CPA COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS CANADA

# Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs

## NORMES CANADIENNES D'AUDIT (NCA)

DÉCEMBRE 2017

**NORME ABORDÉE**
NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*

L'application de la NCA 315 comporte un certain nombre d'étapes. Le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* traite uniquement des exigences de la NCA 315 qui, dans le cadre des inspections professionnelles, ont été identifiées comme posant des difficultés pour les auditeurs.

Le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* (l'outil) est publié en vue de sensibiliser les auditeurs aux pièges courants dans lesquels ils peuvent tomber lorsqu'ils appliquent certaines exigences de la Norme canadienne d'audit 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives* (la NCA 315) **en ce qui concerne l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne**.

Cet outil vous fournit des indications en matière d'audit qui ne font pas autorité afin de vous aider en tant qu'auditeur à appliquer les exigences de la NCA 315 **en ce qui concerne l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne**.

La présente publication s'intéresse à l'objectif énoncé au paragraphe 3 de la NCA 315, qui précise que l'objectif de l'auditeur est d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques

d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

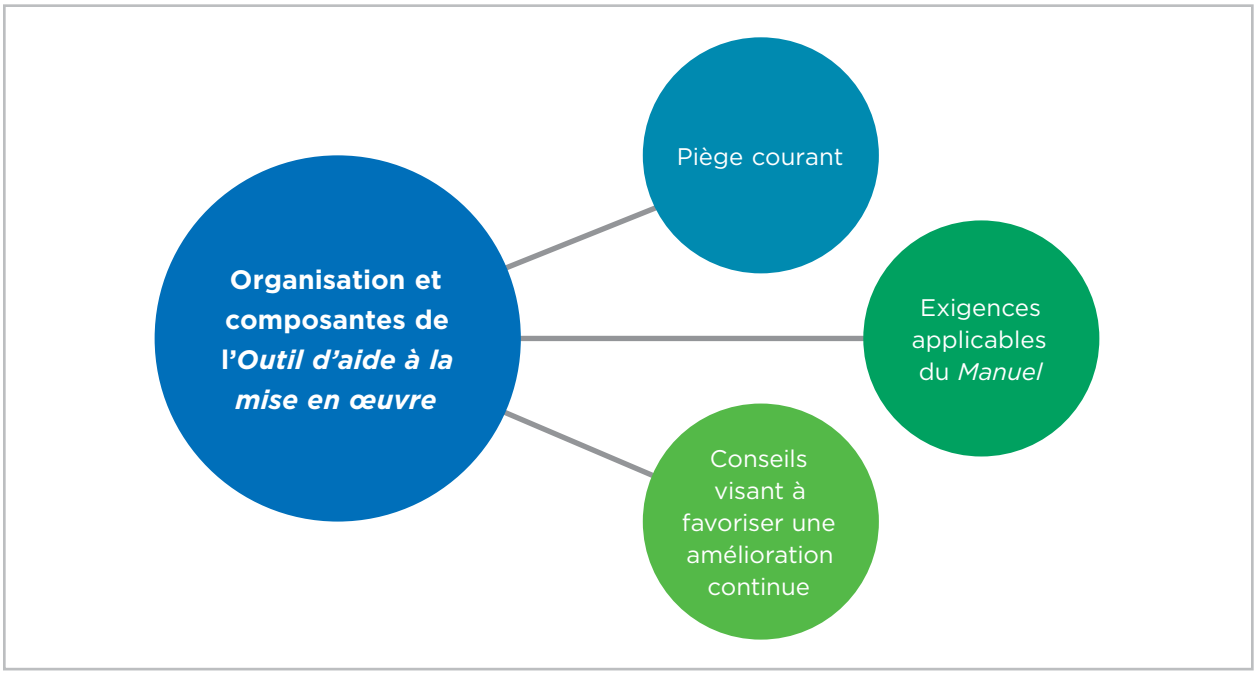
Les auditeurs sont invités à prendre connaissance du présent outil dans le cadre de la planification ou de la préparation des missions d'audit de fin d'exercice, car il pourra les aider à satisfaire aux exigences de la NCA 315 pour ce qui concerne l'acquisition du niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

La lecture du présent outil ne saurait se substituer à celle de la NCA 315 dans son intégralité, y compris les modalités d'application et autres commentaires explicatifs, et ne traite pas des pièges courants liés aux tests de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

## Pourquoi lire le présent document?

Même si vous n'avez pas l'intention de vous appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration (c.-à-d. d'adopter une approche entièrement corroborative), vous devez néanmoins acquérir une compréhension des contrôles pertinents dans le cadre de chaque audit. Or, le présent outil aidera les auditeurs à identifier ces contrôles pertinents. Vous êtes également tenu d'acquérir une compréhension du système d'information de l'entité pertinent pour l'information financière. Le respect de ces deux exigences est essentiel à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. [Paragraphes 12, 13, 18, 20, et A74 à A76 de la NCA 315]

## Organisation du présent *Outil d'aide à la mise en œuvre*



| PIÈGE COURANT | COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE |
|---|---|
| | **Paragraphes 14 à 24** |
| **Piège 1**<br>**Piège 2** | • Environnement de contrôle<br>• Évaluation des risques<br>• Communication<br>• Suivi des contrôles |
| **Piège 3** | • Systèmes d'information pertinents pour l'information financière<br>• Risques liés à l'informatique |
| **Piège 4**<br>**Piège 5** | • Activités de contrôle |
| | **Autre Paragraphe 30** |
| **Piège 6** | • Les procédures de corroboration seules ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés |

Les auditeurs peuvent nommer certains aspects des composantes du contrôle interne des « contrôles au niveau de l'entité ». Le terme « contrôles au niveau de l'entité » n'a **pas** été utilisé dans le présent outil, car il peut avoir différents sens selon les méthodes d'audit appliquées par les auditeurs. Cet outil emploie le libellé qu'on trouve aux paragraphes 14 à 24 de la NCA 315 du *Manuel de CPA Canada – Certification*. Des renvois aux paragraphes du *Manuel* sont fournis tout au long de l'outil.

Il convient de rappeler aux professionnels en exercice les exigences en matière de documentation énoncées dans la NCA 230, *Documentation de l'audit*, ainsi que celles de l'alinéa 32 b) de la NCA 315. L'alinéa 32 b) de la NCA 315 exige que la documentation de l'audit comprenne (extrait seulement) :

- les éléments clés de la compréhension acquise de chacune des composantes du contrôle interne énumérées aux paragraphes 14 à 24 de la NCA 315;
- les sources d'information ayant permis d'acquérir cette compréhension;
- les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre.

## Piège 1 – Les auditeurs n'identifient pas les contrôles pertinents de l'entité en ce qui a trait aux composantes suivantes :

- **l'environnement de contrôle**
- **le processus d'évaluation des risques**
- **le système d'information et la communication**
- **le suivi des contrôles**

### En quoi consiste ce piège courant?

Les auditeurs :

- n'identifient pas tous les contrôles compris dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles qui sont pertinents pour leur audit;
- concluent à l'absence de contrôles dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles, alors qu'il existe des contrôles pertinents.

Les systèmes d'information pertinents pour l'information financière sont présentés séparément dans le présent outil (voir **page 15**).

