; il ne s'agit pas d'un transfert au profit de propriétaires.

L'opération non monétaire devrait donc être comptabilisée à la valeur la plus fiable, soit le montant dû à SC ou les services de marketing à recevoir (à savoir 8 \$ l'unité, puisqu'il s'agit de la juste valeur la plus fiable).

## RECouvreMENT

Les ventes effectuées par l'entremise de Lars posent un problème de constatation. Aux termes du contrat conclu entre SC et Lars, Lars devra fournir à SC des services de marketing futurs en échange des téléchargements de l'application. Les services doivent être rendus avant juin 2018, mais ni la nature des services ni le moment où ils seront rendus ne sont précisés.

Selon les paragraphes 3400.04 et .05, « *[I]es produits provenant de la vente de biens ou de la prestation de services doivent être constatés lorsque les exigences relatives à l'exécution énoncées aux paragraphes 3400.05 et .06 sont satisfaites, pourvu qu'au moment de l'exécution le recouvrement final soit raisonnablement sûr* ».

« *Dans le cas d'une opération portant sur la vente de biens, l'exécution doit être considérée comme achevée lorsque les conditions suivantes sont remplies :*

- a) *tous les risques et avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés à l'acheteur du fait que tous les actes importants ont été exécutés, et le vendeur n'exerce plus sur les biens cédés un droit de gestion ou un contrôle effectif comparable à celui qui découle généralement du droit de propriété;*
- b) *la mesure de la contrepartie qui sera obtenue pour les biens vendus et l'estimation des rendus sont raisonnablement sûres. »*

De plus, le paragraphe 3400.19 précise ceci : « *Pour être constatés, les produits doivent être mesurables et le recouvrement final doit être raisonnablement sûr. Lorsque le recouvrement final est raisonnablement sûr, les produits sont constatés, même si les paiements sont reportés. Si le recouvrement final n'est pas raisonnablement sûr, il peut être approprié de ne constater les produits qu'au fur et à mesure des encaissements. »*

Dans le cas présent, SC transfère l'application à l'acheteur lorsque le client la télécharge sur le site Web de Lars. Il existe aussi une assurance raisonnable quant à la valeur, comme je l'ai indiqué plus tôt. La principale question réside donc dans l'assurance raisonnable d'un recouvrement. Aussi, si nous déterminons qu'il se peut que SC ne reçoive pas les services de marketing futurs, le recouvrement final n'est peut-être pas raisonnablement sûr.

À moins que nous puissions déterminer qu'il n'y a pas d'incertitude quant au « recouvrement » final des services futurs, SC devra comptabiliser les produits tirés des téléchargements quand elle recevra les services, ce qui aura pour effet de réduire considérablement les produits déclarés et d'influer sur l'exercice de la clause d'ajustement de la participation, et donc de probablement diluer la participation des actionnaires autres que ID.

En ce qui concerne l'occasion d'évaluation n° 2, le candidat doit être classé dans l'une des cinq catégories suivantes :

**Occasion d'évaluation non traitée** – Le candidat ne traite pas cette occasion d'évaluation.

**Compétence minimale** – Le candidat ne satisfait pas à la norme En voie vers la compétence.

**En voie vers la compétence** – Le candidat tente d'analyser le traitement comptable du contrat de distribution conclu avec Lars.

**Compétent** – Le candidat analyse le traitement comptable du contrat de distribution conclu avec Lars.

**Compétent avec distinction** – Le candidat analyse en profondeur le traitement comptable du contrat de distribution conclu avec Lars.

### Occasion d'évaluation n° 3

Le candidat analyse le traitement comptable des contrats à prix fixe.

*Le candidat montre sa compétence en Information financière.*

### Compétence

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

### CONTRATS À PRIX FIXE

Depuis octobre 2016, SC a conclu des contrats à prix fixe avec ses clients pour le développement et la maintenance de logiciels. Il semble que pour déterminer les produits à comptabiliser, on utilise le pourcentage jugé approprié par le coordinateur quant à l'avancement du projet. Ce n'est pas une « base rationnelle et constante » de constatation des produits conforme à ce qu'exigent les NCECF.

Nous utiliserons l'exemple du contrat conclu avec PAB pour illustrer le traitement comptable approprié à adopter à l'égard des contrats à prix fixe, conformément au chapitre 3400 des NCECF, « Produits ».

#### *Prestations multiples*

Selon le paragraphe 3400.11, « *[I]es critères de constatation du présent chapitre sont en général appliqués opération par opération. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de constatation aux éléments isolables d'une même opération afin de refléter la substance de cette opération. Une opération de vente unique peut comporter la livraison de multiples biens, la prestation de multiples services ou la cession de multiples droits d'utilisation de biens, et ce, à des moments différents ou au cours de périodes différentes. Dans certains cas, les accords en cause prévoient des services initiaux d'installation, de démarrage ou de mise en service, et une contrepartie prenant la forme d'un montant fixe ou d'un montant fixe assorti d'un flux de paiements continus. Par exemple, lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant isolable au titre de services après*

*vente, ce montant est reporté et constaté à titre de produits sur la période au cours de laquelle le service sera rendu ».*

Le contrat conclu avec PAB comprend des services de développement et de maintenance pour trois ans après la mise en œuvre, et PAB pourrait décider d'acheter les services de maintenance séparément. Le contrat prévoit donc des prestations multiples qui s'effectueront lors de différentes périodes, et le critère de constatation devrait s'appliquer séparément aux composantes « développement » et « maintenance ». Cependant, les deux opérations doivent être prises en considération ensemble.

Le montant de 60 210 \$ devrait être réparti entre les deux composantes. La valeur du « développement » étant difficile à estimer du fait de la nature particulière de chaque intervention, SC devrait appliquer la méthode résiduelle pour répartir le prix de l'opération car les services de maintenance ont une valeur propre. Comme PAB pourrait décider d'acheter ces services pour 275 \$ par mois pour une période de 36 mois, il faudrait attribuer 9 900 \$ à la maintenance, et 56 310 \$ au développement.

