

# Alerte audit et certification

## NORMES CANADIENNES DE MISSIONS DE CERTIFICATION (NCMC)

JUILLET 2015

### *NCMC 3000, Missions d'attestation autres que les audits ou examens d'informations financières historiques*

### *NCMC 3001, Missions d'appréciation directe*

La présente Alerte audit et certification vise à mieux faire connaître les exigences portant sur les missions d'attestation (autres que les audits ou examens d'informations financières historiques, lesquels sont respectivement visés par les Normes canadiennes d'audit (NCA) et par les chapitres 8200, « Examen d'états financiers par l'expert-comptable », et 8500, « Examen d'informations financières autres que des états financiers »). Elle porte également sur les missions d'appréciation directe.

Les NCMC 3000 et 3001 remplacent les chapitres suivants du *Manuel de CPA Canada – Certification* :

- le chapitre 5025, « Normes relatives aux missions de certification autres que les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques »;
- le chapitre 5030, « Procédures de contrôle qualité des missions de certification autres que les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques »;
- le chapitre 5049, « Utilisation de spécialistes dans les missions de certification autres que les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques »;

- le chapitre 5050, « Utilisation des travaux d'audit interne dans les missions de certification autres que les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques »;
- le chapitre 8100, « Normes d'examen généralement reconnues »<sup>1</sup>.

Cette Alerte ne traite pas de tous les aspects des NCMC 3000 et 3001. Celles-ci contiennent d'autres exigences auxquelles les auditeurs doivent se conformer lorsqu'ils réalisent une mission d'attestation ou une mission d'appréciation directe.

## Différences entre les missions d'attestation et les missions d'appréciation directe

Les missions d'attestation et les missions d'appréciation directe ont de nombreux points en commun sur le plan de l'exécution, mais il existe néanmoins des différences fondamentales entre ces deux types de missions. Ces différences sont mises en relief dans l'annexe 2 des NCMC 3000 et 3001, et certaines des plus importantes d'entre elles sont présentées ci-après.

### Responsabilité quant à la mesure et à l'évaluation de l'objet considéré et forme de la conclusion du professionnel en exercice

Le chapitre 5025 établissait une distinction entre les « missions d'attestation » et les « missions d'appréciation directe », distinction qui touche principalement la conclusion du praticien (professionnel en exercice). Dans une « mission d'attestation », la conclusion portait sur une assertion écrite préparée par le rendant compte; dans une « mission d'appréciation directe », le praticien évaluait directement dans sa conclusion les éléments considérés dont la responsabilité incombe au rendant compte. Or, la similitude entre cette distinction et le libellé du paragraphe 60 du chapitre 5025, qui précisait que « l'existence d'une assertion écrite établie par la direction n'écarte pas la possibilité de réaliser une mission d'appréciation directe », était assez grande pour donner lieu à une certaine ambiguïté.

Les NCMC 3000 et 3001 ont été conçues de manière à établir une distinction plus claire entre les deux types de missions, et ce, de deux façons.

1. La distinction n'est plus axée sur la conclusion du professionnel en exercice. Dans une « mission d'appréciation directe », c'est le professionnel en exercice qui mesure ou évalue l'objet considéré au regard des critères applicables. Dans une « mission d'attestation », c'est une partie autre que le professionnel en exercice qui mesure ou évalue l'objet considéré au regard des critères.

<sup>1</sup> La NCMC 3000 et la NCMC 3001 remplaceront le chapitre 8100, « Normes d'examen généralement reconnues ». Le chapitre 8100 sera toutefois conservé dans le *Manuel de CPA Canada – Certification* jusqu'à l'achèvement du projet du CNAC portant sur les rapports spéciaux—assurance sur la conformité à des dispositions contractuelles, légales ou réglementaires.

2. La NCMC 3000 précise que la conclusion du professionnel en exercice qui réalise une mission d'attestation peut être formulée sous l'un ou l'autre des angles suivants :
  - a. l'objet considéré et les critères applicables;
  - b. l'information sur l'objet considéré et les critères applicables;
  - c. une déclaration faite par la partie appropriée.

Dans le cas d'une mission d'appréciation directe réalisée conformément à la NCMC 3001, la conclusion ne peut être formulée que sous l'angle du point 2 a) ci-dessus. Pour les lecteurs du texte anglais du *Manuel de CPA Canada – Certification*, il est à noter également que le point 2 a) ci-dessus correspond à ce que le chapitre 5025 appelait *direct reporting*. Ce terme ne figure pas dans les NCMC 3000 et 3001, car il aurait pu être source de confusion.