### Exigences de la NCA

Paragraphes 12, 14, 15, 16, 17, 19, et 22 de la NCA 315

### Conseils visant à favoriser une amélioration continue

- En l'absence de documentation de l'entité sur l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles, l'identification des contrôles pertinents par l'auditeur peut reposer davantage sur les demandes d'informations auprès du personnel de l'entité que sur l'inspection de documents. Les auditeurs peuvent envisager de s'entretenir avec plus d'une personne au sein de l'entité pour corroborer leurs demandes d'informations initiales.
- L'auditeur doit acquérir une compréhension des contrôles internes pertinents pour l'audit[1]. Il peut s'agir des contrôles compris dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles. Il est rare qu'il n'existe aucun contrôle « pertinent » dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles.
- L'identification des contrôles « pertinents » dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles varie selon la taille et la complexité de l'entité. Les auditeurs ne doivent pas s'attendre à identifier les mêmes types de contrôles dans toutes les entités qu'ils auditent, même si ces entités exercent leurs activités dans le même secteur d'activité ou sont de même taille.
- Le tableau qui suit fournit un cadre de référence utile à l'intention des auditeurs et présente les exigences relatives à chaque composante du contrôle interne ainsi que les points à considérer pour identifier les contrôles pertinents :

1 Paragraphe 12 de la NCA 315.

| Composante du contrôle et exigences de la NCA 315 s'y rapportant | Aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne | Les auditeurs doivent tenir compte des éléments suivants aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne |
|---|---|---|
| Environnement de contrôle de l'entité (EC) – *Paragraphe 14 de la NCA 315* | Les auditeurs doivent identifier les contrôles dans la composante EC de l'entité qui :<br>• favorisent une culture d'honnêteté et de comportement éthique que la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développée et entretenue;<br>• constituent une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne (p. ex., les activités de contrôle). | • la transmission et le respect de valeurs d'intégrité et d'éthique (p. ex., par l'élaboration et la distribution d'un code de bonne conduite et la mise en place d'une ligne d'alerte éthique); [NCA 315.A78]<br>• l'importance attachée à la compétence (p. ex., au moyen d'un suivi visant à s'assurer que les employés poursuivent leur formation ou cumulent des heures de perfectionnement professionnel); [NCA 315.A78]<br>• la participation des responsables de la gouvernance (p. ex., par l'établissement de sous-comités, comme un comité d'audit, un comité du régime de retraite, un comité de conformité et de gestion des risques); [NCA 315.A78]<br>• la philosophie et le style de gestion de la direction (p. ex., par l'établissement de sanctions applicables en cas de manquements aux politiques et procédures); [NCA 315.A78]<br>• la structure organisationnelle (p. ex., par le maintien d'un organigramme); [NCA 315.A78]<br>• la délégation de pouvoirs et de responsabilités (p. ex., par la délégation des pouvoirs liés à la signature des chèques ou à la conclusion de contrats); [NCA 315.A78]<br>• les politiques et pratiques en matière de ressources humaines (p. ex., par le suivi de la performance du personnel). [NCA 315.A78] |

| Composante du contrôle et exigences de la NCA 315 s'y rapportant | Aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne | Les auditeurs doivent tenir compte des éléments suivants aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne |
|---|---|---|
| Processus d'évaluation des risques par l'entité (ÉR) – *Paragraphes 15, 16 et 17 de la NCA 315* | Les auditeurs doivent identifier les contrôles dans la composante ÉR de l'entité qui permettent :<br>• d'identifier les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière;<br>• d'estimer l'importance des risques;<br>• d'évaluer leur probabilité de réalisation;<br>• de décider des mesures à prendre en réponse à ces risques. | • Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité constitue la base à partir de laquelle la direction détermine les risques à gérer. L'entité peut instaurer la tenue de réunions stratégiques périodiques pour discuter de la façon dont la direction identifie les risques d'entreprise et en évalue l'importance et la probabilité de survenance, et prend des mesures en réponse à ces risques au moyen d'analyses comparatives entre les budgets et les chiffres réels. [NCA 315.A88]<br>• Il y a peu de chances qu'une petite entité ait un processus d'évaluation des risques en bonne et due forme (documenté). Il est alors probable que la direction identifie les risques en participant directement et personnellement à la gestion de l'entreprise. Quelles que soient les circonstances, toutefois, les demandes d'informations au sujet de la façon dont la direction identifie les risques d'entreprise, en évalue l'importance et la probabilité de survenance et y fait face demeurent nécessaires. [NCA 315.A89] |

| Composante du contrôle et exigences de la NCA 315 s'y rapportant | Aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne | Les auditeurs doivent tenir compte des éléments suivants aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne |
|---|---|---|
| Communication par l'entité (C) – *Paragraphe 19 de la NCA 315* | Les auditeurs doivent identifier les contrôles dans la composante C de l'entité qui portent sur :<br>• la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière ainsi que les éléments importants liés à l'information financière;<br>• les communications entre la direction de l'entité et les responsables de la gouvernance;<br>• les communications externes de l'entité (p. ex., avec les autorités de réglementation). | • La communication des rôles et des responsabilités ainsi que des questions importantes concernant l'information financière peut prendre la forme :<br>— de manuels de procédures; [NCA 315.A97]<br>— de manuels d'information financière; [NCA 315.A97]<br>— d'organigrammes;<br>— de descriptions de tâches;<br>— de mémorandums importants ou procès-verbaux de réunions.<br>• Il peut exister des voies de communication pour signaler les écarts en ce qui a trait aux rôles et responsabilités en matière d'information financière ou s'assurer que ces écarts sont signalés à un niveau hiérarchique supérieur approprié dans l'entité et que les questions importantes concernant l'information financière sont signalées et font l'objet de mesures correctives. [NCA 315.A97]<br>• Les communications peuvent être de nature électronique, verbale ou écrite (sur support papier) et peuvent s'exprimer dans les actions de la direction. |

| Composante du contrôle et exigences de la NCA 315 s'y rapportant | Aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne | Les auditeurs doivent tenir compte des éléments suivants aux fins de l'identification des contrôles pertinents compris dans les composantes du contrôle interne |
|---|---|---|
| Suivi des contrôles par l'entité (S)<br>*– Paragraphe 22 de la NCA 315* | Les auditeurs doivent identifier les contrôles dans la composante S de l'entité qui démontrent :<br>• les principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi du contrôle interne portant sur l'information financière;<br>• la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles.<br><br>Le suivi des contrôles se distingue de la mesure et de l'analyse de la performance financière (parfois appelés « contrôles de surveillance »). Le suivi des contrôles est une composante du contrôle qui consiste à s'assurer du fonctionnement efficace des autres composantes du contrôle. [NCA 315.A110] | • Pour faire le suivi du contrôle interne pertinent pour l'information financière, la direction a recours principalement à des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. [NCA 315.A110]<br>Par exemple :<br>— des examens périodiques de la performance fondés sur la connaissance de l'entreprise qui visent à repérer toute relation inhabituelle laissant supposer des inexactitudes dans les données financières et à permettre la prise de mesures correctives à l'égard des activités de contrôle sous-jacentes, et non seulement à identifier les anomalies dans l'information financière;<br>— les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires (p. ex., les fonctions de conformité) participent au suivi des contrôles de l'entité en procédant à leurs propres évaluations ou en testant les activités de contrôle; [NCA 315.A113; NCA 315.A115]<br>— les activités courantes de gestion et de supervision visant à assurer le suivi du contrôle interne. [NCA 315.A110]<br>• Le suivi peut être le fait de parties externes telles que des plaintes des clients et des commentaires des autorités de réglementation pouvant révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer dans le contrôle interne. [NCA 315.A111]<br>• Dans les petites entités, la participation étroite du propriétaire-dirigeant à l'exploitation peut permettre d'identifier les écarts importants par rapport aux attentes et les inexactitudes dans les données financières, et de prendre les mesures correctives qui s'imposent à l'égard des activités de contrôle sous-jacentes. [NCA 315.A112] |

## Points à considérer relativement aux déficiences du contrôle

- Il est rare que l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles ne comportent aucun contrôle « pertinent ». L'absence de tels contrôles « pertinents » indique l'existence d'une déficience du contrôle (c. à-d. que si l'organisation n'a pas conçu ou mis en place un certain contrôle, alors la conception des contrôles n'est pas appropriée).
- Si les auditeurs arrivent à la conclusion que l'entité n'a pas établi un processus d'évaluation des risques approprié ou qu'elle dispose d'un processus ad hoc tenant compte de la taille et la complexité de l'entité, ils doivent s'entretenir avec la direction pour savoir si les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière ont été identifiés et quelles mesures ont été prises en réponse à ces risques. Les auditeurs doivent apprécier si l'absence de processus documenté d'évaluation des risques est appropriée dans les circonstances ou représente une déficience importante du contrôle interne. [NCA 315.17]
- Les auditeurs doivent[2] déterminer si, individuellement ou en association, des déficiences du contrôle constituent des déficiences importantes du contrôle interne.
- Les déficiences dans la conception des contrôles compris dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles peuvent influencer l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives et la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires (c.-à-d. des tests des contrôles ou des procédures de corroboration). [NCA 315.A50 et A74]
- Il peut également arriver que les auditeurs doivent tenir compte des conséquences en aval des déficiences du contrôle dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles sur les activités de contrôle pertinentes ainsi que des conséquences en amont des déficiences des activités de contrôle pertinentes (voir « **Annexe 1** – Termes et concepts clés »).

