

CNAC

Conseil des normes
d'audit et de certification



Document de travail

Normes canadiennes d'audit

Solutions possibles en matière de normalisation pour les audits d'entités peu complexes

Septembre 2021

LES COMMENTAIRES DOIVENT PARVENIR AU CNAC D'ICI
LE 10 DÉCEMBRE 2021 ET À L'IAASB D'ICI LE 31 JANVIER 2022

Votre opinion nous tient à cœur, et nous accueillerons avec grand intérêt vos commentaires sur le présent document de travail. Faites-les-nous parvenir en utilisant la plateforme Tribune.FRASCanada.ca ou en envoyant une lettre de commentaires à l'attention de :

Eric Turner, FCPA, FCA
Directeur, Normes d'audit et de certification
Conseil des normes d'audit et de certification
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent document de travail a pour objet de consulter les parties prenantes sur les solutions possibles aux difficultés d'application des Normes canadiennes d'audit (NCA) aux audits d'entités peu complexes. Il vise également à recueillir des points de vue sur l'élaboration d'une norme distincte pour ces audits et sur l'exposé-sondage Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB).

Nous vous invitons à nous faire parvenir par écrit, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur ce document de travail. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exposez des difficultés, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CNAC, à l'exception de ceux dont l'auteur aura expressément demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception. La demande de confidentialité doit être formulée expressément dans la réponse.

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphes
Introduction	1-6
Section I : Contexte	7-14
Travail accompli à ce jour	7
Questions d'intérêt public	8-11
Prochaines étapes : quelle est la voie à suivre?	12-14
Section II : Options possibles pour le Canada	15-25
Option 1 : Adopter une norme distincte pour les audits d'EPC	16-17
Option 2 : Apporter des modifications limitées et ciblées aux NCA	18-21
Option 3 : Élaborer des indications ciblées ne faisant pas autorité	22-25
Section III : Appel à commentaires	26-33
Réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB	26-29
Réponse à l'exposé-sondage du CNAC	30-33
Annexe I	
Normes et exigences qui, selon les consultations menées auprès des parties prenantes canadiennes, sont difficiles à appliquer aux audits d'EPC	
Annexe II	
Critères de modification des normes ISA en vue de leur adoption à titre de NCA	

INTRODUCTION

1. Le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) publie le présent document de travail pour :
 - a) recueillir des commentaires sur les solutions qu'il pourrait envisager en vue de résoudre les difficultés d'application des Normes canadiennes d'audit (NCA) aux audits d'entités peu complexes (EPC);
 - b) consulter les parties prenantes canadiennes sur l'exposé-sondage [Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes \(norme ISA pour les EPC\)](#) du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB).
2. Les difficultés d'application des NCA sont habituellement liées à l'audit de petites entités qui ne sont pas très complexes. Plutôt que de parler d'entités de petite taille, on utilise maintenant le terme EPC, car le degré de complexité d'une entité ne tient pas qu'à la taille : il peut être plus élevé pour certaines petites entités, et moins élevé pour de grandes entités. Dans le présent document de travail, les EPC s'entendent des entités dont les activités et les états financiers sont peu complexes. Le CNAC reconnaît toutefois que les EPC peuvent comporter certains éléments complexes dont la nature ne sera pas nécessairement la même d'un exercice à l'autre.
3. Tout comme les Normes internationales d'audit (ISA) auxquelles elles correspondent, les NCA sont fondées sur des principes et s'appliquent aux audits de toutes les entités, peu importe leur taille et leur degré de complexité. Or, des parties prenantes ont fait savoir au CNAC que l'application des NCA aux éléments peu complexes des entités était difficile.
4. Dans son [plan stratégique 2022-2025](#), le CNAC a affirmé sa volonté de «fournir des solutions qui correspondent à l'environnement des petites et moyennes entités et qui permettent aux professionnels en exercice d'adapter l'application des normes proportionnellement à la complexité des éléments de l'entité». Cette orientation stratégique est axée sur l'adaptabilité et la proportionnalité, deux caractéristiques qui contribuent à une application uniforme des normes à l'échelle mondiale — pour toutes les entités, quels que soient leur taille et l'endroit où elles exercent leurs activités —, ainsi qu'à l'exercice du jugement et à la prise en compte des circonstances propres à chaque mission.
5. Les petites entités et les microentités représentent un large segment de l'économie canadienne¹. Dans ce contexte, le CNAC est d'avis que l'adaptabilité et la proportionnalité dans l'application des NCA aux audits d'EPC sont essentielles à la réalisation de missions de grande qualité qui sont efficaces et qui servent l'intérêt public. Pour trouver des solutions qui lui permettront de réaliser ses objectifs stratégiques à cet égard, le CNAC a besoin de connaître les points de vue des parties prenantes, d'où l'importance du présent document de travail.
6. Dans les pages qui suivent, le CNAC expose trois options sur lesquelles il souhaite avoir l'avis des parties prenantes pour prendre une décision éclairée quant à l'orientation future de ses travaux. Tous sont invités à répondre, notamment :
 - les professionnels en exercice et les cabinets d'audit de toutes tailles;
 - les utilisateurs d'états financiers, dont les prêteurs;
 - les autorités de réglementation, y compris les organisations provinciales de CPA;
 - les concepteurs d'outils et de méthodes d'audit;
 - les universitaires.

Pour en savoir plus sur le travail accompli jusqu'ici, consultez la [page du projet](#).

Veillez vous référer à la Section III, «[Appel à commentaires](#)», pour obtenir des informations utiles à la rédaction de vos commentaires sur le présent document de travail.

¹ Selon le rapport [Principales statistiques relatives aux petites entreprises](#) (novembre 2020) d'Innovation, Sciences et Développement économique Canada, en décembre 2019, l'économie canadienne comptait 1,23 million d'entreprises, dont 97,9 % étaient des petites entreprises (moins de 100 employés) et 54,9 % étaient des microentreprises (de 1 à 4 employés).