### **Confirmation concernant l'objet considéré et le caractère valable des critères**

Dans une mission d'appréciation directe, le professionnel en exercice doit chercher à obtenir de la partie responsable qu'elle reconnaisse par écrit sa responsabilité à l'égard de l'objet considéré. Les mesures à prendre par le professionnel en exercice, s'il n'arrive pas à obtenir cette reconnaissance écrite, sont énoncées dans la NCMC 3001. En outre, le professionnel doit chercher à obtenir de la partie responsable qu'elle reconnaisse par écrit que les critères sont valables pour la mission et, le cas échéant, considérer l'effet que l'absence de cette reconnaissance peut avoir sur ses travaux et sur son rapport. Il est important que le professionnel en exercice tente d'obtenir une reconnaissance en bonne et due forme de la partie responsable pour accroître la fiabilité et favoriser l'acceptation des critères valables et pour éviter les conclusions inappropriées. Ces exigences ne s'appliquent pas à une mission d'attestation.

### **Critères applicables ou objet considéré jugés inappropriés après l'acceptation de la mission**

Dans une mission d'attestation, une partie autre que le professionnel en exercice détermine les critères applicables qui serviront à préparer son information sur l'objet considéré. Le professionnel en exercice détermine si les critères applicables sont appropriés compte tenu des circonstances de la mission. S'il s'aperçoit, après l'acceptation de la mission, que les critères applicables ne sont pas tous valables ou que l'objet considéré, en tout ou en partie, ne convient pas à une mission de certification, il doit démissionner si les textes légaux ou réglementaires applicables lui permettent de le faire. S'il poursuit sa mission, il doit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, ou formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion, selon ce qui convient dans les circonstances.

Dans une mission d'appréciation directe, le professionnel en exercice détermine les critères applicables et cherche à obtenir de la part de la partie responsable la confirmation que ces critères sont valables. Par conséquent, si le professionnel en exercice s'aperçoit, après avoir accepté la mission, que les critères applicables ne sont pas valables, au lieu de démissionner, il devrait envisager d'apporter les changements nécessaires aux critères et de chercher à obtenir de la partie responsable qu'elle reconnaisse le caractère valable des critères révisés. Dans de telles circonstances, il ne conviendrait pas d'exprimer une opinion défavorable.

Lorsque le professionnel en exercice ne peut obtenir la reconnaissance du caractère valable des critères révisés, il considère l'effet que l'absence de cette reconnaissance peut avoir sur ses travaux et sur son rapport.

Par ailleurs, dans le cas d'une mission d'appréciation directe, si le professionnel en exercice s'aperçoit, après l'acceptation de la mission, que les critères applicables ne sont pas tous valables ou que l'objet considéré, en tout ou en partie, ne convient pas à une mission de certification, il doit démissionner si les textes légaux ou réglementaires applicables lui permettent de le faire. S'il poursuit sa mission, il doit exprimer une conclusion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion, selon ce qui convient dans les circonstances.

## Quand ces exigences entrent-elles en vigueur?

Les exigences des NCMC 3000 et 3001 s'appliquent aux missions d'attestation et d'appréciation directe dont le rapport de certification est daté du 30 juin 2017 ou d'une date ultérieure.

## Quelles sont les différences entre ces NCMC et les chapitres qu'elles remplacent?

Les NCMC 3000 et 3001 sont des normes d'application générale, qui visent un vaste éventail de missions de certification et peuvent déboucher sur la délivrance de rapports détaillés ou succincts sur une grande variété d'objets considérés.

Les fondements sous-jacents aux NCMC 3000 et 3001 s'apparentent aux fondements qui sous-tendent les normes remplacées (soit les chapitres 5025, 5030, 5049, 5050 et 8100), mais il existe quelques différences. Certaines des plus importantes d'entre elles sont présentées ci-après.