2 Paragraphe 8 de la NCA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.*

## Piège 2 – Les auditeurs n'évaluent pas la conception des contrôles pertinents dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles ou ne déterminent pas si ces contrôles ont été mis en place.

### En quoi consiste ce piège courant?

Les auditeurs :

- ne comprennent pas que, pour acquérir une compréhension des contrôles pertinents dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles, ils doivent évaluer la conception de ces contrôles pertinents et déterminer s'ils ont été mis en place;
- négligent d'évaluer la conception et de déterminer si les contrôles pertinents ont ou n'ont pas été mis en place dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles;
- omettent de consigner dans la documentation les éléments clés de la compréhension acquise de chacun des aspects de l'entité et de son environnement énumérés au paragraphe 11 de la NCA 315 et de chacune des composantes du contrôle interne énumérées aux paragraphes 14 à 24 de la NCA 315.

### Exigences de la NCA

Paragraphes 13, 14, 15, 19 et 22 de la NCA 315

### Conseils visant à favoriser une amélioration continue

Les points à considérer aux fins de l'identification des contrôles pertinents dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles sont décrits à la section « **Piège 1** » ci-dessus.

- Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles pertinents identifiés dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles, les auditeurs doivent[3] évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place.

- Lors de l'évaluation de la conception et de la mise en place des contrôles pertinents dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles, il faut tenir compte de ce qui suit.
  - — Les demandes d'informations permettent aux auditeurs de recueillir des informations sur la conception d'un contrôle, mais elles ne sont pas suffisantes à elles seules pour déterminer si un contrôle a été mis en place. [NCA 315.A75, *AICPA Audit Guide — Assessing and Responding to Audit Risk in a Financial Statement Audit* (septembre 2014), paragraphe 1.13] Les auditeurs sont donc tenus[4] de mettre en

3 Paragraphe 13 de la NCA 315.

4 Paragraphe 13 de la NCA 315.

œuvre des procédures en sus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. Par exemple, en exerçant son jugement professionnel, l'auditeur peut envisager les procédures suivantes :

- » EC : inspecter le code de bonne conduite de l'entité et déterminer si son contenu et ses composantes sont appropriés compte tenu de la taille et de la complexité de l'entité;
- » ER : observer les réunions stratégiques périodiques de l'entité (ou inspecter d'autres éléments probants en attestant la tenue) pour déterminer si la direction identifie les risques d'entreprise, en évalue l'importance et la probabilité de survenance et y répond;
- » C : inspecter les manuels d'information financière de l'entité pour déterminer s'ils ont été mis à jour de façon appropriée;
- » S : inspecter les rapports d'audit interne pour déterminer comment ce groupe fait le suivi du contrôle interne ou inspecter les listes permettant de s'assurer que tous les rapprochements et analyses de comptes sont effectués.

- Lorsque les contrôles reposent sur des informations produites par l'entité, les auditeurs doivent évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à leurs besoins[5].

- Les auditeurs peuvent envisager d'évaluer si la conception de l'environnement de contrôle de l'entité, du processus d'évaluation des risques, de la communication et du suivi des contrôles est appropriée compte tenu de la taille et de la complexité[6] de l'entité (p. ex., l'environnement de contrôle d'une entité dirigée par son propriétaire est plus petit et moins complexe que celui d'une grande société ouverte).

- En l'absence de documentation de l'entité attestant que le contrôle a été mis en place, les auditeurs peuvent demander à l'entité de leur fournir des éléments probants plus observables ou des éléments probants documentaires à l'appui de la mise en place des contrôles pertinents.

## Points à considérer relativement aux déficiences du contrôle

- Les auditeurs doivent[7] déterminer si, individuellement ou en association, les déficiences du contrôle constituent des déficiences importantes du contrôle interne.
- Les déficiences dans la conception ou la mise en place des contrôles pertinents peuvent influencer l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives et la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires (c.-à-d. des tests des contrôles ou des procédures de corroboration). [NCA 315.A84; NCA 315.A50]

5 Paragraphe 9 de la NCA 500, *Éléments probants*.

6 Il peut être utile à l'auditeur de consulter la publication *Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies* du Committee of Sponsoring Organizations (COSO) de la Treadway Commission.

7 Paragraphe 8 de la NCA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

- Il peut également arriver que les auditeurs doivent tenir compte des conséquences en aval des déficiences du contrôle dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles sur les activités de contrôle pertinentes ainsi que des conséquences en amont des déficiences des activités de contrôle pertinentes (voir « **Annexe 1** – Termes et concepts clés »).

## Piège 3 – Les auditeurs ne comprennent pas le système d'information pertinent pour l'information financière et la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique.

### En quoi consiste ce piège courant?

Les auditeurs :

- n'acquièrent pas une compréhension des systèmes d'information pertinents pour l'information financière, de sorte que leur compréhension :
  - n'englobe pas les subtilités des systèmes d'information, ou encore est limitée ou superficielle;
  - consiste simplement dans la reprise du contenu du dossier de l'exercice précédent et n'est pas à jour;
  - est inexacte;
  - est incomplète.

- ne comprennent pas : [NCA 315.21 et A108]
  - les risques liés à l'informatique;
  - les contrôles mis en place en réponse aux risques liés à l'informatique;
  - l'incidence des risques liés à l'informatique sur l'audit.

- ne se demandent pas si la présence, au sein de l'équipe, d'un membre possédant une expertise en informatique / systèmes d'information sera nécessaire compte tenu du degré de complexité des systèmes d'information.

### Exigences de la NCA

Alinéas 18 a) à f) de la NCA 315
Paragraphe 21 de la NCA 315

### Conseils visant à favoriser une amélioration continue

**Points à considérer en ce qui concerne les compétences de l'équipe de mission**

- Déterminer si, collectivement, l'équipe de mission possède les compétences et les capacités nécessaires pour évaluer la conception et la mise en place des contrôles lorsque le degré de complexité des systèmes d'information pertinents pour l'information financière augmente. Autrement, l'associé responsable de la mission peut prendre certaines mesures, notamment affecter des membres supplémentaires à l'équipe de mission (p. ex., une personne qui possède une expertise en audit de systèmes informatiques[8]) pour s'assurer que l'équipe de mission possède les compétences et les capacités requises.

8 NCA 220.14.

**Points à considérer aux fins de l'acquisition d'une compréhension des systèmes d'information pertinents pour l'information financière**

- Identifier les systèmes d'information pertinents pour l'information financière utilisés par l'entité :
  - — Envisager d'obtenir une liste des systèmes d'information utilisés par l'entité et répondre à la question suivante : « L'information générée par le système d'information est-elle utilisée dans l'information financière? »
  - — Exemples de systèmes d'information pertinents pour l'information financière :
    - » un système de point de vente qui communique avec le système comptable,
    - » un système distinct pour gérer les contrats de location immobilière qui calcule les produits mensuels, après quoi une écriture de journal est préparée aux fins de l'enregistrement des produits dans le système comptable,
    - » une feuille de calcul Excel utilisée pour la tenue d'un grand livre auxiliaire où la dotation aux amortissements mensuelle est calculée, après quoi une écriture de journal est préparée aux fins de l'enregistrement de la dotation aux amortissements dans le système comptable;
  - — Exemple de système d'information non pertinent pour l'information financière :
    - » un système d'information distinct, comme un système d'ordonnancement des travaux du personnel d'entretien ménager d'un hôtel ou d'un restaurant, qui peut répondre à un risque d'entreprise, mais qui n'est pas pertinent pour l'information financière.

- Identifier la nature et les caractéristiques des systèmes d'information pertinents pour l'information financière afin d'évaluer le degré de complexité de ces systèmes :
  - — infrastructure (p. ex., lieu où les données sont emmagasinées);
  - — type de logiciel (p. ex., mesure dans laquelle les systèmes d'information ont été personnalisés / configurés, « logiciel de série » avec ou sans modifications);
  - — systèmes d'exploitation (p. ex., si le système de sécurité informatique est intégré au système d'exploitation);
  - — personnes (p. ex., fonction de TI centralisée ou tiers fournisseur de services);
  - — procédures (p. ex., interfaces automatisées ou manuelles, comme on peut en trouver dans un environnement de commerce électronique, traitement par lot ou traitement par transaction);
  - — données (p. ex., capacité de modifier des données, données structurées ou non structurées, sources de données internes ou externes, partage de données);
  - — bases de données (p. ex., accès en mode lecture ou en mode modification);
  - — modifications (p. ex., nombre et type de modifications apportées au système d'information pendant la période visée par l'audit, recours à des technologies nouvelles);
  - — mise en place (p. ex., mise en place d'un nouveau système d'information au cours de l'exercice);
  - — éléments probants (p. ex., disponibilité d'éléments probants, type d'éléments probants [électroniques ou manuels], question de savoir si l'entité a recours à l'échange de données informatisées, et non-disponibilité d'éléments probants de source externe fiables).

**Acquérir une compréhension du système d'information pertinent pour l'information financière (Remarque : les demandes d'informations à elles seules ne suffisent pas.)**

- Envisager d'intégrer les exigences des alinéas a) à f) du paragraphe 18 de la NCA 315 dans la documentation de l'audit :

| | | |
|---|---|---|
| 18 a) | Les catégories d'opérations pertinentes conclues dans le cadre des activités de l'entité (qui sont importantes par rapport aux états financiers) ont-elles toutes été incluses? | Les auditeurs peuvent acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière en ayant recours à des procédures d'évaluation des risques telles que des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. |
| 18 b) et c) | Les procédures pertinentes suivies (tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels), ainsi que les documents comptables et les informations justificatives utilisés par l'entité pour :<br>• le déclenchement;<br>• l'enregistrement;<br>• le traitement (y compris les contournements des systèmes ou les dérogations aux contrôles); [NCA 315.A90]<br>• la correction au besoin (p. ex., pour résoudre les traitements incorrects des opérations); [NCA 315.A90]<br>• le report au grand livre général; et<br>• la communication dans les états financiers;<br><br>des opérations ont-elles été incluses?<br><br>A-t-on envisagé le recours à des outils d'informatique utilisateur (p. ex., des feuilles de calcul) dans le cadre de la mise en œuvre des procédures ci-dessus? | Les auditeurs peuvent acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière en ayant recours à des procédures d'évaluation de risques qui peuvent comprendre : [NCA 315.A75]<br>• des demandes d'informations auprès de divers membres du personnel de l'entité responsables des procédures et la préparation des documents comptables utiles aux fins de la préparation de descriptions narratives ou d'ordinogrammes;<br>• l'observation de l'application de contrôles particuliers;<br>• l'inspection de documents et de rapports, comme les descriptions narratives ou ordinogrammes préparés par l'entité;<br>• le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière, au moyen, par exemple, de l'exécution de tests de cheminement. |

| | | |
|---|---|---|
| 18 d) | Comment les systèmes d'information pertinents pour l'information financière saisissent-ils les événements et les situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers? | Les auditeurs peuvent acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière en ayant recours à des procédures d'évaluation de risques telles que des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité en ce qui concerne les sujets énumérés à l'annexe 2 de la NCA 315, qui fournit des exemples de situations et d'événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives. |
| 18 e) | Comment l'entité prépare-t-elle ses états financiers? | Les auditeurs peuvent acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière en ayant recours à des procédures d'évaluation de risques telles que des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité quant à la façon dont la direction :<br>• établit des régularisations comptables et d'autres estimations comptables;<br>• cumule l'information aux fins de la préparation des états financiers (p. ex., le tableau des flux de trésorerie, le processus de consolidation);<br>• corrige les traitements incorrects des opérations;<br>• détermine comment les informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable sont cumulées, enregistrées, traitées, résumées et communiquées de manière appropriée dans les états financiers;<br>• détermine si les estimations comptables sont raisonnables et si les informations fournies sont adéquates;<br>• détermine l'incidence, le cas échéant, des événements postérieurs à la date de clôture. |
| 18 f) | Quels sont les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels? | Les auditeurs sont invités à lire la publication Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – **« Tests sur les écritures de journal et les autres ajustements : une réponse au risque de contournement des contrôles par la direction »** de CPA Canada. |

**Acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique se rapportant aux systèmes d'information pertinents pour l'information financière**

- Les risques liés à l'informatique qui présentent des risques spécifiques pour le contrôle interne d'une entité comprennent, par exemple : [NCA 315.21]
  - la confiance dans des systèmes ou des programmes alors qu'ils ne traitent pas correctement les données et/ou qu'ils traitent des données inexactes; [NCA 315.A64]
  - l'accès non autorisé aux données pouvant aboutir à des destructions ou modifications inappropriées de données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou inexistantes ou l'enregistrement incorrect d'opérations. L'accès de multiples utilisateurs à une base de données commune peut poser des risques particuliers; [NCA 315.A64]
  - la possibilité que le personnel du service informatique obtienne des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de ses fonctions, et que la séparation des tâches se trouve ainsi compromise; [NCA 315.A64]
  - des modifications non autorisées des données dans les fichiers maîtres; [NCA 315.A64]
  - des modifications non autorisées des systèmes ou programmes; [NCA 315.A64]
  - la non-réalisation des modifications nécessaires des systèmes ou programmes; [NCA 315.A64]
  - des interventions manuelles inappropriées; [NCA 315.A64]
  - la perte possible de données ou l'incapacité d'accéder aux données requises. [NCA 315.A64]

- L'étendue et la nature des risques liés à l'informatique varient selon la nature et les caractéristiques des systèmes d'information de l'entité pertinents pour l'information financière. L'entité répond aux risques découlant du recours à l'informatique par la mise en place de contrôles efficaces compte tenu de la nature et des caractéristiques des systèmes d'information de l'entité pertinents pour l'information financière. [NCA 315.A67]

- Les contrôles sur les systèmes informatiques sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données traitées par ces systèmes, et qu'ils comprennent des contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications qui sont efficaces. [NCA 315.A107]

- Les contrôles généraux informatiques fournissent l'assurance que les applications sont élaborées et, ultérieurement, maintenues, de manière à remplir les fonctions requises pour le traitement des opérations et à exercer des contrôles automatisés. Les contrôles généraux informatiques qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données comprennent généralement des contrôles sur : [NCA 315.A108]
  - le fonctionnement du centre de traitement et du réseau;
  - l'acquisition, la modification et la maintenance du système d'exploitation;
  - les modifications des programmes;
  - la sécurité d'accès;
  - l'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.

**Acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique**

- Envisager de déterminer si l'entité exerce des contrôles généraux informatiques à l'égard des éléments de la dernière puce ci-dessus ou au paragraphe A108 de la NCA 315.
- Les auditeurs peuvent acquérir une compréhension des éléments susmentionnés en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques telles que des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité, y compris le personnel du service informatique.

**Autres points à considérer en ce qui concerne les risques liés à l'informatique**

- Lorsque les auditeurs ont l'intention de s'appuyer sur des contrôles généraux informatiques efficaces dans le but de s'appuyer sur le fonctionnement systématique des contrôles des applications (voir la section « Termes et concepts clés ») pour modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, les contrôles généraux informatiques sont « pertinents » pour l'audit.
- Les auditeurs doivent évaluer la conception des contrôles généraux informatiques pertinents et déterminer si ces contrôles ont été mis en place en mettant en œuvre des procédures en sus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité[9].

9 Paragraphe 13 de la NCA 315.

# Piège 4 – Les auditeurs n'identifient pas les activités de contrôle pertinentes pour l'audit.

## En quoi consiste ce piège courant?

Les auditeurs n'identifient pas les activités de contrôle pertinentes dans le cadre de leurs audits. Par exemple, certains auditeurs :

- adoptent une approche corroborative dans le cadre de leurs audits et présument à tort qu'il n'y a pas d'activités de contrôle pertinentes à identifier;
- identifient des activités de contrôle qui ne sont pas pertinentes pour l'information financière;
- se concentrent sur l'identification de processus plutôt que d'activités de contrôle.

## Exigences de la NCA

Paragraphes 12, 20 et 21 de la NCA 315

## Conseils visant à favoriser une amélioration continue

- Garder à l'esprit que, selon les NCA, certaines activités de contrôle sont présumées être **pertinentes pour l'audit**, soit :
  - les activités de contrôle, automatisées ou manuelles (voir ci-après), liées à des risques importants;

    **Exemple :** Les auditeurs tiennent compte des contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations et ajustements non récurrents ou inhabituels pour répondre au risque irréfutable de contournement des contrôles par la direction.

    **Exemple :** Les auditeurs tiennent compte des contrôles portant sur la comptabilisation des produits pour répondre à la présomption qu'il existe un risque de fraude dans la comptabilisation des produits lorsque cette présomption n'est pas réfutée[10].

  - les activités de contrôle, automatisées ou manuelles (voir ci-après), liées à des risques pour lesquels des procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés (voir la section « Piège 6 »);
  - les activités de contrôle, automatisées ou manuelles (voir ci-après), considérées comme pertinentes selon le jugement des auditeurs; [NCA 315.A100]

10 Paragraphes 26 à 28 de la NCA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

**Exemple :** Le jugement que porte l'auditeur sur le caractère pertinent ou non d'une activité de contrôle pour l'audit est influencé par 1) la possibilité que le risque identifié puisse entraîner une anomalie significative, et 2) son appréciation de l'opportunité de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer l'étendue des procédures de corroboration. [NCA 315.A101]

- les activités de contrôle, automatisées ou manuelles (voir ci-après), en ce qui concerne les parties liées et les opérations et accords importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, comme les contrôles visant à[11] : [NCA 550.14]
  - » identifier, comptabiliser et communiquer les relations avec les parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable,
  - » identifier, comptabiliser et communiquer les opérations avec des parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable,
  - » autoriser et approuver les opérations et les accords importants avec les parties liées,
  - » autoriser et approuver les opérations et accords importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.

- Déterminer si l'activité de contrôle comprend : [NCA 315.A62]
  - un contrôle automatisé;

    **Exemple :** Contrôles de validité des données d'entrée. [NCA 315.A109]

  - un contrôle manuel reposant sur des informations générées par les systèmes informatiques (c.-à-d. un rapport généré par le système ou une feuille de calcul);

    **Exemple :** Un examen manuel d'un relevé des écarts généré par un système avec suivi ou un examen manuel du calcul de la dotation aux amortissements des installations de production préparé dans une feuille de calcul. [NCA 315.A109]

  - un contrôle manuel indépendant des systèmes informatiques.

- Tenir compte des systèmes d'information de l'entité (et de leur complexité) pour faciliter l'identification des activités de contrôle pertinentes pour l'audit.

- Envisager de soumettre les systèmes d'information pertinents pour l'information financière à des tests de cheminement afin de faciliter l'identification des activités de contrôle pertinentes pour l'audit (voir la section « **Piège 3** »).

- Tenir compte des problèmes pouvant survenir au niveau des assertions pour faciliter l'identification des activités de contrôle pertinentes pour l'audit.

11 Paragraphe 14 de la NCA 550, *Parties liées*.

- Tenir compte du fait que, bien qu'il y ait des chances que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent l'information financière, ce ne sont pas tous les contrôles liés à l'information financière qui sont pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit[12].

- Déterminer si des contrôles d'une société de services ou des contrôles exercés par un utilisateur des services d'une société de services pourraient faire partie des activités de contrôle pertinentes pour l'audit.

- Déterminer si des contrôles de fonctionnement ou de conformité pourraient faire partie des activités de contrôle pertinentes pour l'audit.

- Tenir compte du fait que :
  — des contrôles peuvent sembler être étroitement liés à l'information financière, mais qu'ils ne sont pas des activités de contrôle pertinentes pour l'audit et ne peuvent l'être.

> **Exemple :** Une entité peut avoir en place des contrôles à l'égard des limites de crédit des clients, contrôles qui répondent à un risque d'entreprise en limitant l'exposition au risque de crédit lié à chaque client et protègent ainsi l'entité contre d'éventuelles créances irrécouvrables. Bien qu'il s'agisse d'un contrôle de fonctionnement important pour l'entité, ce contrôle n'est pas nécessairement pertinent pour l'audit dans certains secteurs d'activité. Du point de vue de l'information financière, ce sont probablement les contrôles conçus en vue de s'assurer que les créances clients existent, sont exhaustives, sont comptabilisées avec exactitude et sont évaluées de façon appropriée à la fin de la période qui seraient considérés comme pertinents pour l'information financière et, de ce fait, pourraient constituer des activités de contrôle pertinentes pour l'audit.

Pour déterminer si une activité est un processus plutôt qu'une activité de contrôle, l'auditeur peut :

- se poser la question suivante :
  — « L'activité permet-elle de a) prévenir une anomalie dans les états financiers, ou b) détecter et corriger une anomalie dans les états financiers? ». Si l'auditeur répond par la négative à l'une ou l'autre de ces questions, alors l'activité pourrait être un processus et non une activité de contrôle ou pourrait ne pas permettre de répondre seule au risque d'anomalies.

12 Paragraphe 12 de la NCA 315.

**Exemple :** Prenons une entité qui assure le traitement de ses opérations de vente et dont le processus comprend la préparation d'une facture en fonction du nombre d'unités expédiées et du prix unitaire. La multiplication du nombre d'unités vendues est un processus. Le risque d'anomalies intervient lors du traitement de l'information. Il se peut que le calcul de la facture soit effectué à partir de prix qui sont inexacts (et ces prix incorrects représenteraient alors un problème pouvant survenir au niveau de l'entité à l'égard duquel l'entité doit avoir prévu une activité de contrôle propre à atténuer le risque). En conséquence, un contrôle des factures visant à s'assurer que les prix utilisés sont exacts permettrait de prévenir une anomalie dans les états financiers et, de ce fait, constituerait une activité de contrôle.

**Points à considérer relativement aux déficiences du contrôle**

- Lorsqu'aucune activité de contrôle n'est identifiée, et que les contrôles sont considérés comme pertinents pour l'audit aux termes des NCA :
  - il existe une déficience du contrôle (c.-à-d. que le défaut de conception ou de mise en place d'un contrôle nous amène à conclure que la conception du contrôle est inappropriée).

**Exemple :** Il se peut que la direction n'ait pas répondu adéquatement à des risques importants d'anomalies significatives par la mise en place de contrôles relatifs à ces risques. Le défaut de mise en place de ces contrôles par la direction est l'indice d'une déficience importante du contrôle interne. [NCA 315.A148]

- Si aucune activité de contrôle n'est identifiée pour un problème pouvant survenir relevé par l'auditeur, il existe une déficience du contrôle (c.-à-d. que le défaut de conception ou de mise en place d'un contrôle nous amène à conclure que la conception du contrôle est inappropriée).
- Les auditeurs doivent[13] déterminer si des déficiences du contrôle, individuellement ou en association, constituent des déficiences importantes du contrôle interne.
- Les déficiences dans la conception des activités de contrôle peuvent avoir une incidence sur l'évaluation faite par l'auditeur des risques d'anomalies significatives et la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires (c.-à-d. des tests des contrôles ou des procédures de corroboration). [NCA 315.A84 et A50]
- Il peut également arriver que les auditeurs doivent tenir compte des conséquences en aval des déficiences du contrôle dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles sur les activités de contrôle pertinentes ainsi que des conséquences en amont des déficiences des activités de contrôle pertinentes (voir « **Annexe 1** – Termes et concepts clés »).

13 Paragraphe 8 de la NCA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.*

## Piège 5 – Les auditeurs concluent à tort que la conception des activités de contrôle pertinentes pour l'audit est appropriée pour prévenir (ou détecter et corriger) les anomalies significatives.

### En quoi consiste ce piège courant?

Les points à considérer aux fins de l'identification des activités de contrôle pertinentes pour l'audit sont énoncés à la section « **Piège 4** » plus haut.

Les auditeurs n'évaluent pas adéquatement la conception des activités de contrôle pertinentes pour l'audit (les « activités de contrôle pertinentes »). Par exemple :

- Certains auditeurs incluent dans la documentation de l'audit des descriptions d'activités de contrôle génériques reprises sans aucune modification d'outils d'audit préchargés qui ne sont aucunement liées aux risques auxquels l'entité est exposée ou aux processus opérationnels et, ainsi, n'évaluent pas le contrôle réellement en place dans l'entité.
- Certains auditeurs ne se rendent pas compte que les activités de contrôle pertinentes, seules ou en association avec d'autres, ne répondent pas aux risques identifiés à l'égard des assertions contenues dans les états financiers.

### Exigence de la NCA

Paragraphe 13 de la NCA 315

### Conseils visant à favoriser une amélioration continue

- Les auditeurs doivent uniquement évaluer la conception des activités de contrôle pertinentes et déterminer si ces activités ont été mises en place.

- Lors de l'évaluation de la conception d'une activité de contrôle (automatisée ou manuelle), il faut :
  - déterminer si l'activité de contrôle, seule ou en association avec d'autres, répond au risque de fraude ou d'erreur identifié (au problème pouvant survenir);
  - déterminer si l'activité de contrôle répond aux risques touchant les assertions contenues dans les états financiers correspondantes;

    **Exemple :** Si les auditeurs ne consignent pas en dossier les risques au niveau des assertions, ils n'ont peut-être pas relié les activités de contrôle identifiées à ces risques au niveau des assertions.

  - déterminer qui exerce l'activité de contrôle;

    **Exemple :** La personne qui examine l'analyse de la provision pour créances douteuses n'a pas nécessairement assisté aux réunions sur les ventes ou n'a pas nécessairement accès à toutes les informations pertinentes et, de ce fait, ne possède peut-être pas toutes les connaissances requises pour effectuer un examen approprié de l'analyse de la provision pour créances douteuses.

**Exemple :** L'auditeur peut envisager de s'entretenir avec le responsable du contrôle, voire avec le responsable du processus.

— déterminer le moment où l'activité de contrôle est exercée et la fréquence à laquelle cette activité est exercée;

**Exemple :** Dans une entité qui ne conclut que très peu d'opérations visant le matériel de bureau, les activités de contrôle liées aux immobilisations corporelles peuvent être exercées annuellement, tandis que dans une entité en expansion rapide qui investit dans des biens d'équipement, elles devront être exercées plus fréquemment pour être considérées comme ayant été conçues de façon appropriée.

— déterminer le degré de précision de l'activité de contrôle (p. ex., pour les contrôles d'examen par la direction);

**Exemple :** La haute direction examine une analyse comparative entre le budget et les chiffres réels afin de repérer les éléments inhabituels, que ce soit en fonction d'un ensemble de critères précis, tels qu'un seuil, ou d'une autre méthode définie, en vue de faire enquête sur les écarts.

— déterminer si un contrôle manuel repose sur des informations générées par les systèmes informatiques (p. ex., un rapport généré par un système);

**Exemple :** Si la direction prépare une analyse de la dépréciation de plusieurs unités génératrices de trésorerie (UGT), l'auditeur doit[14] évaluer si les informations (c.-à-d. le rapport généré par le système portant sur les UGT) sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins.

— déterminer si des activités de contrôle des applications sont envisagées séparément, sans tenir compte de l'incidence des contrôles généraux informatiques (voir la section « **Piège 3** »);
— obtenir des descriptions à jour des activités de contrôle pour chaque période faisant l'objet d'un audit;
— lorsque des outils ou des ressources préchargés sont utilisés, prendre le temps de mettre à jour les descriptions des activités de contrôle pour *chaque* période faisant l'objet d'un audit afin de refléter la description réelle des contrôles de l'entité; la documentation doit refléter les faits et les circonstances propres à l'entité.

- Envisager de déterminer si une activité de contrôle pertinente a été mise en place uniquement si sa conception est appropriée.

14 Paragraphe 9 de la NCA 500, *Éléments probants*.

**Autres points à considérer**

- Déterminer si, collectivement, l'équipe de mission possède les compétences et les capacités nécessaires pour évaluer la conception et la mise en place des activités de contrôle lorsque le degré de complexité des systèmes d'information pertinents pour l'information financière augmente. Autrement, l'associé responsable de la mission peut prendre certaines mesures (p. ex., affecter des membres supplémentaires à l'équipe de mission, comme une personne possédant une expertise en audit de systèmes informatiques[15]) pour s'assurer que l'équipe de mission possède les compétences et les capacités requises.

**Les procédures à appliquer pour obtenir des éléments probants concernant la conception et la mise en place des activités de contrôle pertinentes peuvent comprendre :**

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité en ce qui concerne la conception d'une activité de contrôle. Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes, à elles seules, pour évaluer la mise en place d'une activité de contrôle; [NCA 315.A75, *AICPA Audit Guide – Assessing and Responding to Audit Risk in a Financial Statement Audit* (septembre 2014), paragraphe 1.13]
- l'observation de l'application d'activités de contrôle pertinentes particulières;
- l'inspection de documents et de rapports;
- le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière, comme l'application de tests de cheminement (les professionnels en exercice peuvent se reporter au Bulletin *Audit et Certification* intitulé « **Compréhension des aspects du contrôle interne pertinent pour l'audit — La fonction du test de cheminement** »).

**Points à considérer relativement aux déficiences du contrôle**

- Il existe une déficience du contrôle si la conception de l'activité de contrôle est inappropriée.
- Il existe une déficience du contrôle si l'activité de contrôle n'a pas été mise en place ou n'a pas été mise en place comme prévu.
- Les déficiences dans la conception des activités de contrôle peuvent avoir une incidence sur l'évaluation faite par l'auditeur des risques d'anomalies significatives et la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires.
- Les auditeurs doivent[16] déterminer si, individuellement ou en association, les déficiences du contrôle constituent des déficiences importantes du contrôle interne.
- Il peut également arriver que les auditeurs doivent tenir compte des conséquences en aval des déficiences du contrôle dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles sur les activités de contrôle pertinentes ainsi que des conséquences en amont des déficiences des activités de contrôle pertinentes (voir « **Annexe 1** – Termes et concepts clés »).

15 Paragraphe 14 de la NCA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

16 Paragraphe 8 de la NCA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

## Piège 6 – Les auditeurs ne déterminent pas si les procédures de corroboration seules ne sont pas suffisantes pour obtenir des éléments probants appropriés.

### En quoi consiste ce piège courant?

Dans les environnements de traitement hautement automatisés nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, les auditeurs portent à tort le jugement que les procédures de corroboration seules **peuvent** fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

### Exigence de la NCA

Paragraphe 30 de la NCA 315

### Conseils visant à favoriser une amélioration continue

- Les facteurs suivants peuvent indiquer qu'on est en présence d'un environnement où des opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle : [NCA 315.A150]
  - des éléments probants sont disponibles *uniquement* sous forme électronique (leur caractère suffisant et approprié dépend habituellement de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité);
  - une partie *importante* des informations de l'entité sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées uniquement sous forme électronique (p. ex., dans un système intégré).
- Les auditeurs peuvent appliquer les connaissances acquises dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension des systèmes d'information pertinents pour l'information financière (voir la section « **Piège 3** ») pour déterminer si l'environnement est un environnement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle.
- Si les auditeurs se trouvent dans cette situation :
  - certains contrôles associés aux environnements de traitement hautement automatisés sont pertinents pour l'audit (voir la section « **Piège 5** » pour des conseils visant à favoriser une amélioration continue);
  - les contrôles de l'entité à l'égard des risques liés à l'informatique sont pertinents pour l'audit (voir la section « **Piège 3** » pour des conseils visant à favoriser une amélioration continue).

# Annexe 1 – Termes et concepts clés employés dans le présent outil

## Termes et concepts clés

Vous trouverez ci-après la définition de quelques termes et concepts pertinents pour le lecteur du présent outil.

**Contrôle interne :** Processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel, et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Le terme « contrôles » fait référence à n'importe quels aspects de l'une ou plusieurs des composantes du contrôle interne. Le contrôle interne permet de prévenir l'existence d'une anomalie ou de la détecter et la corriger. [NCA 315.4 c)]

**Composantes du contrôle interne :** La décomposition du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des NCA fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer comment les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit. Ces composantes sont: [NCA 315.A59]

1. l'environnement de contrôle;
2. le processus d'évaluation des risques par l'entité;
3. le système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et la communication;
4. les activités de contrôle;
5. le suivi des contrôles.

Cette décomposition ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en place et maintient son contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes.

**Environnement de contrôle :** L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du contrôle interne et de son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle interne donne le ton à l'organisation, et contribue à en conscientiser les membres sur l'importance du contrôle. [NCA 315.A77]

Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle, il peut être pertinent de prendre en considération les éléments suivants : [NCA 315.A78]

- transmission et respect de valeurs d'intégrité et d'éthique – il s'agit d'éléments essentiels qui influent sur l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles;
- importance attachée à la compétence – par exemple la prise en considération par la direction des niveaux de compétence requis pour des postes particuliers et la manière dont ces niveaux correspondent aux attitudes et aux connaissances exigées;

- participation des responsables de la gouvernance – les caractéristiques des responsables de la gouvernance, notamment :
  - leur indépendance par rapport à la direction,
  - leur expérience et leur envergure,
  - l'étendue de leur engagement et de l'information qui leur est communiquée, ainsi que leur surveillance étroite des activités,
  - le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle des questions difficiles sont soulevées et suivies avec la direction, et leur interaction avec les auditeurs internes et externes;

- philosophie et style de gestion de la direction – les caractéristiques de la direction, notamment :
  - son approche dans la prise et la gestion des risques d'entreprise,
  - son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière,
  - son attitude à l'égard du traitement de l'information, ainsi que de la fonction comptable et de son personnel;

- structure organisationnelle – le cadre dans lequel sont planifiées, exécutées, contrôlées et analysées les activités de l'entité visant la réalisation de ses objectifs;

- délégation de pouvoirs et de responsabilités – par exemple la façon dont sont délégués les pouvoirs et les responsabilités concernant les activités opérationnelles et la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels;

- politiques et pratiques en matière de ressources humaines – les politiques et pratiques concernant, par exemple, le recrutement, l'accueil, la formation, l'évaluation, l'aide aux employés, l'avancement, la rémunération et les mesures correctives.

**Processus d'évaluation des risques par l'entité :** Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité constitue la base à partir de laquelle la direction détermine les risques à gérer. Lorsque ce processus est approprié par rapport aux circonstances, y compris la nature, la taille et la complexité de l'entité, il aide l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives. La question de savoir si le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité est approprié par rapport aux circonstances relève du jugement. [NCA 315.A88]

**Activités de contrôle :** Les activités de contrôle correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en œuvre. Les activités de contrôle, qu'elles concernent les systèmes informatiques ou les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont exécutées à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels. Parmi les exemples d'activités de contrôle particulières, il y a notamment celles qui ont trait : [NCA 315.A99]

- aux autorisations;
- aux évaluations des performances;
- au traitement de l'information;
- aux contrôles physiques;
- à la séparation des tâches.

**Système d'information pertinent pour l'information financière :** Le système d'information pertinent par rapport aux objectifs de l'information financière, qui englobe le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus et établis pour : [NCA 315.A90]

- déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations de l'entité (ainsi que les événements et conditions) et pour rendre compte des actifs, des passifs et des capitaux propres sur lesquels portent ces opérations;
- résoudre les traitements incorrects des opérations, par exemple les fichiers d'attente automatisés et les procédures suivies pour traiter en temps voulu les éléments en attente;
- traiter les contournements des systèmes et les dérogations aux contrôles et en rendre compte;
- transférer les informations des systèmes de traitement des opérations au grand livre général;
- saisir les données pertinentes pour l'information financière qui ont trait aux événements et conditions autres que des opérations, par exemple l'amortissement des actifs et les changements dans la recouvrabilité des créances;
- s'assurer que les informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable sont cumulées, enregistrées, traitées, résumées et communiquées de manière appropriée dans les états financiers.

**Communication :** Il importe que la communication par l'entité des rôles et des responsabilités ainsi que des questions importantes concernant l'information financière permette de comprendre les rôles et responsabilités respectifs des différents intervenants dans le processus de contrôle interne sur l'information financière. La communication englobe notamment des aspects tels que le niveau de compréhension, par les membres du personnel, de la manière dont leur rôle dans le système d'information financière est lié au travail d'autres personnes, ainsi que les moyens dont ils disposent pour signaler les écarts à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. La communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'information financière. Le maintien de voies de communication ouvertes contribue à ce que les écarts soient signalés et fassent l'objet de mesures correctives. [NCA 315.A97]

**Suivi des contrôles :** Le suivi des contrôles est un processus qui vise à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer l'efficacité des contrôles en temps opportun et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction fait le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles, ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes de gestion et de supervision. [NCA 315.A110]

Dans le cadre de ses activités de suivi, la direction utilise parfois des informations en provenance de tiers, telles que les plaintes des clients et les commentaires des autorités de réglementation qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer. Le suivi des contrôles se fait souvent par une participation étroite de la direction ou du propriétaire-dirigeant à l'exploitation. Cette participation permet souvent d'identifier les écarts importants par rapport aux attentes et les inexactitudes dans les données financières, et de prendre les mesures correctives qui s'imposent en matière de contrôle. [NCA 315.A112]

Le suivi des contrôles se distingue de la mesure et l'analyse de la performance financière[17]. Le suivi des contrôles vise spécifiquement à vérifier l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne. La mesure et l'analyse de la performance visent à déterminer si la performance de l'entité répond aux objectifs définis par la direction (ou des tiers). [NCA 315.A45]

**Contrôles des applications :** Les contrôles des applications sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent généralement au niveau des processus opérationnels et qui portent sur les traitements d'opérations exécutés au moyen d'applications individuelles. Il peut s'agir de contrôles de prévention ou de détection, et ils sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. Ils sont donc liés aux procédures utilisées pour déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations ou d'autres données financières. Ils contribuent à assurer que les opérations ont eu lieu, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière exhaustive et exacte. À titre d'exemples : les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique avec suivi manuel des relevés des écarts ou correction au moment de la saisie des données. [NCA 315.A109]

Les contrôles des applications comprennent les contrôles automatisés et les contrôles manuels qui reposent sur des informations générées par les systèmes informatiques (c.-à-d. un rapport généré par un système ou une feuille de calcul).

**Problèmes pouvant survenir au niveau des assertions (en ce qui concerne le contrôle interne) :** L'auditeur doit faire un lien entre les risques identifiés et les problèmes pouvant survenir au niveau des assertions, en tenant compte des contrôles pertinents qu'il a l'intention de tester. [NCA 315.26 c)] Lorsque vous décrivez les problèmes pouvant survenir dans une entité, il est utile de décrire le risque en fonction des processus opérationnels propres à votre client.

**Évaluer la conception d'un contrôle :** L'évaluation de la **conception** d'un contrôle implique de considérer si le contrôle, seul ou en association avec d'autres, est efficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies significatives. [NCA 315.A74] Un contrôle mal conçu peut être considéré comme une déficience importante du contrôle interne. L'absence de contrôles à l'égard d'un risque de problèmes pouvant survenir constitue également une déficience du contrôle susceptible d'être considérée comme une déficience importante du contrôle interne.

**Déterminer si un contrôle a été mis en place :** Un contrôle est considéré comme ayant été **mis en place** lorsqu'il existe et que l'entité l'utilise tel qu'il a été conçu. Mais comme il ne sert pas à grand-chose de déterminer si un contrôle a été mis en place s'il a été mal conçu, il faut d'abord examiner la conception du contrôle. [NCA 315.A74]

**Incidence en aval des contrôles sur l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles sur les activités de contrôle pertinentes :** Les résultats de l'évaluation faite par l'auditeur de la conception et de la mise en place de l'environnement de contrôle de l'entité, du processus d'évaluation des risques, de la communication et du suivi des contrôles peuvent avoir une incidence sur

17 L'auditeur doit acquérir une compréhension [...] de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité [NCA 315.11 e)]

l'évaluation de la conception et de la mise en place des activités de contrôle pertinentes. Par exemple, si, selon son jugement, l'auditeur arrive à la conclusion que le « ton donné par la direction » n'est pas conçu ou mis en place de façon appropriée, il peut établir que la conception ou la mise en place de certaines activités de contrôle n'est pas appropriée.

**Incidence en amont des activités de contrôle :** Les résultats de l'évaluation faite par l'auditeur de la conception et de la mise en place des contrôles pertinents au niveau des activités peuvent avoir une incidence sur son évaluation de la conception et de la mise en place de l'environnement de contrôle de l'entité, du processus d'évaluation des risques, de la communication et du suivi des contrôles. Par exemple, des déficiences importantes dans la conception ou la mise en place des activités de contrôle peuvent être un indice que la conception ou la mise en place de certains contrôles compris dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques, la communication et le suivi des contrôles n'est pas appropriée.

**Description narrative :** Une description narrative consiste dans la mise par écrit du détail d'un flux des travaux ou d'un processus.

**Ordinogramme :** Diagramme représentant un flux des travaux ou un processus qui présente les étapes sous forme de cases de divers types et rend compte de leur enchaînement en ayant recours à des flèches.

# Annexe 2 – Vue d'ensemble des exigences des NCA mentionnées dans le présent outil

**Il est fortement recommandé aux professionnels en exercice qui lisent le présent outil de se reporter au *Manuel de CPA Canada – Certification* pour passer en revue les exigences des NCA en ce qui concerne le contrôle interne.**

Le tableau qui suit fait état des exigences de la NCA 315 mentionnées dans le présent outil.

| Paragraphe du *Manuel* |
| --- |
| **Paragraphe 12 de la NCA 315** – L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit. Bien qu'il y ait des chances que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent l'information financière, ce ne sont pas tous les contrôles liés à l'information financière qui sont pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit. |
| **Paragraphe 13 de la NCA 315** – Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. |
| **Paragraphe 14 de la NCA 315** – L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle. Pour ce faire, il doit notamment évaluer :<br>a) si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique;<br>b) si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne, et si l'efficacité de ces autres composantes n'est pas réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle. |
| **Paragraphe 15 de la NCA 315** – Si l'entité a établi un processus d'évaluation des risques, l'auditeur doit acquérir une compréhension de ce processus et de ses résultats. |
| **Paragraphe 16 de la NCA 315** – Lorsque l'entité a établi un tel processus (ci-après appelé « processus d'évaluation des risques par l'entité »), l'auditeur doit acquérir une compréhension du processus et de ses résultats. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, il doit s'interroger sur l'existence d'un risque sous-jacent qui, selon lui, aurait normalement dû être identifié dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité. Le cas échéant, l'auditeur doit comprendre pourquoi le risque n'a pu être identifié, et apprécier si le processus est bien adapté à la situation de l'entité ou déterminer s'il existe une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité. |
| **Paragraphe 17 de la NCA 315** – Lorsque l'entité n'a pas établi un tel processus ou qu'elle dispose d'un processus ad hoc, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière ont été identifiés et quelles mesures ont été prises en réponse à ces risques. L'auditeur doit apprécier si l'absence de processus documenté d'évaluation des risques est appropriée dans les circonstances ou représente une déficience importante du contrôle interne. |

## Paragraphe du *Manuel*

**Paragraphe 18 de la NCA 315** – L'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, en ce qui concerne notamment :

a) les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité qui sont importantes par rapport aux états financiers;
b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication de ces opérations dans les états financiers;
c) les documents comptables, les informations justificatives et les comptes spécifiques contenus dans les états financiers qui concernent ces opérations et sont utilisés pour leur déclenchement, leur enregistrement, leur traitement et leur communication, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général. Les documents peuvent être tenus manuellement ou électroniquement;
d) la façon dont le système d'information saisit les événements et les situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
e) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir;
f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.

**Paragraphe 19 de la NCA 315** – L'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants liés à l'information financière, y compris :

a) les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance;
b) les communications externes, par exemple avec les autorités de réglementation.

**Paragraphe 20 de la NCA 315** – L'auditeur doit acquérir une compréhension des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, soit celles qu'il juge nécessaire de comprendre pour évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse à son évaluation des risques. L'audit n'exige pas une compréhension de toutes les activités de contrôle relatives à chaque catégorie d'opérations ou solde de compte importants, à chaque information importante à fournir dans les états financiers, ou à chacune des assertions y afférentes.

**Paragraphe 21 de la NCA 315** – Pour comprendre les activités de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique.

**Paragraphe 22 de la NCA 315** – L'auditeur doit acquérir une compréhension des principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi du contrôle interne portant sur l'information financière, notamment ceux qui ont trait aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles.

**Paragraphe 30 de la NCA 315** – Pour certains risques, il se peut que l'auditeur juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations ou de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle. Les contrôles de l'entité à l'égard de ces risques étant alors pertinents pour l'audit, l'auditeur doit en acquérir une compréhension.

## Autres ressources

- *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* – « Identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, et y répondre »
- *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* – « Tests sur les écritures de journal et les autres ajustements : une réponse au risque de contournement des contrôles par la direction »
- *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* – « Audit des estimations comptables »
- *Document d'information pour les clients d'audit* – « Points que la direction doit prendre en considération dans la détermination des estimations comptables »
- Bulletin *Alerte audit et certification* – « NCA 540 – Difficultés liées au respect des exigences dans le cas de l'audit d'estimations comptables »
- Webinaire de CPA Canada sur la NCA 540, *Audit des estimations comptables*
- *Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies* (*Guidance for Smaller Public Companies*) du Committee of Sponsoring Organizations (COSO) de la Treadway Commission
- *AICPA Audit Guide – Assessing and Responding to Audit Risk in a Financial Statement Audit* (septembre 2014)

## Commentaires

Dans une démarche d'amélioration continue et d'élaboration d'indications ne faisant pas autorité de haute qualité, nous aimerions recevoir vos commentaires ou questions au sujet des présentes indications au plus tard le 31 mars 2018. Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*, ou vos suggestions pour les prochaines publications, à :

**Yasmine Hakimpour, CPA, CA**
*Directrice de projets*, Audit et certification
Division recherche, orientation et soutien
Comptables professionnels agréés du Canada
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario)  M5V 3H2
Courriel : **yhakimpour@cpacanada.ca**

CPA Canada souhaite exprimer sa gratitude à l'auteure de la présente publication, Juli-ann Gorgi, CPA, CA, M. Compt., ainsi qu'au Groupe consultatif sur les indications en matière d'audit et au Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit de CPA Canada qui lui ont prêté assistance dans la rédaction et la revue de la présente publication. Les deux groupes consultatifs sont constitués de bénévoles provenant des cabinets canadiens suivants : BDO, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, MNP et PwC.

**AVERTISSEMENT**

La présente publication, préparée par 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 cet outil. Le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

© 2017 Comptables professionnels agréés du Canada