### *Constatation*

*Selon le paragraphe 3400.06, « [d]ans le cas de la prestation de services et des contrats à long terme, on doit utiliser soit la méthode de l'avancement des travaux, soit la méthode de l'achèvement des travaux, selon celle qui traduit le mieux la relation entre les produits et le travail accompli. L'exécution doit être considérée comme achevée lorsque la mesure de la contrepartie découlant de la prestation des services ou de l'exécution du contrat à long terme est raisonnablement sûre ».*

*Selon le paragraphe 3400.17, « [l]es produits sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux lorsque l'exécution réside dans la réalisation de plusieurs actes, et ils sont constatés au fur et à mesure de l'exécution de ces actes, en fonction d'une base rationnelle et constante telle que la valeur des ventes, les frais engagés, l'avancement des travaux ou le nombre d'actes. Pour des raisons d'ordre pratique, lorsque la prestation de services consiste en l'exécution d'un nombre indéterminé d'actes échelonnés sur une période donnée, les produits sont comptabilisés de façon linéaire sur cette période, sauf si les faits démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le déroulement de l'exécution de la prestation. La portion des travaux qui a été exécutée est évaluée par rapport à des mesures de la performance qui sont raisonnablement déterminables et liées le plus directement possible aux activités essentielles à l'exécution du contrat. (Parmi les méthodes de mesure de la performance, on trouve celles qui sont basées sur les extrants, par exemple unités produites ou étapes déterminantes d'un projet, et celles qui sont basées sur les intrants, par exemple heures-travail ou heures-machine.) Les sommes facturées ne constituent pas une base de mesure appropriée, à moins qu'elles reflètent les travaux exécutés ».*

Les services de développement (30 semaines) et les services de maintenance (3 ans) représentent tous les deux des contrats à long terme. Ils résultent aussi tous deux de plusieurs activités et actions de la part de SC, de sorte qu'il faudrait utiliser la méthode de l'avancement des travaux, qui reflète mieux le travail accompli.

Pour ce qui est des services de développement, le seul coût associé aux projets est le coût de la main-d'œuvre, car il y a rarement d'autres coûts. La direction est aussi en mesure d'estimer le temps à consacrer chaque semaine au développement. Les heures de main-d'œuvre réelles en comparaison des heures de main-d'œuvre totales prévues seraient donc un point de départ adéquat pour déterminer le pourcentage d'avancement. Cette façon de procéder serait relativement facile à mettre en œuvre, puisque l'on fait déjà le suivi des heures réelles.

Comme les heures de main-d'œuvre consacrées par le personnel sont censées être stables au cours des 30 semaines de travail, il serait également approprié de comptabiliser les produits selon une méthode



linéaire sur la période de 30 semaines, puisque cela refléterait le déroulement de l'exécution de la prestation.

Dans la période du 8 juin au 31 août 2017, 12 semaines ont été consacrées au projet sur un total de 30 semaines prévues. Par conséquent, SC devrait comptabiliser 22 524 \$ au titre des produits dans les états financiers (56 310 \$ × 12/30 semaines).

À chaque période, la direction devra s'assurer que le temps prévu pour l'achèvement du projet n'a pas changé, faute de quoi il faudra modifier l'estimation.

La prestation des services de maintenance n'a pas encore commencé. Elle s'effectuera sur une période de trois ans après la mise en œuvre du logiciel. Aucun produit ne devrait donc être constaté au 31 août 2017. Comme les services fournis par SC comprendront un « *nombre indéterminé d'actes échelonnés sur une période donnée, les produits [seront] comptabilisés de façon linéaire sur cette période* », conformément au paragraphe 3400.17. SC comptabilisera donc 275 \$ par mois à titre de produits une fois la mise en œuvre terminée.

Comme elle a comptabilisé des produits de 30 000 \$, SC devrait enregistrer un ajustement de 7 476 \$ pour réduire ce montant; les produits présentés étant moins élevés, cela influera sur l'exercice de la clause d'ajustement de la participation et pourrait donc entraîner une dilution de la participation des actionnaires autres que ID.

En ce qui concerne l'occasion d'évaluation n° 3, le candidat doit être classé dans l'une des cinq catégories suivantes :

**Occasion d'évaluation non traitée** – Le candidat ne traite pas cette occasion d'évaluation.

**Compétence minimale** – Le candidat ne satisfait pas à la norme En voie vers la compétence.

**En voie vers la compétence** – Le candidat tente d'analyser le traitement comptable des contrats à prix fixe.

**Compétent** – Le candidat analyse le traitement comptable des contrats à prix fixe.

**Compétent avec distinction** – Le candidat analyse en profondeur le traitement comptable des contrats à prix fixe.

#### **Occasion d'évaluation n° 4**

Le candidat analyse le traitement comptable des frais de développement et de la rémunération à base d'actions.

*Le candidat montre sa compétence en Information financière.*

#### **Compétences**

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

*1.2.3 Évaluer le traitement des opérations non courantes (niveau A)*

## COÛTS DE DÉVELOPPEMENT DES SYSTÈMES DE DÉNOMBREMENT DES STOCKS

SC a reporté 475 000 \$ des coûts de développement des mini-scanners et de l'application connexe pour sa gamme la plus populaire de systèmes automatisés de dénombrement des stocks.

Les coûts de développement des mini-scanners peuvent être comptabilisés à l'actif à titre d'actif incorporel s'ils satisfont aux critères du chapitre 3064, « Écarts d'acquisition et actifs incorporels ».

Pour que le coût soit comptabilisé à l'actif, les critères de comptabilisation suivants doivent être réunis :

1. Il y aura probablement des avantages économiques futurs; cette condition est remplie puisque le personnel des ventes a discuté du projet avec plusieurs clients et est sûr de pouvoir vendre les mini-scanners dès qu'ils seront prêts;
2. Les coûts peuvent faire l'objet d'une évaluation fiable, condition qui est aussi remplie puisque la société effectue le suivi des coûts associés au projet de développement.

SC doit ensuite s'assurer que tous les coûts indiqués ont trait à la phase de développement. Les coûts engagés pour la recherche ou l'exploitation doivent être exclus du coût des immobilisations incorporelles. Les frais de recherche doivent être passés en charges, et les coûts relatifs à l'exploitation doivent être traités conformément à leur nature et comptabilisés à l'actif ou passés en charges.

Selon le paragraphe 3064.41, « *[u]n actif incorporel résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) est comptabilisé si, et seulement si, une entité peut démontrer tout ce qui suit :*

*a) la faisabilité technique de l'achèvement de l'actif incorporel en vue de sa mise en service ou de sa vente;*

Condition remplie – Le mini-scanner en est à la phase des tests. De plus, les programmeurs sont certains de pouvoir résoudre rapidement le problème de lenteur des mini-scanners.

*b) son intention d'achever l'actif incorporel et de l'utiliser ou de le vendre;*

Condition remplie – La direction entend donner suite au projet, puisque le service des ventes de SC a déjà commencé une campagne de marketing pour promouvoir les mini-scanners.

*c) sa capacité à utiliser ou à vendre l'actif incorporel;*

Condition remplie – SC a cette capacité, puisque la version à jour tient compte des demandes des clients et que le personnel des ventes est sûr de pouvoir la vendre dès qu'elle sera prête.

*d) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'actif incorporel;*

Condition remplie – SC semble avoir les ressources techniques appropriées car elle a déjà développé trois gammes de systèmes automatisés. En outre, le projet est presque terminé et les programmeurs sont sûrs de pouvoir régler le problème de lenteur dans les prochaines semaines. SC devrait donc avoir les ressources nécessaires pour achever le projet.

*e) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'actif incorporel au cours de son développement; et*

Condition remplie – La société semble avoir effectué le suivi des frais engagés à ce jour; par conséquent cette condition ne semble pas poser problème.

*f) la façon dont l'actif incorporel générera les avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'actif incorporel ou pour l'actif incorporel lui-même ou, si celui-ci doit être utilisé en interne, son utilité ».*

Condition remplie – On nous dit que des discussions ont eu lieu avec les clients, et le personnel des ventes est sûr de pouvoir vendre le mini-scanner dès qu'il sera prêt.

Toutes les conditions ci-dessus étant remplies, il est justifié de comptabiliser à l'actif les coûts de développement. Cependant, les frais de recherche doivent être passés en charges à mesure qu'ils sont engagés. Les paragraphes 3064.39 et .43 présentent les exemples suivants :

« Exemples d'activités de recherche :

- a) *les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;*
- b) *la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et leur choix définitif;*
- c) *la recherche de substituts à des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et*
- d) *la formulation, la conception, l'évaluation de différentes possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés et le choix définitif de l'une d'elles. »*

« Exemples d'activités de développement :

- a) *la conception, la construction et les tests de préproduction ou de préutilisation de modèles et prototypes;*
- b) *la conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;*
- c) *la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques; et*
- d) *la conception, la construction et les tests pour la solution choisie parmi différentes possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés. »*

L'étude de marché (qui a servi à acquérir des connaissances sur le marché éventuel des mini-scanners) ne devrait pas être comptabilisée à l'actif. Le montant de 20 000 \$ devrait être déduit des frais de développement reportés et passé en charges. Il semble qu'environ 20 % du temps des programmeurs (2 mois sur 10) avait trait à des activités de recherche et le reste, au développement, c'est-à-dire à la conception et à la construction du prototype. Il faudrait donc passer en charges 49 000 \$ (245 000 \$ x 20 %), et le montant résiduel (196 000 \$) devrait être comptabilisé à l'actif. Enfin, les fournitures et matériaux utilisés pour les prototypes sont couverts par les exemples d'activités de développement et peuvent bel et bien être comptabilisés à l'actif.

## **OPTIONS SUR ACTIONS**

Le 1<sup>er</sup> juin 2017, la société a adopté un régime d'options sur actions pour ses employés clés. Aucune charge n'a été comptabilisée, car Raymond croit que la comptabilisation doit être faite au moment où les

options sont exercées, ce qui est inexact. Les options sur actions doivent être comptabilisées conformément au chapitre 3870 des NCECF, « Rémunérations et autres paiements à base d'actions ».

Selon le paragraphe 3870.24, « *[I]es instruments de capitaux propres attribués à des salariés et le coût des services rendus en contrepartie doivent être évalués et constatés sur la base de la juste valeur des instruments de capitaux propres* ».

De plus, le paragraphe 3870.33 précise ceci : « *La juste valeur d'une option sur actions (ou de son équivalent) est estimée au moyen d'un modèle d'évaluation des options (par exemple, le modèle Black et Scholes ou un modèle binomial)[...].* »

Si on utilise une valeur estimative de 1,022 \$ l'option, calculée selon le modèle Black-Scholes (1,022 \$ × 1 130 000), la juste valeur totale de l'attribution est de 1 154 860 \$. Ce montant représente le coût de rémunération total se rattachant au régime d'options sur actions pour l'exercice.

Selon le paragraphe 3870.48, « *[I]e coût de rémunération associé à l'attribution de rémunérations à base d'actions à des salariés doit être constaté à titre de charge sur la période au cours de laquelle les services correspondants sont rendus si l'attribution se rapporte à des services futurs. [...] Si l'attribution se rapporte à des services passés, le coût de rémunération qui s'y rattache doit être constaté dans la période au cours de laquelle elle est consentie. Lorsque l'attribution consiste en instruments de capitaux propres, l'écriture de compensation est un crédit aux capitaux propres* ».

Les options sont acquises après trois ans de service; elles semblent servir à garder les employés et à les inciter à créer de la valeur pour la société. Par conséquent, le coût de rémunération total devrait être comptabilisé sur cette période. L'attribution étant réglée en instruments de capitaux propres, l'écriture de compensation affectera les capitaux propres.

En outre, « *[I]e montant total du coût de rémunération constaté pour une attribution à des salariés d'une rémunération à base d'actions doit être établi sur la base du nombre d'instruments pour lesquels les droits finissent par être acquis. On ne doit pas constater de coût de rémunération pour les attributions frappées d'extinction soit parce que les salariés ne satisfont pas à une condition de service pour l'acquisition des droits [...]* » (NCECF, 3870.43).

Selon le paragraphe 3870.46, « *[I]'entreprise peut choisir, à la date d'attribution, de comptabiliser le coût de rémunération sur la base de l'estimation la plus probable du nombre d'options ou autres instruments de capitaux propres pour lesquels il est prévu que les droits deviendront acquis et de réviser cette estimation si des informations ultérieures indiquent qu'il est probable que les extinctions réelles différeront de l'estimation initiale. Ou encore, l'entreprise peut commencer à comptabiliser le coût de rémunération comme s'il était prévu que les droits à tous les instruments attribués qui ne sont subordonnés qu'à une condition de service deviendront acquis. L'effet des extinctions réelles serait ensuite constaté à mesure que celles-ci se produisent. Dans le reste du présent chapitre, il est question des options ou actions "pour lesquelles il est prévu que les droits deviendront acquis" et, par souci de commodité, il n'est plus fait référence aux deux méthodes acceptables de comptabilisation des extinctions* ».

Étant donné que la direction s'attend à un taux d'extinction de 10 % et que Raymond veut que les charges demeurent à un niveau peu élevé, seulement 90 % du coût total de rémunération calculé ci-dessus devraient être comptabilisés. Selon le paragraphe 3870.47, ce pourcentage « *doit être ajusté en fonction des changements ultérieurs dans le degré de réalisation prévu ou réel des conditions de service et de performance jusqu'à la date d'acquisition des droits. L'effet d'un changement du nombre estimatif d'actions ou d'options pour lesquelles il est prévu que les droits deviendront acquis équivaut à une modification d'estimation et l'effet cumulatif du changement sur la période considérée et sur les périodes antérieures doit être constaté dans la période au cours de laquelle survient le changement* ».

Une charge de 86 615 \$ doit être inscrite au 31 août 2017 (1 154 860 \$ ÷ 3 ans × 3/12 mois × 90 %).

En ce qui concerne l'occasion d'évaluation n° 4, le candidat doit être classé dans l'une des cinq catégories suivantes :

**Occasion d'évaluation non traitée** – Le candidat ne traite pas cette occasion d'évaluation.

**Compétence minimale** – Le candidat ne satisfait pas à la norme En voie vers la compétence.

**En voie vers la compétence** – Le candidat tente d'analyser le traitement comptable des frais de développement et de la rémunération à base d'actions.

**Compétent** – Le candidat analyse le traitement comptable des frais de développement et de la rémunération à base d'actions.

**Compétent avec distinction** – Le candidat analyse en profondeur le traitement comptable des frais de développement et de la rémunération à base d'actions.

#### **Occasion d'évaluation n° 5**

Le candidat propose des procédures précises pour les questions de comptabilité pertinentes.

*Le candidat montre sa compétence en Certification.*

#### **VENTES DE TCHINTCHIN SUR LE SITE WEB DE LARS**

La proportion des produits générés par Tchintchin par rapport aux produits totaux a beaucoup augmenté ces deux derniers mois. Les ventes, qui représentaient 8 % des produits totaux pour les 10 premiers mois, ont atteint presque 70 % en août. Ces résultats récents pourraient être une exception, ce que semble réfuter la tendance. Cette forte augmentation a des répercussions sur l'audit. Il faudra se concentrer davantage sur ce flux de rentrées, ce rythme de croissance pouvant rendre nulle la clause d'ajustement de la participation. Il faudra effectuer un important travail de corroboration à l'égard de ces produits, qui ne font pas l'objet de contrôles appropriés et qui peuvent affecter la clause d'ajustement.

Lars est l'un des points de vente de l'application. SC semble comptabiliser les produits en se fondant sur le montant figurant dans le rapport de Lars, déduction faite des retours et des copies promotionnelles. Or, il semble que SC ne comprend pas bien le rapport trimestriel de Lars et il y a une incertitude quant à l'exactitude de ce montant. Nous devons savoir qui a autorisé Lars à offrir des copies promotionnelles et si Lars devrait payer pour ces copies. Qui bénéficie des avantages de cette promotion? Quels sont les contrôles en place à l'égard de ces téléchargements? Comment SC sait-elle qu'il s'agissait bien de copies promotionnelles?

Je recommande que les travaux d'audit concernant Lars comprennent les procédures suivantes :

- Envoyer à Lars une demande de confirmation des ventes et discuter avec SC des mystérieuses copies promotionnelles;
- Examiner l'évaluation du client sur l'incertitude quant aux services de marketing futurs (opérations non monétaires), et demander confirmation de la valeur utilisée pour enregistrer les ventes;
- Si Lars a fourni des services de marketing, obtenir des documents à l'appui des services rendus.

Nous devons obtenir une assurance quant aux contrôles mis en place par Lars; il est probable qu'ils n'ont pas fait l'objet d'un rapport selon la NCMC 3416. Nous devrions demander l'accès aux documents pour effectuer nos propres tests.

### **VENTES DE TCHINTCHIN SUR LE SITE WEB DE SC**

L'autre point de vente de Tchintchin est le site Web de SC. Il s'agit également d'un nouveau flux de rentrées qui nécessitera des travaux d'audit importants.

De plus, SC doit effectuer une enquête pour déterminer pourquoi il existe des créances de 301 548 \$ à la fin de l'exercice. Comme le produit de la vente de Tchintchin sur le site Web devrait être déposé dans le compte bancaire de SC deux jours après la vente, la somme à recevoir à ce titre à la fin de l'exercice devrait correspondre aux ventes d'une période de deux jours. Or, le montant semble représenter les ventes d'une période de 6,6 jours, selon les calculs qui suivent :

Ventes d'août = 1,85 million \$

Ventes quotidiennes d'août = 1,85 million \$ ÷ 31 jours = environ 60 000 \$

Moins les ventes quotidiennes moyennes de Lars = 1,15 million \$ ÷ 80 jours selon Lars = 14 375 \$

Ventes moyennes par jour sur le site de SC = 60 000 \$ - 14 375 \$ = 45 625 \$

Nombre de jours de vente correspondant aux créances clients = 301 548 \$ ÷ 45 625 \$ = 6,6 jours

Il pourrait s'agir d'un problème de programmation du système, semblable au problème lié à la TVH. Cette situation aura une incidence sur le montant des produits présentés et, de ce fait, sur l'exercice de la clause d'ajustement de la participation.

Nous devons examiner soigneusement la démarcation des produits à l'ouverture et à la clôture, et l'ajustement des produits découlant de la correction du passif de TVH et du passif associé aux montants facturés lorsque les téléchargements échouent. Je recommande les procédures suivantes :

- Utiliser les techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO) pour vérifier les ventes sur le site Web, avec l'aide d'un spécialiste de l'audit des TI de notre cabinet;
- Rapprocher le total des produits et les encaissements par carte de crédit (et/ou les dépôts bancaires) au titre des ventes sur le site Web;
- Examiner les notes de crédit, recouvrements et annulations des produits postérieurs à la clôture;
- Faire une enquête pour déterminer pourquoi il reste des sommes à recevoir au titre des ventes sur le site Web alors que les dépôts devraient être effectués deux jours après la vente;
- Obtenir la liste détaillée des créances de 301 548 \$ au titre des ventes sur le site Web. Prélever un échantillon d'opérations et retracer les encaissements ultérieurs des paiements par carte de crédit (et/ou les dépôts bancaires);
- Obtenir la liste détaillée des créances non encore recouvrées à la date de l'audit. Prélever un échantillon d'opérations et obtenir le détail de chaque opération dans le système (nom du client, date du téléchargement, numéro de carte de crédit, adresse IP). Pour chaque opération, demander à l'émetteur de la carte de crédit de confirmer que le numéro est réel et qu'il a reçu l'opération correspondante à traiter. Demander pourquoi les opérations n'ont pas été traitées.

### **CONTRATS À PRIX FIXE**

Nous ne pouvons utiliser les contrôles internes exercés sur les contrats à prix fixe parce qu'ils sont limités et peut-être inappropriés.

Une fois que le client aura déterminé une méthode appropriée de constatation des produits pour les contrats à prix fixe, nous devons lui demander de fournir les informations suivantes sur chaque contrat pour que nous puissions effectuer les sondages appropriés et mettre en œuvre des procédures de corroboration :

1. Client et nom du projet;
2. Valeur totale prévue;
3. Budgets initiaux et révisés;
4. Valeur des services de maintenance, le cas échéant;
5. Montants facturés;
6. Encaissements;
7. Heures ou coûts jusqu'à la fin de l'exercice (si les travaux sont en cours à la fin de l'exercice);
8. Heures ou coûts estimatifs totaux (si les travaux sont en cours à la fin de l'exercice);
9. Calcul des produits constatés (si les travaux sont en cours à la fin de l'exercice);
10. Calcul des produits reportés ou non facturés (si les travaux sont en cours à la fin de l'exercice);
11. Correspondance avec le client.

Le nombre de projets est élevé, chacun étant de petite envergure. Comme il n'est probablement pas possible d'examiner chaque projet, nous devons faire des tests sur un échantillon, assez gros pour avoir l'assurance raisonnable que les produits ne comportent pas d'anomalies significatives.

Nous devons mettre en œuvre des procédures d'audit appropriées à l'égard de cette information clé. Les chiffres les plus empiriques à la fin de l'exercice sont les heures ou les coûts estimatifs totaux restants. Il s'agit d'une estimation importante de la direction. Si ces chiffres sont sous-évalués, les produits constatés seront trop élevés. Nous devrions examiner la correspondance avec les clients. Nous devrions aussi discuter des projets avec le coordinateur. Enfin, nous devrions examiner les éléments probants découlant d'événements postérieurs pour mieux évaluer les budgets.

#### **COÛTS DE DÉVELOPPEMENT DES SYSTÈMES DE DÉNOMBREMENT DES STOCKS**

La société a reporté 475 000 \$ des coûts associés au développement des mini-scanners et de l'application connexe pour sa gamme la plus populaire de systèmes automatisés. Selon notre analyse préliminaire, seulement 406 000 \$ devraient être comptabilisés à l'actif. Il faudrait appliquer les procédures suivantes :

- Obtenir la facture relative à l'étude de marché et retracer le montant à ajuster dans le grand livre général;
- Obtenir la liste détaillée des coûts engagés pouvant être comptabilisés à l'actif pour chaque catégorie (programmeurs, fournitures et matériaux pour les prototypes). Choisir un échantillon de dépenses et obtenir les factures correspondantes. Pour chaque facture :
  - comparer le montant figurant sur la liste à celui de la facture,
  - examiner la description des dépenses figurant sur la facture pour s'assurer qu'elles correspondent aux activités de développement,
  - vérifier la date pour s'assurer que les services ont été fournis avant la fin de l'exercice;
- Obtenir le procès-verbal de la réunion du conseil au cours de laquelle le projet a été approuvé, qui prouve l'intention de donner suite au projet;
- Obtenir les détails de la campagne de marketing visant à faire la promotion des mini-scanners, qui prouve l'intention de SC de donner suite au projet;
- Le cas échéant, obtenir de l'équipe de développeurs le rapport d'avancement le plus récent, ce qui prouvera la faisabilité technique, la capacité de vendre l'actif et l'existence de ressources adéquates. Si l'information n'est pas dans le rapport, nous nous renseignerons auprès de la direction.

## RÉMUNÉRATION À BASE D' ACTIONS

Lors de l'audit, nous devons nous préoccuper d'un éventuel parti pris du contrôleur, qui a mentionné qu'il souhaite garder au minimum les charges de personnel. En plus d'obtenir un exemplaire des modalités du régime, nous devons examiner le calcul effectué selon le modèle Black-Scholes et les hypothèses utilisées pour déterminer la valeur. Plus précisément, nous devons mettre en œuvre les procédures suivantes :

- Examiner les hypothèses utilisées dans le modèle Black-Scholes (dividendes prévus, taux sans risque, volatilité des actions, rotation du personnel, etc.) et obtenir de la direction la documentation à l'appui des estimations. Refaire le calcul de la valeur des options émises selon le modèle Black-Scholes;
- Obtenir le procès-verbal de la réunion du conseil au cours de laquelle l'attribution a été approuvée et retracer le nombre d'options sur actions qui a été approuvé;
- Obtenir l'accord indiquant les conditions de l'attribution et s'assurer que la période d'acquisition est de trois ans;
- Discuter avec la direction de l'estimation du taux d'extinction (10 %) et comparer ce taux avec la documentation à l'appui des hypothèses utilisées (p. ex. taux historique de départs d'employés).

En ce qui concerne l'occasion d'évaluation n° 5, le candidat doit être classé dans l'une des cinq catégories suivantes :

**Occasion d'évaluation non traitée** – Le candidat ne traite pas cette occasion d'évaluation.

**Compétence minimale** – Le candidat ne satisfait pas à la norme En voie vers la compétence.

**En voie vers la compétence** – Le candidat analyse quelques procédures d'audit valables pour les questions de comptabilité relevées.

**Compétent** – Le candidat analyse plusieurs procédures d'audit valables pour les questions de comptabilité relevées.

**Compétent avec distinction** – Le candidat analyse un bon nombre de procédures d'audit valables pour les questions de comptabilité relevées.

Destinataire : SC Itée

Expéditeur : CPA

Objet : Faiblesses des contrôles internes et recommandations

### Occasion d'évaluation n° 6

Le candidat analyse les questions de contrôle interne et recommande des améliorations à apporter.

*Le candidat montre sa compétence en Certification.*

### Compétences

*4.1.1 Évaluer les processus d'évaluation des risques de l'entité (niveau A)*

*4.1.2 Évaluer le système d'information et les processus connexes (niveau A)*



La société a connu une forte croissance cette année, ce qui semble avoir affecté son environnement de contrôle. Étant donné cette forte croissance, SC doit améliorer ses contrôles internes. Les contrôles internes visent plusieurs objectifs, par exemple optimiser l'utilisation des ressources au sein de l'organisation, prévenir et détecter la fraude et les erreurs, protéger les actifs, constituer des systèmes de contrôle viables et fiables et assurer la conformité aux lois et règlements applicables.

J'ai relevé plusieurs faiblesses des contrôles internes chez SC. Voici mes principales constatations.

### **CONTRATS À PRIX FIXE**

#### *Faiblesse*

La direction n'a pas de processus en bonne et due forme pour la comptabilisation des produits. On n'applique pas de traitement différent selon que les contrats prévoient un prix fixe, un taux horaire ou une formule hybride prix fixe / taux horaire. De plus, on ne semble pas exercer de contrôles sur la constatation des produits générés par les contrats à prix fixe. Il n'y a pas de méthode structurée de détermination du pourcentage à comptabiliser mensuellement.

#### *Incidence*

La méthode de comptabilisation des produits diffère pour chaque type de contrat, ce qui pourrait signifier que les produits présentés dans les états financiers ne sont pas exacts. Si un contrat n'a pas été identifié comme étant un contrat à prix fixe, les produits pourraient continuer d'être comptabilisés selon un taux horaire. Ceux-ci risquent donc d'être surévalués si le nombre d'heures réel est plus élevé que le nombre d'heures qui a été estimé lors de la négociation du contrat, ou sous-évalués dans la situation inverse.

Le montant clé à déterminer est le nombre estimatif d'heures nécessaires à la réalisation du projet; si ce nombre n'est pas assez élevé, les produits seront surévalués. Prenons un contrat à prix fixe de 100 000 \$. Si 50 heures y ont été consacrées pendant le mois 1, et si le nombre total estimatif d'heures est de 100, on comptabilisera à titre de produits 50 000 \$ ( $50 \div 100 \times 100\,000$ ). Si le nombre estimatif d'heures doit être de 200, on comptabilisera à titre de produits 25 000 \$ ( $50 \div 200 \times 100\,000$ ).

#### *Recommandation*

Mettre en œuvre un processus de suivi pour chaque type de contrat (taux horaire, prix fixe, hybride), auquel se rattachera une méthode de comptabilisation des produits prédéterminée.

Choisir une méthode de comptabilisation des produits raisonnable et logique pour les contrats à prix fixe conformément aux NCECF. Mettre en œuvre des procédures de vérification mensuelle des heures ou des coûts réels et estimatifs nécessaires à l'exécution de chaque contrat à prix fixe, comme faire des comparaisons par rapport au budget initial et faire approuver les estimations par des personnes habilitées à le faire.

### **APPROBATION DES CONTRATS**

#### *Faiblesse*

Il n'y a pas de véritable processus d'approbation des contrats.

Par exemple, le vice-président responsable des ventes ne croyait pas avoir vu la version définitive du contrat à prix fixe le plus important (PAB), et il n'a pas pu en trouver une copie imprimée ou électronique.

La relation avec Lars semble gérée par la programmeuse qui a développé TchInTchin. C'est elle qui a signé l'entente de distribution, qui est entrée en vigueur le jour suivant. La direction n'a pas eu le temps de l'examiner avant qu'elle ne prenne effet. Le rapport montre que des copies promotionnelles ont été déduites du montant dû à SC, mais Raymond ne sait pas trop ce qu'on entend par « copie promotionnelle ». Il ne savait pas qu'une promotion était en cours et que des copies promotionnelles seraient distribuées.

### *Incidence*

Si les contrats ne sont pas dûment examinés et approuvés, les conditions pourraient être désavantageuses pour SC. Par exemple, le prix fixe négocié pour un contrat à prix fixe et le niveau des services à rendre en échange sont des éléments clés. Si le prix fixe est trop bas compte tenu des services à rendre, SC subira probablement une perte. De plus, la direction doit s'assurer d'avoir les ressources nécessaires pour s'acquitter de ses obligations relativement au contrat. La nature, le calendrier et l'étendue des services à rendre sont également cruciaux.

Dans le cas du contrat conclu avec Lars, la programmeuse n'a peut-être pas les connaissances voulues pour voir les questions pertinentes. Ainsi, le prix unitaire de 8 \$ ne satisfait peut-être pas aux attentes de la direction de SC quant aux résultats. Une contrepartie sous forme de services de marketing plutôt que des paiements en espèces ne cadre peut-être pas avec la stratégie de la direction. La programmeuse ne connaît probablement pas les besoins en marketing de SC, et il se peut que SC n'ait pas besoin de ce type de services. Enfin, on ne connaît pas l'expertise de Lars en marketing et cette expertise ne satisfait peut-être pas aux exigences de SC.

### *Recommandation*

Mettre en œuvre des procédures d'approbation définitive des contrats, par exemple la signature du contrôleur (qui représente le service des finances) et du vice-président responsable des ventes.

## **VENTES DE L'APPLICATION TCHINTCHIN**

### *Faiblesse*

Il ne semble pas y avoir en place de contrôles adéquats à l'égard des ventes. Il semble que ce soit la programmeuse qui a développé l'application qui assure le suivi des ventes plutôt que la direction. En fait, Raymond n'avait jamais vu les ventes mensuelles avant de préparer les informations pour notre rencontre et il était surpris du nombre des ventes indiqué par la programmeuse. De plus, c'est la programmeuse qui détermine le montant à comptabiliser à titre de produits.

### *Incidence*

La programmeuse n'a peut-être pas les connaissances voulues pour voir les problèmes possibles et déterminer le montant exact à comptabiliser à titre de produits. En outre, puisque l'application est son idée et son projet, elle pourrait avoir intérêt à montrer des résultats meilleurs qu'ils ne le sont en réalité ou à poursuivre la vente de l'application même si les chiffres ne sont pas satisfaisants.

### *Recommandation*

Raymond devrait effectuer un suivi plus attentif des ventes et de la performance de Tchintchin. La direction devrait établir des attentes quant aux ventes et aux résultats pour l'application. Les ventes et les résultats devraient être analysés mensuellement et être comparés aux attentes. Il devrait examiner des rapports mensuels et déterminer le montant à comptabiliser à titre de produits. Les rapports trimestriels devraient être conservés et classés comme documents justificatifs.

### *Faiblesse*

Aucun contrôle n'est exercé à l'égard des informations transmises par Lars trimestriellement.

### *Incidence*

SC ne peut détecter si les informations fournies par Lars sont complètes et exactes. Lars pourrait présenter un nombre moins élevé de ventes que le nombre réel pour réduire le montant à payer à SC.

### *Recommandation*

SC devrait obtenir de Lars des états financiers audités périodiquement. La direction devrait s'assurer que les états financiers fournissent suffisamment d'informations sur les produits générés par l'application. Si

les informations présentées dans les états financiers ne sont pas suffisamment détaillées, la direction pourrait envisager de confier aux auditeurs de Lars la réalisation d'un audit spécial des ventes de Tchintchin.

La direction devrait vérifier si Lars a soumis ses contrôles internes à un audit selon la NCMC 3416, *Rapport sur les contrôles d'une société de services*. Le cas échéant, il faudrait examiner le rapport pour s'assurer que les contrôles ont été bien conçus, mis en œuvre et efficaces.

#### *Faiblesse*

En raison d'une défaillance du site Web, l'application a été facturée deux fois à au moins 63 clients. On n'a effectué aucun suivi en bonne et due forme pour s'assurer qu'il n'y avait pas d'autres cas. Le contrôleur a simplement supposé que le problème n'avait touché que ces 63 personnes et que si d'autres clients avaient été touchés, ils auraient communiqué avec SC.

#### *Incidence*

Il est possible que des problèmes semblables soient survenus au cours de mois précédents et que SC doive rembourser d'autres clients à qui l'application a été facturée deux fois.

#### *Recommandation*

Il faudra enquêter pour s'assurer qu'aucun autre passif n'existe. SC devrait préparer une liste mensuelle des anomalies indiquant tous les clients ayant payé deux fois pour un téléchargement sur le même appareil. Il faudrait mettre le site à jour pour que seuls les téléchargements réussis, et non les tentatives, soient pris en compte pour la facturation et la constatation des produits. SC devrait se renseigner pour savoir si son site Web pourrait être certifié pour la sécurité de ses ventes par un organisme reconnu. Cette certification procurerait une assurance quant à la sécurité des opérations en ligne, l'accessibilité, l'intégrité du traitement, la confidentialité et la protection des renseignements personnels.

SC devrait adopter une politique suivant laquelle toute défaillance du site serait communiquée à la direction, de sorte qu'une personne ayant le niveau approprié d'autorité détermine si d'autres mesures doivent être prises.

### **MODIFICATIONS DE LA PROGRAMMATION**

#### *Faiblesse*

Aucun contrôle n'est exercé à l'égard des modifications apportées à la programmation. Le webmestre interne est responsable de la programmation de tout le site Web. Les mises à niveau ne semblent pas avoir été testées ou examinées avant d'être mises en œuvre.

#### *Incidence*

Des erreurs dues aux modifications de la programmation pourraient ne pas être détectées. En raison d'une mise à niveau du site Web de SC, la TVH perçue en juillet a été incorrectement reportée par le système dans le compte « ventes de Tchintchin sur le site Web » de sorte que la déclaration de TVH a été produite en retard, ce qui a donné lieu à des pénalités et des intérêts.

#### *Recommandation*

Toutes les modifications apportées à la programmation du système de SC devraient être testées dans un environnement de tests avant d'être implantées dans un environnement de production. Les modifications apportées au site Web devraient être passées en revue et approuvées par la direction avant d'être mises en œuvre.

## **SAUVEGARDES DES DONNÉES**

### *Faiblesse*

Il n'y a pas eu de sauvegarde au cours des deux derniers mois. Il n'est pas acceptable que le système ait fait état de sauvegardes quotidiennes alors que ce n'était pas le cas et que personne n'ait fait de suivi.

### *Incidence*

Si un sinistre survenait, par exemple un incendie, une inondation ou un virus informatique, SC pourrait perdre toutes ses données, ce qui poserait des problèmes pour la présentation de l'information, la justification des calculs relatifs à l'exercice de la clause d'ajustement de la participation et, surtout, la détermination et le suivi des montants dus par les clients ou aux fournisseurs. SC ne pourrait pas non plus produire ses déclarations fiscales. Les piètres contrôles à l'égard de la documentation aggravent le risque, puisqu'il serait difficile de récupérer les factures et autres pièces justificatives. La perte de données pourrait aussi entraîner l'expression d'une opinion avec réserve, et une baisse de la confiance des investisseurs.

### *Recommandation*

Effectuer une sauvegarde des données immédiatement, et mettre en œuvre des procédures de sauvegarde quotidienne (ou plus fréquente pour les éléments de programmation cruciaux) et des procédures pour s'assurer que les sauvegardes sont réussies.

## **PLAN ANTISINISTRE**

### *Faiblesse*

Le plan antisinistre de la société n'a pas été revu depuis l'exercice 2015, soit il y a près de trois ans.

### *Incidence*

Faute de plan antisinistre adéquat, la direction de SC ne peut savoir que faire pour récupérer les données et rétablir l'infrastructure nécessaires à l'exploitation. Le processus ne serait pas efficient, et il faudrait à SC beaucoup de temps pour recommencer à fonctionner normalement. L'absence d'un plan antisinistre pourrait affecter grandement la capacité de SC de demeurer en exploitation.

### *Recommandation*

Mettre à jour le plan antisinistre pour le site Web et l'infrastructure interne des TI pour que les activités puissent reprendre rapidement en cas de panne du système.

## **PARE-FEU**

### *Faiblesse*

Le site Web de la société est développé en interne par le webmestre et la plus récente version du pare-feu n'a pas été installée.

### *Incidence*

La croissance rapide de SC risque d'imposer une pression inhabituelle à l'infrastructure des TI et au site Web. Si ces systèmes sont compromis, les ventes en ligne seront affectées. En outre, le pare-feu qui protège actuellement le site Web n'assure peut-être pas une protection contre toutes les menaces car la version la plus récente n'a pas été installée. Si le site Web était compromis, il faudrait beaucoup de temps pour reconfigurer les relevés de temps et la facturation pour tous les contrats en cours.

### *Recommandation*

Demander à un programmeur d'expérience ou à un consultant externe d'examiner la fiabilité, l'intégrité et l'exactitude des opérations du site Web puisque la programmation du site est pour l'essentiel effectuée à l'interne.

La sécurité du site Web doit aussi être renforcée. Obtenir confirmation que le pare-feu du site Web est adéquat et, si ce n'est pas le cas, mettre le pare-feu à jour. Le module de vente de l'application sur le site Web doit aussi être protégé immédiatement par un pare-feu à jour et adéquat, et non pas plus tard cette année. Cette mesure est particulièrement importante étant donné la croissance rapide et l'importance des ventes de Tchintchin.

Obtenir confirmation que le site Web est adéquatement protégé contre les virus et, si ce n'est pas le cas, mettre l'antivirus à jour.

## DOCUMENTS SOURCES

### *Faiblesse*

SC fait preuve de négligence pour ce qui est de la conservation de la documentation. La présence de boîtes de documents sources non classés laisse croire que SC ne dispose pas de ressources suffisantes pour gérer son expansion. Il est probable que les membres du personnel sont trop occupés pour faire le classement nécessaire.

### *Incidence*

L'absence de procédures sur la conservation de la documentation, par exemple sur le classement périodique des documents sources, accroît le risque que des documents se perdent ou soient mal classés et donc le risque de fraude et d'erreurs. Par exemple, nous avons demandé les factures relatives au contrat avec PAB (le contrat le plus important de SC) et ces documents étaient introuvables.

### *Recommandation*

Je recommande que SC classe immédiatement les documents non classés (et engage s'il le faut du personnel temporaire pour cette tâche) et s'assure que, à l'avenir, les documents sources soient classés en temps opportun.

En ce qui concerne l'occasion d'évaluation n° 6, le candidat doit être classé dans l'une des cinq catégories suivantes :

**Occasion d'évaluation non traitée** – Le candidat ne traite pas cette occasion d'évaluation.

**Compétence minimale** – Le candidat ne satisfait pas à la norme En voie vers la compétence.

**En voie vers la compétence** – Le candidat analyse certaines des faiblesses du contrôle interne observées chez SC et recommande des améliorations à apporter.

**Compétent** – Le candidat analyse plusieurs des faiblesses du contrôle interne observées chez SC et recommande des améliorations à apporter.

**Compétent avec distinction** – Le candidat analyse un bon nombre des faiblesses du contrôle interne observées chez SC et recommande des améliorations à apporter.