### Différences touchant la terminologie et les définitions

Il existe des différences dans la terminologie et dans la façon dont certains concepts sont décrits. Voici les principaux exemples de ces différences :

**Associé responsable de la mission vs professionnel en exercice :** Dans les NCMC 3000 et 3001, l'« associé responsable de la mission » est l'associé ou une autre personne du cabinet (ou son homologue dans le secteur public) qui est responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport de certification délivré. Dans les normes d'application générale remplacées, cette personne était le « praticien » (au sens des chapitres 5025 et 5030 remplacés). Dans les NCMC 3000 et 3001, le « praticien » a été remplacé par le « professionnel en exercice », qui s'entend de la personne ou des personnes qui réalisent la mission (généralement l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe de mission, ou encore, le cas échéant, le cabinet). Lorsque les NCMC 3000 et 3001 visent expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, elles emploient le terme « associé responsable de la mission » et non le terme « professionnel en exercice ».

**Équipe de mission vs équipe de certification :** Dans les NCMC 3000 et 3001, l'« équipe de mission » exclut l'expert choisi par le professionnel en exercice, dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau. Un expert externe se doit d'être objectif, mais on ne s'attend pas nécessairement, par exemple, à ce qu'il se conforme à toutes les règles de déontologie auxquelles les membres de l'équipe de mission sont soumis. Dans les normes d'application générale remplacées, un spécialiste engagé par le praticien pouvait travailler de façon autonome par rapport à l'équipe de certification ou encore être intégré à l'équipe de certification.

**Mission d'assurance raisonnable vs mission d'audit :** Les concepts de « mission d'audit » au sens du chapitre 5025 remplacé et de « mission d'assurance raisonnable » au sens des NCMC 3000 et 3001 sont équivalents. Dans les NCMC 3000 et 3001, une mission d'assurance raisonnable est définie comme une mission de certification dans laquelle le professionnel en exercice ramène le risque de mission à un niveau suffisamment faible compte tenu des circonstances de la mission comme fondement à l'expression de sa conclusion. Selon le chapitre 5025 remplacé, le praticien fournissait, dans une mission d'audit, un niveau « élevé, quoique non absolu » d'assurance en concevant des procédures qui, selon son jugement professionnel, lui permettraient de ramener le risque d'une conclusion inappropriée (c'est-à-dire le risque de mission) à un niveau faible. Une différence importante entre les deux descriptions du type de mission réside dans le fait que les NCMC 3000 et 3001 n'emploient pas la formulation « élevé, quoique non absolu ». Par ailleurs, les NCMC 3000 et 3001 indiquent toutes deux qu'une mission d'assurance raisonnable peut également être appelée « mission d'audit ».

**Mission d'assurance limitée vs mission d'examen :** Les concepts de « mission d'examen » au sens du chapitre 5025 remplacé et de « mission d'assurance limitée » au sens des NCMC 3000 et 3001 sont équivalents. Dans une mission d'assurance limitée réalisée conformément à la NCMC 3000 ou 3001, le professionnel en exercice ramène le risque de mission à un niveau acceptable compte tenu des circonstances de la mission, mais plus élevé que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable. Le niveau d'assurance obtenu doit être valable (c'est-à-dire susceptible d'accroître dans une mesure qui n'est pas manifestement sans conséquence la confiance des utilisateurs dans les éléments sur lesquels porte le rapport). Selon le chapitre 5025 remplacé, le praticien fournit, dans une mission d'examen, un niveau modéré d'assurance (c'est-à-dire que le risque d'une conclusion inappropriée était ramené à un niveau modéré, comparativement à un niveau faible dans le cas d'une mission d'audit), et il n'était pas question de « niveau d'assurance valable ». Il s'agissait plutôt de ramener le risque d'une conclusion inappropriée à un niveau modéré par l'obtention d'éléments probants qui permettaient au praticien de conclure que l'objet considéré était plausible dans les circonstances. Par ailleurs, les NCMC 3000 et 3001 indiquent toutes deux qu'une mission d'assurance limitée peut également être appelée « mission d'examen ».

### **Application des NCMC 3000 et 3001 par des professionnels en exercice qui ne sont pas des professionnels comptables**

Contrairement aux normes d'application générale remplacées, les NCMC 3000 et 3001 indiquent expressément qu'elles peuvent être appliquées par des professionnels en exercice compétents qui ne sont pas des professionnels comptables exerçant en cabinet. Par exemple,

les missions de certification visant la délivrance d'un rapport sur un bilan des gaz à effet de serre sont souvent réalisées par des équipes multidisciplinaires qui comprennent des certificateurs, des ingénieurs et des scientifiques de l'environnement.

