

c'est-à-dire des relations qui sont inattendues ou contradictoires avec des éléments probants obtenus par d'autres voies, le réviseur devra procéder à leur étude.

Cette étude commencera habituellement par une demande d'information aux dirigeants. Le réviseur devra :

- évaluer la pertinence des réponses reçues eu égard, par exemple, à sa connaissance de l'activité du client et aux autres éléments probants obtenus au cours de ses travaux;
- envisager la nécessité de mettre en œuvre d'autres vérifications, sur la base des informations obtenues suite à sa demande.

Une étude complémentaire sera toujours nécessaire lorsque les dirigeants ne sont pas en mesure d'apporter une explication ou si l'explication fournie n'était pas jugée satisfaisante.

8. Documentation

Le réviseur doit soigneusement documenter les différentes phases de l'examen analytique et notamment :

- l'objectif poursuivi;
- la source et la fiabilité des données de référence;
- la mise en œuvre des procédés et les explications recueillies sur les variations anormales;
- les critères utilisés pour qualifier les fluctuations significatives;
- les conclusions de l'examen y compris les investigations complémentaires requises.

3.7. Les sondages dans la révision (6 septembre 1996)⁹¹

1. Introduction

Selon le paragraphe 2.3.3. des normes de révision, « *La conséquence logique du contrôle plénier est la vérification par sondages. Ceux-ci doivent être déterminés de façon méthodique et raisonnée.*

Le sondage peut s'effectuer par application d'une méthode statistique ou d'une autre méthode non statistique appropriée, répondant aux conditions définies dans l'alinéa précédent ».

⁹¹ Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 23 mai 1996 (Rapp. annuel, 1996, p. 29-30).

La présente recommandation doit faire l'objet d'une mise à jour dans le cadre de la nouvelle norme ISA 530.

La présente recommandation a pour objet d'aider le réviseur à déterminer la méthode la plus appropriée lorsqu'il met en œuvre un sondage dans l'exercice de sa mission de révision.

2. Recommandation

Considérant que l'utilisation des sondages dans la révision ne présente aucune caractéristique spécifique dans le contexte belge, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises recommande l'application du statement of auditing standard ISA 530 de l'International Auditing Practices Committee, reproduit en annexe à la présente.

Annexe : Les sondages dans la révision

Introduction

1.L'objet de la présente recommandation internationale est d'établir des recommandations et de fournir des directives pour la conception et le prélèvement d'un échantillon de révision et pour l'évaluation des résultats du sondage. Cette recommandation porte tant sur des méthodes statistiques que sur des méthodes non statistiques de sondage. L'une et l'autre méthode peuvent, si elles sont appliquées correctement, apporter des éléments probants suffisants et appropriés.

2.Lorsque le réviseur utilise des méthodes de sondage, qu'elles soient ou non statistiques, il doit relever et sélectionner un échantillon de révision, effectuer des procédures de révision et en évaluer les résultats de manière à s'assurer du caractère suffisant et approprié des éléments probants.

3.Dans le cadre de la révision, le « sondage » signifie l'application de procédures de révision sur moins de 100 % des éléments composant un solde de compte ou un type d'opérations de manière à permettre au réviseur d'obtenir et d'évaluer des informations probantes sur une des caractéristiques de certains éléments afin de parvenir ou de l'aider à parvenir à une conclusion sur cette population.

4.Il est important de noter que certains procédés d'échantillonnage n'entrent pas dans la définition du sondage. Ainsi les tests effectués sur 100 % des éléments composant une population ne constituent pas un sondage. De même, appliquer des procédures de révision à tous les éléments d'une population qui présentent une caractéristique particulière (p. ex. tous les éléments supérieurs à un montant donné) ne constitue pas un sondage de révision, que ce soit par rapport à la fraction de population examinée ou par rapport à l'ensemble de la population, étant donné que ces éléments n'ont pas été sélectionnés sur une base supposée être représentative. Ces éléments peuvent donner une idée de certaines des caractéristiques du reste de la population mais ne pourraient pas nécessairement servir de base à une conclusion valable sur le reste de la population.

Conception du sondage

5. Pour concevoir un sondage de révision, le réviseur doit tenir compte des objectifs particuliers de la révision, de la population au sein de laquelle il désire effectuer des sondages et de la taille de l'échantillon.

Les objectifs de la révision

6. Le réviseur doit en premier lieu prendre en considération les objectifs particuliers de la révision à atteindre et les procédures de révision susceptibles de réaliser au mieux ces objectifs. En outre, lorsque la technique du sondage de révision est appropriée, la prise en considération de la nature des informations probantes recherchées ainsi que des possibilités d'erreurs ou autres caractéristiques propres à ces éléments probants aideront le réviseur à définir ce qui constitue une erreur et sur quelle population doit porter le sondage. A titre d'exemple, lorsqu'il effectue des tests du système sur les procédures d'achat d'une société, le réviseur s'attachera à déterminer si une facture a été contrôlée par un employé et si elle a été dûment approuvée. Par contre, lorsqu'il effectue des procédés de validation sur des factures traitées au cours de l'exercice, le réviseur s'attachera à établir, par exemple, que les montants monétaires des factures concernées concordent avec ceux figurant dans les états financiers.

La population

7. La population est constituée de l'ensemble des données sur lesquelles le réviseur souhaite effectuer un sondage afin de parvenir à une conclusion. Le réviseur devra établir que la population dont un échantillon est prélevé est appropriée pour l'objectif particulier de la révision. A titre d'exemple, si l'objectif du réviseur est de vérifier que les comptes clients ne sont pas surévalués, la population pourrait être définie comme étant la liste des comptes clients. En revanche, lorsqu'il vérifie que les comptes fournisseurs ne sont pas sous-évalués, la population ne peut être la liste des comptes fournisseurs, mais devrait de préférence être constituée des paiements intervenus postérieurement à la clôture de l'exercice, des factures impayées, des déclarations de solde des fournisseurs, des bons de réception sans contrepartie ou d'autres populations susceptibles de lui apporter des éléments probants de sous-évaluation des comptes fournisseurs.

8. Les éléments individuels qui composent la population sont appelés unités de sondage. La population peut être subdivisée en unités de sondage de différentes façons. Par exemple, si l'objectif du réviseur est de vérifier la validité des comptes clients, l'unité de sondage peut être définie comme étant les soldes des comptes clients ou les factures clients établies. Le réviseur définit l'unité de sondage en vue d'obtenir un échantillon lui permettant d'atteindre avec efficacité et efficacie l'objectif particulier de révision qu'il s'est fixé.

La stratification

9.Pour permettre la conception d'un sondage efficace et efficient, il est parfois nécessaire d'avoir recours à une stratification. La stratification consiste à diviser une population en sous-populations, appelées groupes d'unités de sondage, possédant des caractéristiques communes (souvent la valeur monétaire). Chaque strate doit être définie explicitement de manière telle que chaque unité de sondage ne puisse appartenir qu'à une seule strate. La stratification réduit la variabilité des éléments au sein de chaque strate. Elle permet dès lors au réviseur de diriger l'essentiel des efforts de révision sur les éléments qui, par exemple, renferment le plus grand risque potentiel d'erreur monétaire. A titre d'exemple, le réviseur peut porter son attention sur les éléments des comptes clients de valeur plus élevée afin de détecter les erreurs de surévaluation importantes. Par ailleurs, la stratification peut conduire à réduire la taille de l'échantillon.

La taille de l'échantillon

10.Pour fixer la taille de l'échantillon, le réviseur doit tenir compte du risque lié au sondage, du taux d'erreur acceptable et du taux d'erreur présumée. Des exemples de facteurs pouvant influencer la taille de l'échantillon sont présentés en annexes 1 et 2.

Le risque lié au sondage

11.Le risque lié au sondage⁹² provient de la possibilité que la conclusion du réviseur, tirée à partir d'un échantillon, soit différente de celle à laquelle aurait abouti la même procédure de révision soumise à la population entière.

12.Le réviseur est confronté au risque lié au sondage, tant dans les tests du système que dans les procédés de validation, de la manière suivante :

a) Dans les tests du système :

- Risque de sous-évaluation : risque que les résultats de l'échantillon ne confirment pas l'évaluation faite par le réviseur sur le risque de contrôle interne, alors que le taux de conformité réel justifie en fait cette évaluation;
- Risque de surévaluation : risque que les résultats de l'échantillon confirment l'évaluation faite par le réviseur sur le risque de contrôle interne, alors que le taux de conformité réel ne justifie pas en fait cette évaluation.

⁹² Le risque lié au sondage peut être opposé au risque hors sondage qui apparaît lorsque le réviseur utilise une procédure quelconque de révision. La plupart des éléments probants permettent au réviseur de se forger une conviction sans fournir toutefois de preuve absolue; le risque hors sondage apparaît dès lors lorsque le réviseur utilise des procédures inappropriées ou se trompe dans l'interprétation de certains éléments et par conséquent ne parvient pas à identifier une erreur. Le réviseur essaie de réduire ce risque hors sondage à un niveau négligeable au moyen d'une organisation, d'une supervision et d'une revue appropriées.

b) *Dans les procédés de validité :*

- Risque de rejet injustifié : risque que les résultats de l'échantillon portent à conclure que le solde du compte examiné ou le type d'opérations présente une erreur significative, alors qu'en fait il n'y en a pas;
- Risque d'acceptation injustifiée : risque que les résultats de l'échantillon portent à conclure que le solde du compte examiné ou le type d'opérations ne présente pas d'erreur significative, alors qu'en fait il y en a une.

13.Le risque de sous-évaluation et le risque de rejet injustifié affectent l'efficacité de la révision, dans la mesure où, normalement, ils conduisent à un supplément de travail pour le réviseur ou pour l'entreprise, afin de démontrer que les conclusions initiales sont inexactes. Le risque de surévaluation et le risque d'acceptation injustifiée affectent l'efficacité de la révision et sont davantage susceptibles de conduire à une opinion erronée sur les états financiers que le risque de sous-évaluation ou le risque de rejet injustifié.

14.La taille de l'échantillon varie selon le niveau de risque lié au sondage que le réviseur est prêt à accepter à partir des résultats de l'échantillon. Plus le risque que le réviseur est prêt à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon déterminée par le réviseur doit être grande.

Le taux d'erreur acceptable

15.L'erreur acceptable représente l'erreur maximale que le réviseur serait prêt à accepter dans la population sans pour autant conclure que les résultats obtenus à partir de l'échantillon n'ont pas atteint l'objectif de révision. Ce taux d'erreur acceptable est déterminé dans la phase de planification et dépend, dans le cas des procédés de validation, de l'évaluation préliminaire du seuil de signification faite par le réviseur. Plus le taux d'erreur acceptable est faible, plus la taille de l'échantillon déterminée par le réviseur doit être grande.

16.Dans les tests du système, le taux d'erreur acceptable représente le taux maximal de déviation d'une procédure de contrôle interne prévue que le réviseur serait prêt à accepter à partir de l'évaluation préliminaire du risque de contrôle interne. Dans les procédés de validation, le taux d'erreur acceptable est l'erreur monétaire maximale sur un solde de compte ou un type d'opérations que le réviseur serait prêt à accepter en gardant la possibilité de conclure, avec un degré raisonnable de certitude, que l'examen du résultat de toutes les procédures de révision, permette au réviseur de conclure que les états financiers ne contiennent pas d'inexactitude significative.

Le taux d'erreur présumée

17.Si le réviseur présume la présence d'erreurs dans la population, un échantillon plus important devra normalement être examiné que si aucune erreur n'est présumée afin d'être en mesure de conclure que le taux réel d'erreur dans la

population n'est pas supérieur au taux d'erreur acceptable projeté. Des tailles d'échantillons réduites se justifient lorsque la population est présumée exempte d'erreurs. Pour déterminer le taux d'erreur présumée dans une population, le réviseur doit tenir compte de divers facteurs tels que le taux d'erreur relevé lors des révisions précédentes, les modifications intervenues dans les procédures de l'entreprise, les éléments probants issus d'autres procédures.

Prélèvement de l'échantillon

18.Le réviseur doit prélever des éléments de l'échantillon de manière telle que l'échantillon puisse être présumé représentatif de la population concernée. Il faut pour cela que tous les éléments de la population aient une chance d'être prélevés.

19.Parmi les différentes méthodes de prélèvement, trois sont communément utilisées :

- *Le prélèvement aléatoire* : il garantit que tous les éléments d'une population ont la même chance d'être prélevés, par exemple, au moyen d'une table de nombres aléatoires.
- *Le prélèvement systématique* : il consiste à prélever des éléments en respectant un intervalle constant entre les tirages, le premier intervalle étant fixé de manière aléatoire. Cet intervalle peut reposer sur un certain nombre d'éléments (p. ex. intervalle de 20, c'est-à-dire une pièce justificative sur 20), ou sur des totaux monétaires (p. ex. chaque tranche supplémentaire de 2 478,94 EUR représentative de la valeur cumulée de la population). Ce mode de prélèvement doit conduire le réviseur à s'assurer que la population n'est pas structurée d'une manière telle que l'intervalle de sondage corresponde à une caractéristique intrinsèque de cette population. A titre d'exemple, si, dans une population constituée par des ventes de succursales, les ventes d'une succursale déterminée surviennent à chaque intervalle de 100 éléments et que l'intervalle de sondage choisi est de 50, le réviseur aura prélevé soit la totalité, soit aucune des ventes de cette succursale.
- *Le prélèvement au hasard* : il peut être considéré comme un substitut acceptable au prélèvement aléatoire, à condition que le réviseur parvienne à prélever un échantillon représentatif de l'ensemble de la population, sans l'intention d'inclure, ni d'exclure, des éléments particuliers. Lorsque le réviseur utilise cette méthode, il doit veiller à ne pas biaiser son prélèvement, par exemple, par le choix d'éléments faciles à identifier mais pas nécessairement représentatifs de l'ensemble de la population.

Evaluation des résultats obtenus à partir de l'échantillon

20.Après avoir appliqué, sur chaque élément de l'échantillon, les procédures de révision adaptées à ses objectifs de révision particuliers, le réviseur doit :

- a) analyser les erreurs détectées dans l'échantillon;

- b) extrapoler les erreurs découvertes dans l'échantillon à l'ensemble de la population;
et
- c) réévaluer le risque lié au sondage.

L'analyse des erreurs détectées dans l'échantillon

21.L'analyse des erreurs détectées dans l'échantillon doit conduire le réviseur dans un premier temps à déterminer si un élément mis en cause est véritablement une erreur. Lors de la conception du sondage, le réviseur aura déterminé les critères définissant une erreur au regard des objectifs de révision. A titre d'exemple, dans un procédé de validation portant sur la comptabilisation des comptes clients, une erreur d'imputation de compte à compte n'a pas d'incidence sur le montant total du poste clients. En conséquence, il peut être inapproprié d'assimiler cette mauvaise imputation à une erreur lors de l'évaluation des résultats obtenus à partir de l'échantillon, même si elle risque d'avoir une incidence sur d'autres aspects de la révision, tels que l'évaluation des créances douteuses.

22.Lorsqu'il ne peut obtenir les informations probantes attendues pour certains éléments particuliers de l'échantillon, le réviseur peut réunir des informations probantes appropriées suffisantes en appliquant des procédures de remplacement sur les éléments concernés de l'échantillon. A titre d'exemple, si une demande de confirmation de solde d'un compte client demeure sans réponse, le réviseur peut être en mesure d'obtenir l'information probante suffisante sur la réalité de cette créance en examinant les versements effectués ultérieurement par le client. Si le réviseur ne met pas ou n'est pas en mesure de mettre en œuvre des procédures de remplacement satisfaisantes ou si les procédures mises en place ne permettent pas au réviseur d'obtenir suffisamment d'informations probantes, l'élément devra être considéré comme une erreur.

23.Le réviseur devra également examiner l'aspect qualitatif des erreurs, notamment leur nature et leur origine ainsi que leur incidence éventuelle sur les autres phases de révision.

24.Lors de son analyse des erreurs découvertes, le réviseur est susceptible de constater que nombre d'entre elles présentent une caractéristique commune, par exemple, le type d'opérations, la localisation, la ligne de produits ou la période. Dans de tels cas, le réviseur peut décider d'identifier tous les éléments de la population possédant cette caractéristique commune et créer ainsi une sous-population pour y étendre ses procédures de révision. Le réviseur devra ensuite effectuer une analyse distincte de chaque sous-population en fonction des éléments la constituant.

L'extrapolation des erreurs

25.Le réviseur doit extrapoler les erreurs constatées sur l'échantillon de la population dont il est issu. Pour ce faire, il existe plusieurs méthodes possibles mais la

méthode d'extrapolation retenue doit toujours être compatible avec la méthode utilisée pour prélever l'unité de sondage. Lors de l'extrapolation des erreurs constatées, le réviseur doit tenir compte des aspects qualitatifs des erreurs décelées. Lorsque la population a été divisée en sous-populations, l'extrapolation des erreurs est faite séparément pour chaque sous-population et les résultats obtenus sont ensuite combinés.

La réévaluation du risque lié au sondage

26. Le réviseur doit se demander si les erreurs présentes dans la population excèdent le taux d'erreur acceptable. Pour ce faire, le réviseur compare l'erreur extrapolée à la population avec le taux d'erreur acceptable tout en considérant également les résultats obtenus à partir d'autres procédures de révision pertinentes pour le contrôle d'un élément spécifique du système ou une assertion contenue dans les états financiers. L'erreur extrapolée à la population utilisée pour cette comparaison est adaptée, dans le cas des procédés de validation, en fonction des corrections apportées par l'entreprise. Lorsque l'erreur extrapolée est supérieure au taux d'erreur acceptable, le réviseur doit réévaluer le risque lié au sondage; s'il établit que ce risque est inacceptable, il doit envisager d'étendre la procédure de révision ou d'en appliquer d'autres.

Annexe I

Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans le cadre des tests du système

Facteurs	Conditions conduisant à:	
	la réduction de l'échantillon	l'élargissement de l'échantillon
a. Evaluation du risque de contrôle interne	Evaluation préliminaire du risque de contrôle interne	Evaluation préliminaire du risque du contrôle interne faible
b. Erreur acceptable	Taux d'erreur acceptable pas élevé	Taux d'erreur acceptable plus faible
c. Risque admissible de surévaluation	Risque de surévaluation élevé	Risque de surévaluation faible
d. Erreur présumée	Taux d'erreur présumée lié à la population plus faible	Taux d'erreur présumée lié à la population plus élevée ⁹³
e. Nombre d'éléments constituant la population	Sans effet notable sur la taille de l'échantillon sauf si la population est restreinte	

⁹³ Des taux d'erreur présumée élevés garantissent généralement peu, voire pas, de diminution du risque de contrôle interne; en conséquence, les tests du système peuvent être omis dans ce cas.

Annexe II

Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans le cadre des procédés de validation

Facteurs	Conditions conduisant à:	
	la réduction de l'échantillon	l'élargissement de l'échantillon
a. Evaluation du risque de contrôle interne	Réduction du risque de contrôle interne	Augmentation du risque de contrôle interne
b. Diminution du risque de détection à cause d'autres procédés de validation portant sur les mêmes assertions contenues dans les états financiers	Accentuation de l'utilisation d'autres procédés de validation	Réduction de l'utilisation d'autres procédés de validation
c. Erreur acceptable	Taux d'erreur acceptable élevé	Taux d'erreur acceptable plus faible
d. Erreur présumée	Erreurs peu importantes ou peu fréquentes	Erreurs plus importantes ou plus fréquentes
e. Valeur de la population	Incidence monétaire faible par rapport aux états financiers	Incidence monétaire importante par rapport aux états financiers
f. Nombre d'éléments constituant la population	Sans effet notable sur la taille de l'échantillon sauf si la population est restreinte	
g. Niveau acceptable de risque de détection	Niveau plus élevé de détection acceptable	Niveau plus faible de risque de détection acceptable
h. Stratification	Stratification éventuelle de la population	Pas de stratification de la population