SECTION I : CONTEXTE

Travail accompli à ce jour

7. Au cours des dernières années, le CNAC a franchi plusieurs étapes dans le cadre de ce projet. Il a notamment :
 - a) mené des activités de consultation et de communication sur les défis auxquels sont confrontés les professionnels en exercice dans le cadre des audits d'EPC;
 - b) pris part aux délibérations internationales sur le sujet (par exemple, à l'occasion des réunions de travail mondiales sur les PMC et les PME qu'a tenues l'IAASB en 2017 et en 2019 à Paris);
 - c) suivi les travaux de l'IAASB (il a entre autres fait part aux membres canadiens siégeant à ce conseil de ses commentaires sur les documents d'accompagnement des ordres du jour des réunions);
 - d) consulté les parties prenantes canadiennes sur le document de travail [Audits d'entités peu complexes : Analyse des solutions possibles aux difficultés d'application des normes ISA](#) publié en 2019 par l'IAASB, et fait parvenir à celui-ci une [réponse](#) préparée à partir des commentaires ainsi recueillis;
 - e) mis sur pied le [Groupe consultatif sur les audits d'EPC](#) pour l'aider à examiner les documents publiés par l'IAASB et à y répondre;
 - f) contribué à l'élaboration de l'[Outil d'aide à la mise en œuvre – Processus d'évaluation des risques : conseils pour la mise en œuvre de la NCA 315 révisée](#) de CPA Canada, qui contient des indications de mise en œuvre visant à faciliter l'identification et l'évaluation des risques et à mettre en relief l'adaptabilité de la NCA 315 révisée², particulièrement en ce qui concerne les EPC.

Questions d'intérêt public

8. Les consultations menées précédemment auprès d'un large éventail de parties prenantes (inspecteurs professionnels, conseillers en pratique professionnelle, concepteurs d'outils et de méthodes d'audit, autorités de réglementation, professionnels en exercice provenant de cabinets de différentes tailles, etc.) ont fait ressortir plusieurs problèmes. On constate en effet que les NCA :
 - a) sont devenues complexes, longues, trop détaillées et difficiles à utiliser;
 - b) n'indiquent pas assez clairement les exigences qui peuvent être adaptées ou proportionnées aux éléments moins complexes d'une entité;
 - c) comportent certaines exigences qui sont particulièrement difficiles à appliquer aux audits d'EPC (voir l'[Annexe I](#));
 - d) manquent de clarté en ce qui concerne la documentation à constituer lorsque certaines procédures d'audit ne sont pas mises en œuvre du fait qu'elles sont inefficaces ou qu'elles ne s'appliquent pas.
9. Les problèmes susmentionnés soulèvent deux questions d'intérêt public, à savoir :
 - a) le risque que les professionnels en exercice n'appliquent pas tous les NCA de la même façon lorsqu'ils réalisent des audits d'EPC, ce qui peut nuire à la qualité des audits;
 - b) le risque que les professionnels en exercice consacrent du temps et des efforts à la mise en œuvre de procédures qui ne sont pas nécessairement efficaces, ou qu'ils consignent des éléments inutiles dans la documentation de la mission, possiblement au détriment de l'efficacité des audits. Si les audits deviennent inefficaces (autrement dit, si les coûts associés aux audits réalisés conformément aux normes dépassent les avantages attendus), il se peut que cela décourage les entités de faire appel aux auditeurs.

² NCA 315, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

10. Les parties prenantes ont aussi mentionné plusieurs autres difficultés qui concernent la réalisation des missions d'audit, mais qui ne sont pas liées à la normalisation, dont les suivantes :
 - a) Les utilisateurs ne comprennent pas toujours la valeur qu'apporte l'audit, et cela peut amener les clients à remettre en question le rapport coûts-avantages des travaux effectués par les auditeurs et à insister pour que ceux-ci réduisent leurs honoraires.
 - b) Il est difficile d'attirer, de former et de conserver à son service des personnes possédant les compétences et l'expérience nécessaires pour réaliser des audits de grande qualité.
 - c) Les professionnels en exercice sont réticents à exercer leur jugement professionnel pour adapter ou proportionner les exigences des NCA lorsqu'ils audient des EPC, surtout parce qu'ils y perçoivent un risque par rapport à l'inspection.
 - d) Les professionnels en exercice ont recours à des outils ou à des méthodes «prêts à l'emploi» et utilisent souvent des formulaires et des modèles génériques. Personnaliser ces formulaires et modèles pour réaliser des audits efficaces n'est pas toujours simple.
11. Ces autres difficultés dépassent le cadre des travaux de normalisation, mais le CNAC reconnaît qu'elles peuvent influencer les commentaires qu'il recevra.

Voir la [question 1](#) sur les questions d'intérêt public à la Section III, «[Appels à commentaires](#)».

Prochaines étapes : quelle est la voie à suivre?

12. La politique du CNAC consiste à adopter, pour le Canada, les normes ISA et les Normes internationales de gestion de la qualité (ISQM) publiées par l'IAASB. En ce qui concerne l'adoption des autres normes internationales de l'IAASB, l'approche est différente : les décisions sont prises au cas par cas. C'est cette approche qui sera utilisée pour la norme ISA pour les EPC, puisque celle-ci ne fera pas partie des normes ISA. La décision de l'adopter ou non au Canada dépendra de la mesure dans laquelle elle répond aux besoins des parties prenantes canadiennes et sert l'intérêt public canadien.
13. Avant même que l'IAASB commence à rédiger le projet de norme ISA pour les EPC, le CNAC avait demandé aux parties prenantes canadiennes ce qu'elles pensaient d'une norme distincte pour les audits d'EPC. À l'époque, les avis étaient partagés. D'après le CNAC, un examen attentif de la norme ISA pour les EPC [en projet] permettra aux parties prenantes de se faire une meilleure idée de ce à quoi pourrait ressembler une norme distincte pour les audits d'EPC, et de voir si leur première impression est confirmée ou non.
14. Avant d'aller plus loin, le CNAC tient à consulter les parties prenantes pour déterminer ce qui convient le mieux pour le Canada, que ce soit l'adoption d'une norme distincte pour les audits d'EPC (celle de l'IAASB, par exemple), ou d'autres solutions. Les commentaires recueillis l'aideront aussi à répondre à l'exposé-sondage de l'IAASB.

SECTION II : OPTIONS POSSIBLES POUR LE CANADA

15. Pour apporter une solution aux difficultés d'application des NCA aux audits d'EPC mentionnées par les parties prenantes et aux questions d'intérêt public s'y rattachant (voir les paragraphes 8 et 9), le CNAC envisage trois options. Il s'agira de déterminer ce qui convient le mieux : choisir une seule option, en combiner plusieurs, ne retenir que certains éléments d'une ou de plusieurs options, ou encore se tourner vers d'autres solutions que pourraient suggérer les parties prenantes. Vous trouverez ci-dessous une description des options possibles ainsi que les avantages et les inconvénients de chacune.

Option 1 : Adopter une norme distincte pour les audits d'EPC

16. L'option 1 consiste à adopter une norme canadienne distincte pour les audits d'EPC. Cela implique de déterminer si la norme ISA pour les EPC proposée par l'IAASB pourrait :
- soit être adoptée au Canada;
 - soit servir de base à l'élaboration d'une norme canadienne équivalente (on pourrait, par exemple, modifier le texte de la norme internationale pour l'adapter au contexte canadien et pour résoudre les difficultés rapportées par les parties prenantes canadiennes).
17. Les avantages et les inconvénients de l'adoption d'une norme distincte (telle que la norme ISA pour les EPC [en projet]) sont énumérés ci-dessous.

Avantages

- L'adoption d'une norme distincte pour les audits d'EPC sert l'intérêt public (voir le paragraphe 18 des notes explicatives de l'exposé-sondage de l'IAASB).
- L'IAASB a élaboré le projet de norme ISA pour les EPC dans le but d'aider les auditeurs à comprendre le déroulement d'un audit grâce à des exigences claires et compréhensibles (voir le paragraphe 30 des notes explicatives de l'exposé-sondage de l'IAASB). Pour les cabinets d'audit, l'adoption de cette norme, dans sa version définitive, pourrait faciliter l'élaboration de méthodes et la formation concernant l'audit des EPC (gains d'efficacité et d'efficacités).
- Grâce à la norme ISA pour les EPC [en projet], qui se veut une solution adaptée à la nature et aux circonstances des audits d'EPC, les professionnels en exercice n'auraient plus besoin de déterminer ce qui s'applique et ce qui ne s'applique pas dans le cas d'une EPC. Ils pourraient donc consacrer plus de temps à la mise en œuvre des procédures qui sont particulièrement efficaces dans ce type de mission (voir le paragraphe 100 des notes explicatives de l'exposé-sondage de l'IAASB).
- La norme ISA pour les EPC [en projet] pourrait aider à clarifier les exigences en matière de documentation et à éviter que les professionnels en exercice consignent des éléments inutiles.
- La norme ISA pour les EPC [en projet] traite des questions qui peuvent se poser à chacune des étapes de l'audit d'une EPC, ce qui en fait une solution très complète.
- Selon des données empiriques, il semblerait que certains professionnels en exercice au Canada aient renoncé à réaliser des audits pour des raisons de rentabilité. Or, la norme ISA pour les EPC que propose l'IAASB vise à apporter une solution efficace et pertinente à l'échelle mondiale pour l'expression d'une opinion sous forme d'assurance raisonnable dans le cadre des audits d'EPC.
- Si la norme ISA pour les EPC [en projet] (qui, rappelons-le, est une norme internationale) était adoptée ici, les coûts et avantages des audits d'EPC réalisés au Canada se rapprocheraient de ceux des audits d'EPC réalisés ailleurs dans le monde.
- Conformément à sa procédure officielle, qui est à la fois transparente et rigoureuse, l'IAASB examine attentivement les commentaires des parties prenantes lorsqu'il élabore de nouvelles normes. Par conséquent, si les parties prenantes canadiennes sont en faveur de l'adoption d'une

norme distincte pour l'audit des EPC, il ne sera probablement pas nécessaire de refaire tout le travail déjà accompli par l'IAASB.

- i) La norme ISA pour les EPC [en projet] est fondée sur les exigences fondamentales des normes ISA (et donc des NCA). Par conséquent, on peut s'attendre à ce qu'elle soit relativement facile à mettre en œuvre pour les professionnels en exercice qui connaissent déjà les NCA.

Inconvénients

- a) Telle qu'elle est proposée, la norme ISA pour les EPC exige une grande part de jugement lorsqu'il s'agit, pour le professionnel en exercice, d'en déterminer l'applicabilité. Si elle était utilisée dans des cas où elle ne devrait pas l'être (par exemple, si le professionnel en exercice l'utilise pour l'audit d'une entité qui comporte à la fois des éléments complexes et des éléments non complexes), les éléments probants réunis risqueraient de ne pas être suffisants et appropriés pour étayer une opinion exprimée sous forme d'assurance raisonnable.
- b) Selon la norme que propose l'IAASB, l'auditeur doit indiquer dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC. Le public pourrait avoir l'impression que le niveau d'assurance que procure un audit réalisé selon cette norme est moins élevé que celui fourni par un audit réalisé selon les normes ISA (ou les NCA), ce qui risque de créer de la confusion et d'accroître l'écart par rapport aux attentes.
- c) Les exigences fondamentales des normes ISA (et donc des NCA) ont été incluses dans le projet de norme ISA pour les EPC, étant donné qu'elles sont nécessaires à l'expression d'une opinion sous forme d'assurance raisonnable (voir le paragraphe 101 des notes explicatives de l'exposé-sondage de l'IAASB). Il est donc possible que l'adoption de la norme ISA pour les EPC ne se traduise pas par une réduction appréciable des travaux effectués dans ce type de mission, et ne permette pas aux professionnels en exercice de faire des gains d'efficacité significatifs.
- d) Comparativement aux modalités d'application des normes ISA (ou des NCA), les commentaires explicatifs essentiels du projet de norme ISA pour les EPC fournissent très peu d'indications (voir le paragraphe 88 des notes explicatives de l'exposé-sondage de l'IAASB). Ces indications risquent de ne pas être suffisantes pour la réalisation de missions de grande qualité.
- e) Les besoins en matière de formation, de perfectionnement et de mise à jour des méthodes d'audit augmenteront pour les professionnels en exercice et les cabinets qui utilisent la norme distincte pour les EPC en plus des NCA.
- f) La norme que propose l'IAASB exige du professionnel en exercice qu'il évalue pendant l'audit si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC demeure appropriée à la nature et aux circonstances de l'entité auditée. S'il prend connaissance d'éléments ou de circonstances complexes qui l'amènent à conclure que l'utilisation de cette norme n'est pas appropriée, il risque de devoir passer aux NCA en cours de mission. Selon la fréquence à laquelle cela se produit, il se peut que ce risque dissuade les professionnels en exercice d'utiliser la norme ISA pour les EPC.

Voir les [questions 2 à 7](#) concernant l'option 1 dans la Section III, «[Appel à commentaires](#)».

Option 2 : Apporter des modifications limitées et ciblées aux NCA

18. Si cette option est retenue, le CNAC n'adoptera pas la norme ISA pour les EPC que publiera l'IAASB et ne s'en servira pas pour élaborer une norme canadienne équivalente. Autrement dit, aucune norme distincte pour l'audit des EPC ne sera adoptée au Canada.
19. L'option 2 consiste à changer les critères définis à l'[Annexe II](#) pour qu'il soit possible d'apporter des modifications limitées et ciblées aux normes ISA adoptées à titre de NCA pour les rendre adaptables et proportionnables, de sorte qu'elles répondent aux besoins des parties prenantes. Le CNAC s'est engagé à adopter les normes ISA à titre de NCA. Il veillerait donc à ce que les changements apportés aux critères n'aillent pas à l'encontre de cet engagement. Selon lui, la convergence des

normes d'audit à l'échelle mondiale (qui repose sur l'adoption des normes ISA) est essentielle à la confiance des parties prenantes, dont les besoins évoluent.

20. Voici des exemples de modifications limitées et ciblées que le CNAC pourrait apporter pour le Canada afin de répondre aux besoins en matière d'adaptabilité et de proportionnalité :
- a) Des modifications pourraient être apportées dans les cas où les exigences des NCA sont particulièrement difficiles à appliquer aux éléments peu complexes d'une entité. Plusieurs normes et exigences qui posent des problèmes aux professionnels en exercice sont d'ailleurs déjà connues, grâce aux consultations menées auprès des parties prenantes (voir l'[Annexe I](#)). Le CNAC pourrait ajouter des modalités d'application et autres commentaires explicatifs portant sur les considérations propres aux EPC. Par exemple, dans la [NCA 315](#) révisée récemment, on trouve des encadrés, des tableaux et des modalités d'application qui expliquent comment appliquer certaines exigences dans les audits d'EPC. En plus de modifier les normes, le CNAC pourrait élaborer des indications ne faisant pas autorité.
 - b) Le CNAC pourrait prendre les dispositions de la norme ISA pour les EPC [en projet] qui répondent aux besoins des parties prenantes en matière d'adaptabilité et de proportionnalité et les intégrer aux NCA pertinentes.
21. Les avantages et les inconvénients d'apporter des modifications limitées et ciblées aux NCA sont énumérés ci-dessous.

Avantages

- a) Il serait pratique de modifier les NCA pour éclaircir les points bien précis qui causent des difficultés importantes aux professionnels en exercice dans le cadre des audits d'EPC.
- b) Les modifications apportées aux NCA font autorité. Elles seraient donc plus efficaces que les indications ne faisant pas autorité pour faire changer les pratiques au besoin.
- c) L'approche actuelle du CNAC serait maintenue. Autrement dit, on continuerait d'avoir des NCA qui sont fondées sur des principes et qui s'appliquent aux audits de toutes les entités, peu importe leur taille et leur degré de complexité. Les inconvénients de l'option 1 (élaboration d'une norme distincte) seraient donc évités.

Inconvénients

- a) Il faudrait que le CNAC examine les critères de modification (voir l'[Annexe II](#)) et détermine comment les modifier afin qu'ils permettent l'apport de modifications aux normes ISA (pour le Canada) lorsque cela permet d'améliorer l'adaptabilité et la proportionnalité des NCA — un travail qui exigerait du temps et des efforts.
- b) La multiplication des modifications apportées pour le Canada risquerait de nuire à la correspondance étroite entre les NCA et les normes ISA et de compliquer le suivi des différences entre les normes canadiennes et internationales.
- c) Les modifications apportées aux NCA seraient limitées et ne cibleraient que les exigences qui causent des difficultés importantes aux professionnels en exercice. Elles ne permettraient pas de traiter de chacune des étapes de l'audit d'une EPC. Cette option n'offre donc pas une solution complète.
- d) Comme on l'a vu, plusieurs parties prenantes ont dit que les NCA étaient devenues longues, trop détaillées et difficiles à utiliser. Or, le problème de la longueur des NCA serait aggravé par l'ajout de considérations propres aux EPC.
- e) La révision des NCA existantes est une option qui exige du temps. Il serait probablement plus rapide d'adopter la norme ISA pour les EPC. L'IAASB a en effet l'intention de mener son projet à terme le plus vite possible. Bref, l'option 2 risque de prendre plus de temps que l'option 1.
- f) Il se pourrait que les normes ISA nouvelles ou révisées publiées après la norme ISA pour les EPC contiennent peu d'indications sur les questions qui touchent les audits d'EPC. Si tel est le cas, le CNAC devra consacrer du temps et des efforts à l'examen des considérations propres

aux EPC qu'il convient d'ajouter à ces normes en vue de leur adoption à titre de NCA. Il lui faudra en outre préparer des exposés-sondages sur ces ajouts. Tout cela risquerait de retarder la publication des NCA. Or, l'un des buts que le CNAC s'est fixés dans son plan stratégique 2022-2025 est d'élaborer des solutions plus rapidement.

- g) Les exigences fondamentales des NCA s'appliquent aux audits d'EPC et sont nécessaires à l'expression d'une opinion sous forme d'assurance raisonnable. Il est possible que l'apport de modifications limitées et ciblées ne se traduise pas par une réduction appréciable des travaux effectués dans ce type de mission, et ne permette pas aux professionnels en exercice de faire des gains d'efficacité significatifs.

Voir les [questions 8 à 10](#) concernant cette option dans la Section III, «[Appel à commentaires](#)».

Option 3 : Élaborer des indications ciblées ne faisant pas autorité

22. Si cette option est retenue, le CNAC n'adoptera pas la norme ISA pour les EPC que publiera l'IAASB et ne s'en servira pas pour élaborer une norme canadienne équivalente. Autrement dit, aucune norme distincte pour l'audit des EPC ne sera adoptée au Canada. Il n'apportera pas non plus de modifications limitées et ciblées aux NCA pour répondre aux besoins en matière d'adaptabilité et de proportionnalité.
23. L'option 3 consiste en l'élaboration — par le CNAC ou par d'autres groupes (comme CPA Canada) auxquels le CNAC prêterait main-forte — d'indications ne faisant pas autorité bien ciblées, dont des outils, pour aider les professionnels en exercice à appliquer les NCA aux audits d'EPC. Ces indications ne feraient pas partie des NCA et n'imposeraient aucune exigence supplémentaire aux professionnels en exercice.
24. Voici quelques exemples :
- a) **Indications de mise en œuvre pour les NCA nouvelles ou révisées axées sur les EPC** – Destinées à faciliter la formation des professionnels en exercice et la mise en œuvre des NCA nouvelles et révisées, ces indications peuvent prendre la forme d'outils, de présentations, de webinaires ou de vidéos. Par exemple, CPA Canada a publié en juin 2021 l'[Outil d'aide à la mise en œuvre – Processus d'évaluation des risques : conseils pour la mise en œuvre de la NCA 315 révisée](#), qu'elle a préparé en collaboration avec le Groupe consultatif sur les audits d'EPC du CNAC, pour mettre en relief l'adaptabilité de la NCA 315 révisée, particulièrement en ce qui concerne les EPC.
- b) **Indications et outils ciblés axés sur les difficultés importantes que pose l'application des exigences particulières des NCA aux EPC** – CPA Canada en a déjà élaboré par le passé :
- [Audit des organismes sans but lucratif : Évaluation des risques selon les Normes canadiennes d'audit](#) (2015);
 - [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»](#) (2015).
25. Les avantages et les inconvénients de l'élaboration d'indications ciblées ne faisant pas autorité sont énumérés ci-dessous.

Avantages

- a) Les indications ne faisant pas autorité peuvent être élaborées, publiées et, s'il y a lieu, modifiées plus rapidement que les prises de position faisant autorité, car, contrairement à celles-ci, elles ne sont pas visées par la procédure officielle.

- b) L'élaboration d'indications ne faisant pas autorité est une solution qui offre une grande latitude. On peut inclure dans ces indications des exemples pratiques et des organigrammes, et utiliser un langage simple et accessible. Il pourrait s'agir de la meilleure solution pour aider les professionnels en exercice à appliquer les NCA aux audits des EPC.

Inconvénients

- a) Pour les professionnels en exercice, il y aurait encore plus d'indications à lire et à prendre en considération.
- b) Les indications porteraient sur des exigences spécifiques des NCA qui sont particulièrement difficiles à appliquer aux audits d'EPC. Elles ne permettraient pas de traiter de chacune des étapes de l'audit d'une EPC. Cette option n'offre donc pas une solution complète.
- c) Parce qu'elles ne font pas autorité, les indications pourraient ne pas être le moyen le plus efficace de faire changer les pratiques lorsque cela est nécessaire.
- d) Les indications ne faisant pas autorité devront être mises à jour (révision des NCA, évolution des pratiques, etc.). Or, comme elles ne font pas partie de la collection Normes et recommandations de CPA Canada, leur mise à jour risque de ne pas être faite en priorité.

Voir les [questions 11 et 12](#) concernant cette option dans la Section III, «[Appel à commentaires](#)».

SECTION III : APPEL À COMMENTAIRES

Réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB

- 26. L'exposé-sondage de l'IAASB peut être consulté sur le [site Web de l'IAASB](#). Le projet de norme ISA pour les EPC y est précédé de notes explicatives qui fournissent des renseignements généraux et des explications sur les propositions.
- 27. Les parties prenantes canadiennes qui décident de répondre à l'exposé-sondage de l'IAASB sont invitées à soumettre leurs commentaires directement à l'IAASB, et à en transmettre une copie au CNAC. Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires directement au CNAC en utilisant la plateforme Tribune.FRASCanada.ca ou le [formulaire de réponse en ligne](#). Le CNAC tiendra compte de vos commentaires dans l'élaboration de sa propre réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB.
- 28. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Lorsque vous vous prononcez contre les propositions de l'exposé-sondage de l'IAASB, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Lorsque vous êtes favorable aux propositions contenues dans l'exposé-sondage de l'IAASB, il est important que le CNAC en soit informé. Les répondants peuvent choisir de commenter toutes les questions ou uniquement celles qui les concernent.
- 29. Les parties prenantes sont priées de ne pas commenter les points propres au contexte canadien dans leur réponse à l'IAASB. Les commentaires à ce sujet devraient être soumis uniquement au CNAC. Veuillez consulter le guide à l'intention des répondants contenu dans l'exposé-sondage de l'IAASB et répondre aux questions précises qui y sont formulées.

Réponse à l'exposé-sondage du CNAC

- 30. Le CNAC souhaite qu'en plus de lui faire parvenir copie de leur réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB, s'il y a lieu, les parties prenantes répondent aux questions énoncées ci-dessous.

31. Le CNAC invite aussi les professionnels en exercice et les cabinets de toutes tailles qui répondent à l'exposé-sondage de l'IAASB et aux questions ci-dessous à tester les exigences de la norme ISA pour les EPC [en projet] et à inclure leurs résultats dans leur lettre de réponse. Les tests de terrain peuvent porter sur toutes les étapes de l'audit ou seulement certaines d'entre elles, ou sur des exigences spécifiques de la norme proposée. Les résultats de ces tests aideront le CNAC à mieux comprendre les incidences des propositions sur la pratique.
32. Voici les questions du CNAC :

Questions d'intérêt public

1. Selon vous, les points énumérés au [paragraphe 8](#) (problèmes qui sont ressortis des consultations menées précédemment auprès des parties prenantes) et au [paragraphe 9](#) (questions d'intérêt public) brossent-ils un portrait juste et complet de la situation? Y a-t-il d'autres problèmes ou questions d'intérêt public à ajouter?

Option 1 : Adopter une norme distincte pour les audits d'EPC

2. Parmi les questions que pose l'IAASB dans les notes explicatives de son [exposé-sondage](#), voici celles qui intéressent particulièrement le CNAC :
- a) les questions 3 à 6 concernant l'autorité (ou le champ d'application) de la norme ISA pour les EPC [en projet], c'est-à-dire la Partie A du projet de norme;
 - b) la question 7 d) sur l'approche adoptée à l'égard des commentaires explicatifs essentiels, et plus précisément la question de savoir si la norme ISA pour les EPC, telle que proposée, en contient suffisamment pour aider l'auditeur à réaliser un audit de qualité;
 - c) la question 13 sur le passage de la norme ISA pour les EPC [en projet] aux normes ISA. Le CNAC souhaite surtout connaître votre avis sur les questions suivantes :
 - i) Selon le paragraphe 131 des notes explicatives, il devrait être assez rare de devoir passer de la norme ISA pour les EPC aux normes ISA dans le cadre d'une mission d'audit qui a déjà été acceptée ou maintenue. Êtes-vous de cet avis?
 - ii) Selon les paragraphes 26 et 133 des notes explicatives, le professionnel en exercice qui est confronté à une situation dont la norme ISA pour les EPC [en projet] ne traite pas ne peut suppléer cette norme en utilisant les exigences pertinentes des normes ISA. Par exemple, s'il découvre pendant l'audit un élément complexe qui n'est pas prévu dans la norme ISA pour les EPC [en projet], il ne peut utiliser les normes ISA pour cet élément. Partagez-vous ce point de vue?
 - iii) Le paragraphe 139 des notes explicatives énumère les mesures à prendre lorsque le professionnel en exercice détermine que l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] n'est plus appropriée pour la mission d'audit. Selon vous, cette liste est-elle appropriée et complète?
3. Passons à l'autorité de la norme (Partie A de la norme ISA pour les EPC [en projet]). Si la norme ISA pour les EPC était adoptée au Canada :
- a) les professionnels en exercice seraient-ils en mesure de l'appliquer dans le contexte canadien?
 - b) y aurait-il lieu de prévoir d'autres interdictions, en plus de celles déjà énoncées dans la Partie A, afin d'empêcher expressément l'utilisation de la norme pour certaines catégories d'entités ou certains secteurs au Canada? Y a-t-il, au Canada, des catégories d'entités ou des secteurs pour lesquels il faudrait au contraire permettre expressément l'utilisation de la norme?
 - c) y aurait-il des seuils ou des critères précis à définir pour encadrer l'utilisation de cette norme au Canada?

4. En supposant toujours que le CNAC adopte la norme ISA pour les EPC [en projet] pour le Canada :
 - a) croyez-vous que le niveau d'assurance que procure l'audit sera perçu différemment par les utilisateurs selon que l'on utilise la norme proposée ou les NCA?
 - b) en quoi un audit réalisé conformément à la norme proposée différerait-il — si différence il y a — d'une mission effectuée conformément aux NCA? Y voyez-vous certains avantages ou gains d'efficacité possibles? Veuillez justifier votre réponse.
 - c) quelle aide à la mise en œuvre (indications complémentaires, formations, outils, etc.) faudrait-il offrir selon vous, dès l'adoption de la norme proposée et de façon continue par la suite?
5. À votre avis, l'adoption d'une norme distincte pour les audits d'EPC au Canada est-elle une solution appropriée? Veuillez justifier votre réponse.
6. Si vous considérez que l'adoption d'une norme distincte pour les audits d'EPC au Canada constitue une solution appropriée, êtes-vous favorable à l'adoption de la norme ISA pour les EPC proposée par l'IAASB? Veuillez justifier votre réponse.
7. À supposer que le CNAC adopte la norme ISA pour les EPC, y aurait-il des modifications à apporter pour le Canada? Si oui, lesquelles?

Options 2 : Apporter des modifications limitées et ciblées aux NCA

8. Considérez-vous que l'apport de modifications limitées et ciblées aux NCA est une solution appropriée? Veuillez justifier votre réponse.
9. Croyez-vous que les exigences mentionnées à l'[Annexe I](#) (exigences qui sont ressorties des consultations menées précédemment par le CNAC) posent des difficultés importantes lorsqu'il s'agit d'auditer des EPC? Y a-t-il d'autres exigences des NCA qui sont particulièrement difficiles à appliquer dans les audits d'EPC et qui pourraient devoir être modifiées? Si oui, lesquelles?
10. À votre avis, quelles modifications limitées et ciblées faudrait-il apporter aux NCA ou, s'il y a lieu, quels éléments du projet de norme ISA pour les EPC (par exemple certains CEE) faudrait-il y ajouter pour résoudre les difficultés importantes que pose l'application des NCA aux audits d'EPC?

Option 3 : Élaborer des indications ciblées ne faisant pas autorité

11. Selon vous, l'élaboration d'indications ciblées ne faisant pas autorité est-elle une solution appropriée? Veuillez justifier votre réponse.
12. Sur quels sujets ou sur quelles exigences précises des NCA le CNAC devrait-il se concentrer pour que les indications ciblées ne faisant pas autorité soient le plus utiles possible? Quelles indications faudrait-il élaborer en premier, et pourquoi?

Points divers

13. Le cas échéant, quelles autres options ou quels autres points le CNAC devrait-il prendre en compte dans ses délibérations sur l'orientation à donner à ses travaux à cet égard?
 14. Si la meilleure solution consiste à combiner plusieurs options, comment le CNAC devrait-il établir l'ordre de priorité des options retenues?
33. Votre opinion nous tient à cœur, et nous accueillerons avec grand intérêt vos commentaires sur le présent document de travail. Faites-les-nous parvenir en utilisant la plateforme [Tribune.FRASCanada.ca](https://tribune.frascanada.ca) ou en envoyant une [lettre de commentaires](#) à l'attention de :

Eric Turner, FCPA, FCA
Directeur, Normes d'audit et de certification
Conseil des normes d'audit et de certification
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Les commentaires sur les points qui précèdent doivent parvenir au CNAC au plus tard le 10 décembre 2021.

ANNEXE I

Normes et exigences qui, selon les consultations menées auprès des parties prenantes canadiennes, sont difficiles à appliquer aux audits d'EPC

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

Les paragraphes et alinéas de la NCA 315 mentionnés ci-dessous se trouvent dans les Prises de position archivées.

Examen analytique préliminaire – NCA 315, alinéa 6 b) : Selon cet alinéa, les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre des procédures analytiques. Les parties prenantes ont indiqué que les procédures analytiques sont souvent inefficaces lorsque l'audit concerne une entité qui, pour se conformer au référentiel d'information financière applicable, doit apporter des ajustements de fin d'exercice (ajustements liés à la séparation des périodes, amortissement, etc.). Le paragraphe A17 de la NCA 315 traite des considérations propres aux petites entités, mais les parties prenantes sont d'avis que l'auditeur ne dispose pas d'une marge de manœuvre suffisante (les indications fournies ne lui permettent pas de décider d'omettre ces procédures analytiques ni de les combiner aux procédures analytiques finales).

Procédures d'évaluation des risques – NCA 315, paragraphe 13 : Selon ce paragraphe, pour acquérir une compréhension des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit associer d'autres procédures à ses demandes d'informations. Les parties prenantes estiment toutefois que les demandes d'informations devraient être suffisantes pour acquérir cette compréhension lorsque l'on adopte une approche entièrement corroborative.

Compréhension du contrôle interne – NCA 315, paragraphes 14 à 19 et 22 à 24 : Ces paragraphes exigent que l'auditeur acquière une compréhension des différentes composantes du contrôle interne. Les parties prenantes considèrent que la compréhension requise est trop détaillée et qu'elle n'est pas adaptée aux environnements peu complexes, qui sont généralement peu structurés et davantage axés sur le suivi et la surveillance des contrôles que sur les contrôles relatifs aux processus. Elles trouvent aussi que l'application de ces paragraphes est fastidieuse lorsque l'on adopte une stratégie entièrement corroborative.

Réponse aux risques liés à l'informatique – NCA 315, paragraphes 18 et 21 : Selon ces paragraphes, l'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière. Les parties prenantes ont fait état d'un manque de clarté quant à l'étendue des travaux à effectuer lorsque l'auditeur détermine que certains contrôles liés aux applications informatiques ne sont pas pertinents pour l'audit. Par exemple, le risque lié à l'informatique pour ce qui est de l'information financière devrait être faible lorsque l'entité utilise un progiciel comptable standard qu'elle ne peut modifier, mais les professionnels en exercice ont de la difficulté à déterminer quels éléments probants obtenir pour étayer ce jugement.

NCA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors de l'audit d'états financiers

Identification des risques de fraude et réponse à ces risques – NCA 240, paragraphe 27 : Selon ce paragraphe, il faut présumer qu'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. Les parties prenantes ont indiqué que cette exigence est difficilement applicable lorsque l'entité auditée n'a qu'une seule source de produits (par exemple, des subventions publiques) et que ces produits ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'informations

financières mensongères. Bien qu'il soit permis de conclure que cette présomption ne s'applique pas, les travaux et la documentation nécessaires pour étayer une telle conclusion sont mal compris, et plusieurs y voient un obstacle de taille.

Élément d'imprévisibilité à introduire dans la détermination des procédures – [NCA 240, alinéa 30 c\)](#) : Cet alinéa exige que l'auditeur introduise un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. Selon les parties prenantes, cela peut être difficile lorsque l'on adopte une approche entièrement corroborative qui implique l'examen d'une grande partie (voire de la totalité) des opérations et des soldes. En pareille situation, il n'est pas toujours simple de trouver un élément d'imprévisibilité efficace.

Test des écritures de journal – [NCA 240, alinéa 33 a\)](#) : Cet alinéa exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit destinées à vérifier le caractère approprié des écritures de journal effectuées à la fin et tout au long de la période. Selon les parties prenantes, la façon d'appliquer cette exigence lorsque l'on adopte une approche entièrement corroborative n'est pas claire. Par exemple, lorsque, conformément à cette approche, de nombreuses écritures de journal de l'entité ont déjà été testées, il est difficile de savoir combien de tests supplémentaires sont exigés.

NCA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance*

Fréquence et substance des communications – [NCA 260, paragraphes 14 à 16](#) : Ces paragraphes énumèrent les questions que le professionnel en exercice est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance. Les parties prenantes ont indiqué qu'elles ont parfois de la difficulté à communiquer ces questions tout au long de l'audit, comme l'exige la norme, lorsque les structures de surveillance sont plutôt informelles (entité qui n'a pas de conseil d'administration ou dont les administrateurs ne se réunissent pas souvent).

NCA 230, *Documentation de l'audit*

Documentation : Les parties prenantes ont souligné le manque de clarté en ce qui concerne la documentation à constituer lorsque certaines procédures d'audit ne sont pas mises en œuvre du fait qu'elles sont inefficaces ou qu'elles ne s'appliquent pas. Les professionnels en exercice ont dit consacrer trop de temps et d'efforts à consigner ce qu'ils décident de ne pas faire et les raisons motivant leurs décisions. Ils le font néanmoins pour éviter que leur jugement professionnel quant à l'inefficacité ou à la non-applicabilité d'une exigence soit remis en question dans le cadre d'une inspection professionnelle. Le manque de clarté des normes en ce qui a trait à l'adaptabilité peut donner lieu à de mauvaises interprétations. Selon l'[alinéa 22 b\) de la NCA 200](#)³, l'auditeur doit se conformer à chacune des exigences d'une NCA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier, une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application est conditionnelle et que la condition n'est pas remplie. Cet alinéa est difficile à interpréter. La conditionnalité est-elle une question de jugement professionnel (autrement dit, le professionnel en exercice détermine que la procédure serait inefficace et que, par conséquent, l'exigence n'est pas pertinente), ou doit-elle être explicitée dans l'exigence (par exemple, dans la NCA 220, il est précisé que l'exigence du [paragraphe 21](#) peut ne s'appliquer qu'aux audits d'entités cotées)?

³ NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*.

ANNEXE II

Critères de modification des normes ISA en vue de leur adoption à titre de NCA

En ce qui concerne l'adoption des normes ISA, l'objectif fondamental du CNAC est d'adopter les normes ISA et de les intégrer sans modification dans le Manuel de CPA Canada – Certification. Toutefois, il peut arriver que des modifications soient nécessaires. Voici la liste des circonstances limitées dans lesquelles le CNAC apportera des modifications aux normes ISA :

1. Le CNAC limitera les ajouts à une norme ISA au texte nécessaire pour assurer la conformité aux exigences légales et réglementaires en vigueur au Canada⁴.
2. Le CNAC limitera aux éléments suivants les suppressions de texte ou les autres modifications apportées au texte d'une norme ISA :
 - a) l'élimination de certains choix prévus dans la norme ISA;
 - b) les exigences ou modalités d'application non permises par les textes légaux ou réglementaires canadiens⁴, ou auxquelles il faut apporter des modifications afin qu'elles soient conformes à ces textes légaux ou réglementaires;
 - c) les exigences ou modalités d'application pour lesquelles la norme ISA reconnaît que des pratiques différentes peuvent s'appliquer dans différents pays.
3. Le CNAC peut apporter, aux exigences ou modalités d'application et autres commentaires explicatifs d'une norme ISA, des modifications qui ne répondent pas aux critères définis au point 1 ou 2 ci-dessus lorsqu'il estime que des circonstances propres au contexte canadien rendent de telles modifications nécessaires pour servir l'intérêt public au Canada et maintenir la qualité de l'audit et de l'information financière au Canada.
4. Dans la mesure du possible, les modifications qui sont :
 - a) des ajouts à une norme ISA ne seront pas incompatibles avec les exigences ou modalités d'application et autres commentaires explicatifs de la norme ISA;
 - b) des suppressions de texte ou d'autres modifications apportées au texte d'une norme ISA consisteront à remplacer le texte supprimé par un autre texte approprié permettant d'atteindre l'objectif visé.

Les modifications qu'il est proposé d'apporter à une norme ISA seront clairement indiquées dans les exposés-sondages sur les projets de normes canadiennes. Le CNAC indiquera les motifs des modifications, et les parties prenantes seront invitées à commenter les modifications, y compris dans les cas où elles ne se traduiront pas par une convergence avec la norme ISA conforme au guide de l'IAASB à l'intention des normalisateurs nationaux. Les modifications apportées aux normes ISA seront clairement identifiées dans le texte définitif publié dans le Manuel.

⁴ Au Canada, les lois sur la constitution des sociétés et les autres lois applicables aux sociétés exigent souvent que les entités établissent des états financiers conformes aux principes comptables généralement reconnus (PCGR) du Canada. En conséquence, si les PCGR canadiens nécessitent une intervention différente de la part de l'auditeur au Canada, les différences en cause répondent à la définition d'une exigence légale ou réglementaire.

© 2021 Normes d'information financière et de certification,
Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à info@frascanada.ca.