Par ailleurs, des mises en garde claires sont incluses en ce qui concerne les règles de déontologie et les normes de contrôle qualité que le fournisseur de services de certification doit respecter pour pouvoir se déclarer en conformité avec les NCMC 3000 et 3001 :

- l'alinéa C3 a) de la NCMC 3000 (l'alinéa C5 a) de la NCMC 3001) précise que l'équipe de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission (pour les missions qui en comptent un) sont soumis aux règles de déontologie applicables à l'exercice de l'expertise comptable ou à d'autres règles qui sont à tout le moins aussi rigoureuses;
- l'alinéa C3 b) de la NCMC 3000 (l'alinéa C5 b) de la NCMC 3001) précise que le professionnel en exercice doit être un membre d'un cabinet (ce qui inclut l'équivalent dans le secteur public) soumis aux exigences de la Norme canadienne de contrôle qualité (NCCQ 1), *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions de certification*, ou à d'autres exigences professionnelles qui sont à tout le moins aussi rigoureuses.

Pour aider les professionnels en exercice qui ne sont pas des professionnels comptables à déterminer si les règles de déontologie et les exigences en matière de contrôle qualité qu'ils appliquent sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles auxquelles sont soumis les professionnels comptables, les NCMC 3000 et 3001 contiennent des paragraphes de modalités d'application faisant ressortir :

- les éléments importants des règles de déontologie auxquelles sont soumis les professionnels comptables (paragraphes CA30 à CA34 de la NCMC 3000 et paragraphes A31 à A34 de la NCMC 3001);
- les aspects clés des normes de contrôle qualité auxquelles sont soumis les professionnels comptables (paragraphes CA60 à A66 de la NCMC 3000 et paragraphes A59 à A65 de la NCMC 3001).

Les NCMC 3000 et 3001 exigent également que le professionnel en exercice indique, le cas échéant, les règles de déontologie et les normes de contrôle qualité appliquées autres que celles auxquelles sont soumis les professionnels comptables (alinéas C69 i) et Cj) de la NCMC 3000 et alinéas 73 i) et j) de la NCMC 3001).

### **Compétence de l'associé responsable de la mission et connaissance de l'objet considéré**

Le paragraphe 27 du chapitre 5025 remplacé précisait que le praticien et les autres personnes participant à la mission de certification devaient avoir une compétence professionnelle adéquate à la réalisation de ce type de mission. De plus, le paragraphe 28 de ce même chapitre faisait remarquer que le niveau de compétence professionnelle exigé de ces personnes relativement aux missions de certification est fonction de la nature des responsabilités qui leur sont confiées. Ces idées sont reprises dans les NCMC 3000 et 3001, mais les exigences relatives à la compétence de l'associé responsable de la mission, qui n'est pas nécessairement un professionnel comptable, sont plus explicites. Les NCMC précisent que

l'associé responsable de la mission doit posséder des compétences et techniques en matière de certification qui sont le fruit d'une formation solide et d'une expérience pratique (alinéa 31 b) de la NCMC 3000 et alinéa 35 b) de la NCMC 3001).

Le paragraphe 30 du chapitre 5025 remplacé stipulait que le praticien et les autres personnes qui participent à la mission doivent posséder collectivement une connaissance adéquate des éléments considérés. Le paragraphe 31 de ce même chapitre ajoutait que le praticien doit s'assurer que toutes les personnes qui participent à la mission ont une connaissance des éléments considérés, et des aspects de ces éléments à l'égard desquels elles sont appelées à intervenir, qui soit suffisante pour leur permettre d'effectuer les travaux qui leur sont confiés. Encore une fois, ces idées sont reprises dans les NCMC 3000 et 3001, mais les exigences relatives à la connaissance de l'objet considéré que doit avoir l'associé responsable de la mission sont plus explicites. Les NCMC précisent que l'associé responsable de la mission doit posséder, en ce qui concerne l'objet considéré et sa mesure ou son évaluation, une compétence suffisante pour assumer la responsabilité de la conclusion exprimée (alinéa 31 c) de la NCMC 3000 et alinéa 35 c) de la NCMC 3001).

### **Différences entre une mission d'assurance raisonnable et une mission d'assurance limitée en ce qui concerne la planification et la réalisation**

Les NCMC 3000 et 3001 établissent une distinction claire entre les deux types de missions et fournissent des indications détaillées sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre dans les missions d'assurance raisonnable et les missions d'assurance limitée. Les exigences auxquelles le professionnel en exercice doit se conformer lorsqu'il réalise une mission d'assurance raisonnable ou une mission d'assurance limitée sont énoncées sous forme de tableau aux paragraphes 46 à 49 de la NCMC 3000 et aux paragraphes 51 à 54 de la NCMC 3001. Les principales différences au chapitre des travaux à effectuer s'établissent comme suit :

- Dans une mission d'attestation visant l'expression d'une assurance limitée, par opposition à une mission d'attestation visant l'expression d'une assurance raisonnable, le professionnel en exercice n'est pas tenu :
  - de procéder à une évaluation des risques afin de disposer d'une base en vue de déterminer les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives;
  - d'acquérir une compréhension du contrôle interne à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré afin de disposer d'une base en vue de la compréhension de cet objet et des autres informations relatives à la mission.
  
- Dans une mission d'appréciation directe visant l'expression d'une assurance limitée, par opposition à une mission d'appréciation directe visant l'expression d'une assurance raisonnable, le professionnel en exercice n'est pas tenu :
  - de procéder à une évaluation des risques d'écarts importants;
  - d'acquérir une compréhension du contrôle interne pertinent eu égard à la mission.

## Compréhension de l'objet considéré dans une mission d'assurance limitée

Les NCMC 3000 et 3001 contiennent des exigences plus explicites et détaillées que celles du chapitre 8100 remplacé en ce qui concerne la compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission dans le cas d'une mission d'assurance limitée. Selon la NCMC 3000, le professionnel en exercice doit acquérir de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission une compréhension suffisante pour pouvoir déterminer les secteurs dans lesquels l'information sur l'objet considéré est susceptible de comporter des anomalies significatives et disposer, de ce fait, d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures à l'égard de ces secteurs. La NCMC 3001 comporte des exigences similaires axées sur la détermination des secteurs susceptibles de comporter des écarts importants et les mesures à prendre à cet égard. Les paragraphes 17 et 18 du chapitre 8100 remplacé traitaient de la connaissance des activités de l'entité attendue de la part du professionnel en exercice, mais ces paragraphes ne constituaient pas des exigences.

## Contenu du rapport résultant d'une mission d'assurance limitée

Les différences entre les exigences relatives au contenu du rapport résultant d'une mission d'assurance limitée selon la NCMC 3000 et la NCMC 3001 et les exigences du chapitre 8100 remplacé s'établissent comme suit :

- l'alinéa C69 k) de la NCMC 3000 (l'alinéa 73 k) de la NCMC 3001) exige que le professionnel en exercice fournisse un résumé informatif des travaux sur lesquels repose sa conclusion. Cet alinéa précise que, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, il est essentiel, pour comprendre la conclusion du professionnel en exercice, d'être conscient de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre. De plus, dans une mission d'assurance limitée, le résumé des travaux doit contenir l'énoncé suivant :  
« Comme le niveau d'assurance obtenu d'une mission d'assurance limitée est moins élevé que celui qui découle d'une mission d'assurance raisonnable, les procédures que le professionnel en exercice met en œuvre lorsqu'il réalise une mission d'assurance limitée sont de nature différente et d'étendue moindre que celles mises en œuvre lors d'une mission d'assurance raisonnable et elles suivent un calendrier différent » (sous-alinéas C69 k) i) et ii) de la NCMC 3000 et sous-alinéas C73k) i) et ii) de la NCMC 3001);
- les NCMC 3000 et 3001 ne contiennent pas l'exigence énoncée au paragraphe 27 du chapitre 8100 remplacé, suivant laquelle chaque page des informations sur lesquelles l'expert-comptable produit un rapport doit porter bien en évidence une mention indiquant qu'il s'agit d'informations non auditées.



Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent bulletin *Alerte audit et certification*, ou vos suggestions pour les prochains bulletins, à l'une ou l'autre des personnes suivantes :

**Juli-ann Gorgi, CPA, CA, MAcc**

*Directrice de projets*

Recherche, orientation et soutien

Audit et certification

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : [jgorgi@cpacanada.ca](mailto:jgorgi@cpacanada.ca)

**Akanksha Arora, CPA, CA**

*Directrice de projets*

Recherche, orientation et soutien

Audit et certification

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : [aarora@cpacanada.ca](mailto:aarora@cpacanada.ca)

**AVERTISSEMENT**

La présente publication, préparée par les Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication. Le bulletin *Alerte audit et certification* n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

Copyright © 2015 Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada)