

Guide des missions d'examen



Guide des missions d'examen

AVERTISSEMENT

Le présent guide, préparé par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. Il n'a pas été approuvé par le Conseil des normes d'audit et de certification, le Conseil des normes comptables, ni le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation de cette publication.

© 2016 Comptables professionnels agréés du Canada (CPA 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 savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca

Avant-propos

CPA Canada entreprend des initiatives visant à faciliter la mise en œuvre des normes pour les professionnels en exercice et leurs clients. Dans le cadre de ces initiatives, elle a préparé le présent guide afin de fournir des indications destinées à aider les professionnels en exercice à réaliser des missions d'examen selon la Norme canadienne de missions d'examen (NCME) 2400, *Missions d'examen d'états financiers historiques*.

Le présent guide contient des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité qui n'ont pas été adoptées, sanctionnées, approuvées ou influencées de quelque autre façon que ce soit par le Conseil des normes d'audit et de certification, le Conseil des normes comptables, le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public, ou par tout autre conseil ou comité de CPA Canada, ou par les instances dirigeantes ou les membres de CPA Canada ou d'un ordre provincial, ou par les organisations représentées par les membres du groupe de travail ayant collaboré au guide.

Le professionnel en exercice doit exercer son jugement professionnel pour déterminer si les indications contenues dans le présent guide, qui s'appuie sur la NCME 2400 publiée en avril 2016, sont appropriées et pertinentes compte tenu des circonstances propres à la mission d'examen qu'il réalise.

CPA Canada tient à remercier l'auteure, Jane Bowen, FCPA, FCA, pour l'élaboration du présent guide, ainsi que les membres du Groupe de travail sur les indications relatives aux missions d'examen pour leur participation à sa préparation. La publication du guide aurait été impossible sans le travail précieux et dévoué des membres de ce groupe de travail.

Septembre 2016

Groupe de travail sur les indications relatives aux missions d'examen

Membres

Phil Cowperthwaite, FCPA, FCA
Cowperthwaite Mehta (Toronto)

Gordon Cummings, FCPA, FCA, CPA (Illinois, É.-U.)
D&H Group LLP (Vancouver)

Patricia Gonsalves, CPA, CA
BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L. (Toronto)

Bridget Noonan, CPA, CA
Clearline Consulting (Richmond)

Annie Smargiassi, CPA, CA
Ordre des comptables professionnels agréés du Québec (Montréal)

Auteure

Jane Bowen, FCPA, FCA

Permanente

Taryn Abate, CPA, CA, CPA (Illinois, É.-U.)
Directrice de projets, Division recherche, orientation et soutien

Table des matières

Chapitre 1 : Comment utiliser le présent guide	1
1.1 Introduction et objectif	1
1.1-1 Usages du Guide	3
1.2 Contenu et structure	3
1.2-1 Structure des chapitres	3
1.2-2 Sigles utilisés	4
Chapitre 2 : Missions d'examen – Aperçu	5
2.1 Notions de base	5
2.1-1 Champ d'application de la NCME 2400	6
2.1-2 Objectifs de la mission	9
2.1-3 Comparaison entre les missions de compilation, d'examen et d'audit	12
2.2 Éléments	14
2.2-1 Éléments de la réalisation d'une mission d'examen	14
2.2-2 Principales étapes de la réalisation d'une mission d'examen	16
2.2-3 Rapport du professionnel en exercice	17
Chapitre 3 : Acceptation	19
3.1 Le cabinet est-il prêt?	20
3.1-1 Comprendre la NCME 2400	20
3.1-2 Normes de déontologie	21
3.1-3 Esprit critique	22
3.1-4 Jugement professionnel	26
3.1-5 Compétences	29
3.1-6 Contrôle qualité	30

3.2	Le cabinet peut-il accepter ou reconduire la mission?	33
3.2-1	Objectif rationnel	34
3.2-2	Caractère approprié de la mission	35
3.2-3	Règles de déontologie, y compris en matière d'indépendance	35
3.2-4	Limitation de l'étendue des travaux	37
3.2-5	Doutes sur l'intégrité de la direction	38
3.3	Accord sur les conditions de la mission	40
3.3-1	Conditions préalables à l'acceptation de la mission	40
3.3-2	Conditions de la mission non satisfaisantes	48
3.3-3	Accord sur les conditions de la mission	48

Chapitre 4 : Planification **55**

4.1	Communication continue	56
4.1-1	Responsables de la gouvernance	56
4.1-2	Modes de communication	57
4.2	Compréhension de l'entité et de son environnement	60
4.2-1	Pourquoi acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement?	60
4.2-2	Étendue de la compréhension	63
4.2-3	Comment acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement	67
4.2-4	Planification des travaux	70
4.3	Détermination et application du seuil de signification	76
4.3-1	Établissement du seuil de signification	77
4.3-2	Application du seuil de signification	81
4.3-3	Révision du seuil de signification	83
4.4	Concevoir des procédures appropriées	84
4.4-1	Types de procédures	85

Chapitre 5 : Réalisation **91**

5.1	Mise en œuvre des procédures	92
5.1-1	Procédures analytiques	92
5.1-2	Demandes d'informations	95
5.1-3	Parties liées	118
5.1-4	Fraudes et situations de non-conformité aux textes légaux et réglementaires	121
5.1-5	Continuité de l'exploitation	125
5.1-6	Autres questions	129

5.1-7	Procédures supplémentaires	136
5.1-8	Événements postérieurs à la date de clôture	145
5.1-9	Déclarations écrites	152
5.2	Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre	155
5.2-1	A-t-on obtenu des éléments probants suffisants et appropriés?	156
5.2-2	Supervision et revue	159
5.3	Documentation relative à la mission	161
5.3-1	Documentation	162
5.3-2	Constitution du dossier	165
Chapitre 6 : Formation d'une conclusion appropriée		167
6.1	Formation d'une conclusion appropriée	167
6.1-1	Évaluation du niveau d'assurance obtenu à l'égard des états financiers	168
6.1-2	Cumul des anomalies détectées et évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	171
6.1-3	Communication des constatations	175
6.1-4	Incohérences	178
Chapitre 7 : Rapports		179
7.1	Libellé du rapport	180
7.1-1	Éléments du rapport	183
7.1-2	Paragraphe d'observations	184
7.1-3	Paragraphe sur d'autres points	186
7.1-4	Autres obligations de rapport	188
7.1-5	Date du rapport	190
7.1-6	Conclusion non modifiée	191
7.2	Conclusions modifiées	192
7.2-1	Circonstances nécessitant une conclusion modifiée	196
7.2-2	Trois types de conclusion modifiée	198
7.2-3	Déclarations de la direction non fiables ou non disponibles	198
7.2-4	Démission	199
7.2-5	Mention du fait que le rapport pour la période précédente comportait une conclusion modifiée	201
7.2-6	Contenu du « paragraphe sur le fondement de la conclusion » quand le rapport comporte une conclusion modifiée	202

Annexe A : Définitions des termes utilisés dans le présent guide	205
Annexe B : Facteurs à prendre en considération en ce qui a trait à l'acceptation ou à la reconduction de la mission	211
Annexe C : Éléments à prendre en considération en ce qui a trait à la compréhension de l'entité et de son environnement et à la préparation des demandes d'informations	215
Annexe D : Exemples de procédures analytiques	219
Annexe E : Événements ou situations relatifs à la continuité de l'exploitation	223

CHAPITRE 1

Comment utiliser le présent guide

CONTENU DU CHAPITRE 1	
<ul style="list-style-type: none"> • Objectif du présent guide et usages possibles • Structure du contenu 	
1.1 Introduction et objectif	1.2 Contenu et structure
1.1-1 Usages du Guide	1.2-1 Structure des chapitres 1.2-2 Sigles utilisés

1.1 Introduction et objectif

La Norme canadienne de missions d'examen (NCME) 2400, *Missions d'examen d'états financiers historiques*, s'applique à l'examen des états financiers historiques (intermédiaires ou annuels) préparés conformément à un référentiel à usage général ou à un référentiel à usage particulier. La NCME 2400, moyennant les adaptations nécessaires, s'applique également à l'examen d'autres informations financières historiques. Le présent guide traite principalement des responsabilités du **professionnel en exercice** qui a pour mission de réaliser un examen d'états financiers historiques conformément à la NCME 2400.

Date d'entrée en vigueur

La NCME 2400 a été publiée le 31 mars 2016, et elle s'applique aux examens d'états financiers annuels ou intermédiaires (sauf lorsque la mission d'examen d'états financiers intermédiaires entre dans le

champ d'application du chapitre 7060, « Examen des états financiers intermédiaires par l'auditeur ») des périodes closes à compter du 14 décembre 2017. Son application anticipée n'est pas autorisée.

La NCME 2400 contient des exigences et des modalités d'application permettant de déterminer la nature et l'étendue des procédures d'examen, de même que la forme et le contenu du rapport du professionnel en exercice. On suppose que le professionnel en exercice qui utilise le présent guide a déjà acquis une compréhension de l'intégralité du texte de la NCME 2400. Le Guide fournit des indications ne faisant pas autorité sur l'application de la NCME 2400. Sa lecture ne saurait se substituer à celle de la norme; le Guide doit plutôt être considéré comme un outil complémentaire d'aide à l'application uniforme de la norme. Le Guide n'aborde pas tous les aspects de la norme et ne peut servir à déterminer ni à prouver la conformité d'une mission à la NCME 2400.

L'objectif du présent guide est de fournir :

- des indications pratiques sur l'application des exigences liées à la réalisation de missions d'examen;
- des exemples :
 - de procédures habituelles ainsi que quelques scénarios fictifs dans le cadre desquels les mesures prises s'appuient sur les faits et circonstances propres à chaque scénario et l'exercice approprié du jugement professionnel du professionnel en exercice;
- des points à prendre en compte en ce qui a trait :
 - aux questions qui pourraient aisément être négligées ou aux exigences que les professionnels en exercice pourraient avoir de la difficulté à appliquer,
 - aux suggestions qui visent à améliorer l'efficacité et à réduire le temps consacré à la réalisation de missions d'examen.

1.1-1 Usages du Guide

Le Guide peut :

- aider à comprendre la NCME 2400 et sa mise en oeuvre;
- servir de guide de référence quotidien pour le personnel;
- aider le cabinet à établir des politiques et des procédures pour son manuel de contrôle qualité;
- servir à concevoir des cours de formation, être utilisé à des fins de perfectionnement personnel ou pour des discussions de groupe;
- faire en sorte que les professionnels du cabinet adoptent une approche uniforme à la planification et à la réalisation de missions d'examen;
- servir à améliorer la communication entre les membres de l'équipe de mission et avec des tiers

1.2 Contenu et structure

Le présent guide a été structuré de manière à suivre les éléments d'une mission d'examen dont il est question au [chapitre 2](#). On trouvera en annexe la définition des termes utilisés, des modèles de procédures et d'autres outils pratiques.

1.2-1 Structure des chapitres

Tous les chapitres du présent guide sont structurés de la manière suivante :

- a) un tableau résumant les sujets abordés dans le chapitre;
- b) les paragraphes pertinents de la NCME 2400 qui s'appliquent au sujet;
- c) des commentaires sur les exigences;
- d) des exemples de concepts abordés;
- e) des points à prendre en compte (conseils pratiques).

1.2-2

Sigles utilisés

CNAC	Conseil des normes d'audit et de certification
CNC	Conseil des normes comptables
ÉF	États financiers
FT	Feuilles de travail
IFAC	Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants)
IFRS	Normes internationales d'information financière (International Financial Reporting Standards)
NCA	Normes canadiennes d'audit
NCCQ 1	Norme canadienne de contrôle qualité 1
NCECF	Norme comptable pour les entreprises à capital fermé (Partie II du <i>Manuel de CPA Canada – Comptabilité</i>)
NCME	Norme canadienne de missions d'examen
NCOSBL	Norme comptable pour les organismes sans but lucratif (Partie III du <i>Manuel de CPA Canada – Comptabilité</i>)
RCQM	Revue de contrôle qualité de la mission
RG	Responsables de la gouvernance
RIFA	Référentiel d'information financière applicable
TI	Technologies de l'information

CHAPITRE 2

Missions d'examen – Aperçu

CONTENU DU CHAPITRE 2

- Étendue et objectif de la mission d'examen
- Différences entre une mission d'examen et une mission de compilation ou une mission d'audit
- Nature des travaux réalisés dans le cadre d'une mission d'examen

2.1 Notions de base

- 2.1-1 Éléments
- 2.1-2 Objectifs de la mission
- 2.1-3 Comparaison entre les missions de compilation, d'examen et d'audit

2.2 Éléments

- 2.2-1 Éléments de la réalisation d'une mission d'examen
- 2.2-2 Principales étapes de la réalisation d'une mission d'examen
- 2.2-3 Rapport du professionnel en exercice

2.1 Notions de base

La NCME 2400 permet de répondre à la demande de services de mission d'examen de la part du marché, qui s'explique par des facteurs tels que :

- la demande formulée par les institutions financières à l'égard de l'obtention d'une certaine forme d'assurance indépendante au sujet des états financiers des entités;
- le désir des entités d'accroître la crédibilité de leurs états financiers en faisant appel à un professionnel en exercice pour qu'il réalise une mission d'examen;

- d'éventuelles modifications de la réglementation pouvant faire en sorte que les missions d'examen représentent une solution de remplacement acceptable aux missions d'audit;
- une demande visant la réalisation d'un examen des informations financières d'une composante qui n'est pas une composante importante, dans le cadre de l'audit des états financiers d'un groupe; voir le paragraphe 29 de la NCA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — Considérations particulières.

2.1-1 **Champ d'application de la NCME 2400**

La NCME 2400 traite :

- des responsabilités du professionnel en exercice qui a pour mission de réaliser un examen d'états financiers historiques annuels ou intermédiaires, à l'exclusion du cas où l'auditeur de l'entité procède à l'examen des états financiers intermédiaires de celle-ci dans les circonstances décrites au chapitre 7060, « Examen des états financiers intermédiaires par l'auditeur »;
- de la forme et du contenu du rapport du professionnel en exercice.

Le champ d'application de la NCME 2400 et son applicabilité aux missions sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 2.1-1A

TOUTES les missions sont soumises à un contrôle qualité (NCCQ 1) Applicabilité de la NCME 2400				
OUI	OUI*	OUI	OUI	NON*
Réalisation d'un examen d'états financiers historiques annuels	Réalisation d'un examen d'états financiers historiques intermédiaires* (*Voir le renvoi au chapitre 7060 pour ce qui est des examens réalisés à des fins réglementaires.)	Réalisation d'un examen d'autres informations financières historiques (la NCME 2400 s'applique, moyennant les adaptations nécessaires - voir la note 1 ci-dessous) Note : la NCME 2400 ne s'applique pas aux informations financières non historiques. Les missions d'assurance limitée autres que les examens d'informations financières historiques sont réalisées selon d'autres Normes canadiennes de missions de certification (NCMC)	Réalisation d'un examen des états financiers d'une composante à la demande du professionnel en exercice du groupe (Voir la NCA 600, Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes — Considérations particulières)	Réalisation d'un examen du respect de dispositions contractuelles ou réglementaires (Appliquer le chapitre 8600, « Examen du respect de dispositions contractuelles ou réglementaires » (Voir la note 2 ci-dessous.)
				Réalisation, par l'auditeur d'une entité, de l'examen des états financiers intermédiaires de celle-ci dans les circonstances décrites au chapitre 7060, « Examen des états financiers intermédiaires par l'auditeur » (C.-à-d. à des fins réglementaires)
<p>Note 1 : Le chapitre 8500, « Examen d'informations financières autres que des états financiers », est remplacé par la NCME 2400.</p> <p>Note 2 : Le chapitre 8600, « Examen du respect de dispositions contractuelles ou réglementaires », a été conservé car les questions visées par ce chapitre n'étaient pas couvertes par la NCME 2400. Cependant, un projet est actuellement en cours dans le cadre duquel on envisage le remplacement du chapitre 8600. Le chapitre 8100 sera toutefois conservé jusqu'à l'achèvement du projet mené par le CNAC en vue de remplacer le chapitre 8600, car le chapitre 8600 est lié au chapitre 8100.</p>				

Comme on l'a indiqué précédemment, la NCME 2400 s'applique aussi, moyennant les adaptations nécessaires, aux missions d'examen d'autres informations financières historiques. Toutefois, le présent guide traite surtout de l'examen d'états financiers historiques à usage général et à usage particulier.

La NCME 2400 *ne* traite pas :

- des examens des états financiers résumés;
- des examens, par l'auditeur indépendant, des états financiers intermédiaires d'une entité devant être diffusés en vertu des dispositions de la législation sur les valeurs mobilières dont traite le chapitre 7060 (voir le paragraphe 1 du chapitre 7060);
- de la réalisation, en tant qu'auditeur d'une entité, d'un examen des états financiers intermédiaires de l'entité à des fins réglementaires dont il est question au chapitre 7060; le chapitre 7060 est la norme appropriée dans les circonstances. Cependant, la NCME 2400 **s'applique** lorsque le professionnel en exercice a pour mission de réaliser un examen d'états financiers intermédiaires dans des circonstances autres que celles décrites au chapitre 7060, comme il est indiqué ci-dessus;
- des missions d'assurance limitée autres que les examens d'informations financières historiques qui sont exécutées selon les Normes canadiennes de missions de certification (NCMC), par exemple la NCMC 3000, *Missions d'attestation autres que les audits ou examens d'informations financières historiques*.

2.1-2

Objectifs de la mission

Paragraphe	Exigence
Objectifs	
12	<p>Les objectifs du professionnel en exercice dans la réalisation d'une mission d'examen d'états financiers selon la présente NCME sont les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) obtenir une assurance limitée, principalement par la voie de demandes d'informations et de procédures analytiques, que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives et, en conséquence, pouvoir exprimer une conclusion indiquant s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A10) b) délivrer un rapport sur les états financiers pris dans leur ensemble et procéder aux communications exigées par la présente NCME

Comme on l'indique à l'alinéa 12 a) de la NCME 2400, l'objectif consiste dans l'obtention d'une assurance limitée. Le tableau qui suit présente une description de ce type de mission pour faciliter la compréhension de l'objectif visé par la NCME 2400, de même qu'une description d'une mission d'audit à des fins de comparaison.

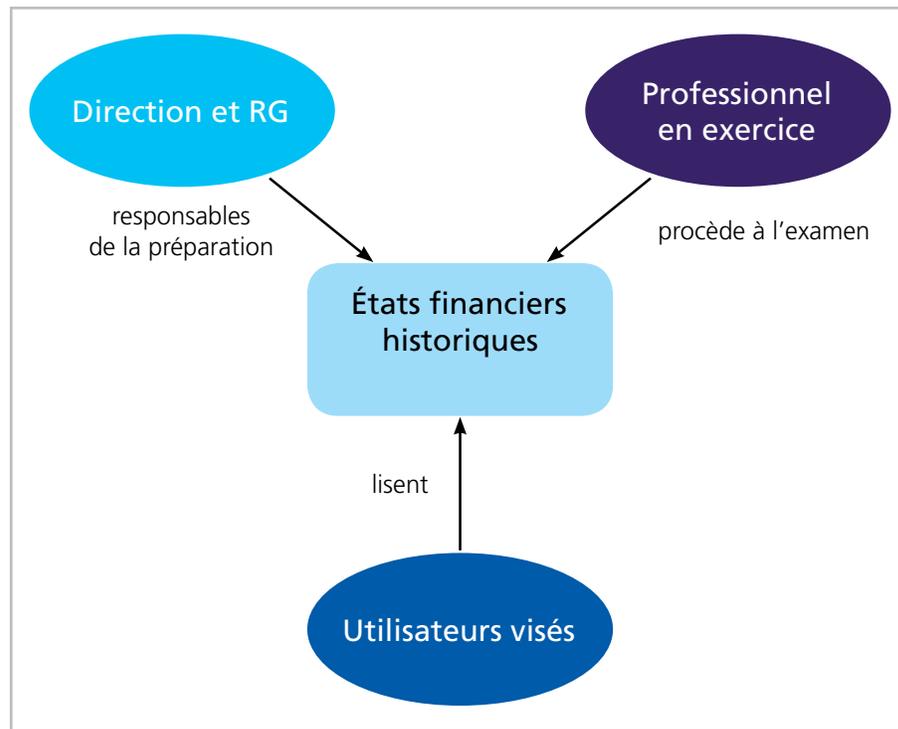
Tableau 2.1-2A

Type de mission	Appelé communément	Description
Assurance limitée	Examen	<ul style="list-style-type: none"> une mission visant la formulation d'une conclusion indiquant si le professionnel en exercice a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés conformément au RIFA; le niveau d'assurance obtenu lorsque le risque de mission est ramené à un niveau acceptable dans les circonstances de la mission, et ce niveau d'assurance est inférieur à l'assurance raisonnable que procure un audit; la combinaison de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'obtention d'éléments probants est à tout le moins suffisante pour permettre au professionnel en exercice d'obtenir un niveau d'assurance valable; le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice est considéré comme valable s'il est probable qu'il rehaussera la confiance des utilisateurs visés à l'égard des états financiers.
Assurance raisonnable	Audit	<ul style="list-style-type: none"> une mission visant l'expression d'une opinion quant à la question de savoir si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au RIFA; l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance. Ce niveau est atteint lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit (c.-à-d. le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible.

La mission de certification consistant dans l'examen d'états financiers historiques à usage général concerne trois parties principales, comme le montre le tableau suivant :

- 1) Direction / RG
- 2) Professionnel en exercice
- 3) Utilisateurs visés

Tableau 2.1-2B



Le rôle de chacune de ces trois parties est décrit dans le tableau suivant :

Partie	Description du rôle
Direction et responsables de la gouvernance (RG)	<ul style="list-style-type: none"> • responsables de la préparation des états financiers (y compris des informations à fournir) conformément au RIFA (p. ex., NCECF, IFRS ou NCOSBL) • responsables du contrôle interne considéré comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs
Professionnel en exercice	<ul style="list-style-type: none"> • met en œuvre des procédures et obtient des éléments probants pour être en mesure d'exprimer une conclusion indiquant s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au RIFA (p. ex., NCECF, IFRS ou NCOSBL)

Partie	Description du rôle
Utilisateurs visés des états financiers	Une mission de certification, qu'il s'agisse d'un examen ou d'un audit, rehausse la confiance des utilisateurs visés à l'endroit des états financiers. En général, cette confiance rehaussée se rapporte à l'absence d'anomalies significatives dans les états financiers. Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Rappel : Dans bon nombre de petites entités, il peut ne pas y avoir de séparation entre le rôle de la direction et celui des RG.

2.1-3

Comparaison entre les missions de compilation, d'examen et d'audit

Le tableau qui suit résume les différences entre une mission d'examen et une mission de compilation ou une mission d'audit.

Tableau 2.1-3A

Mission	Normes	Assurance	Travaux	Rapport
Compilation	Chapitre 9200	Aucune	compilation des états financiers	Avis au lecteur – mention du fait qu'aucune assurance n'est exprimée

Mission	Normes	Assurance	Travaux	Rapport
Examen	NCME 2400	Limitée	<ul style="list-style-type: none"> • mise en œuvre de procédures à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers, l'accent étant mis sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives • les procédures consistent essentiellement en des demandes d'informations et des procédures analytiques 	Conclusion
Audit	NCA	Raisonna- ble	<ul style="list-style-type: none"> • évaluation des risques et procédures mises en œuvre en réponse aux risques identifiés • mise en œuvre de procédures plus exhaustives, qui comprennent des procédures de corroboration et peuvent comprendre des tests des contrôles 	Opinion

Dans une mission d'examen, les responsabilités du professionnel en exercice, de même que son rapport, diffèrent grandement des responsabilités qui lui incombent et du rapport qu'il délivre dans le cadre d'une mission d'audit ou de compilation. Le niveau d'assurance auquel les utilisateurs peuvent raisonnablement s'attendre à ce que fournissent les rapports délivrés par le professionnel en exercice dans le cadre de ces types de missions est aussi très différent.

Du fait qu'une mission d'examen consiste essentiellement en demandes d'informations et procédures analytiques, elle comporte un plus grand risque de non-détection des anomalies significatives qu'une mission d'audit.

2.2 Éléments

2.2-1 Éléments de la réalisation d'une mission d'examen

Le tableau qui suit présente les principaux éléments de la réalisation d'une mission d'examen. Les prochains chapitres du présent guide abordent en détail chacun de ces éléments.

Tableau 2.2-1A

Élément	Activité	But	Documentation
Acceptation	se conformer aux politiques du cabinet en matière de contrôle qualité des missions d'examen	déterminer s'il est possible d'accepter la mission dans le contexte des politiques de contrôle qualité (c.-à-d. déterminer si l'on dispose du personnel approprié pour la réalisation de la mission d'examen)	<ul style="list-style-type: none"> mentionner les politiques de contrôle qualité du cabinet et la formation donnée en matière de contrôle qualité et de missions d'examen
	mettre en œuvre des procédures visant l'acceptation ou le maintien	<ul style="list-style-type: none"> déterminer s'il y a lieu d'accepter la mission demander à la direction de reconnaître ses responsabilités 	<ul style="list-style-type: none"> observations préliminaires évaluation de l'indépendance et autres questions éthiques lettre de mission

Élément	Activité	But	Documentation
Planification	<ul style="list-style-type: none"> comprendre l'entité, son environnement et le RIFA déterminer le seuil de signification 	<ul style="list-style-type: none"> identifier les éléments significatifs des états financiers, y compris des informations à fournir déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives 	<ul style="list-style-type: none"> compréhension de l'entité et de son environnement seuil de signification secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives
	concevoir des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques	axer les travaux sur : <ul style="list-style-type: none"> les éléments significatifs des états financiers les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives 	<ul style="list-style-type: none"> notes de l'équipe sur la planification liste (plan) des procédures à mettre en œuvre
Réalisation	mettre en œuvre les procédures prévues et toute procédure supplémentaire requise	obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	<ul style="list-style-type: none"> résultats des procédures mises en œuvre éléments probants obtenus
Formulation d'une conclusion appropriée	évaluer les constatations et en discuter avec la direction / les RG	maintenir des échanges continus et résoudre toutes les questions pertinentes	<ul style="list-style-type: none"> revue de la présentation des états financiers définitifs / des informations fournies dans les états financiers définitifs résultats des discussions jugements importants
	former une conclusion	s'assurer que la conclusion de la mission d'examen est appropriée	<ul style="list-style-type: none"> conclusions définitives approbation des états financiers

Élément	Activité	But	Documentation
Rapport	préparer un rapport correctement libellé		<ul style="list-style-type: none"> rapport de mission d'examen définitif

2.2-2 Principales étapes de la réalisation d'une mission d'examen

Le tableau ci-dessous expose en détail les étapes de la réalisation d'une mission d'examen et indique quel chapitre du guide traite de chaque étape.

Tableau 2.2-2A

Principales étapes	Chapitres du Guide
1. Détermination du caractère acceptable de la mission et du maintien de la relation client.	Chapitre 3
2. Acquisition d'une compréhension suffisante de l'entité, de son environnement et du RIFA pour pouvoir d'abord déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives et ensuite concevoir des procédures adéquates.	Chapitre 4
3. Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes responsables des questions financières et comptables au sein de l'entité. Le professionnel en exercice doit faire appel à ses compétences et techniques en matière de certification pour préparer et poser des questions pertinentes fondées sur les connaissances qu'il a acquises à propos de l'entité et poser ensuite des questions de suivi en fonction des réponses reçues.	Chapitre 5
4. Mise en œuvre de procédures de demande d'informations et de procédures analytiques.	Chapitre 5
5. Conception et mise en œuvre de toute procédure supplémentaire nécessaire pour confirmer ou infirmer tout point dont le professionnel en exercice a pris connaissance et qui le porte à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.	Chapitre 5
6. Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.	Chapitre 5
7. Formation d'une conclusion.	Chapitre 6
8. Délivrance d'un rapport sur les états financiers.	Chapitre 7

2.2-3 **Rapport du professionnel en exercice**

Le libellé type du rapport du professionnel en exercice auquel aboutit une mission d'examen d'états financiers historiques préparés conformément à un RIFA (p. ex., les NCECF, les IFRS, les NCOSBL) est présenté dans le tableau suivant; ce rapport correspond à l'exemple 1 de la NCME 2400.

RAPPORT DE MISSION D'EXAMEN DU PROFESSIONNEL EN EXERCICE INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'examen des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction à l'égard des états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité du professionnel en exercice

Notre responsabilité consiste à exprimer une conclusion sur les états financiers ci-joints en nous fondant sur notre examen. Nous avons effectué notre examen selon les normes d'examen généralement reconnues du Canada, qui requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie pertinentes.

Un examen d'états financiers conforme aux normes d'examen généralement reconnues du Canada est une mission d'assurance limitée. Le professionnel en exercice met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants obtenus.

Les procédures mises en œuvre dans un examen sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes d'audit généralement reconnues du Canada, et elles sont de nature différente. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers.

Conclusion

Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

[Signature du professionnel en exercice]

[Date du rapport du professionnel en exercice]

[Adresse du professionnel en exercice]

CHAPITRE 3

Acceptation

CONTENU DU CHAPITRE 3

- Aspects à prendre en considération avant de décider si le cabinet peut accepter ou reconduire une mission d'examen.

3.1 Le cabinet est-il prêt?

- 3.1-1 Comprendre la NCME 2400
- 3.1-2 Normes de déontologie
- 3.1-3 Esprit critique
- 3.1-4 Jugement professionnel
- 3.1-5 Compétences
- 3.1-6 Contrôle qualité

3.2 Le cabinet peut-il accepter ou reconduire la mission?

- 3.2-1 Objectif rationnel
- 3.2-2 Caractère approprié de la mission
- 3.2-3 Règles de déontologie, y compris en matière d'indépendance
- 3.2-4 Limitation de l'étendue des travaux
- 3.2-5 Doutes concernant l'intégrité de la direction

3.3 Accord sur les conditions de la mission

- 3.3-1 Conditions préalables à l'acceptation de la mission
- 3.3-2 Conditions de la mission non satisfaisantes
- 3.3-3 Accord sur les conditions de la mission

Issue

Le cabinet :

- satisfait aux exigences de son système de contrôle qualité;
- a déterminé s'il y a lieu d'accepter ou de reconduire la mission;
- a obtenu une lettre de mission ou une entente écrite appropriée et signée **AVANT** le commencement des travaux.

Dans le présent guide, comme dans la NCME 2400, le « professionnel en exercice » est la personne qui réalise la mission d'examen dans la plupart des cas. Toutefois, dans la section qui suit, on emploie le terme « cabinet » lorsqu'il est question de l'état de préparation en vue de la réalisation d'une mission d'examen. Les lecteurs du présent guide peuvent être des professionnels exerçant à titre individuel, sans personnel, ou faire partie d'un cabinet qui compte du personnel et d'autres associés. Par conséquent, utilisez les indications présentées en fonction de votre situation, que vous soyez un professionnel en exercice, un associé responsable de la mission, un membre de l'équipe de mission ou un membre du cabinet.

3.1 Le cabinet est-il prêt?

Avant qu'un cabinet puisse accepter et réaliser une mission d'examen, il doit prendre en compte les points abordés dans ce chapitre.

3.1-1 Comprendre la NCME 2400

Paragraphe	Exigence
Réalisation d'une mission d'examen conforme à la présente NCME	
16	Le professionnel en exercice doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte de la présente NCME, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences. (Réf. : par. A17)
<i>Conformité aux exigences pertinentes</i>	
17	Le professionnel en exercice doit se conformer à chacune des exigences de la présente NCME, à moins qu'une exigence ne soit pas pertinente au regard de la mission d'examen. Une exigence est pertinente au regard de la mission d'examen lorsque la situation visée par l'exigence existe.
18	Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la présente NCME dans son rapport, le professionnel en exercice doit s'être conformé à toutes les exigences de celle-ci qui sont pertinentes au regard de la mission d'examen.

Le professionnel en exercice doit avoir une compréhension de l'intégralité du texte de la NCME 2400, y compris ses objectifs, ses définitions, ses exigences, ainsi que ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Il doit aussi veiller à ce que les membres de l'équipe de mission en aient une compréhension

suffisante. Les conseils pratiques que renferme le présent guide et des programmes de formation appropriés aideront à accroître la compréhension de la norme.

Le professionnel en exercice doit se conformer à toutes les exigences de la NCME 2400, à moins qu'une exigence donnée ne soit pas pertinente.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Le professionnel en exercice qui réalise une mission d'examen dont le rapport sera distribué dans un autre pays doit déterminer si les textes légaux et réglementaires du pays dans lequel l'entité exerce ses activités ont préséance sur la NCME 2400. Lorsque c'est le cas, il doit déterminer si une mission d'examen réalisée conformément à la NCME 2400 est conforme aux textes légaux et réglementaires du pays concerné. Par exemple, si les textes légaux du pays concerné prescrivent, pour le rapport de mission d'examen, un libellé qui diffère considérablement du libellé exigé par la NCME 2400, le professionnel en exercice doit déterminer si le libellé prescrit est approprié, et si des explications supplémentaires dans son rapport permettraient de réduire les risques de méprise quant à l'assurance que procure l'examen des états financiers. Si le libellé prescrit par le texte légal diffère considérablement et si l'ajout d'explications ne réduit pas les risques de méprise, le professionnel en exercice peut conclure que la mission n'est pas conforme à la NCME 2400 (voir le paragraphe 32 de la NCME 2400).

En outre, lorsque le professionnel en exercice a pour mission d'exécuter un examen à l'extérieur du pays dans lequel il possède un permis d'exercice, il doit déterminer s'il est autorisé à réaliser cette mission d'examen.

3.1-2

Normes de déontologie

Paragraphe	Exigence
Règles de déontologie	
19	Le professionnel en exercice doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. (Réf. : par. A18 et A19)

L'équipe de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission sont soumis aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie pertinentes définies dans les codes de déontologie applicables à l'exercice de l'expertise comptable (comptabilité publique) et publiés par les différents organismes comptables professionnels. Les professionnels en exercice doivent se reporter aux règles ou codes de déontologie du pays ou territoire dans lequel ils exercent leurs activités.

Les principes généraux pertinents comprennent les règles sur l'indépendance et autres règles de déontologie qui concernent notamment :

- l'intégrité;
- l'objectivité;
- la compétence et la diligence professionnelles;
- la confidentialité;
- le comportement professionnel.

Le professionnel en exercice doit être indépendant d'esprit et en apparence. La conformité aux règles d'indépendance, y compris les sauvegardes mises en place pour la préserver, lui confère la capacité de former une conclusion libre de toute influence. L'indépendance du professionnel en exercice renforce sa capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de conserver son esprit critique.

Le cabinet et son personnel doivent se conformer en tout temps aux règles de déontologie, et le cabinet devra donc concevoir et mettre en œuvre des politiques et des procédures à cette fin; ces politiques et procédures devraient être intégrées dans son manuel de contrôle qualité ou l'équivalent.

3.1-3

Esprit critique

Paragraphe	Exigence
Esprit critique et jugement professionnel	
20	Le professionnel en exercice doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de la mission, en étant conscient que certaines situations peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers. (Réf. : par. A20 à A23)

L'esprit critique est une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger sur sa valeur. L'esprit critique rehausse la capacité du professionnel en exercice d'identifier les états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies et d'y répondre.

Les principaux éléments de l'esprit critique sont résumés dans le tableau suivant.

Tableau 3.1-3A

Esprit critique : ATTITUDE essentielle pour rehausser la capacité :			
d'identifier les états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies et d'y répondre;	de s'interroger sur la valeur des informations et des éléments probants obtenus;	de demeurer attentif à la présence d'éléments probants : • contradictoires, • qui remettent en question la fiabilité des déclarations de la direction ou des RG;	de tirer des conclusions appropriées.

Le professionnel en exercice doit faire preuve d'un esprit critique non seulement au début d'une mission d'examen, mais tout au long de la mission, pour réduire les risques :

- de ne pas déceler des situations inhabituelles;
- de tirer des conclusions trop générales des éléments probants obtenus;
- de s'appuyer sur de mauvaises hypothèses pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen.

L'esprit critique est également important vers la fin de la mission d'examen lorsque le professionnel en exercice évalue les résultats des procédures mises en œuvre pour tirer les conclusions appropriées.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

On ne s'attend pas à ce que le professionnel en exercice fasse abstraction du jugement que son expérience passée l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des RG. Cependant, ce jugement ne le dispense pas de la nécessité de faire preuve d'esprit critique ni ne lui permet de se satisfaire d'éléments probants inadéquats aux fins de l'examen.

Le tableau qui suit présente des exemples illustrant des situations où des anomalies dans les états financiers auraient pu être décelées si le professionnel en exercice avait exercé un esprit critique. Le point clé à retenir, c'est que lorsque le professionnel en exercice relève une situation inhabituelle ou douteuse, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires et examiner les réponses obtenues à la lumière de sa compréhension de l'entité et de son environnement, de même que du RIFA. En effet, si le professionnel

en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs points qui le portent à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Il ne suffit pas d'accepter simplement les réponses données par la direction.

Tableau 3.1-3B
Situations où l'esprit critique du professionnel en exercice aurait pu l'amener à poser plus de questions ou à mettre en œuvre plus de procédures

Exemple 1

L'économie traverse une récession. Le taux de chômage est très élevé et le chiffre d'affaires de la plupart des entités du secteur du vêtement a diminué considérablement. Dans le cadre de la mission d'examen, Kamal a fait une brève recherche et a découvert que les ventes de vêtements ont baissé dans l'ensemble du Canada. Il a interrogé la direction de l'entité au sujet de la hausse des ventes de vêtements enregistrée par l'entreprise au cours de l'exercice et s'est fait répondre qu'elle était entièrement attribuable à l'extraordinaire équipe de vente de l'entité.

À première vue, cette explication lui semblait raisonnable, alors Kamal l'a acceptée. Cependant, lorsqu'il y a un écart important, il est utile d'obtenir des explications supplémentaires. Kamal aurait dû faire preuve d'esprit critique au lieu d'accepter simplement l'explication fournie par la direction sans demander d'informations supplémentaires. Il aurait pu poser d'autres questions à la direction ou aux vendeurs concernés pour connaître la raison exacte pour laquelle l'équipe de vente de l'entité a pu obtenir des résultats supérieurs aux résultats tendanciels du secteur.

Un écart d'une telle ampleur doit être analysé de façon plus approfondie, car il pourrait indiquer une erreur. Les procédures analytiques suivantes auraient pu être mises en œuvre, entre autres : examen des ventes mensuelles et des variations du solde des débiteurs et demandes d'informations au sujet des nouveaux clients ou des variations des montants des ventes réalisées auprès de clients clés.

Exemple 2

Dans le cadre de la mise en œuvre des procédures, Fatima a demandé au directeur général de lui expliquer pourquoi l'estimation pour obsolescence des stocks avait augmenté de façon aussi importante cette année. Le directeur général lui a répondu que, malgré la hausse globale des ventes l'an dernier, il restait un important stock de certaines pièces électroniques que l'entreprise aura du mal à vendre cette année.

Exemple 2 (suite)

Sachant que les pièces électroniques peuvent devenir désuètes très rapidement, Fatima a accepté cette explication et est passée à sa prochaine question. Cependant, elle n'a pas fait le lien entre la réponse fournie et un commentaire fait plus tôt par le comptable, qui a affirmé que le propriétaire de l'entreprise estimait qu'il payait beaucoup trop d'impôts et qu'il voulait remédier à la situation. Si Fatima avait demandé des informations supplémentaires, par exemple sur le résultat réel par rapport à l'estimation de l'année précédente pour obsolescence des stocks, elle se serait rendu compte que pratiquement aucune des provisions constituées dans l'exercice précédent n'était réellement nécessaire. Si elle avait demandé d'autres informations, le directeur des ventes lui aurait peut-être dit que les pièces électroniques se vendaient en fait très bien et c'est pourquoi il y avait un aussi grand stock de pièces à la fin de l'exercice.

Exemple 3

Emma a interrogé le comptable au sujet de la variation des immobilisations corporelles de l'organisme sans but lucratif (OSBL) au cours de l'exercice. Le comptable lui a fourni une liste des entrées et des sorties d'immobilisations survenues au cours de l'exercice ainsi que les factures correspondantes. Emma a parcouru rapidement les factures et remarqué qu'un ordinateur et une imprimante avaient été expédiés directement au domicile de la directrice générale plutôt qu'à l'adresse de l'organisme. Lorsqu'elle a demandé une explication, on lui a répondu que c'était simplement une erreur de la part du fournisseur. Comme le montant en cause était relativement peu élevé, Emma n'a pas donné suite à cette information.

Cependant, si elle avait posé d'autres questions ou examiné quelques factures de plus, Emma aurait découvert que la directrice générale avait détourné un certain nombre d'actifs de l'OSBL pour son usage personnel.

Exemple 4

On a demandé à Julien de demander des informations au sujet du caractère approprié des procédures de séparation des exercices pour la comptabilisation des ventes. Tout semblait se présenter comme dans les exercices précédents jusqu'à ce Julien surprenne une conversation au cours de laquelle un commis comptable plaisantait avec un autre employé au sujet d'un lot de factures qu'on lui avait demandé d'enregistrer juste avant la fin de l'exercice. Julien a décidé d'interroger le comptable au sujet de ces écritures. Le comptable lui a répondu qu'il n'y avait là rien d'inhabituel et que Julien devrait vérifier quelques factures de son côté pour s'en assurer. Julien ne voulait pas créer de malaise sur la foi d'un commentaire qu'il avait entendu par hasard, alors il a conclu que les procédures de séparation des exercices étaient appliquées correctement et qu'il n'existait aucune anomalie significative.

Exemple 4 (suite)

Or, Julien ignorait que le propriétaire de l'entreprise prévoyait une expansion pour laquelle il devait demander un nouvel emprunt bancaire. Pour faciliter l'obtention de l'emprunt, le propriétaire avait demandé au comptable de s'assurer que les états financiers affichaient de bons résultats. Le comptable avait décidé d'inscrire dans l'exercice considéré un certain nombre de ventes à des parties liées qui avaient en fait eu lieu dans l'exercice suivant, ce qui a eu pour effet de gonfler les ventes de l'exercice considéré.

Si Julien avait cru que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives du fait de l'inscription de ces factures supplémentaires, il lui aurait fallu mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Julien aurait pu demander des informations au sujet du solde de clôture plus élevé qu'à la normale des débiteurs, et il aurait pu examiner le registre des expéditions en vue de retracer les factures produites juste avant la clôture de l'exercice afin de déterminer à quelle date les marchandises ont réellement été expédiées.

3.1-4

Jugement professionnel

Paragraphe	Exigence
Esprit critique et jugement professionnel	
21	Le professionnel en exercice doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il réalise une mission d'examen. (Réf. : par. A24 à A28)

Le jugement professionnel s'entend de la mise en œuvre par le professionnel en exercice des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes de certification, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte.

Le jugement professionnel exige du professionnel en exercice qu'il s'en remette à sa formation, à ses connaissances, à son expérience, à son esprit critique, ainsi qu'aux faits et circonstances qui concernent la mission. Au besoin, il peut consulter d'autres personnes afin de s'assurer de poser des jugements raisonnables.

Le tableau qui suit présente des exemples du recours au jugement professionnel dans le cadre d'une mission d'examen et certains points à consigner dans la documentation en ce qui concerne les jugements portés.

Tableau 3.1-4A

Exemples du recours au jugement professionnel	Points à consigner dans la documentation en ce qui concerne le jugement porté (utiliser les listes de contrôle/ outils/notes)	
	Jugement	
	Déterminer pour quels aspects de la mission il est indispensable de faire appel au jugement d'un professionnel en exercice expérimenté et déterminer quels travaux on peut confier à des membres de l'équipe de mission moins expérimentés travaillant sous supervision appropriée.	Énumérer les secteurs des états financiers qui requièrent l'attention d'un professionnel en exercice expérimenté, et présenter une conclusion étayée.
	Déterminer le seuil de signification de la mission.	Énumérer les utilisateurs des états financiers et l'élément de référence à appliquer, et présenter une conclusion étayée.
	Déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.	Établir un lien entre les facteurs relatifs à la compréhension de l'entité et de son environnement et les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.
	Se fier à son expérience (de la réalisation de missions de certification) et à sa compréhension de l'entité et de son environnement pour déterminer quelles procédures mettre en œuvre.	Énumérer les procédures mises en œuvre et expliquer le choix de ces procédures.
Évaluer les informations obtenues à la suite de demandes d'informations ainsi que leur caractère suffisant comme éléments probants.	Énumérer les questions, c.-à-d. les questions qui ont été posées, le moment où elles ont été posées, les réponses obtenues, et la raison pour laquelle ces réponses sont suffisantes/pertinentes.	

Exemples du recours au jugement professionnel	Points à consigner dans la documen- tation en ce qui concerne le jugement porté (utiliser les listes de contrôle/ outils/notes)	
	Jugment	
	Se fier à son expérience professionnelle pour déterminer les travaux supplémentaires à exécuter lorsque l'information obtenue porte le professionnel en exercice à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives.	Donner des explications au sujet des travaux supplémentaires réalisés, c.-à-d. pourquoi des procédures supplémentaires ont dû être mises en œuvre et le moment où elles ont été exécutées.
	Examiner le jugement de la direction en ce qui a trait à l'application du RIFA de l'entité, les estimations de la direction et la nature des informations fournies dans les états financiers.	Formuler des commentaires/conclusions explicites compte tenu de toutes les informations fournies dans les états financiers (p. ex., dans le cadre d'une note de synthèse ou de l'approbation de la liste de contrôle).
Faire appel à son expérience professionnelle pour tirer des conclusions appropriées de la mission en se fondant sur les informations obtenues.	Formuler des commentaires/conclusions explicites compte tenu de toutes les informations obtenues. Par exemple, l'associé responsable de la mission devrait consigner les conclusions, c.-à-d. indiquer que, selon les procédures mises en œuvre, rien ne le porte à croire que les états financiers ne sont pas conformes à [indiquer le RIFA] (p. ex., dans le cadre d'une note de synthèse ou de l'approbation de la liste de contrôle).	

L'exercice du jugement professionnel doit ressortir de manière évidente dans la documentation. La documentation doit être suffisante pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté, n'ayant pas participé à la mission, de comprendre les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer les conclusions à propos de la mission. Les prochains chapitres de ce guide présentent des exemples de documentation, et les exigences concernant la documentation sont présentées au [chapitre 5](#).

3.1-5

Compétences

Paragraphe	Exigence
Contrôle qualité au niveau de la mission	
22	L'associé responsable de la mission doit posséder un savoir-faire en matière de certification et une compétence en information financière qui sont adéquats compte tenu des circonstances de la mission. (Réf. : par. A29)

Seul un associé responsable de la mission qui possède les compétences professionnelles requises pour exécuter les travaux nécessaires peut accepter une mission d'examen (ou se voir attribuer une telle mission par le cabinet). La NCME 2400 traite du savoir-faire et des compétences que le professionnel en exercice doit posséder, notamment un savoir-faire en matière de certification et une compétence en information financière.

Le savoir-faire en matière de certification

Selon le paragraphe 22 de la NCME 2400, l'associé doit posséder un savoir-faire en matière de certification. Le tableau qui suit résume les compétences requises.

Tableau 3.1-5A

Compétences requises (voir le paragraphe A29)
Application de l'esprit critique et du jugement professionnel à la planification et la réalisation d'une mission de certification, y compris l'obtention et l'évaluation des éléments probants.
Compréhension des systèmes d'information et du rôle et des limites du contrôle interne.
Capacité de lier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen à la prise en considération du caractère significatif et des risques liés à la mission.
Mise en œuvre des procédures nécessaires à l'exécution de la mission d'examen, qui peuvent inclure des procédures autres que les demandes d'informations et les procédures analytiques (comme l'inspection, le contrôle arithmétique, la réexécution, l'observation et la demande de confirmation).
Consignation systématique au dossier.
Application des compétences et de pratiques pertinentes en matière de rédaction de rapports aux fins des missions de certification.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Comme les missions d'examen reposent principalement sur les demandes d'informations et l'analyse, il est important que le personnel affecté à ces missions comprenne bien les relations entre les différents secteurs des états financiers (par exemple, l'incidence d'une diminution importante de la rotation des stocks sur les flux de trésorerie et les résultats) et sache comment préparer et adresser des demandes d'informations pertinentes à la direction.

Information financière

Le professionnel en exercice doit posséder une compétence en information financière afin de comprendre suffisamment bien les exigences du RIFA (le plus souvent les NCECF ou les NCOSBL) pour pouvoir déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives et pouvoir concevoir des procédures appropriées à l'égard de ces secteurs.

3.1-6

Contrôle qualité

Paragraphe	Exigence
	<i>Lien avec la NCCQ 1*</i>
3	<p>La responsabilité des systèmes, politiques et procédures de contrôle qualité incombe au cabinet. La NCCQ 1 s'applique aux missions d'examen d'états financiers réalisées par les cabinets de professionnels comptables. Les dispositions de la présente NCME concernant le contrôle qualité au niveau de chaque mission d'examen reposent sur le postulat que le cabinet soit soumis aux exigences de la NCCQ 1 ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses. (Réf. : par. A2 à A4)</p> <p>*Paragraphe 4 de la NCCQ 1</p>
23	<p>L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité : (Réf. : par. A30 à A33)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) de la qualité globale de chaque mission d'examen qui lui est attribuée; b) de la direction, de la supervision, de la planification et de la réalisation de la mission d'examen dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables; (Réf. : par. A34) c) du caractère approprié du rapport du professionnel en exercice, compte tenu des circonstances; d) de la conformité de la mission aux politiques de contrôle qualité du cabinet, plus particulièrement : <ul style="list-style-type: none"> i) en s'assurant que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions sont suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées, y compris en se demandant s'il existe des informations qui pourraient l'amener à conclure au manque d'intégrité de la direction, (Réf. : par. A35 et A36)

Paragraphe	Exigence
	<ul style="list-style-type: none"> ii) en s'assurant que l'équipe de mission possède collectivement la compétence et les capacités nécessaires, y compris le savoir-faire en matière de certification et la compétence en information financière, pour : <ul style="list-style-type: none"> a. réaliser la mission d'examen conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, b. délivrer un rapport approprié, compte tenu des circonstances iii) en veillant à la tenue d'une documentation de mission appropriée.
24	<p><i>Éléments à prendre en considération après l'acceptation de la mission</i></p> <p>Dans le cas où l'associé responsable de la mission prend connaissance d'informations qui auraient conduit le cabinet à refuser la mission si ces informations avaient été connues plus tôt, il doit les communiquer sans délai au cabinet afin que le cabinet et lui puissent prendre les mesures nécessaires.</p>
25	<p><i>Conformité aux règles de déontologie pertinentes</i></p> <p>Tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de non-conformité de membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par les systèmes de contrôle qualité du cabinet ou autrement, de faits indiquant que des membres de l'équipe de mission ne se sont pas conformés aux règles de déontologie pertinentes, il doit, en concertation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre.</p>
26	<p><i>Suivi</i></p> <p>Pour un cabinet, un système efficace de contrôle qualité comporte un processus de suivi destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. L'associé responsable de la mission doit examiner les résultats du processus de suivi du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein de celui-ci, ou, le cas échéant, par d'autres cabinets membres du réseau, et se demander si les déficiences mentionnées dans cette information peuvent affecter la mission d'examen.</p>

Applicabilité de la NCCQ 1

Aux termes de la NCCQ 1, le cabinet a l'obligation de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité afin d'obtenir l'assurance raisonnable :

- que le cabinet et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
- que les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

La NCCQ 1 exige que le cabinet établisse des politiques et procédures imposant la tenue d'une documentation appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de chaque élément de son système de contrôle qualité. Il y a lieu de consigner dans la documentation les mesures prises pour assurer la conformité aux procédures de contrôle qualité du cabinet (voir les paragraphes 22 à 26 et A29 à A36 de la NCME 2400). Certains éléments de la NCCQ 1 sont consignés au niveau du cabinet, et d'autres au niveau de la mission, de sorte que toutes les mesures n'ont pas à être consignées dans la documentation pour chaque dossier de mission, mais la conformité aux exigences de la NCCQ 1 au niveau du cabinet et au niveau de la mission doit être assurée.

Le tableau qui suit montre la manière dont le cabinet se fonde sur la NCCQ 1 pour mettre en place un système de contrôle qualité à l'échelle du cabinet. La NCME 2400 expose les normes relatives à une mission d'examen. Ce tableau indique aussi le lien entre les politiques et les procédures de contrôle qualité qui s'appliquent au niveau du cabinet ainsi qu'au niveau des différents types de missions.

Tableau 3.1-6A

Norme	Norme canadienne de contrôle qualité (NCCQ 1)
Niveau du cabinet (politiques et procédures)	Système de contrôle qualité (CQ) conforme à la NCCQ 1
Niveau de la mission (politiques et procédures)	Appliquer le système de CQ du cabinet à toutes les missions Missions d'audit (NCA 220) Missions d'examen (NCME 2400)

3.2 Le cabinet peut-il accepter ou reconduire la mission?

Paragraphe	Exigence
	<i>Facteurs influant sur l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions d'examen</i>
27	<p>À moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige, le professionnel en exercice ne doit pas accepter une mission d'examen si : (Réf. : par. A37)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) il n'est pas en mesure de s'assurer : <ul style="list-style-type: none"> i) soit que la mission sert un objectif rationnel, (Réf. : par. A38) ii) soit qu'une mission d'examen est appropriée, compte tenu des circonstances; (Réf. : par. A39) b) il a des motifs de croire que les règles de déontologie pertinentes, y compris en matière d'indépendance, ne seront pas respectées; c) selon sa compréhension préliminaire des circonstances de la mission, les informations nécessaires à la réalisation de la mission d'examen ne seront probablement pas disponibles ou fiables; (Réf. : par. A40) d) il a des raisons de mettre en doute l'intégrité de la direction, à un point tel qu'il est probable que cela nuise à la réalisation de la mission d'examen; e) la direction ou les responsables de la gouvernance imposent, comme condition de la mission d'examen proposée, une limitation à l'étendue de ses travaux telle qu'il estime qu'elle l'amènera à formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers.

Avant qu'une mission puisse être acceptée ou reconduite, un certain nombre de questions doivent être examinées. Si certaines conditions préalables ne sont pas réunies, la mission ne devrait pas être acceptée ou reconduite. Les facteurs énumérés au paragraphe 27 de la NCME 2400 sont abordés dans les paragraphes suivants du présent guide.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Si la mission n'est pas appropriée, voyez si un autre type de mission pourrait répondre aux besoins du client et des utilisateurs de ses états financiers et serait plus appropriée, compte tenu des circonstances de la mission (par exemple, un audit, une compilation, la mise en œuvre de procédures convenues ou d'autres services de comptabilité, etc.).

On trouvera à l'**annexe B** du présent guide une liste des facteurs à prendre en considération en ce qui a trait à l'acceptation ou à la reconduction de la mission.

3.2-1

Objectif rationnel

Toute mission de certification devrait servir un objectif rationnel (logique), y compris une demande de mission d'examen de la part d'un client (voir l'alinéa 27 a)i) de la NCME 2400).

Une mission d'examen a généralement pour objet de rehausser la confiance des utilisateurs visés à l'égard des états financiers. Voici des exemples d'objectifs rationnels :

- une banque demande un rapport de mission d'examen dans le contexte d'un dossier de prêt accordé à l'entité;
- un organisme gouvernemental demande un rapport de mission d'examen dans le cadre du financement qu'il a accordé;
- l'entité doit rendre des comptes à des parties prenantes externes (investisseurs, membres ou donateurs).

Cependant, s'il n'y a pas d'objectif rationnel clair, il faut refuser la mission. Le tableau suivant décrit des exemples de situations où il n'existe pas d'objectif rationnel clair.

Tableau 3.2-1A

Il n'existe PAS d'objectif rationnel	Le cabinet soupçonne le client potentiel de vouloir associer le nom du cabinet aux états financiers de façon inappropriée. Par exemple, le client dit à des tiers que l'examen des états financiers réalisé par le cabinet est la même chose qu'un audit ou que le cabinet, et non la direction, a préparé les états financiers.
	Il existe une limitation importante de l'étendue des travaux. Il pourrait s'agir d'informations manquantes ou inaccessibles, d'un accès restreint à des membres du personnel clés ou de l'imposition d'un délai irréaliste.

3.2-2 Caractère approprié de la mission

Selon les informations obtenues sur le client et les circonstances particulières, l'associé responsable de la mission doit évaluer l'objectif rationnel et se demander s'il est approprié d'accepter la mission (voir l'alinéa 27 a)ii) de la NCME 2400). Sa décision doit reposer sur le jugement professionnel. Les circonstances dans lesquelles il ne serait pas approprié d'accepter une mission sont exposées dans le tableau suivant.

Tableau 3.2-2A

Autres raisons pour lesquelles une mission d'examen n'est peut-être PAS appropriée	L'intégrité des principaux propriétaires, de la direction ou des RG est mise en doute, et le rapport d'examen pourrait potentiellement être utilisé de manière inappropriée.
	Selon la compréhension préliminaire qu'a le professionnel en exercice des circonstances de la mission, les informations nécessaires à la réalisation de la mission d'examen ne seront probablement pas disponibles ou fiables.
	Les états financiers sont très complexes ou nécessitent des connaissances approfondies d'un domaine spécialisé de la comptabilité, comme les opérations de couverture, et le professionnel en exercice croit que la direction veut se servir de la mission d'examen pour masquer ou minimiser l'incidence de certains faits ou informations qui auraient été soumis à des procédures plus poussées dans le cadre d'une mission d'audit.

3.2-3 Règles de déontologie, y compris en matière d'indépendance

Avant de commencer les travaux, il faut évaluer s'il est possible de respecter les règles de déontologie, notamment en ce qui concerne les menaces à l'indépendance, et consigner

cette évaluation dans la documentation (voir l'alinéa 27 b) de la NCME 2400). Cette exigence est la même que pour toute autre mission de certification.

Si des menaces à l'indépendance existent réellement, leur importance devrait être appréciée et il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable. S'il est impossible de mettre en place des sauvegardes, il faudra soit éliminer la situation, soit renoncer à la relation qui constitue la menace, soit refuser la mission ou refuser de la reconduire.

Divers facteurs peuvent constituer des menaces à l'indépendance, notamment une participation financière dans l'entité, des prêts et des garanties, des relations commerciales, des relations familiales et personnelles, la prise de décisions au nom de la direction sur des questions de comptabilité (par exemple, en ce qui a trait au choix ou à l'application des méthodes comptables) ou encore, une association de longue date avec le client. Il y a lieu de se reporter aux règles ou codes de déontologie applicables à l'exercice de l'expertise comptable (comptabilité publique) et publiés par les différents organismes comptables professionnels pour obtenir de plus amples renseignements sur les différents types de menaces possibles et les sauvegardes qui peuvent être mises en place.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Il faut effectuer une évaluation annuelle de l'indépendance et de la conformité aux règles de déontologie pertinentes et la consigner dans la documentation, et ce, pour chaque client. Il est important que les membres du personnel qui effectuent cette évaluation aient accès à toute l'information pertinente et qu'ils comprennent bien les règles d'indépendance. Il importe de se préoccuper d'abord de l'indépendance, car s'il existe des interdictions, il n'y a alors pas lieu d'aller plus loin. Il est plus efficace d'évaluer la situation le plus tôt possible au début du processus de décision concernant l'acceptation ou la reconduction de la mission.

Une menace à l'indépendance assez courante se produit lorsque le client demande au professionnel en exercice de l'aider à dresser les états financiers en plus de réaliser la mission d'examen (menace liée à l'autocontrôle). Dans une telle situation, les sauvegardes appropriées peuvent consister à obtenir l'approbation écrite du client pour toutes les écritures d'ajustement proposées et pour la répartition des soldes de comptes dans les états financiers et à s'assurer que le client comprend les états financiers définitifs et en assume l'entière responsabilité. Dans la mesure du possible, il pourrait aussi être bon que la préparation et l'examen des états financiers soient effectués par des membres du personnel différents.

3.2-4 Limitation de l'étendue des travaux

Dans certaines situations, il se peut que le professionnel en exercice ait connaissance de circonstances indiquant qu'il lui sera impossible de réaliser une mission d'examen, en raison d'une limitation de l'étendue des travaux (voir les alinéas 27 c) et 27 e) de la NCME 2400). Si le professionnel en exercice sait dès le départ qu'il lui faudra formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion, il n'y a même pas lieu d'accepter la mission. Le tableau qui suit présente quelques exemples de limitations possibles de l'étendue des travaux illustrant cette possibilité.

Tableau 3.2-4A

Limitations de l'étendue des travaux	Délais irréalistes imposés par la direction pour réaliser la mission d'examen.
	Raisons de croire que les informations nécessaires à la réalisation de la mission d'examen (p. ex., les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information) ne seront pas disponibles ou fiables, notamment les informations nécessaires à la mise en œuvre de procédures analytiques.
	Accès restreint à certaines personnes à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité qui pourraient détenir des informations pertinentes ou des éléments probants.
	Accès restreint à certains lieux (comme à un entrepôt ou à des établissements) ou restriction des déplacements pendant la prise d'inventaire physique ou à la clôture de la période.
	Doutes sur l'intégrité de la direction. Dans ce cas, les procédures de demande d'informations auprès de la direction seront vraisemblablement peu efficaces et les déclarations écrites, peu fiables.
	Manque d'engagement de la direction à mettre en place des contrôles internes adéquats, comme peut le dénoter une tenue de livres incomplète ou inadéquate.
	Refus de la direction de travailler avec certains membres du personnel choisis par le cabinet pour effectuer la mission.
	La direction laisse entendre qu'elle a l'intention de ne pas signer les déclarations écrites exigées à la fin de la mission.

3.2-5 Doutes sur l'intégrité de la direction

Il est bien connu que le ton donné par la haute direction de l'entité est l'un des principaux facteurs qui contribuent à l'intégrité du processus d'information financière. Si le ton donné par la direction donne l'exemple d'un manque d'intégrité et d'indifférence à l'égard des contrôles, le risque de présentation d'informations financières mensongères est plus élevé.

Si la haute direction (notamment les principaux propriétaires, les dirigeants clés et les RG) n'est pas fiable, les résultats des demandes d'informations et des procédures analytiques (obligatoires pour une mission d'examen) risquent de ne pas être fiables et, par conséquent, les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.

Le professionnel en exercice ne doit donc pas accepter une mission (à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige) s'il a des raisons de mettre en doute l'intégrité de la direction, à un point tel qu'il est probable que cela nuise à la réalisation de la mission (voir l'alinéa 27 d) de la NCME 2400).

Le tableau qui suit fait état d'informations qui pourraient soulever des doutes sur l'intégrité de la direction.

Tableau 3.2-5A

Informations pouvant soulever des doutes sur l'intégrité de la direction	Historique de dérogations de nature déontologique ou réglementaire, comme une fraude fiscale.
	Pièrre réputation en matière d'honnêteté ou de déontologie dans le monde des affaires.
	Soupçons selon lesquels la direction pourrait être impliquée dans des opérations de blanchiment de capitaux ou d'autres activités criminelles.
	L'entité est réputée pour son comportement contraire à l'éthique.
	Il y a eu des opérations entre parties liées dont l'objectif n'est pas clair.
	Historique de parti pris de la direction dans les estimations.
	Parties liées non mentionnées.
	Des opérations ou des activités extrêmement complexes ont été effectuées alors qu'elles ne semblent pas nécessaires ou ne semblent pas avoir d'objectif logique.
	La direction a une attitude négative à l'égard du contrôle ou de la tenue de livres.
	La direction se fait prier pour fournir l'information nécessaire à la réalisation de la mission.
	Des allégations, en apparence bien fondées, d'actes répréhensibles ont été rapportées par les médias.
	Lors de précédentes missions, la direction n'a pas communiqué certaines informations importantes (p. ex., des violations de contrat, des clauses restrictives d'un prêt ou des poursuites judiciaires) ou a fait des déclarations trompeuses ou fausses.

3.3 Accord sur les conditions de la mission

Outre les facteurs mentionnés précédemment dans ce chapitre qui influent sur l'acceptation et la reconduction de la mission, il faut procéder à deux autres étapes avant de commencer la mission d'examen.

3.3-1 Conditions préalables à l'acceptation de la mission

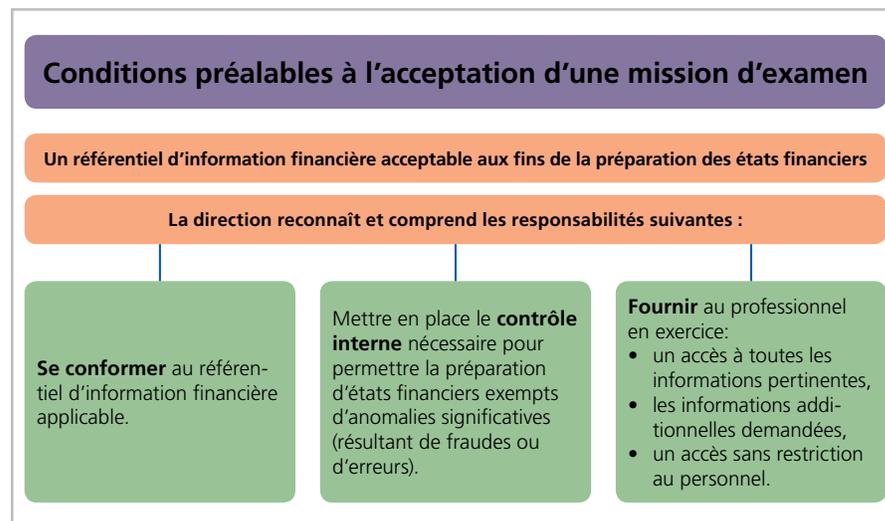
Paragraphe	Exigence
<i>Conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'examen</i>	
28	<p>Avant d'accepter une mission d'examen, le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A41)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) déterminer si le référentiel d'information financière appliqué aux fins de la présentation des états financiers est acceptable, y compris, dans le cas d'états financiers à usage particulier, acquérir une compréhension de l'objet de la préparation des états financiers et une connaissance des utilisateurs visés; (Réf. : par. A42 à A48) b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir : (Réf. : par. A49 à A52) <ul style="list-style-type: none"> i) la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, ii) la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, iii) la responsabilité de fournir au professionnel en exercice : <ul style="list-style-type: none"> a. un accès à toutes les informations dont elle a connaissance et qui sont utiles à la préparation des états financiers, comme les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information, b. les informations additionnelles que le professionnel en exercice peut lui demander aux fins de l'examen, c. un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, desquelles il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

Ces conditions préalables à l'acceptation de la mission visent à s'assurer que, avant même le début des travaux, la direction comprend qu'elle est entièrement responsable de la préparation des états financiers et qu'elle doit fournir au professionnel en exercice l'accès aux informations pertinentes et au personnel.

La conclusion du professionnel en exercice à la fin d'une mission d'examen porte sur les états financiers de l'entité. Bien que le professionnel en exercice puisse aider à préparer les états financiers, la direction et les RG, selon le cas, sont responsables de la préparation des états financiers de l'entité et doivent en assumer l'entière responsabilité.

Le professionnel en exercice doit aborder ces exigences, qui sont exposées dans le tableau qui suit, avec la direction et les RG pour s'assurer que tous comprennent et reconnaissent leurs responsabilités respectives.

Tableau 3.3-1A



POINT À PRENDRE EN COMPTE

Il se peut que les plus petites entités présumant à tort qu'en raison de ses compétences en matière de comptabilité et d'information financière, le professionnel en exercice est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers. Il est important que le professionnel en exercice prenne le temps de s'entretenir avec le client et de lui rappeler les responsabilités qui lui incombent, telles qu'elles sont décrites ci-dessus. Il ne faut pas présumer que la direction ou les RG saisissent bien l'ampleur de leurs responsabilités lorsqu'ils signent la lettre de mission.

Rappel : La communication commence dès le début de la mission d'examen et se poursuit tout au long de la mission. On emploie souvent l'expression « communication bilatérale » pour décrire l'interaction entre le professionnel en exercice et la direction/les RG. Il n'est pas nécessaire que tous les échanges s'effectuent officiellement par écrit. Il sera question d'autres communications dans de prochains chapitres.

Acceptabilité du référentiel d'information financière

Le choix d'un RIFA peut être prescrit par un texte légal ou réglementaire. Toutefois, ce choix peut parfois être fait par la direction en fonction des besoins des utilisateurs visés des états financiers. Dans ce cas, le choix dépend souvent de la nature de l'entité et des besoins auxquels doivent répondre les états financiers.

Comme condition préalable à l'acceptation d'une mission d'examen, le professionnel en exercice doit s'assurer que le choix du référentiel d'information financière fait par l'entité est acceptable eu égard au but visé par la préparation des états financiers et aux utilisateurs auxquels ils sont destinés. Cette mesure est nécessaire parce que les exigences du RIFA déterminent la forme et le contenu des états financiers, y compris ce qui constitue un jeu complet d'états financiers, et il fournit de ce fait les critères au regard desquels le professionnel en exercice examine les états financiers.

La plupart des états financiers sont préparés conformément à un référentiel à usage général conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Les IFRS, les NCECF et les NCOSBL sont des exemples de référentiels à usage général.

Comme le montre le tableau qui suit, le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

Tableau 3.3-1B**Référentiels d'information financière****Référentiel reposant sur le principe d'image fidèle**

Le terme référentiel reposant sur le principe d'image fidèle désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :

- soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel;
- soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.

Référentiel reposant sur l'obligation de conformité

Le terme référentiel reposant sur l'obligation de conformité désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies ci-dessus.

États financiers à usage particulier

Dans certains cas, l'entité aura besoin d'états financiers à usage particulier qui sont souvent, mais non pas toujours, préparés conformément à un référentiel à usage particulier. Par exemple, les clauses d'un contrat peuvent exiger que certains éléments d'information, comme les produits et les charges, fassent l'objet d'un rapport ou prévoir l'application de certaines méthodes comptables dans des cas bien précis.

Tableau 3.3-1C

États financiers à usage général	États financiers à usage particulier
<p>Référentiel à usage général (conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs)</p>	<p>Référentiel à usage particulier (conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers)</p>

États financiers à usage général		États financiers à usage particulier	
<p>Référentiel reposant sur le principe d'image fidèle (c.-à-d. un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer)</p>	<p>Référentiel reposant sur l'obligation de conformité (c.-à-d. un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies dans le référentiel reposant sur le principe d'image fidèle)</p>	<p>Référentiel reposant sur le principe d'image fidèle (c.-à-d. un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer)</p>	<p>Référentiel reposant sur l'obligation de conformité (c.-à-d. un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies dans le référentiel reposant sur le principe d'image fidèle)</p>
<p>Exemple États financiers préparés conformément aux NCECF</p>	<p>Exemple États financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément au référentiel d'information financière (loi XYZ) du pays X (c.-à-d. un référentiel d'information financière reposant sur des textes légaux ou réglementaires conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle)</p>	<p>Exemples de rapports de la NCME 2400 - Exemple 7</p> <ul style="list-style-type: none"> • États financiers préparés selon la méthode de la comptabilité de trésorerie • États financiers préparés conformément aux NCECF pour un utilisateur particulier 	<p>Exemples de rapports de la NCME 2400 - Exemple 6 États financiers préparés selon les stipulations en matière d'information financière d'un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité)</p>

États financiers à usage général	États financiers à usage particulier
	<p>Le rapport de mission d'examen doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier, et le professionnel en exercice peut juger qu'il convient d'y indiquer que le rapport est exclusivement destiné aux utilisateurs visés (c.-à-d. en restreignant la diffusion à l'utilisateur particulier) (voir le paragraphe 98 de la NCME 2400)</p>

Contrôle interne

La direction doit reconnaître sa responsabilité à l'égard de la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Le contrôle interne désigne le processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par la direction, les RG 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 ou réglementaires applicables. Le terme « contrôles » fait référence à n'importe quels aspects de l'une ou plusieurs des composantes du contrôle interne. Le tableau qui suit présente des exemples de processus de contrôle interne.

Tableau 3.3-1D

Exemples de processus de contrôle interne	L'environnement de contrôle englobe un engagement à l'égard de l'intégrité et de la déontologie, de la compétence du personnel et de l'efficacité de la direction et des RG.
	Procès-verbaux et détails des décisions clés prises par la direction et les RG.
	Budgets et plans d'activité annuels.
	Évaluation continue des risques d'anomalies significatives par la direction.
	Autorisation, enregistrement et traitement des opérations (p.ex., tenue d'un journal des expéditions pour s'assurer que toutes les ventes sont facturées, signature de la direction attestant l'approbation des marchandises reçues, et rapprochements bancaires).
	Contrôles relatifs à l'acquisition, l'utilisation, la protection et la sortie d'actifs physiques.
	Systèmes d'information, y compris les contrôles généraux informatiques et les contrôles d'application.
	Liste et détails des opérations entre parties liées, des événements inhabituels, des contrats, des accords de financement et des autres ententes visant l'obtention d'une autorisation appropriée.
	Mesures de sécurité en place pour contrôler l'accès aux données des livres et documents comptables et pour les protéger.
Processus utilisés par la direction pour préparer les estimations et les écritures de journal et pour s'assurer que les informations essentielles sont saisies et transmises en temps opportun pour la prise de décisions.	

POINTS À PRENDRE EN COMPTE

Les plus petites entités peuvent ne pas avoir de processus complexes pour l'information financière. Souvent, les contrôles à l'égard de l'information financière peuvent être assurés par :

- une saine culture d'entreprise qui se bâtit par les échanges verbaux et par l'exemple que donne la haute direction;
- les autorisations données par la direction à la plupart des opérations, ce qui peut réduire le risque d'erreurs et de fraude de la part des employés;
- la tenue à jour des documents comptables préparés avec un souci d'exactitude et en temps opportun;
- des processus et procédures simples pour traiter certaines questions comme la comptabilisation des produits, la séparation des exercices, le dénombrement des stocks et les écritures de journal.

Souvenez-vous que l'une des conditions préalables à l'acceptation de la mission d'examen est l'obtention de la confirmation que la direction reconnaît et comprend sa responsabilité à l'égard du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Cependant, dans le cadre d'une mission d'examen, le professionnel en exercice n'est pas tenu de tester les contrôles internes pour procéder à cette détermination.

Accès aux informations et au personnel

Pour que le professionnel en exercice puisse réaliser efficacement la mission, il doit exister une communication efficace entre lui et la direction/les RG de l'entité. Ainsi, les questions soulevées pendant la mission seront bien comprises et il se développera une relation de travail constructive.

La première étape pour en arriver à cette qualité de communication consiste à s'assurer que la direction comprend exactement ce dont le professionnel en exercice a besoin, par exemple :

- un accès, au besoin, à toutes les informations qui sont utiles à la préparation des états financiers (documents comptables, pièces justificatives et autres éléments d'information);
- les informations additionnelles que le professionnel en exercice peut demander à la direction;
- un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, desquelles il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

3.3-2 Conditions de la mission non satisfaisantes

Paragraphe	Exigence
29	S'il n'est pas satisfait quant à l'une ou l'autre des questions énumérées ci-dessus à titre de conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'examen, le professionnel en exercice doit s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance. Si aucun changement ne peut être apporté pour satisfaire le professionnel en exercice à l'égard de ces questions, celui-ci ne doit pas accepter la mission, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige, auquel cas la mission d'examen réalisée n'est pas conforme à la présente NCME. En conséquence, le rapport du professionnel en exercice ne doit alors pas mentionner que l'examen a été réalisé conformément aux normes d'examen généralement reconnues du Canada.
30	Si le professionnel en exercice s'aperçoit après l'acceptation de la mission que les conditions préalables susmentionnées ne sont pas toutes réunies, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, et déterminer : <ul style="list-style-type: none"> a) si la question peut être résolue; b) s'il est approprié de poursuivre la mission; c) s'il convient de faire état de cette question dans son rapport et, dans l'affirmative, comment.

Dans certains cas, il peut s'avérer impossible de s'entendre sur des conditions satisfaisantes pour la mission. Si cela se produit, il faut discuter du problème avec la direction ou les RG pour essayer de trouver une solution.

S'il est toujours impossible de trouver une solution, la mission ne devrait pas être acceptée.

3.3-3 Accord sur les conditions de la mission

Paragraphe	Exigence
	<i>Accord sur les conditions de la mission</i>
34	Avant de réaliser la mission, le professionnel en exercice doit convenir des conditions de la mission avec la direction ou avec les responsables de la gouvernance, selon le cas.

Paragraphe	Exigence
35	<p>Les conditions convenues pour la mission doivent être consignées dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doivent préciser : (Réf. : par. A54 à A56, A58)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'utilisation et la diffusion prévues des états financiers ainsi que les restrictions visant leur utilisation ou leur diffusion, s'il y a lieu; b) le référentiel d'information financière applicable; c) l'objectif et l'étendue de la mission d'examen; d) les responsabilités du professionnel en exercice; e) les responsabilités de la direction, y compris celles énoncées à l'alinéa 28 b); (Réf. : par. A49 à A52, A57) f) le fait que la mission ne constitue pas un audit et que, par conséquent, le professionnel en exercice n'exprime pas une opinion d'audit sur les états financiers; g) la forme et le contenu prévus du rapport qui sera délivré par le professionnel en exercice, ainsi que la possibilité que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu du rapport diffèrent de ceux prévus.

Pour éviter tout malentendu concernant la mission et les obligations respectives de chacun, il est dans l'intérêt de toutes les parties (RG, direction et professionnel en exercice) que les conditions convenues pour la mission soient clairement consignées dans une lettre de mission qui devra être signée par la direction ou les RG, selon le cas, avant le début de la mission.

Lorsqu'on rédige une lettre de mission ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, il faut :

- personnaliser les conditions mentionnées dans la lettre de manière à tenir compte des exigences particulières et des circonstances de la mission;
- envisager de devoir passer en revue tout terme et condition complexes ou potentiellement controversés avec le conseiller juridique.

Autres éléments devant figurer dans la lettre de mission

La lettre de mission peut aussi servir à confirmer les conditions convenues pour d'autres éléments des travaux à exécuter. Le tableau qui suit présente certains de ces éléments.

Tableau 3.3-1E

Autres éléments qui pourraient figurer dans la lettre de mission	Utilisation et diffusion du rapport du professionnel en exercice.
	Inclusion des états financiers dans un rapport annuel ou dans un site Web.
	Préparation des tableaux par la direction.
	Utilisation des informations reçues et revue des dossiers par des tiers.
	Résolution des litiges et indemnisation.
	Échéances pour la production du rapport.
	Dispositions relatives aux honoraires et à la facturation.
	Cessation de la mission.
	Publication des états financiers résumés.
	Autres services (le cas échéant).

On trouve un exemple de lettre de mission à l'annexe 1 de la NCME 2400.

Missions récurrentes

Paragraphe	Exigence
<i>Missions récurrentes</i>	
36	Dans le cas de missions d'examen récurrentes, le professionnel en exercice doit apprécier si les circonstances, y compris les changements dans les éléments d'appréciation ayant mené à l'acceptation de la mission, exigent une révision des conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à la direction ou aux responsables de la gouvernance, selon le cas, les conditions déjà convenues. (Réf. : par. A59)

Il n'est pas nécessaire d'obtenir une nouvelle lettre de mission pour chaque période lorsqu'il n'est survenu aucun changement de situation qui influe sur la mission.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

De nombreux cabinets ont une politique qui oblige le cabinet à se procurer une nouvelle lettre de mission tous les ans, ou au moins tous les trois ans, même quand la situation n'a pas changé. Par cette politique, on rappelle régulièrement à la direction quelles sont les conditions de la mission. Consultez votre manuel d'assurance de la qualité pour vous assurer que votre propre politique vise à atténuer les risques relevés par votre cabinet.

Toutefois, il faut envisager de rédiger une nouvelle lettre de mission dans les cas indiqués dans le tableau qui suit.

Tableau 3.3-3A

Indicateurs de la nécessité de mettre à jour la lettre de mission	Un indice laissant à penser que la direction se méprend sur l'objectif et l'étendue de la mission.
	Une modification quelconque des conditions de la mission ou la présence de conditions particulières.
	Un changement récent au sein de la haute direction de l'entité.
	Un changement important dans la détention du capital de l'entité.
	Un changement important dans la nature ou de l'ampleur des activités de l'entité.
	Un changement dans les exigences légales ou réglementaires touchant l'entité.
	Un changement important dans le RIFA, en ce qu'il concerne l'entité.

Acceptation d'une modification des conditions de la mission

Paragraphe	Exigence
<i>Acceptation d'une modification des conditions ou de la nature de la mission d'examen</i>	
37	Le professionnel en exercice ne doit pas accepter une modification des conditions de la mission en l'absence de justification valable. (Réf. : par. A60 à A62)
38	Le professionnel en exercice qui, avant l'achèvement de la mission d'examen, se voit demander de transformer la mission d'examen en une mission qui n'aboutira pas à l'expression d'une assurance doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire. (Réf. : par. A63 et A64)

Paragraphe	Exigence
39	Si les conditions de la mission sont modifiées au cours de celle-ci, le professionnel en exercice et la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas, doivent s'entendre sur les nouvelles conditions de la mission et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

Si la direction demande une modification des conditions de la mission d'examen, le professionnel en exercice doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire.

Il existe une justification valable

Un changement de situation remettant en cause la nécessité de l'examen ou une méprise sur la nature d'une mission d'examen peuvent constituer une justification valable pour modifier les conditions de la mission. En outre, il se peut que le professionnel en exercice considère qu'une limitation de l'étendue de la mission d'examen ait une justification valable, mais il doit effectuer une évaluation minutieuse pour s'assurer que cette limitation ne vise pas à éviter la formation d'une conclusion modifiée dans le rapport de mission d'examen. Lorsque le professionnel en exercice conclut qu'il existe une justification valable pour modifier les conditions de la mission, il prépare une lettre de mission révisée ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

Il n'existe pas de justification valable

S'il n'existe pas de justification valable pour modifier les conditions ou la nature de la mission d'examen, le professionnel en exercice ne doit pas accepter de modifier ces conditions. Par exemple, il se peut qu'il ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément significatif des états financiers et que la direction demande à ce que la mission d'examen soit changée en une mission de services connexes afin d'éviter la formation d'une conclusion modifiée par le professionnel en exercice. **Rappel :** La direction ne peut éviter que le professionnel en arrive à former une conclusion modifiée simplement en demandant à ce que la nature de la mission soit modifiée.

Libellé du rapport du professionnel en exercice prescrit par des textes légaux ou réglementaires

Paragraphe	Exigence
	<i>Le rapport délivré par le professionnel en exercice à l'issue de la mission d'examen ne doit faire mention des normes d'examen généralement reconnues du Canada que s'il est conforme aux exigences du paragraphe 94.</i>
31	Le rapport délivré par le professionnel en exercice à l'issue de la mission d'examen ne doit faire mention des normes d'examen généralement reconnues du Canada que s'il est conforme aux exigences du paragraphe 94.
32	Dans certains cas où l'examen est réalisé en application d'un texte légal ou réglementaire d'un pays donné, il se peut que le texte pertinent prescrive, pour le rapport du professionnel en exercice, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des exigences de la présente NCME. Dans de telles circonstances, le professionnel en exercice doit déterminer si les utilisateurs sont susceptibles de se méprendre sur l'assurance que procure l'examen des états financiers et, dans l'affirmative, s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans son rapport. (Réf. : par. A53, A165)
33	Si le professionnel en exercice conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, il ne doit pas accepter la mission d'examen, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Dans ce cas, puisque l'examen réalisé selon ce texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente NCME, le professionnel en exercice ne doit pas mentionner dans son rapport que l'examen a été réalisé selon les normes d'examen généralement reconnues du Canada. (Réf. : par. A53, A165)

En général, le professionnel en exercice ne peut mentionner dans son rapport de mission d'examen que l'examen a été réalisé selon la NCME 2400 s'il n'a pas pu réaliser sa mission conformément à cette NCME.

L'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de mission d'examen confère une certaine uniformité au rapport et montre que l'examen des états financiers a été réalisé selon les normes d'examen généralement reconnues du Canada.

Dans certains cas où le libellé du rapport du professionnel en exercice est prescrit par un texte légal ou réglementaire, il doit comprendre les éléments du rapport décrits au paragraphe 94

de la NCME 2400, et abordés au [chapitre 7](#) du présent guide. Si le rapport demandé n'est pas conforme à la NCME 2400, le professionnel en exercice doit déterminer s'il y a lieu de fournir des explications supplémentaires dans le rapport prescrit pour éviter tout risque de méprise de la part des utilisateurs du rapport. Si l'ajout d'explications supplémentaires dans le rapport prescrit ne peut réduire les risques de méprise, le professionnel en exercice ne doit pas accepter la mission.

CHAPITRE 4

Planification

CONTENU DU CHAPITRE 4

- Importance d'une communication bilatérale efficace
- Compréhension de l'entité et de son environnement et conception préliminaire de procédures appropriées
- Détermination et application du seuil de signification
- Concentrer les travaux sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives

4.1 Commu- nication continue

4.2 Compré- hension de l'entité et de son envi- ronnement

4.3 Détermi- nation et application du seuil de signification

4.4 Concep- tion de procé- dures appro- priées

4.1-1 Respon-
sables de la
gouvernance

4.1-2 Modes de
communica-
tion

4.2-1 Pourquoi
acquérir une com-
préhension de
l'entité et de son
environnement?

4.2-2 Étendue de la
compréhension

4.2-3 Comment
acquérir une com-
préhension de
l'entité et de son
environnement?

4.2-4 Planification des
travaux

4.3-1 Détermi-
nation du
seuil de
signification

4.3-2 Application
du seuil de
signification

4.3-3 Révision
du seuil de
signification

4.4-1 Types de
procédures

Issue

Élaboration d'un plan d'action permettant au professionnel en exercice de déterminer, principalement au moyen de la mise en œuvre de procédures de demande d'informations et de procédures analytiques, s'il a obtenu une assurance limitée que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

4.1 Communication continue

Paragraphe	Exigence
40	<p><i>Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance</i></p> <p>Au cours de la mission d'examen, le professionnel en exercice doit, en temps opportun, communiquer à la direction ou aux responsables de la gouvernance, selon le cas, toutes les questions concernant la mission qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention. (Réf. : par. A65 à A71)</p>

Au cours d'une mission d'examen, la participation du professionnel en exercice, de l'équipe de mission, de la direction et des RG est nécessaire pour assurer une communication efficace. Pour toute mission de certification, une bonne communication est une communication effectuée en temps opportun et dans le cadre de laquelle le professionnel en exercice a continuellement recours à son jugement professionnel pour s'assurer que les parties concernées comprennent bien les messages ou les informations échangés. Une communication efficace est particulièrement indiquée dans le cadre d'une mission d'examen où une bonne part des éléments probants suffisants et appropriés est obtenue directement au moyen de demandes d'informations efficaces.

4.1-1 Responsables de la gouvernance

Pour qu'une communication soit efficace, le professionnel en exercice doit déterminer quelles sont la ou les personnes avec lesquelles il convient de communiquer dans la structure de gouvernance de l'entité, soit les RG.

Dans les petites entités, il peut arriver qu'une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant ou un administrateur fiduciaire unique, soit investie des fonctions de gouvernance et de direction. Dans d'autres cas, comme celui d'une entreprise familiale, tous les RG peuvent être responsables de la gestion d'un secteur ou l'autre de l'entité.

Les grandes entités et bon nombre d'entités sans but lucratif ont un organe de gouvernance, par exemple un conseil d'administration ou un conseil de surveillance distinct de la direction. La direction a la responsabilité de la gestion quotidienne des activités de l'entité.

Lorsque le cabinet accepte un nouveau client :

- demandez des informations sur la structure de gouvernance;
- discutez et entendez-vous avec la partie ayant fait appel aux services du professionnel en exercice pour identifier la ou les personnes compétentes avec qui il convient de communiquer. Parfois, cette ou ces personnes peuvent ne pas être les mêmes selon la nature des questions à communiquer.

4.1-2 **Modes de communication**

Pour établir une communication, il faut développer des relations de travail constructives au sein de l'équipe de mission ainsi qu'avec la direction de l'entité et les RG, tout en préservant l'indépendance et l'objectivité.

Une communication bilatérale efficace suppose que :

- le professionnel en exercice a la responsabilité de communiquer à la direction ou aux RG toutes les questions concernant la mission d'examen qui sont suffisamment importantes pour mériter leur attention;
- la direction ou les RG fournissent au professionnel en exercice un accès à toutes les informations qui sont utiles à la préparation des états financiers, les informations additionnelles que le professionnel en exercice peut leur demander aux fins de l'examen, de même qu'un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, desquelles il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Lorsqu'il faut communiquer avec les RG, et que la communication met en cause plus d'une personne (p. ex., le conseil d'administration), il importe de s'adresser à tous les membres. Si la communication s'adresse à un seul membre, par exemple le président, le professionnel en exercice doit avoir la preuve que les informations ont été communiquées à tous les membres du groupe.

Le tableau qui suit présente des exemples types de communications qui peuvent avoir lieu lors d'une mission d'examen.

Tableau 4.1-2A

Communication entre	Nature de la communication
le professionnel en exercice et l'équipe de mission	<ul style="list-style-type: none"> • Instructions verbales ou par courriel expliquant la source des informations, par exemple, les dossiers de mission antérieurs • Réunion d'information pour aider à acquérir une compréhension de l'entité et des exigences particulières • Entretiens concernant la planification • Détermination du seuil de signification • Réponses aux questions ayant trait aux travaux à exécuter • Rétroaction sur les travaux effectués • Échange d'informations sur les constatations et sur d'autres points • Questions et réponses concernant la revue des dossiers de travail
les membres de l'équipe de mission	<ul style="list-style-type: none"> • Échange d'informations tout au long de la mission, surtout à propos des secteurs liés entre eux • Questions et échanges sur les informations obtenues • Rétroaction sur les travaux effectués et supervision, au besoin
le professionnel en exercice ou l'équipe de mission avec le personnel, la direction et les RG de l'entité	<ul style="list-style-type: none"> • Échange d'informations pour aider à acquérir une compréhension de l'entité • Planification de la mission • Demandes d'informations, notamment l'analyse des résultats financiers, et obtention de réponses • Échange sur la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, au besoin • Demandes d'informations précises • Rédaction de la correspondance officielle, par exemple les conditions de la mission (lettre de mission) et les lettres d'affirmation de la direction • Échanges sur les constatations relatives à la mission et détection des anomalies • Échanges sur le détail des écritures de journal préparées par le client (le cas échéant) • Échanges sur toute question particulière soulevée au cours de la mission

À l'étape de la planification de la mission, il peut s'avérer utile de déterminer quels types de communications et de demandes d'informations seront nécessaires et de s'assurer ensuite qu'ils sont bien inclus dans le calendrier de la mission.

Il faudra aussi s'assurer que la direction et les RG sont conscients et comprennent qu'ils doivent collaborer avec le professionnel en exercice et l'équipe de mission et être à leur disposition. Le tableau qui suit énumère les résultats d'une communication bilatérale efficace.

Tableau 4.1-2B

Résultats d'une communication bilatérale efficace	Créer des relations de travail constructives.
	Éviter toute méprise sur les conditions et d'autres aspects de la mission.
	Expliquer les fondements et les raisons de la conception et de la mise en oeuvre de procédures de demande d'informations auprès de la direction ainsi que la nécessité d'obtenir d'autres informations et analyses pertinentes au cours de la mission.
	Comprendre et résoudre les questions qui sont soulevées au cours de la mission, par exemple les constatations découlant de la mise en oeuvre des procédures, les discussions sur les méthodes comptables ou la présentation des états financiers et les informations à fournir.
	Discuter des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, dont les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers.
	Obtenir des éléments probants sous forme de réponses à des demandes d'informations précises et assurer le suivi des demandes d'informations.
	Analyser les situations dans lesquelles il faut mettre en oeuvre des procédures supplémentaires.
	Aborder les difficultés importantes rencontrées, par exemple la non-disponibilité d'informations attendues, l'incapacité inattendue d'obtenir des éléments probants ou les restrictions imposées au professionnel en exercice par la direction.
	Étudier toutes les questions soulevées qui sont susceptibles de déboucher sur une modification de la conclusion ou même sur la démission du professionnel en exercice.

Il importe de reconnaître que la responsabilité de communiquer avec la direction et les RG reste la même lorsque la direction et la gouvernance sont confiées à des personnes différentes, ou à

une seule personne. Cela pourrait avoir une incidence uniquement sur la forme ou le moment des communications (c'est-à-dire que certaines communications peuvent être regroupées lorsque l'on s'adresse au propriétaire-dirigeant d'une PME).

Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent :

- apporter des restrictions à la communication par le professionnel en exercice de certaines questions aux RG, par exemple, une communication qui pourrait compromettre l'enquête sur un acte illégal avéré ou suspecté. En cas de doute sur la communication au sujet d'une question donnée, mieux vaut obtenir un avis juridique;
- obliger le professionnel en exercice à signaler à un organisme de réglementation ou de contrôle certaines questions (par exemple, les anomalies détectées ou non corrigées) ou à fournir à un tiers une copie d'une communication écrite qu'il adresse aux RG (par exemple une lettre de recommandation adressée à la direction). Dans de tels cas, il peut être nécessaire d'obtenir le consentement préalable de la direction ou des RG avant de procéder.

4.2 Compréhension de l'entité et de son environnement

Paragraphe	Exigence
43	<p><i>Acquisition d'une compréhension par le professionnel en exercice</i></p> <p>Le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi que du référentiel d'information financière applicable, afin de déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives et, de ce fait, de se doter d'une base sur laquelle fonder la conception des procédures à mettre en oeuvre à l'égard de ces secteurs. (Réf. : par. A85 à A87)</p>

4.2-1 Pourquoi acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement?

Le professionnel en exercice ne peut déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives ni concevoir des procédures appropriées (demandes

d'informations et procédures analytiques) tant qu'il n'a pas acquis une compréhension de l'entité. Le tableau qui suit résume les exigences s'appliquant à l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement et les raisons pour ce faire.

Tableau 4.2-1A

Exigence	Objectif	Processus
1. Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du RIFA...	Sert de cadre de référence au professionnel en exercice lorsqu'il planifie et réalise la mission et exerce son jugement professionnel	Un processus dynamique et continu de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations tout au long de la mission
2. ... afin de déterminer les secteurs des ÉF susceptibles de comporter des anomalies significatives...	Fournit les informations nécessaires pour que le professionnel en exercice puisse mettre l'accent sur les secteurs des ÉF susceptibles de comporter des anomalies significatives	Utilisation des informations obtenues sur l'entité et son environnement pour déterminer les secteurs des ÉF susceptibles de comporter des anomalies significatives et les raisons de cette situation
3. ... et, de ce fait, de se doter d'une base sur laquelle fonder la conception des procédures à mettre en œuvre à l'égard de ces secteurs.	Permet au professionnel en exercice d'exercer son jugement professionnel pour concevoir et mettre en œuvre des procédures appropriées	Conception de procédures (personnalisées, autant que possible) qui sont appropriées pour prendre en compte les raisons pour lesquelles des secteurs seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives

Secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives

En vertu de la NCME 2400, le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement afin de déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.

Les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives comprennent les secteurs où des anomalies sont susceptibles d'exister en raison d'une incertitude de mesure, de la complexité des comptes ou de la nécessité de faire appel au jugement (stocks difficiles à évaluer, etc.).

Le tableau qui suit résume quelques-uns des avantages découlant de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement.

Tableau 4.2-1B

Avantages découlant de l'acquisition d'une com- préhension de l'entité et de son environnement	Cadre de référence pour la planification et la réalisation de la mission d'examen et l'exercice du jugement professionnel quant aux secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives
	Établissement d'un cadre de référence auquel le professionnel en exercice pourra se reporter tout au long de la mission et d'une base sur laquelle il pourra fonder la conception des procédures (réponses) appropriées à mettre en œuvre à l'égard des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives
	Obtention d'informations permettant d'identifier des éléments comme des opérations avec des parties liées non communiquées, des problèmes d'évaluation du coût des stocks, des opérations en devises, des incertitudes quant à la continuité de l'exploitation, des opérations inhabituelles ou la non-conformité aux textes légaux et réglementaires
	Capacité d'évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus au moyen des procédures mises en œuvre
	Obtention d'informations permettant d'évaluer le choix et l'application par la direction des méthodes comptables et le caractère adéquat de la présentation des états financiers et des informations fournies. [2400.77 et 2400.78]

La compréhension du professionnel en exercice est acquise et appliquée selon un processus itératif tout au long de la mission, et elle est mise à jour à mesure qu'apparaissent de nouvelles conditions ou qu'évoluent les circonstances.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Il faut éviter de succomber à la tentation de sauter l'étape de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, surtout pour les missions récurrentes, parce que l'on présume que l'on a recueilli suffisamment d'informations au cours des exercices passés et que rien n'a changé. Cette attitude peut avoir pour conséquence la mise en œuvre d'une série de procédures standard sans qu'on se préoccupe des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives. En effet, si l'on néglige de mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, on risque de ne pas axer les procédures sur les secteurs appropriés, et donc d'effectuer un examen inefficace (on ne met pas assez l'accent sur les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives) ou inefficent (on met trop l'accent sur les secteurs qui ne sont pas susceptibles de comporter des anomalies significatives). L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement n'est pas une tâche isolée qui peut être effectuée au début de la mission pour être ensuite laissée de côté. Il est important de continuer d'acquérir des connaissances au sujet de l'entité et de son environnement tout au long de la mission et d'être attentif aux secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives qui n'ont pas été déterminés antérieurement ou pour lesquels l'évaluation initiale des anomalies qu'ils peuvent comporter doit être mise à jour. Lorsqu'apparaissent de nouvelles conditions ou qu'évoluent les circonstances, il faut mettre la documentation à jour et tenir compte de toutes les incidences, comme par exemple un changement de procédures.

4.2-2 Étendue de la compréhension

Paragraphe	Exigence
44	<p>Le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension : (Réf. : par. A88 à A90, A99 et A101)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) des facteurs sectoriels et réglementaires ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable; b) de la nature de l'entité, y compris : <ul style="list-style-type: none"> i) ses activités, ii) sa structure de propriété et de gouvernance, iii) les types d'investissements qu'elle réalise et qu'elle prévoit réaliser, iv) ses modes d'organisation interne et de financement, v) ses objectifs et stratégies; c) des systèmes et documents comptables de l'entité; d) du choix et de l'application des méthodes comptables par l'entité.

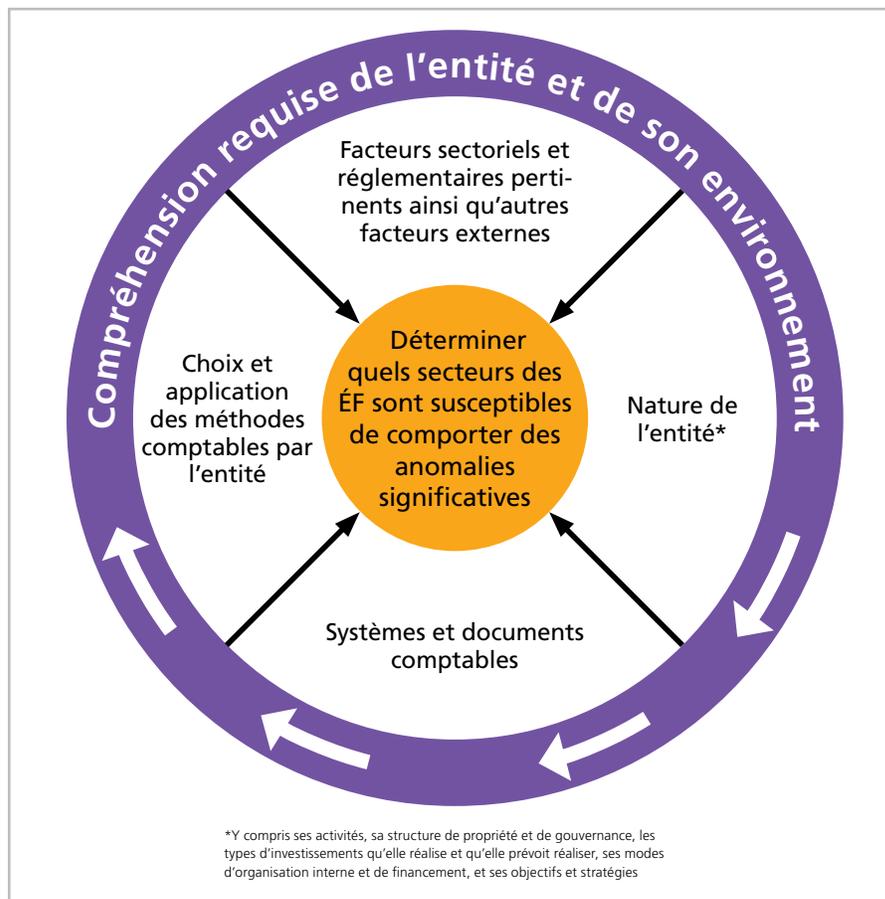
La compréhension nécessaire de l'entité et de son environnement doit être suffisante pour permettre au professionnel en exercice d'atteindre les objectifs de la mission, à savoir :

- obtenir une assurance limitée, principalement par la voie de demandes d'informations et de procédures analytiques, que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives;
- exprimer une conclusion indiquant s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au RIFA;
- délivrer un rapport sur les états financiers pris dans leur ensemble et communiquer avec la direction et les RG (voir le paragraphe 12 de la NCME 2400).

Le niveau de compréhension est affaire de jugement professionnel, mais la compréhension nécessaire n'a toutefois pas à être aussi étendue ni aussi approfondie que celle que possède la direction.

Le graphique qui suit montre certains des principaux éléments sur lesquels porte la compréhension qu'il faut acquérir de l'entité et de son environnement.

Tableau 4.2-2A



En plus des éléments mentionnés ci-dessus, le professionnel en exercice peut également prendre en considération les aspects suivants pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement.

Tableau 4.2-2B

<p>Autres points à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement</p>	<p>Le « ton donné par la direction » et l'environnement de contrôle adoptés par l'entité pour répondre aux risques liés à la présentation de l'information financière et se conformer à ses obligations en matière d'information financière.</p> <p>Le niveau de développement et de complexité des systèmes de comptabilité et d'information financière de l'entité et des contrôles connexes par la voie desquels les documents comptables et les documents d'informations connexes de l'entité sont tenus.</p>
	<p>Le niveau de développement de la structure de direction et de gouvernance de l'entité en ce qui concerne la gestion et la surveillance des documents comptables et des systèmes d'information financière de l'entité qui sous-tendent la préparation des états financiers. À cet égard, les petites entités disposent souvent d'un effectif limité, ce qui peut influencer sur la surveillance exercée par la direction. Par exemple, il se peut que la séparation des tâches ne soit pas possible. Cependant, dans une petite entité dirigée par son propriétaire, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer une surveillance plus efficace qu'au sein d'une plus grande entité. Cette surveillance peut compenser les possibilités généralement plus limitées au chapitre de la séparation des tâches.</p>
	<p>Les obligations de l'entité en matière d'information financière, et si ces obligations découlent des textes légaux et réglementaires applicables ou de mécanismes volontaires de communication de l'information financière officialisés par des modalités de gouvernance ou de reddition de comptes expressément établies, par exemple par des accords contractuels conclus avec des tiers.</p>
	<p>Les dispositions pertinentes des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de caractère significatif à fournir dans les états financiers, par exemple des textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite, les questions environnementales, etc.</p>

Autres points à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement	Le degré de complexité du référentiel d'information financière.
	Si l'entité est une composante d'un groupe d'entités , ou une entité associée à d'autres entités.
	La manière dont l'entité identifie et traite les anomalies que son information financière est susceptible de comporter et les scénarios de fraude possible (de la part de la direction et des employés), et la manière dont elle se conforme à ses obligations en matière d'information financière.
	Les procédures suivies par l'entité pour enregistrer, classer et synthétiser les opérations , et cumuler les informations en vue de leur inclusion dans les états financiers et les notes annexes.
	Les types de problèmes ayant nécessité d'apporter des rectifications dans les états financiers de l'entité lors de périodes précédentes.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Dans le cadre d'une mission d'examen, le professionnel en exercice acquiert une compréhension des systèmes et documents comptables, notamment les politiques et procédures suivies par l'entité pour :

- enregistrer, classer et synthétiser les opérations;
- cumuler les informations en vue de leur inclusion dans les états financiers et les notes annexes.

À la différence de ce qui est requis pour une mission d'audit, il n'est pas nécessaire d'évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents ni, le cas échéant, de tester l'efficacité de leur fonctionnement.

Exemples d'incidences pouvant découler du fait de NE PAS acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement

S'il n'acquiert pas une compréhension adéquate de l'entité et de son environnement, le professionnel en exercice pourrait ne pas se rendre compte que d'importants changements ou événements se sont produits pendant la période et qu'ils pourraient entraîner des anomalies significatives ou des informations inadéquates dans les états financiers. Par exemple, si aucune demande d'informations n'est faite à propos du bassin de clientèle de l'entité, le professionnel en exercice pourrait ne pas savoir que :

- des clients éprouvent des difficultés financières et ont du mal à payer leurs factures, ce qui pourrait avoir une incidence sur la provision pour créances douteuses;
- de nouveaux clients importants reçoivent d'importantes remises ou d'autres privilèges, ce qui pourrait avoir une incidence sur les ratios financiers et les méthodes de comptabilisation des produits;
- les ventes à certains clients donnent lieu au versement de primes importantes aux vendeurs, ce qui pourrait entraîner la comptabilisation des ventes dans la mauvaise période;
- l'entité a perdu des clients au profit de concurrents offrant des produits de meilleure qualité ou à meilleur prix, ce qui pourrait donner lieu à des stocks excédentaires dont la valeur devrait être dépréciée à leur valeur nette de réalisation et qui pourrait indiquer que l'entité éprouve des difficultés financières.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Les lois sur la protection de l'environnement peuvent obliger la direction à prendre des mesures particulières pour éviter de payer d'importantes amendes pour non-conformité. Renseignez-vous sur l'existence de telles lois et sur les amendes prévues dans le cadre de votre démarche visant l'acquisition d'une compréhension de l'entité.

4.2-3 Comment acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement

La compréhension de l'entité et de son environnement peut être acquise auprès de sources tant internes qu'externes. Le tableau qui suit présente les étapes qu'il est conseillé de suivre.

Tableau 4.2-3A

Étape	Description
Demander des informations à la direction	<p>Identifier au sein de l'entité la personne la plus compétente pour vous fournir les informations pour les quatre principaux éléments spécifiés de la compréhension (Tableau 4.2-2A) ainsi que pour les autres aspects décrits ci-dessus (Tableau 4.2-2B).</p> <p>Prendre rendez-vous avec cette personne ou ces personnes, leur poser les questions nécessaires et consigner leurs réponses. Il est possible aussi de transmettre à cette ou ces personnes une liste de questions ou une feuille de travail et de leur demander que la direction réponde aux questions ou remplisse la feuille de travail avant la réunion.</p>

Étape	Description
Tenir compte des renseignements faciles à obtenir auprès de sources externes	<p>Les demandes d'informations constituent la principale façon de recueillir des renseignements, mais le professionnel en exercice peut décider que, pour comprendre l'entité et son environnement, il serait utile d'obtenir des données supplémentaires à propos de l'état général de l'économie, de l'état du secteur d'activité de l'entité cliente, de l'entité cliente elle-même et de sa haute direction. Même si la NCME 2400 n'exige pas explicitement de recueillir ce genre d'informations, il est possible de les obtenir au moyen d'Internet, par des associations professionnelles, des journaux et des revues.</p>
Évaluer l'information obtenue	<p>Examiner l'information obtenue pour déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives. Consigner les constatations et les procédures qui seront conçues et mises en œuvre à l'égard de ces secteurs.</p> <p>Cette évaluation pourrait aussi s'inscrire dans le cadre d'une réunion de planification avec l'équipe de mission au cours de laquelle on pourrait aborder et concevoir des procédures appropriées à l'égard de ces secteurs des états financiers.</p>
Mettre en œuvre des procédures analytiques préliminaires	<p>Comparer la période considérée et la période antérieure pour relever les attentes et les incohérences internes.</p>

Dans le cadre d'une mission d'examen, le professionnel en exercice analyse les renseignements obtenus en réponse aux demandes d'informations en se fondant sur la compréhension qu'il a acquise ainsi que sur les résultats des procédures analytiques qu'il a mises en œuvre. Il n'est pas obligatoire de corroborer les renseignements obtenus en réponse aux demandes d'informations, à moins que le professionnel en exercice ne prenne connaissance d'un ou de plusieurs points qui le portent à croire que les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives.

Exemple

Adam et Sophie sont propriétaires-dirigeants d'une petite résidence pour aînés qui compte huit résidents. Ils ont demandé au cabinet Blinberry & Co. d'effectuer l'examen de leurs états financiers, dont ils se serviront probablement pour obtenir un emprunt bancaire pour faire des rénovations et agrandir la résidence.

Le comptable a remis à Adam et Sophie une liste de questions auxquelles ils doivent répondre avant la tenue d'une réunion prévue le 25 octobre. Les questions sont les suivantes :

- Y a-t-il des facteurs sectoriels ou réglementaires ou d'autres facteurs externes qui auront une incidence sur votre entreprise?
- Quelles sont les tendances générales dans votre secteur d'activité; votre résidence est-elle concurrentielle?
- Décrivez tout changement important survenu au cours des 12 derniers mois (par exemple, dans les activités, le personnel, le financement ou l'obtention de nouveaux contrats).
- Quels sont les principaux défis que vous devez relever dans l'exploitation de votre résidence pour aînés?
- Qui est propriétaire de l'entité et existe-t-il une structure de gouvernance?
- L'entité a-t-elle un énoncé de mission ou une vision, des valeurs fondamentales ou un code de déontologie pour les employés?
- Décrivez la gestion quotidienne de l'entité.
- Décrivez la structure organisationnelle, notamment le nombre d'employés et leurs responsabilités respectives.
- Qui fait la tenue de livres, et à quelle fréquence les rapports financiers sont-ils préparés?
- Qui examine les rapports financiers pour s'assurer de leur exactitude et du fait qu'ils font état de toutes les opérations de l'entité?
- De quelle manière vous assurez-vous que tous les produits sont comptabilisés (c.-à-d. de l'exhaustivité)?
- Quel est le processus d'autorisation des dépenses et de maintien du contrôle sur les immobilisations acquises?
- Avez-vous un plan d'affaires? Dans la négative, quels sont les changements prévus aux activités ou au personnel au cours des prochains exercices?
- Avez-vous eu des problèmes importants au cours du dernier exercice (comme de la mauvaise publicité, des poursuites judiciaires, des flux de trésorerie insuffisants, des plaintes de résidents ou des problèmes d'ordre réglementaire) ou des problèmes financiers (comme la nécessité d'engager des dépenses en immobilisations ou l'incapacité d'attirer des employés qui possèdent les compétences requises)?
- Y a-t-il eu un changement de méthodes comptables ou un manque de cohérence dans leur application?
- Y a-t-il des éléments complexes dans les informations financières de l'entité (comme des estimations, l'évaluation d'actifs ou des écritures de régularisation)?
- Expliquez le mode de financement de l'entité (p. ex., noms des banques, détails des modalités de financement et taux d'intérêt).
- L'entité détient-elle des participations ou des droits de propriété dans d'autres entités?
- L'entité a-t-elle des parties liées? Dans l'affirmative, pouvez-vous fournir le détail des opérations?
- Y a-t-il des antécédents ou des risques connus de fraudes commises par les employés? Dans l'affirmative, des mesures ont-elles été prises pour réduire ces risques au minimum?

Après la réunion du 25 octobre, les comptables ont examiné l'information obtenue et ont consigné au dossier les secteurs suivants susceptibles de comporter des anomalies significatives (voir extrait).

Secteurs des états financiers	Raison ou nature des anomalies significatives possibles
Créances clients	Un nouveau commis aux créances clients à temps partiel a été embauché au cours de l'exercice. Cette personne a tendance à faire des erreurs de comptabilité.
Stocks	La résidence pour aînés possède d'importants stocks de draps, de produits de nettoyage et de nourriture. Le dénombrement des stocks est effectué une fois par année. Cependant, en raison de vols, il y a souvent un écart important entre les quantités figurant dans les documents comptables et les quantités réelles.
Immobilisations corporelles	Il y a un investissement important dans les immobilisations corporelles ainsi que de nombreuses acquisitions et cessions au cours de la période.
Produits	Le système de suivi des soins spéciaux offerts aux résidents ne fonctionne pas correctement. Il se peut donc que des services rendus n'aient pas encore été facturés et cela pourrait entraîner des anomalies significatives.
Informations à fournir	Les membres de la famille d'une ancienne résidente poursuivent la résidence pour les traitements inadéquats que leur mère aurait reçus peu avant son décès.

4.2-4 Planification des travaux

Une fois que l'on a acquis une compréhension de l'entité et de son environnement, et du RIFA, et que le seuil de signification a été établi, il faut ensuite déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives. Cette planification est une étape cruciale de la réalisation d'un examen efficient et efficace. Le temps consacré à la planification permet de concentrer les efforts sur les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives et d'éviter les éléments dont l'importance est négligeable.

Paragraphe	Exigence
45	<p><i>Détermination des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives</i></p> <p>En se fondant sur la compréhension qu'il a acquise, le professionnel en exercice doit déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.</p>

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Il importe de se rappeler que les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives peuvent comprendre des éléments qui sont en deçà du seuil quantitatif de signification, ou des éléments qui ne concernent pas directement un poste des états financiers, en raison d'une omission, de facteurs qualitatifs, ou qui ont trait aux informations fournies.

Tableau 4.2-4A

Usages de la planification	Concentrer l'attention de l'associé / des membres de l'équipe sur les objectifs de la mission.
	Déterminer de quelle manière le personnel de l'entité pourrait faciliter le travail de l'équipe de mission, par exemple en préparant certaines feuilles de travail et en effectuant certaines analyses.
	Déterminer les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives de même que les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir, puis concevoir une réponse appropriée.
	Mettre en œuvre un ensemble cohérent de procédures en vue de l'atteinte des objectifs de la mission. Pour ce faire, il faut notamment éliminer les procédures qui, selon le jugement professionnel, sont considérées comme inutiles pour la mission en cause, par exemple des procédures tirées de listes de contrôle standard.
Avantages de la planification	Informier adéquatement les membres de l'équipe sur les objectifs et les attentes de la mission.
	Anticiper les secteurs problématiques, dans la mesure du possible, pour éviter les surprises.
	Concentrer la mise en œuvre de procédures sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.
	S'assurer que la mission est organisée, dotée en personnel et gérée de façon adéquate.

De nombreuses missions d'examen réalisées par des professionnels en exercice peuvent être menées à bien par des équipes de mission très réduites, voire par un seul professionnel en exercice. Idéalement, tous les membres de l'équipe de mission prennent part aux entretiens concernant la planification, mais il est particulièrement important que les membres de haut niveau de l'équipe de mission y prennent part. L'associé et les membres de haut niveau de l'équipe de mission sont habituellement ceux qui ont le plus d'informations sur l'entité et qui possèdent les compétences et le jugement professionnels nécessaires pour prendre les décisions importantes.

Pendant une réunion de planification, il faut aborder les sujets suivants.

Tableau 4.2-4B

Sujets à aborder au cours de la réunion de planification	L'entité dans son ensemble (ses activités, son personnel, etc.), les changements survenus au cours de la période ainsi que les difficultés qu'elle éprouve.
	Les anomalies significatives les plus susceptibles de survenir (et les raisons de cette situation) dans les états financiers et la façon d'y répondre de façon appropriée.
	Les préoccupations particulières, comme les opérations avec des parties liées, les estimations complexes, les litiges ou les poursuites et les événements ou situations concernant la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
	Les leçons apprises de missions antérieures (par exemple, les problèmes consignés en dossier et à reporter dans le dossier de l'exercice considéré, les secteurs difficiles, la nature et le montant des anomalies détectées et les mesures prises par la direction en réponse aux recommandations).
	Les modifications apportées au RIFA (par exemple, la publication de nouvelles normes comptables).
	La possibilité d'améliorer la qualité de la mission et de la documentation du dossier ainsi que l'efficacité et l'efficacé des procédures mises en œuvre.
	La présence d'indices de l'existence d'une fraude impliquant la direction ou les employés.
	Ce que l'équipe de mission sera tenue de faire et pourquoi.
	La consignation des résultats de la planification de la mission dans une note de planification.

Contenu de la note de planification	La nature de la mission et toute demande spéciale.
	Les directives sur les éléments qui doivent être considérés comme significatifs.
	La stratégie globale (par exemple, les facteurs de risques importants à prendre en compte, le calendrier et l'approche adoptée pour la mission), en mettant l'accent sur les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives.
	L'élaboration d'un plan d'action détaillé (les procédures à mettre en œuvre), en mettant l'accent sur les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives.
	L'attribution de responsabilités précises aux membres de l'équipe de mission, en mettant l'accent sur les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives.

POINTS À PRENDRE EN COMPTE

Tous les membres de l'équipe de mission doivent être informés des éléments importants relatifs à la compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du seuil de signification avant le commencement des travaux.

Ne pas oublier de consigner en dossier les résultats de la planification de la mission et les décisions prises. Pour une petite entité, cela peut se limiter à une note brève.

Dans la mesure du possible, demander à la direction du client de préparer les feuilles de travail complémentaires (par exemple, les rapprochements et les analyses des soldes).

Envisager d'utiliser une feuille de calcul ou un autre logiciel pour effectuer des tâches qui exigent beaucoup de temps comme le report des écritures de journal, le suivi des comparaisons analytiques et la préparation de feuilles maîtresses.

Dans la mesure du possible, il faut effectuer les travaux, y compris la revue du dossier, dans les bureaux du client. Il est inefficace d'avoir à retourner chez le client à une date ultérieure pour demander des informations supplémentaires.

Exemple d'extraits d'une note de planification traitant des aspects clés de la compréhension de l'entité et de son environnement et de la planification de la mission d'examen

Entité : *La Société de fabrication XYZ limitée*

Période close le : *31 décembre 20XX*

Activités

- La société achète des pompes électriques et des accessoires et les assemble pour les revendre aux utilisateurs finaux.
- Le secteur d'activité et le marché des pompes connaissent un lent déclin. La technologie des pompes progresse et les marges bénéficiaires des pompes assemblées diminuent. Nous devons demander des informations sur l'obsolescence possible des stocks.

Propriété

- La société a été fondée il y a dix ans. Le président, A.D. Grenier, est l'actionnaire fondateur.
- La totalité des titres de participation est détenue par M. Grenier et les membres de sa famille.
- Il y a un conseil de gouvernance qui est principalement composé de membres de la famille n'ayant qu'une expérience limitée en matière de finances. Ce conseil approuve le plan d'affaires chaque année et il se réunit tous les deux mois afin d'évaluer les progrès et de discuter de toute question liée à l'exploitation.

Ton donné par la direction

- Il semble y avoir un engagement très fort en faveur de l'intégrité, comme en témoignent les gestes posés par M. Grenier.
- Les employés clés semblent tous compétents et leurs responsabilités professionnelles sont clairement définies.
- Nous ne sommes au courant d'aucun cas de contournement des contrôles par la direction.
- Certains articles en stock ont été volés par le passé.
- Un employé des ventes a été congédié il y a deux ans pour avoir gonflé ses dépenses.

Seuil de signification

- La banque et les membres de la famille sont les principaux utilisateurs des états financiers. Le seuil de signification a été établi à 18 000 \$ et il correspond à 5 % du bénéfice tiré des activités poursuivies.
- L'année dernière, le seuil de signification s'établissait à 15 000 \$.

Documents comptables

- Guylaine Samson est responsable de la comptabilité. Elle supervise toutes les fonctions comptables et travaille avec un adjoint.
- Un progiciel comptable est utilisé pour la tenue du grand livre général, les créances clients, les dettes fournisseurs, la rémunération et les stocks.
- Guylaine est aussi chargée de préparer les rapprochements bancaires mensuels.
- Guylaine a accepté de préparer les feuilles de travail demandées.
- Guylaine et les principaux gestionnaires ont accès à distance aux documents comptables et aux autres données d'exploitation.
- Jacques Brillant est un consultant externe en TI. Il s'occupe des besoins en TI de l'entreprise et est responsable du contrôle de l'accès à distance, de la protection antivirus et de l'intégrité et des copies de sauvegarde de toutes les données de l'entreprise.

Exemple d'extraits d'une note de planification traitant des aspects clés de la compréhension de l'entité et de son environnement et de la planification de la mission d'examen

Calendrier

- Il est prévu que le personnel du cabinet consacrerá XX heures à la mission.
- Un seul membre du personnel a été affecté à cette mission d'examen.
- On prévoit que cette mission commencera le 14 janvier 20XX.
- Il convient de noter que M. Grenier aime finaliser les états financiers avant ses vacances annuelles à la fin février.

Secteurs ayant été déterminés comme susceptibles de comporter des anomalies significatives

- En plus des éléments qui excèdent le seuil de signification, les secteurs clés des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives qu'il faut examiner sont les suivants :
 - a) les stocks, en raison de l'importance du solde et des estimations nécessaires de l'obsolescence, etc. Nous devrions aussi nous renseigner sur les procédures de dénombrement des stocks, sur les méthodes utilisées pour évaluer les articles difficiles à écouler et sur les procédures de séparation des périodes à la fin de l'exercice;
 - b) les créances, en raison de l'importance du solde et de l'estimation des créances douteuses;
 - c) les produits / ventes, en raison de la possibilité de ventes non comptabilisées ou d'une comptabilisation des produits non conforme avec les principales méthodes comptables de l'entité;
 - d) le coût des ventes, en raison des erreurs possibles de classement des comptes de charges et du traitement des montants libellés en monnaie étrangère;
 - e) la charge d'impôt de la période, y compris la charge au titre de la RS&DE.
- Rester attentif à l'existence possible de parties liées et d'incertitudes relatives à la continuité de l'exploitation.
- D'après les entretiens avec M. Grenier, ce dernier prévoit une croissance d'environ 5 % du chiffre d'affaires pour l'exercice en cours. Compte tenu de l'évolution technologique et de l'état général du secteur d'activité, nous devons nous renseigner sur tous les changements importants que cela pourrait occasionner au niveau des stocks, des créances clients et des dettes fournisseurs.
- La société devra peut-être avoir recours à un nouveau financement bancaire pour financer les activités de recherche et développement prévues.
- Compte tenu des tendances observées dans le secteur d'activité, les propriétaires pourraient envisager de vendre l'entreprise.
- Par conséquent, la direction pourrait vouloir enregistrer un bénéfice plus élevé pour l'exercice considéré, contrairement à ce qui est survenu pour l'exercice précédent, où l'accent était mis sur la réduction maximale de la charge fiscale.

Procédures à mettre en œuvre

Veillez consulter les formulaires A-ZZ dans le dossier.

Préparé par : *Jeanne Leclerc*

Date : *le 10 janvier 20XX*

Revu par : *François Dionne*

Date : *le 15 janvier 20XX*

4.3 Détermination et application du seuil de signification

Paragraphe	Exigence
41	<p><i>Établissement du seuil de signification pour l'examen des états financiers</i></p> <p>Le professionnel en exercice doit déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble et se fonder sur ce seuil pour concevoir les procédures à mettre en œuvre et évaluer les résultats de cette mise en œuvre. (Réf. : par. A72 à A83)</p>

Les professionnels en exercice doivent déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le concept de caractère significatif reconnaît que certains éléments (par exemple, l'ampleur des anomalies dans les états financiers, y compris les omissions d'information) pourraient influencer les personnes qui prennent des décisions économiques (par exemple, investir ou consentir un prêt) en s'appuyant sur les informations fournies dans les états financiers. En conséquence, les anomalies, y compris les omissions et divers éléments non significatifs qui, cumulés, peuvent constituer une anomalie significative, sont généralement considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme le seuil de signification est déterminé en fonction des états financiers et des perceptions du professionnel en exercice quant aux besoins des utilisateurs visés des états financiers, en pratique, il se peut que la compréhension que le professionnel en exercice acquiert de l'entité et de son environnement, ainsi que les procédures qu'il met en œuvre, amène cette détermination du seuil de signification à changer. Par exemple, les informations obtenues au sujet de l'entité au cours de la mission peuvent inciter le professionnel en exercice à réévaluer sa perception initiale des besoins des utilisateurs visés. Les constatations dégagées de la mise en œuvre des procédures peuvent mener à la modification des états financiers avant que la direction n'y apporte la touche finale. Aussi, en pratique, il est peu probable que la détermination du seuil de signification soit une étape isolée de la mission d'examen (voir la [section 4.3-3 Révision du seuil de signification](#), dans laquelle cette question est abordée plus en détail).

Dans certaines situations, les jugements concernant le caractère significatif refléteront la nature de la question plutôt que le montant en cause. Par exemple, une fraude mineure, une opération avec une partie liée non communiquée ou des indications d'un parti pris de la direction peuvent sembler avoir une influence minimale sur l'évaluation des éléments des états financiers. Cependant, ces facteurs qualitatifs pourraient être jugés sérieux s'ils soulèvent des doutes quant à l'intégrité de la direction, et ils pourraient avoir une incidence importante sur le processus décisionnel des utilisateurs des états financiers. En outre, ce qui semble être un cas isolé de fraude mineure peut devoir faire l'objet d'une investigation, car cela pourrait être le signe d'activités frauduleuses à une plus grande échelle. En conclusion, le seuil de signification, la détermination, par le professionnel en exercice, des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives et les procédures qui en résultent sont influencés par des facteurs qualitatifs et non pas simplement par des facteurs quantitatifs.

4.3-1

Établissement du seuil de signification

Voici des exemples d'anomalies contenues dans les états financiers qui constituent des dérogations au RIFA :

- des estimations comptables qui ne semblent pas raisonnables;
- des informations inexactes, ou omises, dans les états financiers.

Une anomalie, ou le cumul de toutes les anomalies, y compris les omissions, est significative si on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elle modifie ou influence la décision d'un groupe d'utilisateurs d'états financiers bien informé (par exemple, des créanciers, des banques, des investisseurs, des donateurs, le fisc et les autorités de réglementation). Toutefois, l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier grandement, n'est généralement pas prise en considération à moins que la mission ne vise à répondre aux besoins particuliers de ces utilisateurs.

Le seuil de signification n'est pas rigide; il représente une zone floue entre ce qui est non significatif et ce qui est significatif. Par conséquent, l'évaluation de ce qui est considéré comme significatif est toujours affaire de jugement professionnel.

Le seuil de signification tient aussi compte de facteurs tant qualitatifs que quantitatifs. Dans certains cas, il peut s'avérer que des anomalies de montants relativement peu élevés aient une incidence significative sur les états financiers. On peut donner comme exemple une anomalie ayant pour effet de transformer un faible bénéfice en perte, le paiement illégal d'un montant par ailleurs non significatif ou encore, le non-respect d'une clause restrictive imposée par une banque qui pourrait donner lieu à un passif éventuel significatif.

Les étapes à suivre pour déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble sont décrites dans le tableau qui suit.

Tableau 4.3-1A

Étape	Description
Identifier les utilisateurs visés des états financiers	<p>Qui sont les utilisateurs courants les plus probables des états financiers?</p> <p>Il s'agit en général de la banque de l'entité. Cependant, d'autres parties prenantes pourraient prendre des décisions économiques raisonnables en se fondant sur les états financiers, par exemple les RG, les investisseurs qui ne participent pas aux activités quotidiennes de l'entité, les actionnaires minoritaires, les membres d'une entité sans but lucratif, les institutions financières, les franchiseurs, les principaux bailleurs de fonds, les employés, les clients, les créanciers et les administrations et organismes publics.</p>

Étape	Description
<p>Déterminer les besoins probables des utilisateurs visés</p>	<p>Les groupes d'utilisateurs identifiés vont-ils principalement s'intéresser aux résultats d'exploitation, comme les produits, les charges et le résultat net, ou plutôt aux actifs, aux passifs et aux capitaux propres de l'entité? Il faut tenir compte aussi des attentes particulières, telles que la conformité à des textes légaux et réglementaires, l'affectation des produits et des charges et les informations à fournir propres au secteur d'activité.</p> <p>Dans ce contexte, on peut raisonnablement présumer que les utilisateurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> • ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi que de la comptabilité, et qu'ils sont disposés à analyser les états financiers avec une diligence raisonnable; • comprennent que la préparation, la présentation et l'examen des états financiers se font en fonction de seuils de signification; • sont conscients des incertitudes inhérentes à l'évaluation des éléments dont le montant repose sur des estimations, sur le jugement et sur la prise en compte d'événements futurs; • prennent des décisions économiques raisonnables en se fondant sur les informations contenues dans les états financiers.
<p>Déterminer le niveau d'anomalie qui serait significatif pour les utilisateurs</p>	<p>Se servir des informations obtenues sur les utilisateurs et exercer son jugement professionnel pour déterminer le montant maximal des anomalies que pourraient comporter les états financiers sans par ailleurs influencer les décisions économiques des utilisateurs de ces états financiers. Si le seuil de signification est trop bas, il sera nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour tenir compte de l'abaissement du seuil des anomalies possibles.</p>

Étape	Description
<p>Envisager les éléments de référence possibles</p>	<p>Les éléments de référence se veulent un guide général pour calculer le seuil de signification en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers. Ils ne peuvent toutefois pas se substituer à l'identification initiale des groupes d'utilisateurs et de leurs besoins.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pour les entités à but lucratif, on peut utiliser un pourcentage du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies, après ajustement pour normaliser la base de référence, par exemple pour tenir compte des primes ou des éléments non récurrents. On pourrait aussi utiliser d'autres éléments de référence, comme un pourcentage des produits, des charges, des actifs ou des capitaux propres. • Pour les entités à but non lucratif, on peut utiliser un pourcentage des produits, des charges ou des actifs.
<p>Consigner le seuil de signification et les raisons à l'appui</p>	<p>Consigner en dossier :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le seuil de signification; • les facteurs pris en considération pour déterminer le seuil de signification; • les détails concernant toute révision apportée au seuil de signification à mesure que la mission progresse.

POINTS À PRENDRE EN COMPTE

Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble a trait aux besoins des utilisateurs visés; il n'est pas lié au niveau d'assurance fourni ou à la probabilité que des anomalies significatives existent. Par conséquent, il n'aura généralement pas besoin d'être révisé pendant la mission, à moins qu'il y ait eu un changement important dans la situation de l'entité ou dans l'information utilisée pour déterminer ce seuil au début de la mission (voir la [section 4.3-3 Révision du seuil de signification](#)).

Lorsque des anomalies factuelles sont détectées, autres que celles qui sont manifestement négligeables, le professionnel en exercice doit demander à la direction de corriger ces anomalies, quelle qu'en soit l'ampleur. Si la direction refuse, il faut bien examiner les raisons invoquées et les consigner en dossier. Le professionnel en exercice doit demander la correction des anomalies; la conclusion quant à la question de savoir si les corrections sont requises pour éviter de modifier le rapport du professionnel en exercice est une question distincte (voir les chapitres 6 et 7 du présent guide).

Exemple

Damien Leclerc est propriétaire d'un magasin d'articles de sport dont le chiffre d'affaires annuel s'établit à 620 000 \$ et le bénéfice net avant impôt, à 79 000 \$. Le total des actifs s'élève à 430 000 \$ et Damien a contracté un emprunt bancaire de 200 000 \$ garanti par les stocks en magasin.

Le seuil de signification pourrait être calculé et consigné comme suit :

Utilisateurs des états financiers

Les principaux utilisateurs des états financiers seront le propriétaire-dirigeant et sa famille, ainsi que la banque, qui doit connaître la valeur des stocks donnés en garantie, la rentabilité du commerce et les flux de trésorerie disponibles pour rembourser le prêt.

Bénéfice annuel normalisé

Le bénéfice annuel normalisé totalise 129 000 \$. Il est constitué du bénéfice avant impôt, soit 79 000 \$, majoré de la prime de 50 000 \$ versée à Damien et calculée en fonction des résultats.

Calcul du seuil de signification

Les bases suivantes pour la détermination du seuil de signification ont été envisagées :

- de 5 % à 10 % du bénéfice normalisé avant impôts, soit un seuil de signification se situant entre 6 450 \$ et 12 900 \$;
- de 1 % à 2 % des produits, soit un seuil de signification se situant entre 6 200 \$ et 12 400 \$;
- de 0,5 % à 1 % du total des actifs, soit un seuil de signification se situant entre 2 150 \$ et 4 300 \$.

Compte tenu du fait que les utilisateurs s'intéressent surtout à la rentabilité de l'entité, le professionnel en exercice se fonde sur son jugement professionnel pour déterminer qu'un seuil de signification de 10 000 \$ serait approprié pour cette mission. Ce seuil correspond à un pourcentage légèrement inférieur à 8 % du bénéfice normalisé avant impôts.

4.3-2 Application du seuil de signification

Une fois le seuil de signification établi, il servira d'élément de référence pour la planification des procédures à mettre en œuvre et pour l'évaluation des éléments probants obtenus. Le tableau qui suit décrit les applications courantes du seuil de signification.

Tableau 4.3-2A

Applications courantes du seuil de signification	<p>Informar les membres de l'équipe de mission du seuil de signification qui sera utilisé. [2400.41]</p>
	<p>Déterminer les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir. [2400.46 a)]</p>
	<p>Déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives [2400.43], en mettant l'accent sur ces secteurs. [2400.46 b)]</p>
	<p>Servir de cadre de référence pour l'évaluation des informations obtenues au moyen des procédures mises en œuvre.</p>
	<p>Évaluer si les éléments probants obtenus portent le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives et, le cas échéant, planifier les procédures supplémentaires qu'il est nécessaire de mettre en œuvre.</p>
	<p>Évaluer la nature et l'incidence des anomalies détectées, et, si elles n'ont pas été corrigées, envisager de modifier la conclusion de la mission d'examen en conséquence.</p>
	<p>Évaluer les nouvelles informations obtenues qui pourraient mener à une révision du seuil de signification initial.</p>
	<p>Comparer au cumul des anomalies détectées au cours de l'examen, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables [2400.58].</p>

POINTS À PRENDRE EN COMPTE

Consignation des anomalies

À l'étape de la planification, il peut s'avérer utile de déterminer :

- la manière dont les anomalies détectées au moyen des procédures mises en œuvre seront consignées et cumulées;
- le moment auquel on demandera à la direction d'apporter les corrections appropriées (par exemple, au moment où les anomalies sont détectées ou à un stade plus avancé de la mission).

Anomalies manifestement négligeables

Le seuil de signification est utile pour permettre de déterminer un montant en deçà duquel une anomalie sera tenue pour manifestement négligeable et, si elle est détectée, ne devra pas être consignée dans les feuilles de travail ni évaluée de quelque manière que ce soit. S'il y a le moindre doute quant au caractère négligeable d'une anomalie, elle n'est probablement pas négligeable. Le professionnel en exercice doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'examen, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables (voir le paragraphe 58 de la NCME 2400).

Exemples d'application du seuil de signification

Identification des soldes significatifs

Selon le seuil de signification déterminé, les éléments suivants de l'état de la situation financière et de l'état du résultat net sont considérés comme significatifs aux fins de la mission d'examen : les stocks, les créances clients, les dettes fournisseurs, la dette bancaire, les immobilisations corporelles, un prêt à une partie liée et les produits.

Application lors de la planification

Au cours de la planification des demandes d'information et des procédures analytiques à mettre en œuvre, les membres de l'équipe seront informés du seuil de signification qui servira à évaluer les informations obtenues et à déterminer les autres secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.

4.3-3

Révision du seuil de signification

Paragraphe	Exigence
42	Le professionnel en exercice doit réviser le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble si, au cours de l'examen, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un seuil de signification différent. (Réf. : par. A84).

Pour la plupart des missions, le seuil de signification déterminé initialement restera inchangé. Dans certains cas, toutefois, un changement de situation ou les nouvelles informations obtenues pourraient mener à une révision du seuil de signification initial. Par exemple, l'examen révèle des résultats d'exploitation imprévus qui sont très différents des résultats d'exploitation attendus à la clôture de la période.

Exemple

Saigeni est une entreprise qui conçoit des applications pour téléphones intelligents. Le seuil de signification a initialement été déterminé à 12 000 \$ compte tenu des besoins des utilisateurs et en fonction du bénéfice avant impôts prévu au budget pour l'exercice considéré. Cependant, une des applications a connu un succès retentissant pendant l'exercice, et les ventes ainsi que la rentabilité ont fait doubler le bénéfice prévu au budget qui avait servi à déterminer le seuil de signification initial. Compte tenu de cette nouvelle information, le professionnel en exercice a décidé de réviser le seuil de signification et de le faire passer de 12 000 \$ à 24 000 \$.

4.4

Concevoir des procédures appropriées

Paragraphe	Exigence
<i>Conception et mise en œuvre des procédures</i>	
46	<p>Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers pris dans leur ensemble, le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques : (Réf. : par. A91 à A95, A99 et A101)</p> <p>a) à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir;</p> <p>b) en mettant l'accent sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.</p>

Conception et mise en œuvre des procédures

46

Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers pris dans leur ensemble, le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques : (Réf. : par. A91 à A95, A99 et A101)

a) à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir;

b) en mettant l'accent sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.

La dernière étape de la planification consiste à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour la mission d'examen. Les procédures prévues couvriront les exigences de la NCME 2400, notamment :

- tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir;
- les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives;
- les secteurs particuliers (par exemple, les opérations avec des parties liées, la continuité de l'exploitation, la fraude et la non-conformité) (voir les paragraphes 49 à 53 de la NCME 2400).

4.4-1 Types de procédures

Pour atteindre les objectifs visés par la mission, il faut concevoir et mettre en œuvre des procédures. La nature de ces procédures est décrite dans le tableau qui suit. Il est à noter qu'une évaluation approfondie des informations obtenues fait partie intégrante de la mise en œuvre de ces procédures.

Tableau 4.4-1A

Type de procédure	Nature de la procédure
Demandes d'informations	<p>Obtenir des informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon ce qui est approprié dans les circonstances.</p> <p>Étendre la portée des demandes d'informations, s'il y a lieu, afin d'obtenir des données non financières.</p> <p>Évaluer les réponses fournies par la direction.</p>
Procédures analytiques	<p>Relever les incohérences ou les écarts par rapport aux tendances, valeurs ou normes attendues dans les états financiers, comme le degré de congruence entre les états financiers et les données clés, notamment les indicateurs de performance clés.</p> <p>Acquérir ou mettre à jour la compréhension que le professionnel en exercice a de l'entité et de son environnement, notamment pour être en mesure de déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.</p> <p>Obtenir des éléments probants à des fins de corroboration d'autres demandes d'informations ou procédures analytiques, déjà mises en œuvre.</p> <p>Évaluer les incohérences relevées en procédant à des demandes d'informations supplémentaires et en mettant en œuvre d'autres procédures.</p>

Type de procédure	Nature de la procédure
Procédures supplémentaires (au besoin)	<p>Concevoir et mettre en œuvre des procédures supplémentaires si le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Ces procédures doivent être suffisantes pour qu'il puisse :</p> <ul style="list-style-type: none"> • former une conclusion indiquant que le point ou les points ne sont pas susceptibles de faire en sorte que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives; • déterminer que le point ou les points font que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives. <p>Évaluer les autres informations obtenues et/ou les réponses fournies par la direction.</p>
Autres	<p>Tous les cas où, selon son jugement professionnel, le professionnel en exercice estime qu'il est nécessaire ou simplement plus efficace de mettre en œuvre d'autres types de procédures (par exemple, des demandes de confirmation externe, la lecture des modalités d'un important contrat ou l'examen des documents comptables). Le fait de mettre en œuvre d'autres procédures ne modifie en rien l'objectif de la mission, qui est d'obtenir une assurance limitée par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.</p> <p>Évaluer les autres informations obtenues et/ou les réponses fournies par la direction.</p>

Le tableau qui suit aborde plus en détail l'exemple présenté **plus tôt dans le présent chapitre** et montre maintenant les procédures qu'il est possible de mettre en œuvre pour illustrer le lien entre la nature des anomalies significatives possibles et les procédures à mettre en œuvre à l'égard des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives:

Secteurs des états financiers	Nature des anomalies significatives possibles	Procédures possibles à mettre en œuvre à l'égard des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives
Créances clients	<i>Un nouveau commis aux créances clients à temps partiel a été embauché au cours de l'exercice. Cette personne a tendance à faire des erreurs de comptabilité.</i>	Procéder à une analyse supplémentaire à l'égard des soldes de comptes susceptibles de comporter des erreurs pour la période qui suit l'embauche du nouveau commis.
Stocks	<i>La résidence pour aînés possède d'importants stocks de draps, de produits de nettoyage et de nourriture. Le dénombrement des stocks est effectué une fois par année. Cependant, en raison de vols, il y a un écart important entre les quantités figurant dans les documents comptables et les quantités réelles.</i>	Procéder à des demandes d'informations au sujet des contrôles mis en place sur les stocks, des procédures de dénombrement des stocks et du résultat du dénombrement. Demander également des informations sur les raisons des écarts importants.
Immobilisations corporelles	<i>Il y a un investissement important dans les immobilisations corporelles ainsi que de nombreuses acquisitions et cessions au cours de la période.</i>	Procéder à des demandes d'informations au sujet des contrôles mis en place sur les immobilisations corporelles, des procédures utilisées pour comptabiliser les acquisitions et les cessions d'immobilisations et de la méthode comptable pertinente. Demander également des informations sur la nature et le montant des acquisitions et des cessions d'immobilisations au cours de la période.

Secteurs des états financiers	Nature des anomalies significatives possibles	Procédures possibles à mettre en œuvre à l'égard des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives
Produits	<i>Le système de suivi des soins spéciaux offerts aux résidents ne fonctionne pas correctement. Il se peut donc que des services rendus n'aient pas encore été facturés et cela pourrait entraîner des anomalies significatives.</i>	Mettre en œuvre des procédures analytiques à l'égard des produits relatifs aux soins spéciaux par rapport aux exercices antérieurs et au budget de l'exercice considéré. Procéder à des demandes d'informations au sujet des écarts. Comme procédure supplémentaire, choisir un ou deux résidents qui reçoivent des services spéciaux et s'assurer que ces services ont été régulièrement facturés.
Informations à fournir	<i>Les membres de la famille d'une ancienne résidente poursuivent la résidence pour les traitements inadéquats que leur mère aurait reçus peu avant son décès.</i>	Procéder à des demandes d'informations au sujet de la poursuite et déterminer s'il est nécessaire de fournir des informations à ce sujet dans les états financiers. Selon les circonstances, il peut être aussi utile de lire la correspondance échangée avec l'avocat de l'entité ou d'envisager de lui demander une lettre de confirmation.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Demandes d'informations à double objectif

Les réponses aux demandes d'informations du type de celles exposées ci-dessus permettront non seulement d'acquérir la compréhension nécessaire de l'entité et de son environnement, mais aussi de fournir une partie des éléments probants nécessaires à la formation d'une conclusion sur les états financiers.

POINTS À PRENDRE EN COMPTE

L'étape de la planification est le moment idéal pour trouver les moyens de réaliser la mission avec efficacité et efficacie. Voici des points à considérer.

La planification

Le temps consacré à la planification de la mission peut souvent faire gagner beaucoup de temps pendant la réalisation de la mission. Par exemple :

- planifier les travaux de manière à aborder d'abord les secteurs des états financiers qui exigent le plus de temps (par exemple, les secteurs complexes ou qui nécessitent l'exercice du jugement professionnel). On disposera ainsi de plus de temps pour discuter de ces points et les résoudre avant l'achèvement du travail sur place;
- voir si les informations obtenues en réponse aux demandes d'informations effectuées dans le but d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement peuvent aussi être utilisées comme éléments probants pour les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives (par exemple, les demandes d'informations à double objectif).

Aide du client

Peut-on gagner du temps en demandant au client de préparer certaines informations et certains tableaux ou d'effectuer certaines analyses qui devraient autrement être préparés ou effectués par l'équipe de mission?

Travail dans les bureaux du client

Est-il possible d'effectuer plus de travaux chez le client? Cela permet d'obtenir plus rapidement des informations et des réponses aux questions plutôt que d'envoyer des courriels, de téléphoner ou d'effectuer des visites spéciales.

Tirer parti des connaissances du cabinet

Est-il possible de tirer parti des connaissances acquises auprès d'autres clients œuvrant dans le même secteur d'activité afin de déterminer plus rapidement les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives?

Listes de contrôle

Si l'on se sert de listes de contrôle, est-il possible de les adapter pour éliminer les procédures « sans objet (SO) » et ajouter des procédures adaptées ou particulières pour les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives, de telle sorte que les listes de contrôle ne fassent état que des procédures qu'il est nécessaire de mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés aux fins de la formation d'une conclusion sur les états financiers?

Automation

Une partie du travail peut-elle être automatisée (par exemple, l'analyse de certains comptes)?

Le chapitre 5 du présent guide présente des indications supplémentaires sur la mise en œuvre des types de procédures dont il est question dans le présent chapitre.

CHAPITRE 5

Réalisation

CONTENU DU CHAPITRE 5

- Comment procéder aux demandes d'informations et mettre en œuvre des procédures analytiques
- Circonstances dans lesquelles des procédures supplémentaires sont requises
- Comment évaluer les éléments probants obtenus
- Quelle est la documentation requise

5.1 Mise en œuvre des procédures

5.2 Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre

5.3 Documentation relative à la mission

5.1-1 Procédures analytiques
 5.1-2 Demandes d'informations
 5.1-3 Parties liées
 5.1-4 Fraudes et situations de non-conformité aux textes légaux et réglementaires
 5.1-5 Continuité de l'exploitation
 5.1-6 Autres questions
 5.1-7 Procédures supplémentaires
 5.1-8 Événements postérieurs à la date de clôture
 5.1-9 Déclarations écrites

5.2-1 A-t-on obtenu des éléments probants suffisants et appropriés?
 5.2-2 Supervision et revue

5.3-1 Documentation
 5.3-2 Constitution du dossier

Issue

Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés et consignation au dossier.

5.1 Mise en œuvre des procédures

Paragraphe	Exigence
46	<p>Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers pris dans leur ensemble, le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques : (Réf. : par. A91 à A95, A99 et A101)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir; b) en mettant l'accent sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.

Comme il est mentionné au chapitre 4, et comme l'indique le paragraphe 46 de la NCME 2400 présenté ci-dessus, le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques. Ces procédures consistent principalement en des demandes d'informations et des analyses et comprennent d'autres procédures jugées nécessaires dans les circonstances. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre relèvent du jugement professionnel.

En général, le professionnel en exercice est justifié d'accepter les résultats des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques mises en œuvre initialement, dans la mesure où les résultats concordent avec sa compréhension de l'entité et de son environnement. Toutefois, s'il prend connaissance de questions qui le portent à croire que les états financiers comportent peut-être des anomalies significatives, il lui faudra mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour confirmer ou infirmer ses doutes.

5.1-1 Procédures analytiques

Paragraphe	Exigence
48	<p>Lors de la conception des procédures analytiques, le professionnel en exercice doit se demander si les données fournies par le système comptable et les documents comptables de l'entité conviennent à la mise en œuvre des procédures analytiques. (Réf. : par. A101 à A103)</p>

Les procédures analytiques comportent l'évaluation d'informations financières au moyen de l'analyse des corrélations entre des données aussi bien financières que non financières.

La mise en œuvre de procédures analytiques aide le professionnel en exercice :

- à acquérir ou à mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, notamment pour être en mesure de déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives;
- à relever les incohérences ou les écarts par rapport aux tendances, valeurs ou normes attendues dans les états financiers, comme le degré de congruence entre les états financiers et les données clés, notamment les indicateurs de performance clés;
- en lui fournissant des éléments probants à des fins de corroboration d'autres demandes d'informations ou procédures analytiques, déjà mises en œuvre;
- en lui servant de procédures supplémentaires lorsqu'il prend connaissance d'un ou de plusieurs problèmes qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Un exemple de procédure supplémentaire pourrait consister en une analyse comparative du chiffre d'affaires et des coûts mensuels par centre de profit, succursale ou autre composante de l'entité, en vue d'obtenir des éléments probants sur les informations financières contenues dans les postes des états financiers ou fournies par voie de notes.

Les procédures analytiques les plus courantes comprennent :

- la comparaison des états financiers avec ceux de la période précédente, ainsi qu'avec les budgets (si disponibles) de la période considérée, afin de relever les tendances et les variations du résultat d'exploitation, du chiffre d'affaires, des marges bénéficiaires, des investissements dans les stocks ou les créances clients, des emprunts et du fonds de roulement;
- l'identification des rapports entre les éléments clés des états financiers dont l'interdépendance a pu être constatée par le passé et dont on peut supposer qu'elle continuera d'exister, et les demandes d'informations au sujet de tout écart constaté;
- la comparaison des montants comptabilisés avec les valeurs prévues calculées à partir d'autres sources.

Le professionnel en exercice doit apprécier le caractère approprié des informations ou des données à utiliser aux fins de la mise en œuvre des procédures analytiques. L'objectif de ces procédures repose sur sa compréhension de l'entité et de son environnement. L'appréciation du caractère approprié des informations ou des données dépend de leur nature et de leur source ainsi que des circonstances de leur obtention. Les aspects suivants peuvent être pertinents :

- la source des informations disponibles – par exemple, il se peut que les informations de sources externes indépendantes de l'entité soient plus fiables;
- la comparabilité des informations – par exemple, il peut être nécessaire de compléter ou d'ajuster les données générales du secteur afin de pouvoir les comparer à celles d'une entité qui fabrique et vend des produits spécialisés;
- la nature et la pertinence des informations disponibles – par exemple, déterminer si les budgets ont été établis sur la base des résultats prévus plutôt que des buts à atteindre;
- la connaissance et le savoir-faire mis à contribution dans la préparation de l'information ainsi que les contrôles connexes conçus pour en assurer l'exhaustivité, l'exactitude et la validité – par exemple, les contrôles exercés sur la préparation, l'analyse et la mise à jour des informations budgétaires.

L'**annexe D** présente des exemples de procédures analytiques courantes qu'on peut mettre en œuvre à l'égard des soldes de certains comptes. Les procédures analytiques doivent normalement être mises en œuvre à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers (y compris les informations à fournir) et être axées sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.

L'exemple ci-dessous montre comment la procédure analytique initiale consistant à comparer les montants des soldes des stocks a donné lieu à d'autres demandes d'informations et à un examen plus détaillé des feuilles de dénombrement.

Exemple

Stéphane effectue une mission d'examen pour une entité qui produit des aliments préparés. En mettant en œuvre des procédures analytiques à l'égard des stocks, il constate que le montant des stocks est passé de 862 000 \$ à 1 045 000 \$, soit une augmentation de 18 %. Lorsqu'il demande au propriétaire la raison d'une telle augmentation alors que les ventes sont demeurées inchangées, le propriétaire semble surpris de son ampleur, mais affirme que l'entité a besoin d'un plus grand nombre d'articles en stock pour satisfaire tous les nouveaux clients qu'elle veut attirer. En outre, la marge brute sur les ventes a diminué et est passée de 48 % à 43 % pour l'exercice, ce qui surprend également la direction.

Bien que Stéphane croie que la réponse du propriétaire puisse expliquer la hausse des stocks, cela ne semble pas compatible avec le fait que les ventes sont demeurées inchangées et que la marge brute a diminué. Stéphane décide de pousser les recherches un peu plus loin et examine la liste des stocks avec le propriétaire. Ce dernier constate rapidement que la quantité de galettes de bœuf haché congelées est très élevée. Il demande au comptable d'examiner les feuilles de dénombrement des stocks. La quantité indiquée sur ces feuilles est exactement la moitié de celle qui figure sur la liste définitive, démontrant ainsi que le produit avait été inscrit deux fois.

Après correction de l'erreur, le montant des stocks a été ramené à 906 896 \$, ce qui correspond mieux aux attentes. Comme l'erreur est importante, le propriétaire demande au comptable d'examiner en détail la liste des stocks et les feuilles de dénombrement afin de s'assurer qu'aucun autre élément n'a été reporté erronément des feuilles de dénombrement à la liste des stocks. Aucune autre erreur n'a été relevée.

5.1-2

Demandes d'informations

Les demandes d'informations figurent parmi les procédures qui aident le professionnel en exercice à acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, et il y recourt également tout au long toute la mission.

Comme l'indique le paragraphe 46 de la NCME 2400 reproduit précédemment, le professionnel en exercice doit mettre en œuvre des procédures de demande d'informations pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Le professionnel en exercice recourt aux procédures de demande d'informations et aux procédures analytiques pour :

- prendre en compte tous les éléments significatifs des états financiers;
- mettre l'accent sur les secteurs des états financiers, y compris les informations à fournir, susceptibles de comporter des anomalies significatives.

Le professionnel en exercice doit s'assurer que toutes les demandes d'informations énumérées ci-dessous dans le paragraphe 47 de la NCME 2400 ont été mises en œuvre. Cependant, il importe de se rappeler que la mission d'examen est un processus itératif. Il ne s'agit pas d'une série linéaire d'étapes; les demandes d'informations peuvent être effectuées au cours des diverses étapes de la mission. Il arrive souvent que d'autres demandes d'informations soient nécessaires.

Paragraphe	Exigence
47	<p>Les demandes d'informations du professionnel en exercice auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, doivent notamment porter sur : (Réf. : par. A96 à A99)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) la façon dont la direction établit les estimations comptables importantes requises selon le référentiel d'information financière applicable; b) l'identification des parties liées et des opérations avec des parties liées, y compris l'objet de ces opérations; c) l'existence d'opérations, de questions ou d'événements importants, inhabituels ou complexes ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris : <ul style="list-style-type: none"> i) les changements importants dans les activités commerciales ou l'exploitation de l'entité, ii) les changements importants apportés aux termes et conditions des contrats qui ont une incidence significative sur les états financiers de l'entité, y compris les termes et conditions des contrats de financement ou d'emprunt et les clauses restrictives, iii) les écritures de journal importantes ou autres ajustements importants apportés aux états financiers, iv) les opérations importantes qui ont eu lieu ou ont été comptabilisées vers la date de clôture, v) l'état de toutes les anomalies non corrigées décelées au cours des missions d'examen précédentes, vi) les incidences actuelles ou éventuelles sur l'entité des opérations ou des relations avec des parties liées; d) l'existence avérée, suspectée ou alléguée : <ul style="list-style-type: none"> i) de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité, ii) de situations de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination d'éléments et d'informations significatifs des états financiers, par exemple les textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite;

Paragraphe	Exigence
	<ul style="list-style-type: none"> e) les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, et le traitement accordé par la direction à ces événements; f) le fondement de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; (Réf. : par. A100) g) l'existence d'événements ou de situations qui semblent jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; h) les engagements, obligations contractuelles ou éventualités importants ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris les informations à fournir; i) les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues dans la période de présentation de l'information financière considérée.

L'application de certains principes ou techniques aux demandes d'informations aide le professionnel en exercice à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Le tableau qui suit illustre ces principes et techniques.

Tableau 5.1-2A

Technique/Principe	Description
Établir des objectifs	Établir la série de questions avant de poser les questions à la direction et au personnel de l'entité.
Déterminer quelle est la meilleure personne à qui poser les questions au sein de l'entité	Penser à demander des informations à des personnes autres que les RG, le directeur principal et le comptable. D'autres personnes (comme les directeurs des ventes, les directeurs de la production et le personnel des TI) pourraient avoir des informations importantes et parfois imprévues à vous donner.

Technique/Principe	Description
<p>Utiliser la compréhension acquise au sujet de l'entité et de son environnement comme cadre de référence pour poser des questions</p>	<p>Ne pas poser de questions sans avoir les moyens d'évaluer la réponse. Les questions devraient toujours découler de la compréhension qu'on a acquise de l'entité. Cela permet au professionnel en exercice d'envisager quelle serait la réponse la plus probable.</p> <p>Ensuite, examiner les réponses obtenues de l'entité.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si la réponse est trop générale, soyez prêt à poser des questions d'approfondissement supplémentaires pour obtenir les détails requis. • Si la réponse semble étrange ou évasive ou si elle ne cadre pas avec les autres données, soyez prêt à la mettre en doute en posant des questions de suivi appropriées. <p>Par exemple, la question de savoir si l'entité prépare un budget devrait déjà avoir été posée à l'étape de la compréhension. À l'étape de la réalisation, l'on pourrait poser la question suivante : « Quelle est la raison de l'écart entre les ventes prévues au budget et les ventes réelles? » Si le client répond simplement que les ventes ont augmenté, il faut poser des questions de suivi, par exemple : « Quels produits et services ont contribué à la hausse des ventes et pourquoi? »; « Avez-vous de nouveaux clients? »; et « Y a-t-il eu des hausses de prix? ». Si vous n'obtenez pas de réponses satisfaisantes aux questions de suivi, il pourrait s'avérer utile de poser ces questions à d'autres personnes, comme le directeur des ventes.</p>
<p>Poser des questions ouvertes</p>	<p>Ne pas formuler les questions de manière à ce qu'on puisse y répondre simplement par « Oui » ou « Non ». À une question comme : « Appliquez-vous des procédures de séparation des exercices en ce qui concerne les stocks? », on peut répondre « Oui », mais cela donne peu d'informations pour évaluer la réponse. Il faut plutôt demander « Quels genres de problèmes avez-vous relevés grâce à vos procédures de séparation des exercices en ce qui concerne les stocks? ». Si la personne répond : « Nous n'avons pas de procédures particulières de séparation des exercices », vous pouvez continuer de poser des questions sur le sujet.</p> <p>Commencer les questions par « pourquoi » ou « qu'est-ce que ». Ces questions génèrent des explications ou des descriptions qui procurent beaucoup plus d'informations. Par exemple : « Pourquoi les charges liées aux commissions ont-elles augmenté pour la période? »</p>

Technique/Principe	Description
<p>Préparer les questions de suivi</p>	<p>Avant de poser une question, il faut penser aux réponses qui pourraient être données et aux informations supplémentaires qu'il faudrait demander. S'il est possible d'obtenir ces informations supplémentaires dès la première rencontre, cela fera gagner du temps et évitera d'avoir à faire d'autres demandes d'informations plus tard au cours de la mission.</p>
<p>Approfondir le sujet</p>	<p>En guise d'introduction, on peut poser une question générale. Ensuite, on se concentrera sur un sujet précis. Par exemple, lorsqu'on demande des informations sur la comptabilisation des produits, il ne faut pas se limiter à demander quelle est la méthode comptable utilisée, mais aussi s'informer des difficultés d'application de cette méthode et des exceptions qui y ont été faites au cours de la période, des situations, s'il en est, dans lesquelles la direction doit recourir au jugement, ainsi que des éléments particuliers auxquels la méthode comptable semble ne pas avoir été appliquée, pour quelque raison que ce soit.</p>
<p>Être à l'écoute</p>	<p>Il faut écouter attentivement la réponse jusqu'au bout avant de l'évaluer. On doit résister à la tentation de présumer qu'on sait ce que son interlocuteur va répondre et ensuite, au lieu d'écouter, de porter son attention sur la prochaine question qu'on va poser.</p>
<p>Rechercher des signes de malaise</p>	<p>Regarder la personne à laquelle on pose des questions plutôt que son carnet de notes ou la liste des questions qu'on a préparée. Noter si certaines questions causent un plus grand malaise ou plus de stress que d'autres. Lorsque cela se produit, envisager d'effectuer des travaux supplémentaires dans le secteur concerné.</p>
<p>Éviter de faire des suppositions dans la formulation des questions</p>	<p>Une question comme « Pourquoi la marge brute est-elle de 35 %? » laisse entendre que la marge brute est bien de 35 %, ce qui pourrait être ou non le cas. On pourrait plutôt demander « Quelles sont vos cibles pour la marge brute et quels en sont les facteurs déterminants? ». Cette question permet d'obtenir une réponse plus élaborée.</p>

Principe	Description
Éviter le jargon technique	<p>S'assurer de dire exactement ce que l'on veut dire en des termes aussi simples que possible. Les comptables utilisent couramment dans leur travail quotidien de nombreux termes comptables que la direction pourrait ne pas comprendre.</p>
Consigner les résultats	<p>Consigner les résultats des demandes d'informations dès que possible après la réunion, sinon on risque d'oublier de nombreux détails de la discussion.</p> <p>Pendant la réunion, prendre des notes sur les points principaux.</p>
Évaluer les informations obtenues	<p>Lire toute la documentation concernant les demandes d'informations et :</p> <ol style="list-style-type: none">analyser l'interdépendance entre les données obtenues et les informations obtenues sur d'autres secteurs des états financiers;établir la concordance, indiquée par renvoi, entre les données et les informations corroborantes déjà obtenues;identifier les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives afin de concevoir des procédures d'examen;déterminer les secteurs pour lesquels les demandes d'informations amènent à croire le professionnel en exercice à l'existence possible d'anomalies significatives;déterminer toute demande d'informations et toute information supplémentaires requises;tirer une conclusion quant à savoir si les objectifs des demandes d'informations ont été atteints ou non.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Dans une mission d'examen, procéder à des demandes d'informations et les consigner au dossier sont les tâches qui sont susceptibles d'occuper la plus grande part du temps consacré à la mission.

Face à ce constat, il est important de planifier les demandes d'informations pour s'assurer :

- de prendre en compte les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir, et de mettre l'accent sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives;
- de tenir compte des principes et techniques présentés dans le tableau ci-dessus;
- que les demandes d'informations sont adressées à la personne qui possède vraisemblablement l'information recherchée.

Bien utiliser le temps dont on dispose. Par exemple :

- envisager de combiner, lorsque c'est possible, les demandes d'informations visant l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement avec celles portant sur des secteurs des états financiers et des informations fournies spécifiques;
- examiner les demandes d'informations prévues pour s'assurer qu'elles sont fonction de la mesure dans laquelle les divers secteurs sont susceptibles de comporter des anomalies significatives;
- si l'équipe se sert de listes de contrôle standard, il faut s'assurer qu'elles sont correctement adaptées à l'entité;
- désigner le membre de l'équipe qui sera chargé de procéder aux demandes d'informations. Les membres du personnel expérimentés seront plus aptes à traiter et à consigner les secteurs plus complexes.

Lorsqu'il faut interroger plusieurs membres du personnel de l'entité, il est bon de prendre rendez-vous afin que ces personnes soient disponibles au moment prévu.

Le tableau qui suit contient certaines demandes d'informations habituelles ainsi que les réponses verbales obtenues et les notes que l'on suggère de consigner au dossier. La documentation des procédures mises en œuvre durant une mission d'examen est abordée en détail à la [section 5.3](#) du présent chapitre. Lorsque vous examinerez ce tableau, retenez les points suivants :

- Les demandes d'informations mentionnées dans le tableau ne sont requises que dans le cas où le poste des états financiers concerné est significatif ou si le secteur des états financiers en est un susceptible de comporter des anomalies significatives.
- Les exemples de documentation dans la colonne « Notes consignées au dossier » n'y figurent qu'à titre indicatif et ne représentent pas forcément les meilleures pratiques. La décision quant au niveau de détail noté et au type de documentation (p. ex., notes, texte suivi ou citations) relève du jugement du professionnel en exercice dans son respect des exigences de la NCME 2400.

Bien qu'il ne soit pas nécessaire de noter mot à mot les demandes d'informations et les réponses obtenues, la documentation doit être suffisante pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté, et n'ayant pas participé à la mission, de comprendre certains aspects de la mission (voir la [section 5.3](#) du présent chapitre).

Comme on l'a indiqué, le tableau qui suit décrit une manière de consigner les demandes d'informations, mais il en existe bien d'autres qui seraient tout aussi acceptables. Toutefois, peu importe le type de documentation choisi, il devrait comprendre les demandes d'informations effectuées, la date et le nom des personnes interrogées, ainsi que les informations obtenues.

Tableau 5.1-2B

A) Secteur du bilan

Créances clients		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
Opérations non comptabilisées / conditions		
Demander au personnel responsable des créances clients si : a) certains clients ont eu droit à un traitement de faveur; b) des conditions de vente ont été modifiées; c) il y a eu des opérations avec des parties liées; d) les limites de crédit internes ont été dépassées de façon importante.	<i>Selon ce que nous avons appris lors de notre entretien avec le commis comptable et le directeur des ventes, tous les clients qui demandent à acheter à crédit font l'objet d'une vérification de crédit. Seuls les clients dont l'historique de paiement est supérieur à six mois ont droit à un crédit dépassant 10 000 \$. Le paiement de toutes les factures est exigible dans les 30 jours. Les factures qui ne sont pas réglées à temps sont majorées de frais d'intérêt mensuels de 1 % rétroactifs à la date de la facture. À la connaissance du commis comptable, aucun client ne bénéficie de conditions particulières ni d'un traitement de faveur. Les limites de crédit n'ont pas été dépassées de façon importante.</i>	<i>Une rencontre a eu lieu le 30 nov. 20XX avec le commis comptable et le directeur des ventes. Informations obtenues :</i> a) <i>Aucun client ne bénéficie d'un traitement de faveur.</i> b) <i>Les conditions de vente sont modifiées seulement pour les commandes importantes, généralement avec Bigentity Ltd.</i> c) <i>Il n'y a eu aucune opération avec des parties liées.</i> d) <i>Les vérifications de crédit sont rarement négligées et les limites de crédit sont rarement dépassées.</i>

Créances clients

Demandes d'informations possibles

Échanges (par écrit/courriel/de vive voix)
(texte à titre d'exemple)

Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)

Provision pour créances douteuses

<p>a) Demander des informations sur les procédures de la direction visant à assurer le caractère adéquat de la provision pour créances douteuses (en tenant compte des montants en souffrance et des montants en litige) et consigner le tout en dossier. Indiquer vos conclusions quant au caractère adéquat de ces procédures.</p>	<p>a) <i>Selon ce que nous avons appris lors de notre entretien avec le commis comptable et le propriétaire-dirigeant, tous les comptes en souffrance depuis plus de 45 jours font l'objet d'un suivi mensuel. Le commis comptable remet au directeur une liste des comptes en souffrance le 15 et le 30 de chaque mois à des fins de suivi. Si les sommes dues ne sont pas recouvrées, les conditions de ces comptes seront modifiées et le client devra payer à la livraison.</i></p>	<p><i>Une rencontre a eu lieu le 30 nov. 20XX avec le commis comptable et le propriétaire-dirigeant. Informations obtenues :</i></p>
<p>b) Demander des informations sur la composition de la charge pour créances douteuses afin de comprendre la nature et le montant des factures radiées ou recouvrées au cours de la période.</p>	<p><i>Le recouvrement de tous les comptes en souffrance depuis plus de 90 jours est confié à une agence de recouvrement. Si le client est toujours solvable, une provision de 50 % est comptabilisée. Si le client est en faillite, le solde de son compte est radié.</i></p>	<p>a) <i>Les comptes en souffrance depuis plus de 45 jours font l'objet d'un suivi mensuel.</i></p> <p>b) <i>Le recouvrement des comptes en souffrance depuis plus de 90 jours est confié à une agence de recouvrement et une provision de 50 % est comptabilisée si le client est solvable. La provision est de 100 % si l'entité éprouve des difficultés financières. La seule exception à cette politique a été faite pour un client qui règle son solde par versements mensuels.</i></p>

Créances clients		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
<p>c) Demander si les créances jugées irrécouvrables ont été radiées. Lorsque des soldes en souffrance importants n'ont pas été recouverts après la date de clôture, consigner en dossier les explications de la direction sur les raisons pour lesquelles ces montants sont toujours considérés comme recouvrables.</p>	<p>b) <i>D'après l'examen de la provision et de la charge pour créances douteuses, seuls trois comptes totalisant 3 500 \$ qui avaient été radiés ont été recouverts ultérieurement.</i></p> <p>c) <i>Le commis comptable a noté tous les comptes en souffrance depuis plus de 90 jours, sauf un. Le solde pour lequel aucune provision n'a été comptabilisée correspondait à celui d'un client qui paye maintenant à la livraison et qui effectue des versements mensuels pour régler le solde en souffrance.</i></p>	<p>c) <i>Seulement 3 500 \$ ont été recouverts sur des comptes qui avaient été radiés au cours de l'exercice.</i></p>

Créances clients

Demandes d'informations possibles

Échanges (par écrit/courriel/de vive voix)
(texte à titre d'exemple)

Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)

Caractère adéquat des procédures de séparation des exercices

Demander des informations au sujet des procédures mises en œuvre par le client pour s'assurer que les opérations relatives aux produits (y compris les notes de crédit et autres ajustements des ventes) sont comptabilisées dans la période appropriée, et consigner le tout en dossier. Inscrivez vos conclusions quant à savoir si la mise en œuvre de ces procédures aurait pour résultat ou non une séparation des exercices adéquate. Dans le cas où des déficiences sont relevées, consigner en dossier les procédures.

Les procédures de séparation des exercices ont été consignées dans le dossier de travail de l'exercice précédent. Elles ont été examinées avec le commis comptable et aucun changement n'a été constaté. Voici un extrait des notes au sujet des procédures :

« Selon notre compréhension du système produits / créances / encaissements, une facture est établie pour chaque expédition et elle est jointe aux marchandises expédiées. Le système comptable est programmé de manière à imprimer en même temps le bordereau de marchandises et la facture, de sorte que les quantités et les détails correspondent toujours. L'ajustement des stocks en fonction des marchandises expédiées se fait en même temps. À la fin de chaque semaine, le commis comptable imprime un rapport de toutes les commandes non exécutées et les examine avec le directeur des ventes pour s'assurer qu'aucune d'entre elles n'a été expédiée. À la fin de l'exercice, le commis comptable examine toutes les marchandises expédiées pendant les deux semaines suivant la clôture de l'exercice pour s'assurer qu'elles sont comptabilisées dans la période appropriée, en fonction de la date d'expédition. »

Selon le commis comptable, aucune modification n'a été apportée aux procédures de séparation des exercices consignées dans la FT X-X.

B) Secteur de l'état des résultats

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
Chiffre d'affaires		
<p>Informations à demander et à consigner en dossier :</p> <p>a) composition du chiffre d'affaires, nouveaux clients et tendances des ventes;</p> <p>b) changements de méthodes de comptabilisation des produits;</p> <p>c) politiques en matière de crédit et de recouvrement;</p> <p>d) l'ampleur des retours sur ventes et des notes de crédit pour l'exercice et, plus particulièrement, si une provision pour retours a été constituée à la clôture de l'exercice;</p> <p>e) structure des commissions sur ventes;</p> <p>f) exhaustivité des ventes;</p> <p>g) procédures de séparation des exercices.</p>	<p><i>J'ai rencontré Armand, le directeur des ventes, et nous avons abordé les sujets suivants.</i></p> <p>a) [Ai demandé à Armand s'il y avait eu de nouveaux comptes relatifs aux ventes, de nouveaux produits ou de nouveaux clients importants au cours de l'exercice.] <i>Ventes – Pas de nouvelles catégories de ventes (c.à-d. de comptes) pour l'exercice. L'entreprise possède toujours les mêmes lignes de produits, mais a eu du mal à augmenter ses ventes en raison de la conjoncture économique. Il n'était pas possible d'augmenter les prix et, bien que l'entreprise ait obtenu deux nouveaux clients importants, certains clients existants ont réduit leurs commandes.</i></p>	<p><i>Une rencontre a eu lieu le 30 nov. 20XX avec le directeur des ventes. Informations obtenues :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Aucune nouvelle ligne de produits.</i> • <i>Ventes au ralenti pour l'exercice, mais pas de hausse ni de baisse de prix ni d'assouplissement des conditions de crédit.</i> • <i>Pas de remises sur quantité.</i> • <i>Deux nouveaux clients importants.</i> • <i>Aucune modification :</i> <ul style="list-style-type: none"> — <i>des politiques en matière de crédit et de recouvrement;</i> — <i>de la méthode de comptabilisation des produits; les produits sont comptabilisés seulement lorsque la commande complète est expédiée au client;</i> — <i>des commissions sur ventes.</i>

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	<p>b) [Ai demandé à Armand quelle était la méthode de comptabilisation des produits et si l'entreprise avait accordé des conditions ou des remises plus avantageuses à certains clients, nouveaux ou existants, pour stimuler les ventes.] <i>Comptabilisation des produits – Selon la réponse donnée par Armand, même si l'entreprise n'a pas pu transférer les hausses de prix aux clients, elle n'a ni réduit ses prix ni prolongé les conditions de crédit au-delà de la période habituelle de 30 jours. Les clients plus importants obtiennent un meilleur prix en raison du montant de leurs commandes, mais cela n'a pas changé par rapport à l'exercice précédent. Les produits sont comptabilisés seulement lorsque la commande complète est expédiée au client. Les acomptes sont comptabilisés au compte 3200.</i></p> <p>c) [Ai demandé à Armand si des clients importants reçoivent des remises sur quantité distinctes en fonction du montant annuel de leurs commandes.] <i>Remises sur quantité – Cela n'a jamais été une politique ni une pratique de l'entreprise.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Les erreurs de séparation des exercices sont rares parce que le système informatisé des ventes comptabilise la vente seulement lorsque la commande est expédiée. Ce système peut être contourné par Armand, mais ce dernier ne s'en sert que pour quelques clients qui veulent que le plein montant leur soit facturé avant l'expédition de leur commande. Armand a déclaré qu'il n'y avait pas de telles commandes non exécutées à la clôture de l'exercice.</i>

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	d)	<p>[Ai demandé si les politiques en matière de crédit et de recouvrement ont changé.] Selon l'entretien avec Armand, elles n'ont pas changé. Tous les clients à qui un crédit est accordé (c.-à-d. qu'ils ne doivent pas payer à la livraison ni par carte de crédit) et dont la limite de crédit dépasse 500 \$ sont soumis à une vérification de crédit avant l'approbation du crédit par Armand – il n'y a aucune exception. Le comptable fournit à Armand une liste des comptes en souffrance depuis plus de 60 jours dont il doit assurer le suivi. Si le paiement d'au moins 50 % de la commande n'est pas effectué avant la prochaine commande, le client doit désormais payer à la livraison.</p> <p>e) [Ai demandé d'examiner la structure des commissions sur ventes avec Armand.] Commissions sur ventes – Ai examiné la structure des commissions dans la FT 510-3 avec Armand. Aucun changement important.</p>

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/ courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	f)	<p>[Ai demandé à Armand comment il savait que toutes les ventes ont été comptabilisées et que les vendeurs ne comptabilisent pas les ventes d'avance.]</p> <p>Exhaustivité des ventes – Lors de notre entretien, Armand a affirmé que le système imprime les bordereaux de marchandises et les factures en même temps. Même s'il est possible de contourner le système, seuls le propriétaire et lui-même peuvent le faire et ce fait est signalé par le système. Il a déclaré qu'il fait un suivi hebdomadaire des ventes et qu'il doit approuver toutes les commissions. Il a dit n'avoir jamais constaté que quelqu'un essayait de fausser les dates. Comme les vendeurs ne peuvent cocher l'article comme ayant été expédié (seuls le personnel du service de l'expédition, Armand et le propriétaire peuvent le faire), la facture, et donc la commission, ne peuvent être générées.</p> <p>[Ai demandé si ce système avait déjà été contourné.] Oui, dans de très rares cas, les clients demandent que le plein montant leur soit facturé avant l'expédition de la commande parce qu'ils veulent comptabiliser la charge pour la période comptable en cours.</p>

État des résultats		
Demands d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	<p>[Ai demandé comment le système était contourné.] Armand entre son mot de passe d'administrateur et note dans le système que les biens ont été expédiés, entraînant ainsi la production des documents pertinents. Armand poste la facture, mais joint une copie de la facture (estampillée « Copie ») à la commande. Lorsque la commande est expédiée, la copie de la facture est envoyée avec la commande. Il fait un suivi manuel de ces exceptions qui se trouvent dans un dossier sur son bureau.</p> <p>[Ai demandé s'il restait des commandes non exécutées à la clôture de l'exercice.] Non. Armand m'a montré le dossier sur son bureau et la seule copie de facture portant des notes était une facture préparée et envoyée le 31 janvier. Selon la réponse donnée par Armand, les articles étaient toujours en stock au 31 décembre.</p>	

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) <i>(texte à titre d'exemple)</i>	Notes consignées au dossier <i>(texte à titre d'exemple)</i>
	<p>g) [Ai demandé à Armand comment l'entreprise s'assurait que les ventes sont comptabilisées dans la bonne période à la clôture de l'exercice.]</p> <p><i>Armand a déclaré que les erreurs de séparation des exercices étaient rares parce que le système comptabilise les ventes au moment où les marchandises sont expédiées. Il examine aussi toutes les commandes non exécutées à la clôture de l'exercice pour s'assurer qu'aucune de ces ventes n'a été comptabilisée. Le comptable lui a aussi demandé d'examiner la liste des factures pour les deux semaines suivant la clôture de l'exercice. Aucune erreur n'a été relevée.</i></p>	

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
Charges		
<p>Acquérir une compréhension des comptes de charges, y compris des variations des éléments suivants par rapport à ceux de l'exercice précédent :</p> <p>a) marge brute prévue et variations de la marge brute (globale et/ou par produit ou par fonction);</p> <p>b) composition des charges salariales (globales) et variations survenues;</p> <p>c) retenues sur salaire et avantages sociaux;</p> <p>d) autres principaux postes de charges ou écarts.</p>	<p><i>J'ai rencontré Roger, le propriétaire-dirigeant, et Armand, le directeur des ventes, et nous avons parlé des points suivants:</i></p> <p>a) Marge brute [Me suis informé auprès de Roger et Armand à propos de la marge brute et des variations survenues au cours de l'exercice considéré.] L'entreprise établit ses prix de manière à obtenir globalement une marge brute de 40 %. Certains clients importants se voient accorder un prix de faveur en raison du volume de leurs achats. Les remises vont de 3 % à 5 % selon le produit. [Ai demandé à Roger et Armand comment ils surveillent la marge brute réelle et quelle était la marge brute réelle.] Armand a déclaré que Roger et lui surveillent la marge brute sur une base mensuelle et effectuent une analyse trimestrielle pour comprendre les raisons des écarts par rapport à la marge prévue. Ils ont déclaré que la marge réelle est de 37 % et qu'elle est conforme aux attentes compte tenu de la composition du chiffre d'affaires. Ce pourcentage se situe dans la moyenne de 38 % pour les quatre derniers exercices. La marge correspond à nos attentes et aux explications données.</p>	<p><i>Une rencontre a eu lieu le 30 nov. 20XX avec le propriétaire-dirigeant et le directeur des ventes</i></p> <p>Informations obtenues :</p> <p>a) Marge brute – La marge brute de l'exercice considéré est de 37 %. Elle est semblable à celle de l'exercice précédent et correspond aux attentes de la direction (c.-à-d. qu'on vise à obtenir une marge de 40 % pour la plupart des contrats).</p> <p>b) Charges salariales – L'entité a toujours trois employés salariés à temps plein et cinq employés rémunérés sur une base horaire. Personne n'a été embauché et personne n'a quitté l'entreprise au cours de l'exercice. La hausse de 2 % des charges salariales par rapport à celles de l'exercice précédent est conforme à la hausse salariale de 2,5 %.</p>

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	<p>b) Charges salariales [Ai demandé à Roger de me parler de la composition des charges salariales pour l'exercice.] J'ai examiné avec Roger la documentation relative à la paie consignée au dossier (FT 674-4). Il a confirmé qu'il y avait toujours trois employés salariés à temps plein et cinq employés rémunérés sur une base horaire. Ils ont tous reçu une augmentation de 2,5 % de leur rémunération de base. Les employés sont payés toutes les deux semaines. L'entreprise utilise le même service de paie offert par sa banque. Roger passe en revue le sommaire de la paie (établi toutes les deux semaines) avant d'approuver l'écriture de journal pour la paie et de signer l'autorisation de transfert de fonds de la banque aux employés.</p> <p>[Ai demandé à Roger si de nouveaux employés avaient été embauchés ou s'il y avait eu des congédiements ou des départs.] Roger a déclaré que personne n'avait quitté l'entreprise ni n'avait été embauché, mais que l'une des vendeuses était en congé de maternité pour six mois pendant l'exercice considéré et n'avait pas été remplacée durant cette période. Ces explications sont cohérentes avec l'augmentation de 2 % des charges salariales par rapport à celles de l'exercice précédent.</p>	<p>c) <i>Retenues sur salaire</i> – Le service de la paie a été externalisé à un tiers fournisseur de services. Les retenues sont conformes aux taux prévus par la loi.</p> <p>(d) <i>Pour l'exercice considéré, les frais de publicité et de promotion ont augmenté en raison de la volonté d'accroître les ventes. Les frais de consultation ont augmenté pour l'exercice en raison de l'embauche d'un consultant pour la certification ISO 9001.</i></p>

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	<p>[Ai demandé à Roger de quelle manière il s'assure que tous les employés sont rémunérés au bon taux et pour le bon nombre d'heures.]</p> <p>Roger a déclaré qu'il était le seul à pouvoir approuver les modifications à la paie et à les transmettre au service de paie. Le rapport de paie fait mention des nouveaux employés et de ceux qui ont été supprimés ainsi que de toute modification de la rémunération. Toute modification qui n'est pas approuvée par Roger sera signalée dans le rapport qu'il examine avant d'approuver la paie. Les employés rémunérés sur une base horaire doivent pointer pour chaque quart de travail à l'aide d'une horloge de pointage. La machine produit des rapports, dont un sommaire qui est utilisé pour la paie bimensuelle. Roger compare ce rapport aux heures prévues dans l'horaire des quarts de travail des employés avant de soumettre les heures travaillées à la banque pour traitement.</p>	

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	<p>c) Avantages sociaux <i>Voir la FT 720-4 pour l'analyse des retenues sur salaire. [Ai demandé à Roger de quelle manière l'entreprise s'assure que les retenues sur salaire sont correctes.] Roger a déclaré qu'il se fie vraiment au service de paie de la banque (c'est l'une des principales raisons pour lesquelles il y a recours) plutôt que d'assurer lui-même le service de la paie. Il n'a pas eu connaissance de modifications importantes aux taux prévus par la loi</i></p> <p>[Ai demandé à Roger s'il existe d'autres avantages sociaux (comme le paiement de prestations de soins de santé à la retraite, les cotisations à un régime de retraite, etc.).] Il a déclaré qu'il n'y en avait pas. Les taux payés pour les cotisations aux régimes de retraite, au Fonds des services de santé, etc. correspondent aux attentes et aux taux prévus par la loi.</p>	

État des résultats		
Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	d) Autres charges importantes [Ai demandé à Roger quelles étaient ses attentes en ce qui a trait aux charges importantes et quels changements il était prévu d'apporter à ces charges pour l'exercice considéré.]	<i>Il a confirmé que les seules hausses importantes pour l'exercice se rapportent à une campagne publicitaire et promotionnelle visant à accroître les ventes. Les dépenses liées à la publicité à la radio et dans la presse écrite ont augmenté pour l'exercice considéré. À noter aussi un changement dans les frais de consultation en raison des services-conseils nécessaires pour la certification ISO 9001.</i>

État des résultats

Demandes d'informations possibles	Échanges (par écrit/courriel/de vive voix) <i>(texte à titre d'exemple)</i>	Notes consignées au dossier <i>(texte à titre d'exemple)</i>
-----------------------------------	--	--

Actifs et passifs non comptabilisés

<p>Demander des informations sur les éléments suivants et consigner en dossier les informations obtenues :</p> <p>a) L'entité a-t-elle passé en revue la conformité des comptes de charges (c.-à-d. frais d'entretien et de réparation, fournitures, etc.) aux politiques en matière de comptabilisation à l'actif afin de s'assurer que des actifs n'ont pas été comptabilisés en charges?</p> <p>b) Tous les acomptes reçus des clients ont-ils été exclus des produits?</p>	<p>a) <i>L'entreprise a une politique de seuil de comptabilisation à l'actif de 1 000 \$ pour toutes les immobilisations corporelles et de 750 \$ pour le matériel informatique et les logiciels. Selon l'entretien avec la comptable, celle-ci a examiné le compte de frais d'entretien et de réparation pour la présence d'éléments à comptabiliser à l'actif et n'a trouvé aucune anomalie.</i></p> <p>b) <i>Selon l'entretien avec la comptable, tous les acomptes reçus des clients ont été comptabilisés.</i></p>	<p><i>Une rencontre a eu lieu le 30 nov. 20XX avec la comptable et le propriétaire-dirigeant. Informations obtenues :</i></p> <p>a) <i>Politique de comptabilisation à l'actif respectée. Les frais d'entretien et de réparation ainsi que les autres charges ont été examinés à la clôture de l'exercice pour la présence d'éléments à comptabiliser à l'actif. Aucune erreur n'a été relevée par le client.</i></p> <p>b) <i>Tous les acomptes reçus des clients ont été exclus des produits et comptabilisés comme des acomptes.</i></p>
--	---	---

5.1-3

Parties liées

Paragraphe	Exigence
	<p>Procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières</p> <p>Parties liées</p>
49	Au cours de l'examen, le professionnel en exercice doit rester attentif aux accords et aux informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas relevées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées.
50	<p>Si le professionnel en exercice relève, au cours de son examen, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) de la nature de ces opérations; b) de la possibilité que ces opérations aient fait intervenir des parties liées; c) de la justification économique (ou de l'absence de justification économique) de ces opérations.

Les référentiels d'information financière à usage général exigent généralement la présentation d'informations concernant les parties liées (apparentés), et comprennent une définition ou une analyse du terme « parties liées » (apparentés). Par exemple, le chapitre 3840 « Opérations entre apparentés », de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, présente une définition et des exigences qui s'appliquent à l'évaluation et aux informations à fournir relatives aux apparentés et aux opérations entre apparentés.

Dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, et conformément aux exigences particulières énoncées à l'alinéa 47 b) de la NCME 2400, le professionnel en exercice doit procéder à des demandes d'informations sur l'identification des parties liées et des opérations avec des parties liées, y compris l'objet de ces opérations. Au cours de l'examen, le professionnel en exercice doit demeurer attentif aux indications de l'existence de parties liées et d'opérations entre parties liées qui n'ont pas été identifiées lors de demandes d'informations préliminaires. En outre, lorsque des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité sont identifiées, il faut procéder à d'autres demandes d'informations.

Le tableau qui suit présente un résumé de certaines procédures que le professionnel en exercice peut mettre en œuvre ou de certaines actions qu'il peut entreprendre relativement à l'identification des parties liées et des opérations avec des parties liées.

Tableau 5.1-3A

Procédure/Action	Description
<p>S'informer de la compréhension qu'a la direction de la notion de partie liée</p>	<p>S'assurer que la direction connaît la définition et qu'elle comprend ce que cela veut dire pour l'entité. Si le RIFA ne propose pas de définition, expliquer la notion de partie liée à la direction de manière à ce qu'elle comprenne l'importance des parties liées et des opérations conclues avec celles-ci.</p>
<p>Demander la liste complète des parties liées et des opérations conclues avec celles-ci</p>	<p>Au début de chaque mission, discuter avec la direction des relations actuelles de l'entité avec des parties liées et lui demander de fournir une liste complète des parties liées et des opérations conclues avec celles-ci. Demandez-lui ensuite quel est l'objet de ces opérations.</p>
<p>Être attentif aux opérations non communiquées</p>	<p>S'assurer que l'équipe de mission sait que cette liste existe et demander à ce que l'équipe, lorsqu'elle met en œuvre les procédures de demande d'informations et les procédures analytiques, soit attentive à d'autres relations ou opérations avec des parties liées qui n'auraient pas été communiquées antérieurement.</p>
<p>Identifier les opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité</p>	<p>Si de telles opérations sont découvertes, s'enquérir auprès de la direction :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) de la nature de ces opérations; b) de la possibilité que ces opérations aient fait intervenir des parties liées; c) de la justification économique (ou de l'absence de justification économique) de ces opérations.
<p>Évaluer les résultats</p>	<p>Consigner en dossier les constatations et déterminer s'il est nécessaire :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans le cas où les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives; b) de fournir des informations supplémentaires à ce sujet dans les états financiers.

Procédure/Action	Description
Obtenir des déclarations écrites	Demander à la direction de fournir des déclarations écrites selon lesquelles elle a communiqué l'identité des parties liées de l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elle avait connaissance.

Exemple

La société CL Itée vend une gamme de pneus destinés aux véhicules de livraison commerciaux. Une partie liée, PT inc., vend des pièces d'automobile. Il n'existe aucun historique d'opérations entre les sociétés.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ses procédures pour l'exercice, le professionnel en exercice constate que plusieurs vieux pneus ont été vendus à leur pleine valeur, alors qu'ils avaient été ramenés à la valeur nette de réalisation dans les documents comptables parce qu'ils étaient de dimension peu courante et avaient plus de deux ans. Le professionnel en exercice procède à des demandes d'informations sur cette opération et découvre que la vente a été conclue avec une filiale de PT inc. Comme cette société n'avait pas été communiquée antérieurement comme une partie liée, le professionnel en exercice décide de mettre en œuvre d'autres procédures de demande d'informations et procédures supplémentaires pour savoir s'il existe d'autres parties liées non communiquées.

Le professionnel en exercice s'enquiert aussi des raisons de cette vente auprès de PT inc.

- Pourquoi PT inc. paierait-elle le plein prix pour des pneus vieux de deux ans qui sont de dimension peu courante?
- Qu'est-ce que PT inc. va faire avec les pneus puisqu'elle n'est pas équipée pour les installer?

En plus d'obtenir des réponses satisfaisantes aux questions ci-dessus, le professionnel en exercice :

- s'est assuré que les opérations (vente et créance) ont été communiquées et évaluées conformément au RIFA;
- s'est renseigné sur la valeur des pneus;
- a obtenu une confirmation écrite de la direction de CL Itée que la vente à PT inc. était finale et ne serait pas annulée au cours du prochain exercice.

5.1-4

Fraudes et situations de non-conformité aux textes légaux et réglementaires

Paragraphe	Exigence
	<p>Procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières</p> <p>Fraudes et situations de non-conformité aux textes légaux et réglementaires</p>
51	<p>S'il existe des indications ou des soupçons qu'une fraude ou une situation de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires s'est produite dans l'entité, le professionnel en exercice doit :</p> <ol style="list-style-type: none"> en aviser la haute direction, au niveau hiérarchique approprié, ou les responsables de la gouvernance, selon le cas; demander à la direction d'en évaluer les incidences, le cas échéant, sur les états financiers; considérer l'incidence, le cas échéant, qu'aura sur son rapport et sur la conclusion qu'il exprimera sur les états financiers l'évaluation des incidences de la fraude ou de la situation de non-conformité que la direction lui a communiquée; déterminer s'il est tenu de signaler l'existence d'une fraude ou d'un acte illégal avéré ou soupçonné à un tiers à l'entité. (Réf. : par. A104)

Dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement et conformément aux exigences particulières énoncées à l'alinéa 47 d) de la NCME 2400, le professionnel en exercice doit procéder à des demandes d'informations à propos de l'existence avérée, suspectée ou alléguée :

- de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité;
- de situations de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires ayant une incidence directe sur les éléments et les informations significatifs des états financiers.

L'esprit critique est un aspect important de la réalisation d'une mission d'examen en vertu de la NCME 2400, et il importe tout particulièrement que le professionnel en exercice soit attentif aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle ou d'une situation de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires.

Le tableau qui suit présente un résumé de certaines procédures que le professionnel en exercice peut mettre en œuvre ou de certaines actions qu'il peut entreprendre dans le cadre de l'examen des questions relatives à la fraude ou aux situations de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires (« actes illégaux »).

Tableau 5.1-4A

Procédure/Action	Description
<p>Mettre à jour la compréhension de l'entité et de son environnement</p>	<p>Noter l'existence avérée, suspectée ou alléguée de fraudes ou d'actes illégaux.</p> <p>Noter toute situation de non-conformité aux textes légaux et réglementaires importants. Si une telle situation existe, quelle est son incidence sur l'information financière?</p> <p>Noter si l'entité a fait affaire avec un avocat au cours de la période concernant un éventuel problème d'ordre juridique.</p>
<p>Demander des informations dans les cas où une fraude ou une situation de non-conformité a eu lieu</p>	<p>Demander des informations sur les circonstances à l'origine de la fraude ou de la situation de non-conformité, sur les mesures que la direction ou les RG ont prises ou comptent prendre en conséquence, et sur leur évaluation des incidences de la fraude ou de la situation de non-conformité sur l'information financière.</p>
<p>Être attentif</p>	<p>Mettre en question les incohérences relevées et faire une investigation sur les éléments probants contradictoires en faisant preuve d'esprit critique. Mettre en question également la fiabilité des réponses aux demandes d'informations et des autres informations obtenues de la direction et des RG.</p>
<p>Aviser</p>	<p>Aviser la haute direction, au niveau hiérarchique approprié, ou les RG de toute fraude ou situation de non-conformité avérée, suspectée ou alléguée.</p>
<p>Demander à la direction de faire une évaluation</p>	<p>Demander à la direction d'évaluer l'effet ou les effets sur les états financiers, le cas échéant, et considérer les incidences sur la conclusion sur les états financiers et sur le libellé du rapport du professionnel en exercice.</p>
<p>Déterminer s'il existe une obligation légale de signaler l'existence d'une fraude ou d'un acte illégal</p>	<p>Déterminer s'il existe une obligation légale de signaler l'existence d'une fraude ou d'un acte illégal avéré ou suspecté à un tiers à l'entité et si cette obligation l'emporte sur l'obligation (déontologique) au secret professionnel du professionnel en exercice.</p>

Procédure/Action	Description
<p>Déterminer si le professionnel en exercice a une obligation légale de ne pas discuter de certaines questions</p>	<p>Déterminer s'il existe une obligation légale de ne pas discuter de certaines questions dont le professionnel en exercice pourrait prendre connaissance au cours de la mission d'examen (p. ex., la législation sur le blanchiment d'argent peut empêcher de prévenir les personnes qui pourraient être impliquées dans des cas suspectés).</p>
<p>Demander des informations sur l'existence de procès, de litiges ou de situations de non-conformité</p>	<p>Demander des informations sur l'existence de procès, de litiges ou de situations de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires au cours de l'exercice. Déterminer également si les résultats des autres procédures mises en œuvre donnent des indications de l'existence de procès, de litiges ou de situations de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires.</p> <p>S'il n'y a aucun procès ou litige en cours et si la direction n'a pas eu recours outre mesure à un avocat au cours de l'exercice, il n'est généralement pas nécessaire de faire d'autres démarches (p. ex., obtenir une confirmation d'avocat).</p> <p>S'il existe des litiges en cours qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, envisager ce qui suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> • procéder à des demandes d'informations supplémentaires; • examiner les procès-verbaux des réunions des RG; • examiner la correspondance entre l'entité et son conseiller juridique externe; • examiner les comptes de frais juridiques; • examiner la correspondance échangée avec les autorités pertinentes en matière de réglementation, de licence et de fiscalité. <p>Penser aussi à demander à la direction de communiquer avec l'avocat (les avocats) pour lui (leur) demander de faire parvenir directement au professionnel en exercice une lettre détaillant le litige en cours et une évaluation de l'issue de ce litige.</p> <p>S'assurer que tous les procès et litiges qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers ont été communiqués adéquatement conformément au RIFA.</p>

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Lorsque le professionnel en exercice relève une anomalie qui constitue peut-être un indice de fraude, les implications de cette anomalie par rapport aux autres aspects de la mission doivent être évaluées. Par exemple, s'il y a des indices de fraude de la part de la direction, la fiabilité des déclarations de la direction et de ses réponses aux demandes d'informations du professionnel en exercice doit également être mise en question. Le professionnel en exercice doit aussi considérer l'incidence, le cas échéant, que cela peut avoir sur sa conclusion et son rapport (se reporter au [chapitre 7](#) du présent guide).

Exemple

Dans le cadre de ses demandes d'informations, Jean, le professionnel en exercice, a demandé à Maurice, le propriétaire-dirigeant d'un hôtel local, s'il avait eu connaissance de fraudes ou d'actes illégaux avérés, suspectés ou allégués. Maurice a révélé que les membres de son personnel avaient récemment eu la désagréable surprise de découvrir que leur aide-comptable en qui ils avaient confiance et qui était en poste depuis 12 ans avait volé des sommes en espèces. Elle a été congédiée sur-le-champ. La fraude a été découverte par suite des soupçons éveillés par la diminution des ventes du restaurant, du café et de la buanderette, alors que le taux d'occupation de l'hôtel augmentait.

Une investigation menée par le chef comptable a mis en évidence des discordances entre les rubans de caisse enregistreuse et les dépôts en espèces. L'employée comptabilisait toutes les ventes et les locations de chambres payées par carte de crédit, mais elle ne comptabilisait qu'une partie des ventes au comptant et gardait la différence. Des entretiens avec des employés du restaurant ont aussi révélé que certains stocks de grande valeur auraient également disparu.

L'employée a été mise au fait des discordances et a été sommée de s'expliquer. Elle a rapidement admis avoir « emprunté » une partie des fonds en raison de problèmes personnels. Elle a toutefois également avoué ne pas être en mesure de rembourser la somme qu'elle avait volée.

Jean a demandé à la direction d'évaluer l'incidence de cette fraude sur les états financiers. Maurice a répondu que la direction était en train d'examiner tous les rubans de caisse enregistreuse, les rapprochements de caisse et les dépôts bancaires pour l'exercice. Jusqu'à présent, ils ont découvert qu'il manquait une somme en espèces de plus de 74 000 \$. Le seuil de signification établi par Jean pour les états financiers pris dans leur ensemble est de 50 000 \$. L'investigation sur la disparition de certains stocks n'a pas encore commencé. À la date de clôture de l'exercice, l'investigation était toujours en cours. Maurice a aussi déclaré que le chef comptable avait suggéré qu'on mette en place de nouvelles procédures de contrôle interne et qu'il aimerait que Jean les revoie.

Heureusement, bien que la somme soit significative, elle n'a pas causé d'incertitude significative pour l'entité, car ses flux de trésorerie sont encore solides, et rien ne jette un doute sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation. À cette étape, la direction n'a pas encore décidé si elle devait porter des accusations contre l'employée ou faire une demande d'indemnisation auprès de sa compagnie d'assurance. Jean a ensuite demandé à Maurice si cette fraude avait été signalée à des tiers à l'entité. Maurice a répondu qu'après quelques hésitations, il avait informé la banque de la situation et de l'investigation en cours.

Malgré le fait que la somme en espèces de 74 000 \$ qui aurait été volée ait été correctement comptabilisée et que l'information ait été communiquée dans les états financiers, Jean estimait qu'il n'était pas en mesure de conclure à l'existence d'une anomalie significative, ni d'établir que la situation n'était pas susceptible de donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble. Par conséquent, il devra formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers, à moins qu'il soit possible de retarder la publication des états financiers jusqu'à ce que les résultats définitifs de l'investigation soient connus.

5.1-5

Continuité de l'exploitation

Paragraphe	Exigence
Procédures à mettre œuvre dans des circonstances particulières Continuité de l'exploitation	
52	<p>L'examen d'états financiers comporte la prise en considération de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, le professionnel en exercice doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément au texte légal ou réglementaire qui prévoit une période plus longue.</p>
53	<p>Si, au cours de son examen, le professionnel en exercice prend connaissance d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, les procédures qu'il met en œuvre pour déterminer s'il existe une incertitude significative doivent comprendre : (Réf. : par. A105)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) des demandes d'informations auprès de la direction quant à savoir : <ul style="list-style-type: none"> i) si elle a connaissance d'une incertitude significative, ii) si elle a des plans d'action qui influent sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, iii) si ces plans sont réalisables, iv) si elle estime que ces plans aboutiront à une amélioration de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; b) la considération des réponses de la direction à la lumière de toutes les informations pertinentes dont le professionnel en exercice a connaissance par suite de l'examen; c) l'évaluation des réponses de la direction afin de déterminer si elles fournissent une base appropriée pour : <ul style="list-style-type: none"> i) étayer la préparation des états financiers sur une base de continuité de l'exploitation, ii) tirer une conclusion quant à savoir si les états financiers comportent des anomalies significatives ou sont autrement trompeurs en raison de la communication d'informations inadéquates en ce qui concerne une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement et conformément aux exigences particulières énoncées à l'alinéa 47 f) de la NCME 2400, le professionnel en exercice doit procéder à des demandes d'information à propos de l'existence d'incertitudes quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

La plupart des référentiels d'information financière exigent que les états financiers soient établis selon l'hypothèse de la continuité de l'exploitation (ce que l'on appelle également base de continuité de l'exploitation). Selon cette hypothèse, il est présumé que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités à court terme, expression qui désigne souvent la période de 12 mois suivant la date de clôture, mais qui peut désigner parfois une période plus longue. S'il y a des doutes sérieux quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, les états financiers pourraient être présentés sur la base des valeurs liquidatives, ce qui pourrait entraîner une évaluation significativement différente des actifs et des passifs pour les entités ayant des stocks et des immobilisations corporelles.

Par exemple, les immobilisations de production pourraient ne valoir qu'un pourcentage nettement moins élevé que leur valeur comptable nette si elles devaient être vendues aux enchères.

POINTS À PRENDRE EN COMPTE

Peu importe le niveau d'exploitation apparent de l'entité, le professionnel en exercice doit, dans chaque mission, s'enquérir de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et de l'existence d'événements ou de situations qui semblent jeter un doute sur cette capacité.

La période visée par l'évaluation de cette capacité est habituellement de 12 mois suivant la date de clôture, mais il peut s'agir également d'une période plus longue. Avant de procéder à cette évaluation, il faut d'abord vérifier si le RIFA ou les textes légaux ou réglementaires prévoient une période différente.

Le tableau qui suit présente un résumé de certaines des procédures que le professionnel en exercice peut mettre en œuvre ou actions qu'il peut entreprendre dans le cadre de l'examen des questions relatives à l'évaluation de la continuité de l'exploitation et des répercussions possibles sur les états financiers.

Tableau 5.1-5A

Procédure/Action	Description
<p>1. S'enquérir de l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</p>	<p>Procéder à des demandes d'informations auprès de la direction sur son évaluation, le cas échéant, de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Demeurer attentif durant la mission d'examen à tout événement ou situation (tels que ceux énumérés au paragraphe A105 de la NCME 2400) qui pourrait jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</p>
<p>2. Si le professionnel en exercice n'a pas connaissance d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, aucun travail supplémentaire n'est nécessaire.</p>	<p>Consigner en dossier les résultats des demandes d'informations et le fait qu'aucun travail supplémentaire n'est nécessaire.</p>
<p>3. Si le professionnel en exercice prend connaissance d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il doit faire des demandes d'informations supplémentaires auprès de la direction.</p>	<p>Demander des informations à la direction quant à savoir :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si elle a connaissance d'une incertitude significative; • si elle a un plan d'action; • si ce plan est réalisable; • si elle estime que ce plan aboutira à une amélioration de la situation. <p>Si la direction n'a pas élaboré de plan, s'entretenir avec elle de la nature de l'incertitude en cause, et demander qu'un plan d'action soit dressé.</p>

Procédure/Action	Description
<p>4. Examiner les réponses de la direction à la lumière de toutes les autres informations pertinentes. Évaluer et consigner en dossier les résultats de ces demandes d'informations</p>	<p>Déterminer si les réponses de la direction fournissent une base appropriée pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> • continuer de présenter les états financiers sur une base de continuité de l'exploitation; • tirer une conclusion quant à savoir si les états financiers comportent des anomalies significatives ou sont autrement trompeurs en raison de la communication d'informations inadéquates en ce qui concerne une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. <p>Cela comprend la compréhension que l'on a acquise de l'entité et de son environnement et les secteurs identifiés des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.</p>
<p>5. Considérer les répercussions sur le rapport de mission d'examen.</p>	<p>Ajouter un paragraphe d'observations si des informations adéquates sont fournies (se reporter au chapitre 7 du présent guide).</p>

Lorsqu'il évalue les plans d'action de la direction en réponse à une incertitude significative au sujet d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (se reporter au paragraphe A100 de la NCME 2400), le professionnel en exercice doit déterminer si l'importance de tels événements ou situations peut être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple :

- Si l'entité ne parvient pas à rembourser ses dettes aux échéances prévues, peut-elle disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le rééchelonnement du remboursement des emprunts ou une augmentation du capital?
- La perte d'un fournisseur principal peut-elle être compensée par la disponibilité d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante?
- Serait-il possible de faire appel à du personnel temporaire pour pallier la perte de principaux dirigeants de l'entité?

5.1-6 **Autres questions**

Estimations comptables

L'alinéa 47 a) de la NCME 2400 exige que, dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité, les demandes d'informations du professionnel en exercice auprès de la direction portent sur la façon dont la direction établit les estimations comptables importantes requises selon le RIFA.

Les estimations comptables importantes, y compris les estimations comptables en juste valeur, peuvent être utiles pour permettre de déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives. Le professionnel en exercice peut craindre que le parti pris de la direction, ou un degré élevé d'incertitude de mesure associée aux estimations, ne fasse en sorte que les estimations se situent systématiquement à une extrémité de la fourchette des estimations qui seraient considérées raisonnables.

Même si la NCME 2400 n'énonce pas, au sujet des estimations comptables et des justes valeurs, d'exigences explicites semblables aux indications relatives aux parties liées, à la continuité de l'exploitation, aux fraudes et aux situations de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont il est question dans le présent chapitre, l'examen des estimations comptables importantes est essentiel. Le tableau qui suit présente un résumé de certaines procédures que le professionnel en exercice peut mettre en œuvre ou actions qu'il peut entreprendre relativement à l'examen des estimations et justes valeurs établies par la direction.

Tableau 5.1-6A

Procédure/Action	Description
Identifier les estimations applicables	<p>En se fondant sur la compréhension qu'on a déjà acquise de l'entité, demander des informations sur les opérations, les événements et les situations qui pourraient faire en sorte que des secteurs des états financiers soient susceptibles de comporter des anomalies significatives.</p>
Comprendre la méthode de calcul	<p>Au moyen de demandes d'informations, obtenir une compréhension des techniques de mesure employées et des facteurs importants (p. ex., taux d'intérêt, prix des marchandises, etc.) qui ont une incidence sur les estimations et les hypothèses retenues.</p> <p>Demander également des informations au sujet :</p> <ul style="list-style-type: none"> • du recours ou non, par la direction, aux services d'un expert pour établir les estimations; • des changements ou des tendances survenus pendant la période considérée et qui ont une incidence sur les facteurs mentionnés ci-dessus; • d'informations, d'hypothèses et de calculs justificatifs.
Analyser les estimations établies antérieurement par l'entité	<p>Mettre en œuvre des procédures analytiques pour évaluer le degré d'exactitude des estimations antérieures en comparant les résultats des estimations (et les justes valeurs) de l'exercice précédent aux résultats réels.</p>
Passer en revue les résultats des calculs	<p>Déterminer s'il y a lieu de passer en revue les calculs effectués et les hypothèses retenues pour établir les estimations de l'exercice considéré. Tenir compte de ce qui suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'ordre de grandeur des estimations comptables; • l'exactitude de préparation des estimations; • la cohérence avec les estimations des exercices précédents (s'enquérir des écarts); • les indications de parti pris possible de la direction ou de fraude par les employés.

Travaux réalisés par d'autres personnes (experts)

Paragraphe	Exigence
	Utilisation de travaux réalisés par d'autres personnes
54	Aux fins de l'examen, il peut être nécessaire que le professionnel en exercice utilise des travaux réalisés par d'autres professionnels en exercice ou par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou la certification. Si, au cours de l'examen, le professionnel en exercice utilise des travaux réalisés par un autre professionnel en exercice ou par un expert, il doit prendre des mesures appropriées pour s'assurer que ces travaux conviennent à ses fins. (Réf. : par. A92)

Le professionnel en exercice doit prendre des mesures pour s'assurer du caractère adéquat des travaux réalisés par d'autres personnes. Il peut s'appuyer sur les travaux d'un expert pour des questions comme l'évaluation d'immobilisations corporelles, la recouvrabilité d'un crédit du gouvernement, comme un incitatif fiscal à la recherche scientifique et au développement expérimental (RS&DE). Cependant, si le professionnel en exercice estime, selon son jugement professionnel, qu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou la certification est nécessaire, il doit prendre en compte les questions suivantes.

Tableau 5.1-6B

Action	Description
Déterminer les travaux requis et leur importance dans le contexte de la mission d'examen	<p>En se fondant sur le jugement professionnel, déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des travaux de l'expert et tenir compte des facteurs suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la probabilité d'anomalies significatives liée à l'objet des travaux de l'expert; • l'importance des travaux de l'expert dans le contexte de la mission d'examen; • les connaissances et l'expérience que possède le professionnel en exercice au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert; • le fait que l'expert soit soumis ou non à des politiques et procédures de contrôle qualité pertinentes.

Action	Description
Évaluer les compétences de l'expert	<p>Évaluer si l'expert possède les compétences, les capacités et l'objectivité nécessaires.</p> <p>Le professionnel en exercice doit aussi se demander s'il possède une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour évaluer le caractère adéquat des travaux réalisés.</p>
Conclure un accord	<p>S'entendre avec l'expert sur les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les rôles et responsabilités respectifs de chacun; • la forme et le contenu des communications de l'expert.
Passer en revue le caractère adéquat des travaux réalisés	<p>Passer en revue le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins du professionnel en exercice, y compris la pertinence et le caractère raisonnable des hypothèses, des méthodes, des constatations et des conclusions de l'expert, et leur cohérence avec la compréhension qu'a le professionnel en exercice de l'entité et de son environnement.</p>

Examen initial : Soldes d'ouverture

Paragraphe	Exigence
	Examen initial : soldes d'ouverture
55	<p>Lorsqu'il réalise un examen initial, le professionnel en exercice doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'établir si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée. (Réf. : par. A106)</p>

Les soldes d'ouverture peuvent comporter des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée. Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'établir si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, le professionnel en exercice peut envisager :

- de déterminer si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement reportés pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin;

- de déterminer si les soldes d'ouverture reflètent l'application uniforme de méthodes comptables appropriées;
- d'apprécier si les procédures mises en œuvre à l'égard de la période considérée fournissent des éléments probants en ce qui a trait aux soldes d'ouverture;
- de mettre en œuvre des procédures visant l'obtention d'éléments probants concernant les soldes d'ouverture (se reporter au paragraphe A106 de la NCME 2400).

Rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents

Paragraphe	Exigence
	<i>Rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents</i>
56	Le professionnel en exercice doit obtenir des éléments probants indiquant que les états financiers concordent avec les documents comptables sous-jacents de l'entité. (Réf. : par. A107)

On obtient des éléments probants attestant que les états financiers concordent, directement ou par rapprochement, avec les documents comptables sous-jacents en retraçant les montants et soldes des états financiers :

- dans les documents comptables pertinents, comme le grand livre général;
- dans un document ou tableau sommaire, tel que la balance des comptes. Cela ne signifie pas que la balance des comptes doit figurer dans le dossier de travail.

Examens réalisés pour les auditeurs des composantes

Dans certains cas, l'auditeur du groupe peut demander (en conformité avec le paragraphe 29 de la NCA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) - Considérations particulières*), à ce qu'une composante qui n'est pas une composante importante du groupe fasse l'objet d'une mission d'examen. Lorsqu'il réalise cette mission, le responsable de l'examen de la composante, soit le professionnel en exercice, doit être au fait de certaines exigences concernant les audits de groupe que renferme la NCA 600, telles que les exigences énumérées ci-dessous.

Ces exigences établissent la relation entre l'auditeur du groupe et le professionnel en exercice, ainsi que le mode de communication et le contenu de leurs communications. Bien que ces exigences ne soient pas abordées dans la NCME 2400, les professionnels en exercice qui se voient confier une mission d'examen dans le contexte d'un audit de groupe doivent être au fait de ce que l'auditeur du groupe pourrait exiger d'eux.

Le tableau qui suit présente certaines des exigences s'appliquant à l'auditeur du groupe.

Tableau 5.1-6C

Exigences s'appliquant à l'auditeur du groupe	Commentaire
<p>Connaissance du responsable de l'examen de la composante</p>	<p>Avant que la mission puisse être réalisée, l'auditeur du groupe obtiendra des informations au sujet du responsable de l'examen de la composante afin de déterminer s'ils peuvent travailler ensemble. Cette démarche comporte diverses communications entre l'auditeur du groupe et le responsable de l'examen de la composante, notamment pour déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si le responsable de l'examen de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent, notamment en matière d'indépendance; • la compétence professionnelle du responsable de l'examen de la composante; • la participation requise de l'équipe affectée à l'audit du groupe; • l'environnement réglementaire dans le cadre duquel le travail du responsable de l'examen de la composante fait l'objet d'une surveillance active. <p>(Se reporter aux paragraphes 19 et A32 de la NCA 600)</p>

Exigences s'appliquant à l'auditeur du groupe	Commentaire
<p>Communication des instructions de l'auditeur du groupe</p>	<p>L'auditeur du groupe donne souvent des instructions en temps opportun au professionnel en exercice responsable de l'examen de la composante sur des questions telles que :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu des communications du responsable de l'examen de la composante à l'intention de l'équipe affectée à l'audit du groupe; • les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, notamment en matière d'indépendance; • le seuil de signification qui sera utilisé pour la réalisation de l'examen de la composante; cette directive n'a toutefois pas préséance sur les dispositions du paragraphe 41 de la NCME 2400; • les risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe; • une liste des parties liées dressée par la direction du groupe; • le détail des procédures spécifiques à mettre en œuvre, telles que l'analyse de certains comptes, l'obtention de détails sur les opérations importantes et les rapprochements intersociétés. <p>(On trouve des informations plus détaillées aux paragraphes 40, 41, A40 et à l'annexe 5 de la NCA 600. L'annexe 5 de la NCA 600 présente une liste des éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe.)</p>

5.1-7

Procédures supplémentaires

Paragraphe	Exigence
<i>Mise en œuvre de procédures supplémentaires lorsque le professionnel en exercice constate que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives</i>	
57	<p>Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives, il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes pour lui permettre : (Réf. : par. A108 à A112)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) soit de conclure qu'il est improbable que le ou les points en cause fassent que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives; b) soit de déterminer que le ou les points en cause font que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives.

Si les procédures de demande d'informations et les procédures analytiques mises en œuvre permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

Cependant, il peut arriver que lorsqu'il met en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques, le professionnel en exercice prenne connaissance d'un ou de points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Lorsqu'une telle situation se produit, le paragraphe 57 de la NCME 2400 exige que le professionnel en exercice conçoive et mette en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes pour lui permettre soit de déterminer que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, soit de conclure qu'il est improbable que le ou les points en cause fassent que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives.

Imaginons, par exemple, que lorsqu'il demande des informations au sujet de la séparation des exercices concernant les stocks, le professionnel en exercice se doute que certaines expéditions de marchandises effectuées dans la période considérée ont en réalité été inscrites dans les documents comptables de la période suivante. Si l'inscription erronée de ces expéditions porte le professionnel en

exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en œuvre peuvent varier selon les circonstances et relèvent du jugement professionnel du professionnel en exercice.

Les procédures supplémentaires peuvent comprendre notamment :

- des demandes d'informations ou des procédures analytiques supplémentaires plus poussées ou qui ciblent le problème qui portent le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Dans le cas de l'exemple sur les stocks mentionné plus haut, on pourrait procéder à des demandes d'informations supplémentaires sur les dates d'envoi des commandes expédiées vers la fin de l'exercice et la date d'inscription de ces commandes dans les documents comptables;
- d'autres procédures, telles que les confirmations, qui permettront d'obtenir des éléments probants au sujet du problème en question.

Le jugement du professionnel en exercice quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en œuvre est guidé par :

- les informations tirées de son évaluation des résultats des procédures qu'il a déjà mises en œuvre;
- sa compréhension de l'entité et de son environnement, laquelle est mise à jour tout au long de la mission;
- le caractère convaincant des éléments probants nécessaires à l'égard du problème qui l'a porté à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.

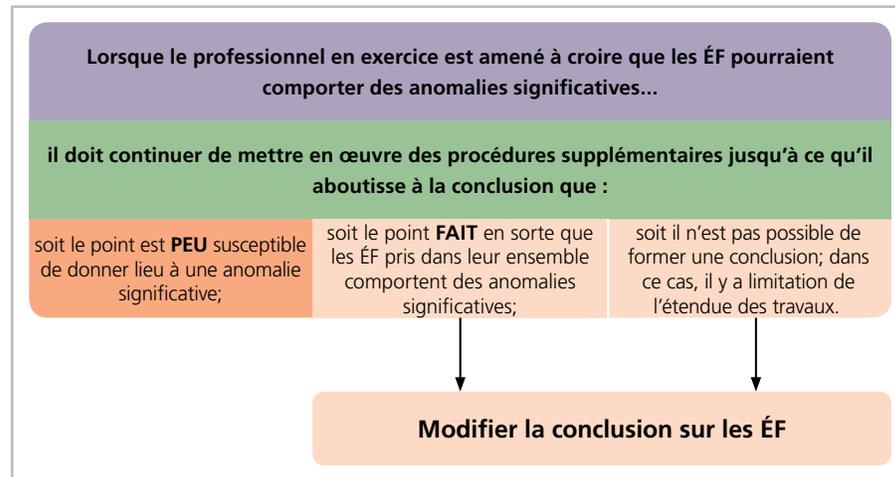
Le tableau qui suit, fondé sur le paragraphe A112 de la NCME 2400, illustre comment le professionnel en exercice prend connaissance d'un point qui exige la mise en œuvre de procédures supplémentaires.

Tableau 5.1-7A

Nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires	
L'analyse des créances faite par le professionnel en exercice révèle des créances en souffrance d'un montant significatif, à l'égard desquelles aucune provision pour créances irrécouvrables n'a été constituée.	
<p>Conséquence Cette situation amène le professionnel en exercice à croire que le solde des créances dans les états financiers pourrait comporter des anomalies significatives.</p>	<p>Action requise Demandes d'informations supplémentaires à la direction pour savoir s'il existe des créances irrécouvrables qui devraient être dépréciées.</p>
Le professionnel en exercice évalue les réponses de la direction à ses demandes d'informations supplémentaires.	
Résultat des demandes d'informations supplémentaires	Conclusions dégagées
<p>A. Le solde des créances ne contient probablement pas d'anomalies significatives.</p>	Aucune procédure supplémentaire n'est requise.
<p>B. Le professionnel en exercice détermine que l'élément en question donne lieu à des anomalies significatives dans les états financiers.</p>	Aucune procédure supplémentaire n'est requise et le professionnel en exercice forme la conclusion que les états financiers pris dans leur ensemble contiennent des anomalies significatives
<p>C. Le professionnel en exercice continue de croire que le solde des créances contient probablement des anomalies significatives, sans toutefois avoir réuni les éléments probants suffisants et appropriés pour établir que, de fait, la situation donne lieu à des anomalies.</p>	Continuer de mettre en œuvre des procédures supplémentaires (par exemple, demander à la direction de lui fournir une analyse des encaissements postérieurs à la date de clôture pour ces créances, en vue de repérer les créances irrécouvrables) jusqu'à ce qu'il aboutisse à la situation décrite au point A ou au point B
<p>Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure de conclure qu'il est improbable que la situation entraîne des anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble ou d'établir que la situation ne donne pas lieu à des anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble, il doit conclure à l'existence d'une limitation de l'étendue de ses travaux, de telle sorte qu'il n'est pas en mesure de former une conclusion non modifiée sur les états financiers.</p>	

Le tableau qui suit présente un résumé des principales étapes du processus de formulation d'un jugement dont il est question ci-dessus.

Tableau 5.1-7B



POINT À PRENDRE EN COMPTE

Informations contradictoires

Faire preuve d'esprit critique consiste à ne pas céder à la tentation de ne pas faire de cas ou encore, de rationaliser l'existence d'informations contradictoires ou incohérentes sous prétexte que les montants en cause ne sont pas significatifs. Les fraudes, en particulier, sont généralement détectées grâce au suivi de tendances faibles et inhabituelles, d'exceptions et d'irrégularités. Si vous avez des raisons de douter des informations qui ont été fournies, posez davantage de questions et examinez les informations justificatives au lieu de croire la direction sur parole.

Exemples de procédures supplémentaires

Le tableau qui suit montre certains éléments qui auraient pu amener le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives, et il donne des exemples de procédures supplémentaires qui pourraient être mises en œuvre dans les circonstances. Le professionnel en exercice doit mettre en œuvre des procédures qui tiennent compte de la situation particulière du client et qui sont fondées sur son jugement professionnel.

Après avoir mis en œuvre chaque procédure supplémentaire, le professionnel en exercice doit prendre du recul et se demander si les nouvelles informations obtenues confirment ou dissipent ses doutes quant à l'existence possible d'une anomalie significative dans les états financiers. Si le résultat de la mise en œuvre de la procédure confirme ou dissipe le doute, il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures. Dans la négative, le professionnel en exercice devra passer à la procédure suivante.

Tableau 5.1-7C

Provisions pour stocks excessives	
Cause de préoccupation	Anomalies significatives potentielles dans les états financiers
<p>Le directeur des ventes nous a mentionné qu'il n'y avait aucune difficulté à écouler les articles en stock.</p> <p>La direction semble évasive quant aux motifs justifiant les provisions constituées pour des éléments de stock particuliers.</p> <p>La directrice générale nous a indiqué dans le passé qu'elle souhaitait réduire au minimum les impôts à payer.</p>	<p>La provision comptabilisée pour les stocks à rotation lente et désuets pourrait être grandement supérieure au montant réellement nécessaire.</p>
Exemples de procédures supplémentaires	Question réglée? <i>Dans l'affirmative, arrêter.</i>
<p>Demander des informations au sujet de rabais, de promotions ou de baisses de prix sur les éléments de stock faisant l'objet de provisions.</p>	
<p>Examiner les ventes après la date de clôture des éléments de stock faisant l'objet de provisions, ou demander des informations sur ces ventes. Si des ventes ont été effectuées, tenir compte du volume et des modalités de rabais.</p>	
<p>Demander des informations sur les fluctuations (entrées et sorties) des éléments de stock en question. Par exemple, l'achat récent de stocks pourrait indiquer qu'aucune provision n'était nécessaire à la date de clôture.</p>	
<p>Passer en revue le dénouement réel de provisions semblables constituées au cours de périodes antérieures.</p>	
<p>Identifier les faits nouveaux (p. ex., nouvelles technologies, innovations ou produits d'un concurrent) qui pourraient rendre désuet un élément de stock particulier.</p>	
<p>Inspecter physiquement l'état des éléments de stock (faisant l'objet de provisions).</p>	

Séparation des exercices inadéquate pour la comptabilisation des ventes

Cause de préoccupation

En procédant à l'examen des événements postérieurs à la date de clôture, le professionnel en exercice a noté une forte augmentation des ventes dans le mois suivant la fin de la période.

La direction n'a pas fourni d'explication précise justifiant cette augmentation, outre le fait que les ventes ont été bonnes pendant ce mois.

Anomalies significatives potentielles dans les états financiers

Sous-évaluation des ventes. Certaines ventes comptabilisées dans la période postérieure à la date de clôture auraient peut-être dû l'être dans la période considérée (erreur possible de séparation des exercices).

Exemples de procédures supplémentaires

Examiner le caractère adéquat des méthodes et procédures de séparation des exercices de l'entité et leur application.

Examiner quelques factures de montants élevés établies après la fin de la période pour déterminer si les ventes ont été comptabilisées dans la bonne période.

Déterminer s'il pourrait s'agir d'opérations entre parties liées ou s'il existe des indications de contournement des contrôles par la direction.

Question réglée? *Dans l'affirmative, arrêter.*

Marges brutes inhabituelles

Cause de préoccupation

Les marges brutes de l'entité varient considérablement par rapport à celles des périodes précédentes et celles de son secteur d'activité.

La direction n'a pas fourni d'explication précise justifiant cet écart.

Anomalies significatives potentielles dans les états financiers

Les ventes ou les charges pourraient être surévaluées ou sous-évaluées ou encore, certains produits ou certaines charges pourraient être enregistrés de manière incorrecte dans les documents comptables.

Exemples de procédures supplémentaires

S'enquérir de ventes à forts rabais et d'achats de matériel à des prix plus élevés que les prix habituels.

Examiner les relations qui existent avec d'autres comptes (p. ex., la rotation des stocks, les achats et les créances), afin de voir s'il existe des variations similaires dans ces comptes par rapport aux attentes.

Si la marge brute a augmenté, voir si des comptes de charges ont été omis.

Si la marge brute a diminué, examiner la possibilité qu'il y ait des ventes non comptabilisées.

Comparer le solde de chaque compte entrant dans le calcul de la marge à son solde de l'exercice précédent afin de déceler des écarts, puis analyser les comptes en conséquence.

Utiliser l'information disponible sur le secteur d'activité du client pour la comparer aux divers comptes. Si le cabinet a un autre client dans le même secteur d'activité, comparer chaque type de compte en pourcentage des ventes.

Question réglée? *Dans l'affirmative, arrêter.*

Évaluation incertaine des placements

Cause de préoccupation

Il n'y a pas d'éléments probants à l'appui de la valeur comptabilisée d'un certain nombre de titres qui n'ont pas été négociés depuis plusieurs mois.

Il y a un écart important entre les cours acheteur et vendeur de ces titres.

Anomalies significatives potentielles dans les états financiers

La valeur comptabilisée des placements pourrait être surévaluée et, dans ce cas, les placements devraient donc faire l'objet d'une réduction de valeur pour dépréciation.

Exemples de procédures supplémentaires

Demander à la direction de fournir les états financiers les plus récents ainsi que de l'information sur tout événement récent qui pourrait indiquer qu'il y a une dépréciation des placements.

Question réglée? *Dans l'affirmative, arrêter.*

Penser à faire appel à un expert externe pour vous aider à faire une évaluation objective de la valeur des placements.

Ventes fictives

Cause de préoccupation

L'entité est sur le point de ne pas respecter les clauses restrictives de l'emprunt bancaire.

Un certain nombre de notes de crédit ayant trait à des ventes effectuées juste avant la fin de l'exercice ont été établies immédiatement après la date de clôture.

Certains stocks difficiles à écouler et dépréciés ont été vendus sans explication juste avant la fin de l'exercice.

Anomalies significatives potentielles dans les états financiers

Les ventes sont surévaluées et il est possible qu'on ait supprimé les provisions pour stocks difficiles à écouler, ce qui peut gonfler les profits et empêcher la violation des clauses restrictives de l'emprunt bancaire.

Exemples de procédures supplémentaires

Examiner les notes de crédit établies au cours de l'exercice afin de déterminer si les notes de crédit dressées après la fin de l'exercice sont inhabituelles d'une quelconque manière.

Choisir un échantillon de notes de crédit établies après la fin de l'exercice et examiner les raisons de leur établissement.

Déterminer si les clients pour lesquels des notes de crédit ont été établies existent réellement et s'il peut s'agir de parties liées.

Déterminer si les autres notes de crédit établies ont trait à des ventes de stocks difficiles à écouler.

Déterminer si les factures de ventes imprévues de stocks difficiles à écouler ont été payées ultérieurement.

Examiner toute autre vente imprévue et importante de stocks difficiles à écouler réalisée vers la fin de l'exercice.

Question réglée? *Dans l'affirmative, arrêter.*

5.1-8

Événements postérieurs à la date de clôture

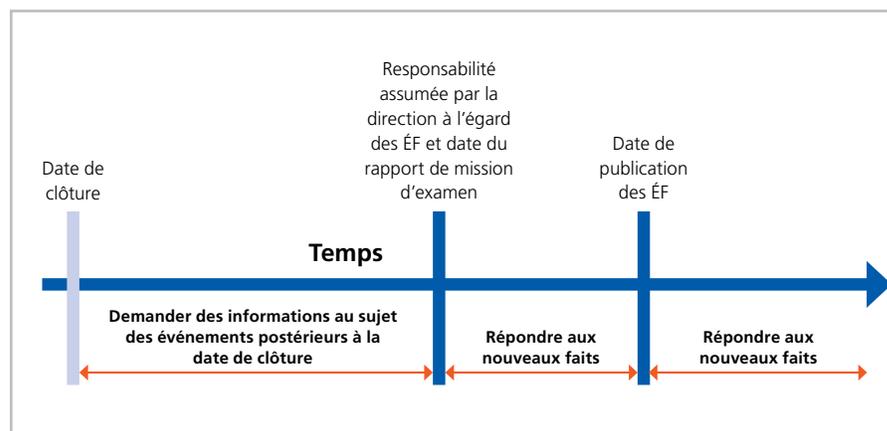
Paragraphe	Exigence
Événements postérieurs à la date de clôture	
60	<p><i>Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice</i></p> <p>Si le professionnel en exercice prend connaissance d'événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, il doit demander à la direction de corriger ces anomalies.</p>

Les « événements postérieurs à la date de clôture » s'entendent :

- des événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice sur les états financiers;
- des faits dont le professionnel en exercice prend connaissance entre la date du rapport de mission d'examen et la date de publication des états financiers;
- des faits dont le professionnel en exercice prend connaissance après la date de publication des états financiers pour utilisation par des tiers.

Le tableau qui suit montre les dates importantes du processus d'examen des événements postérieurs à la date de clôture.

Tableau 5.1-8A



L'alinéa 47 e) de la NCME 2400 exige que le professionnel en exercice procède à des demandes d'informations auprès de la direction au sujet des événements survenus entre la date de

clôture et la date de son rapport. Le tableau qui suit montre certains éléments au sujet desquels des demandes d'informations peuvent être faites.

Tableau 5.1-8B

Procédure	Description
<p>Demandes d'informations sur les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport</p>	<p>Demander à la direction si elle a identifié les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, et si elle a traité ces événements.</p> <p>Voici certains éléments à considérer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • nouveaux engagements, nouveaux emprunts ou nouvelles garanties; • ventes ou acquisitions d'actifs qui sont survenues ou qui sont prévues; • augmentation des capitaux propres ou des capitaux d'emprunt; • accords de fusion ou de liquidation; • actifs qui ont été expropriés par le gouvernement ou ont été détruits; • procès, litiges et éventualités; • ajustements comptables inhabituels apportés ou envisagés par l'entité; • événements qui jettent un doute quant au bien-fondé de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ou quant au caractère approprié des autres méthodes comptables; • événements ayant une incidence sur l'évaluation des estimations ou des provisions comprises dans les états financiers; • événements pertinents par rapport à la recouvrabilité des actifs. <p>Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un point qui le porte à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives, il pourrait mettre en œuvre les procédures supplémentaires suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • lire les procès-verbaux des réunions (de la direction et des RG) tenues après la date de clôture ou s'enquérir des questions abordées lors des réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas disponibles; • prendre connaissance de tout rapport financier publié après la date de clôture; • examiner la correspondance récente entre l'entité et son conseiller juridique.

Faits dont le professionnel en exercice prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

Paragraphe	Exigence
	<i>Faits dont le professionnel en exercice prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers</i>
61	<p>Le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures à l'égard des états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport, mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, s'il en avait eu connaissance à la date de son rapport, aurait pu l'amener à modifier celui-ci, il doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance; b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés; c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter la question dans les états financiers.
62	<p>Si la direction modifie les états financiers entre la date du rapport du professionnel en exercice et la date de publication des états financiers, le professionnel en exercice doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures qu'il a mises en œuvre relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers; b) soit délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés, après avoir étendu la mise en œuvre des procédures relatives aux événements postérieurs jusqu'à la date de ce nouveau rapport.
63	<p>Si la direction refuse de modifier les états financiers alors que le professionnel en exercice considère qu'une modification s'impose et qu'il a déjà délivré son rapport à l'entité, le professionnel en exercice doit demander à la direction et aux responsables de la gouvernance de ne pas distribuer les états financiers à des tiers avant d'y avoir apporté les modifications nécessaires. Si les états financiers sont malgré tout publiés sans que les modifications nécessaires aient été apportées, le professionnel en exercice doit tenter, par des mesures appropriées, d'éviter que des tiers s'appuient sur son rapport.</p>

Comme on l'a indiqué précédemment, la NCME 2400 fournit des indications à l'égard des faits dont le professionnel en exercice prend connaissance après la date de publication des états financiers qui nécessitent une modification des états financiers ou du rapport du professionnel en exercice. La mesure à prendre dépend de la façon dont la question est traitée.

Il est à noter que le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures à l'égard des états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance d'un fait qui, s'il en avait eu connaissance plus tôt, aurait pu l'amener à modifier son rapport, il doit alors mettre en œuvre ou envisager les procédures suivantes, peu importe le moment où il prend connaissance du fait :

- s'en entretenir avec la direction (et, le cas échéant, avec les RG);
- déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
- s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter la question dans les états financiers.

Cependant, si le professionnel en exercice prend connaissance d'un fait avant la date de publication des états financiers (plutôt qu'après cette date), sa réponse dépendra de la question de savoir si la direction décide de modifier ou non les états financiers, comme le montre le tableau qui suit :

Faits dont le professionnel en exercice prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

La direction modifie les états financiers		La direction ne modifie PAS les états financiers
<p><i>Ajout d'une « deuxième date » dans le rapport</i></p> <p>Étendre la mise en œuvre des procédures uniquement aux événements postérieurs.</p> <p>Modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures qu'il a mises en œuvre relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.</p>	<p><i>Délivrance d'un nouveau rapport du professionnel en exercice</i></p> <p>Étendre la mise en œuvre des procédures relatives aux événements postérieurs jusqu'à la date du nouveau rapport du professionnel en exercice.</p> <p>Délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés.</p>	<p>Si la direction refuse de modifier les états financiers alors que le professionnel en exercice considère qu'une modification s'impose et qu'il a déjà délivré son rapport à l'entité :</p> <ul style="list-style-type: none"> • il doit demander à la direction et aux RG de ne pas distribuer le rapport tant que les modifications n'ont pas été apportées; • si le rapport est publié malgré tout, il doit tenter, par des mesures appropriées (après consultation d'un conseiller juridique), d'éviter que des tiers s'appuient à tort sur son rapport); • il doit déterminer s'il faut obtenir des conseils juridiques.

Faits dont le professionnel en exercice prend connaissance après la date de son rapport et la date de publication des états financiers

Paragraphe	Exigence
	<p><i>Faits dont le professionnel en exercice prend connaissance après la date de publication des états financiers (Réf. : par. A115)</i></p>
64	<p>Si le professionnel en exercice prend connaissance, après la date de publication des états financiers, d'un fait qui, s'il en avait eu connaissance à la date de son rapport, aurait pu l'amener à modifier celui-ci, il doit :</p> <ol style="list-style-type: none"> s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance; déterminer si les états financiers doivent être modifiés; dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter la question dans les états financiers.

Paragraphe	Exigence
65	<p>Si la direction modifie les états financiers après la date de leur publication, le professionnel en exercice doit :</p> <ul style="list-style-type: none">a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures qu'il a mises en oeuvre relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers;b) soit délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés, après avoir étendu la mise en oeuvre des procédures relatives aux événements postérieurs jusqu'à la date de ce nouveau rapport.
66	<p>Si, après la date de publication des états financiers, la direction modifie ces derniers et que le professionnel en exercice délivre un rapport nouveau ou modifié sur les états financiers modifiés, le professionnel en exercice doit inclure dans son nouveau rapport ou dans son rapport modifié un paragraphe d'observations, ou un paragraphe sur d'autres points, dans lequel il fait référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent qu'il a délivré.</p>
67	<p>Si la direction refuse de modifier les états financiers alors que le professionnel en exercice considère qu'une modification s'impose, celui-ci doit tenter, par des mesures appropriées, d'éviter que des tiers s'appuient sur son rapport.</p>

Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un fait après la date de publication des états financiers (plutôt qu'avant cette date), sa réponse dépendra de la question de savoir si la direction décide de modifier ou non les états financiers, comme le montre le tableau qui suit :

Faits dont le professionnel en exercice prend connaissance après la date de publication des états financiers

La direction modifie les états financiers

Ajout d'une « deuxième date » dans le rapport

Étendre la mise en œuvre des procédures uniquement aux événements postérieurs à la date de clôture.

Modifier le rapport en y ajoutant une deuxième date uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures qu'il a mises en œuvre relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.

Délivrance d'un nouveau rapport du professionnel en exercice

Étendre la mise en œuvre des procédures relatives aux événements postérieurs jusqu'à la date du nouveau rapport du professionnel en exercice.

Délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés.

La direction ne modifie PAS les états financiers

Si la direction refuse de modifier les états financiers, le professionnel en exercice doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers s'appuient sur le rapport.

Déterminer s'il faut obtenir des conseils juridiques.

Inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans lequel il est fait référence :

- à la note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, et
- au rapport précédent délivré par le professionnel en exercice.

Le professionnel en exercice peut ajouter un paragraphe sur d'autres points s'il considère nécessaire de faire mention d'une question relative aux événements postérieurs autre qu'une question déjà présentée ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.

5.1-9 Déclarations écrites

Paragraphe	Exigence
Déclarations écrites	
68	<p>Le professionnel en exercice doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités décrites dans les conditions convenues pour la mission. La déclaration écrite doit mentionner : (Réf. : par. A116 à A119)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) que la direction s'est acquittée de sa responsabilité quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, et qu'elle a fourni au professionnel en exercice toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les conditions de la mission; b) que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers. <p>Lorsque la direction est tenue par des textes légaux ou réglementaires de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que le professionnel en exercice détermine que ces communications contiennent tout ou partie des déclarations exigées aux alinéas a) et b), les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la déclaration écrite.</p>
69	<p>Le professionnel en exercice doit demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle lui a communiqué : (Réf. : par. A117)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elle avait connaissance; b) tous les faits importants ayant trait à des cas de fraude avérés ou suspectés dont elle avait connaissance et qui peuvent avoir eu une incidence sur l'entité; c) toute situation actuelle ou potentielle de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont elle avait connaissance et qui a une incidence sur les états financiers de l'entité; d) toutes les informations pertinentes quant à l'utilisation de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans les états financiers; e) que tous les événements survenus après la date des états financiers et pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige un redressement ou la communication d'informations ont donné lieu à un redressement ou à la communication d'informations; f) les engagements, obligations contractuelles et éventualités significatifs ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris sur les informations à fournir; g) les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues par l'entité au cours de la période de présentation de l'information financière considérée.

Paragraphe	Exigence
70	Le professionnel en exercice doit obtenir de la direction une déclaration écrite indiquant qu'elle est d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Un sommaire des anomalies non corrigées doit figurer dans la déclaration écrite ou y être joint.
	<i>Date des déclarations écrites et périodes couvertes</i>
73	La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport du professionnel en exercice, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport du professionnel en exercice.

Dans sa déclaration écrite, la direction doit confirmer qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités décrites dans les conditions convenues pour la mission, de même que les autres déclarations faites au sujet des états financiers durant la mission, et affirmer que l'information fournie était complète (c'est-à-dire qu'il n'y avait pas d'opérations manquantes ou de faits cachés). Le fait que la direction modifie ou ne fournisse pas les déclarations écrites demandées peut signaler au professionnel en exercice l'existence possible d'un ou de plusieurs problèmes importants.

Durant la mission, la direction fera un certain nombre de déclarations verbales (par exemple sur la suffisance de la provision pour créances douteuses ou sur l'absence de procès intentés contre l'entité) en réponse aux diverses demandes d'informations et procédures analytiques. Si le professionnel en exercice estime nécessaire d'obtenir, en sus des déclarations écrites exigées par la norme, d'autres déclarations écrites afin d'étayer les éléments probants pertinents par rapport aux états financiers, il peut demander à la direction ou aux RG de les fournir dans la lettre d'affirmation ou dans une lettre distincte.

Les déclarations écrites ne doivent pas remplacer les procédures à mettre en œuvre à l'égard des éléments significatifs des états financiers ou des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.

La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport sur les états financiers, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites porteront sur l'ensemble des états financiers et des périodes (de la période) mentionnés dans le rapport de mission d'examen.

Le tableau qui suit présente une liste de certains des aspects à prendre en considération en ce qui a trait à la lettre d'affirmation.

Tableau 5.1-9A

Lettre d'affirmation	
Forme	Les déclarations écrites doivent être adressées au professionnel en exercice et prennent habituellement la forme d'une lettre.
Caractère significatif	Préciser que le seuil de signification ne s'applique pas à certaines déclarations écrites (telles que la fraude, les situations de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, l'exhaustivité des informations fournies et la présentation des états financiers).
Contenu	Déclarations écrites, telles que décrites aux paragraphes 68 à 70 de la NCME 2400. La NCME 2400 présente un exemple de lettre d'affirmation.
Date des déclarations écrites et périodes couvertes	La date doit être celle du rapport de mission d'examen; elle ne doit pas être postérieure à celle-ci.
Signatures	La lettre est habituellement signée par le chef de la direction, le directeur financier, le trésorier ou le propriétaire (ou d'autres personnes occupant des postes équivalents au sein de l'entité), soit les personnes responsables de la préparation des états financiers. Dans certains cas, le professionnel en exercice peut également souhaiter obtenir des déclarations écrites particulières d'autres personnes, comme un autre membre de l'équipe de direction ou un administrateur.

Lettre d'affirmation

Si la direction refuse de signer

- a) S'entretenir de la question avec la direction et les RG.
- b) Revoir l'évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général.
- c) Prendre les mesures appropriées, y compris déterminer l'effet possible sur la conclusion du rapport délivré par le professionnel en exercice (se reporter au paragraphe 72 de la NCME 2400 et au [chapitre 7](#) du présent guide).

Le professionnel en exercice peut accepter des déclarations écrites dont le libellé est tempéré (par exemple, une formulation telle que « les déclarations sont faites au mieux de la connaissance de la direction et en toute bonne foi »), si la lettre est signée par une personne dont les responsabilités et les connaissances sont pertinentes par rapport à la question visée par les déclarations.

L'annexe 2 de la NCME 2400 présente un exemple de lettre d'affirmation de la direction.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Envisager de demander aux RG de signer certaines déclarations écrites particulières sur la base des responsabilités précises des RG.

5.2 Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre

Paragraphe	Exigence
	Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre
74	Le professionnel en exercice doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre sont suffisants et appropriés et, dans la négative, mettre en œuvre les autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances pour être en mesure de former une conclusion sur les états financiers. (Réf. : par. A120)

Paragraphe	Exigence
75	Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour former une conclusion non modifiée, il doit s'entretenir avec la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, des incidences de cette limitation sur l'étendue de l'examen. (Réf. : par. A121 et A122)

5.2-1

A-t-on obtenu des éléments probants suffisants et appropriés?

Après avoir mis en œuvre les procédures, le professionnel en exercice doit évaluer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés. Dans la négative, il doit mettre en œuvre les autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances (se reporter aux paragraphes 74 et A120 de la NCME 2400).

Lorsque le professionnel en exercice arrive à l'étape de l'examen qui consiste à former une conclusion, un certain nombre de questions doivent être prises en considération, de même que l'évaluation des éléments probants obtenus. Certaines de ces questions sont présentées dans le tableau qui suit.

Tableau 5.2-1A

Point à considérer	Action requise
Seuil de signification	Déterminer si le seuil de signification établi au début de la mission devrait être modifié à la lumière d'informations obtenues ultérieurement.
Résultats inattendus ou incohérences	Faire preuve d'esprit critique dans l'évaluation des réponses et des informations fournies par la direction. Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un point qui le porte à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives, il doit alors déterminer quelles procédures supplémentaires il y a lieu de mettre en œuvre.

Point à considérer	Action requise
<p>Anomalies détectées</p>	<p>Lorsqu'il forme une conclusion, le professionnel en exercice doit évaluer l'incidence des anomalies non corrigées détectées au cours de son examen et des anomalies non corrigées de l'exercice précédent (se reporter à l'alinéa 77 b) de la NCME 2400).</p> <p>Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci. Dans ce contexte, évaluer l'incidence, sur les états financiers pris dans leur ensemble, des anomalies non corrigées détectées au cours de l'examen et des anomalies non corrigées de l'exercice précédent.</p> <p>Lorsque des anomalies sont détectées dans la période considérée (par exemple des erreurs d'écriture, l'utilisation d'hypothèses erronées pour l'établissement des estimations, l'application incorrecte des méthodes comptables), le professionnel en exercice doit en faire le cumul (idéalement dans une seule feuille de travail), et tenir compte de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles se sont produites (se reporter au paragraphe 58 de la NCME 2400).</p> <p>Si le professionnel en exercice prend connaissance d'autres anomalies qui pourraient faire en sorte que les états financiers comportent des anomalies significatives, il doit alors mettre en œuvre des procédures supplémentaires.</p> <p>Évaluer l'incidence de toute anomalie non corrigée (se reporter au paragraphe 59 de la NCME 2400). Le professionnel en exercice doit demander à la direction de corriger les anomalies à mesure qu'elles sont détectées ou encore, à la fin de la mission. Si la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies, s'enquérir des raisons de son refus et considérer l'incidence du refus sur la conclusion sur les états financiers.</p>
<p>Caractère approprié des procédures mises en œuvre</p>	<p>À la lumière des informations maintenant disponibles, les procédures mises en œuvre ont-elles permis d'obtenir les éléments probants attendus et a-t-on retenu des hypothèses appropriées pour en établir la nature, le calendrier et l'étendue? Dans la négative, il faut mettre en œuvre les procédures supplémentaires jugées nécessaires dans les circonstances.</p>

Point à considérer	Action requise
Consignation des informations obtenues et des résultats de la mise en œuvre des procédures	<p>Les résultats de la mise en œuvre des procédures ont-ils été consignés en dossier adéquatement dans les circonstances? Il faut s'assurer que :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) les éléments probants obtenus par suite de la mise en œuvre des procédures sont suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées et que l'on n'a pas tiré des conclusions trop générales (p. ex., omettre de prendre en compte un certain nombre de petites inexactitudes détectées); b) l'on n'a pas fait abstraction des situations inhabituelles; c) les conclusions appropriées ont été tirées.
Lettre d'affirmation	<p>S'entretenir avec la direction des éléments que l'on prévoit inclure dans la lettre d'affirmation, y compris une liste des anomalies non corrigées. Le professionnel en exercice doit obtenir de la direction une déclaration indiquant qu'elle est d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.</p>

Dans certaines circonstances, il sera tout simplement impossible de mettre en œuvre une procédure particulière prévue. À titre d'exemple, il se pourrait qu'un membre influent de la direction soit absent au moment de l'examen ou encore, que certains documents ne soient pas disponibles. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'examen si l'on a été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre d'autres procédures.

Éléments probants insuffisants

Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour former une conclusion, il doit s'entretenir avec la direction et avec les RG, selon le cas, des incidences de ces limitations sur l'étendue de l'examen (se reporter au [chapitre 7](#) du présent guide).

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Anomalies

Certaines anomalies (comme les informations incomplètes ou inexactes fournies dans les états financiers) et les constatations de nature qualitative (comme l'existence possible d'une fraude) peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers.

5.2-2 Supervision et revue

L'alinéa 23 b) de la NCME 2400 précise que l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction, de la supervision, de la planification et de la réalisation de la mission d'examen dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables. Cette exigence s'applique lors de la planification et de la mise en œuvre des procédures, mais elle est aussi pertinente au moment où le professionnel en exercice forme une conclusion sur les états financiers.

Afin de s'assurer que les travaux sont effectués dans le respect des normes professionnelles, les cabinets doivent concevoir et élaborer des politiques et des procédures de contrôle qualité visant la supervision et la revue des travaux des membres moins expérimentés de l'équipe de mission par des membres plus expérimentés de l'équipe (conformément à la Norme canadienne de contrôle qualité NCCQ1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions de certification*).

Il est possible qu'un professionnel en exercice travaille seul plutôt que comme membre d'une équipe (professionnel exerçant à titre individuel). Cette exigence ne serait pas pertinente dans de telles circonstances.

Les caractéristiques de la supervision et de la revue d'une mission d'examen, de même que d'une revue de contrôle qualité de la mission, sont présentées dans le tableau qui suit.

Tableau 5.2-2A

Caractéristiques de la supervision et de la revue	La mission est réalisée conformément aux normes professionnelles, y compris les politiques en matière d'assurance qualité.
	Des consultations appropriées ont eu lieu et les conclusions qui en ont été tirées ont été consignées en dossier et mises en œuvre.
	La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre ont été consignés en dossier et révisés de façon appropriée au besoin, et ils permettent d'étayer les conclusions dégagées.
	Les travaux effectués permettent d'étayer les conclusions dégagées et sont consignés en dossier de façon appropriée.
	Les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour étayer le rapport.
	Les objectifs des procédures mises en œuvre ont été atteints.
	On a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder la conclusion sur les états financiers.
Revue de contrôle qualité de la mission	<p>Lorsqu'elle est nécessaire, la revue de contrôle qualité de la mission (RCQM) fournit une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport.</p> <p>Certaines missions d'examen n'ont pas à être soumises à une RCQM. Les cabinets devraient cependant établir des critères appropriés indiquant le type de missions d'examen qui seraient soumises à une RCQM. Il pourrait s'agir, par exemple, de missions réalisées pour les types d'entités suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les entités dont la taille est supérieure à un seuil donné; • les entités comptant un grand nombre d'utilisateurs de leurs états financiers; • les entités bien connues du public; • les entités qui concluent des opérations très complexes; • les entités qui ont des méthodes comptables inhabituelles ou controversées; • les entités qui font partie d'un secteur d'activité que le professionnel en exercice ne connaît pas.

5.3 Documentation relative à la mission

Paragraphe	Exigence
Documentation	
104	<p>La documentation préparée relativement à l'examen atteste que celui-ci a été réalisé conformément à la présente NCME et aux exigences pertinentes des textes légaux et réglementaires, et elle constitue un relevé suffisant et approprié des éléments qui permettent au professionnel en exercice d'étayer son rapport. Le professionnel en exercice doit consigner sans délai indu les aspects suivants de la mission, de manière suffisamment détaillée pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté n'ayant pas participé à la mission d'acquiescer une compréhension de ceux-ci : (Réf. : par. A168)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre afin de se conformer à la présente NCME et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables; b) les résultats de la mise en œuvre des procédures et les conclusions que le professionnel en exercice a formées en se fondant sur ces résultats; c) les questions importantes soulevées au cours de la mission, les conclusions tirées par le professionnel en exercice à leur sujet et les jugements professionnels importants qu'il lui a fallu porter pour former ces conclusions.
105	<p>Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre selon la présente NCME, le professionnel en exercice doit consigner :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) qui a réalisé les travaux et à quelle date ils ont été achevés; b) qui a passé en revue les travaux effectués aux fins du contrôle qualité de la mission ainsi que la date et l'étendue de cette revue.
106	<p>Le professionnel en exercice doit aussi consigner des informations sur les entretiens qu'il a eus avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes au sujet de questions importantes soulevées au cours de la mission, y compris la nature de ces questions.</p>
107	<p>Si, au cours de la mission, le professionnel en exercice a relevé des informations qui ne concordaient pas avec ses constatations sur des questions importantes ayant une incidence sur les états financiers, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences.</p>

5.3-1 Documentation

Voici les principes de base à considérer dans la préparation de la documentation. La documentation doit :

- être bien organisée (idéalement, il faudrait avoir un système normalisé d'indexage des dossiers);
- comporter des renvois;
- être claire et concise;
- être suffisante en soi; il ne devrait pas être nécessaire d'avoir recours à des explications additionnelles pour comprendre :
 - les procédures mises en œuvre,
 - les résultats de la mise en œuvre des procédures et les conclusions qui en ont été tirées ainsi que les questions importantes soulevées au cours de la mission,
 - la manière dont les conclusions ont été tirées au sujet des questions importantes et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour former ces conclusions.

La documentation de la mission fournit la preuve que :

- les conditions préalables à l'acceptation de la mission ont été réunies;
- la mission a été planifiée adéquatement, y compris la détermination du seuil de signification;
- l'on a acquis une compréhension de l'entité et de son environnement et l'on a déterminé les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives;
- les procédures ont été effectivement mises en œuvre et des résultats ont été obtenus;
- les questions importantes soulevées au cours de la mission ont été traitées de façon appropriée (par exemple la manière dont les jugements professionnels importants ont été portés pour la formation de ces conclusions);
- la conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers pris dans leur ensemble était la conclusion appropriée à tirer des éléments probants obtenus.

L'exigence du paragraphe 104 de la NCME 2400 concernant la préparation de la documentation vise à faire en sorte qu'un professionnel en exercice expérimenté n'ayant pas participé à la mission puisse passer en revue le dossier et comprendre les travaux effectués, les résultats obtenus, les questions importantes soulevées et les conclusions tirées.

Il y a lieu de se reporter aux exemples de documentation des missions d'examen à la [section 5.1](#) du présent chapitre.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Recours à des listes de contrôle

Il faut toujours prendre le temps d'adapter les procédures à la situation particulière de l'entité faisant l'objet de la mission. N'oubliez pas que les demandes d'informations et les procédures analytiques initiales doivent porter uniquement sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives et sur les éléments qui sont significatifs par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

Certains cabinets utilisent des listes de contrôle standard pour s'assurer que tous les secteurs des états financiers ont été abordés. Cette façon de faire peut conduire à l'exécution d'une trop grande quantité de travaux. Toutes les demandes d'informations et procédures analytiques énumérées dans une liste de contrôle standard ne s'appliquent pas nécessairement à toutes les missions. Les listes de contrôle peuvent toutefois être utiles dans certaines situations, en particulier pour aider le professionnel en exercice à s'assurer qu'il n'a pas oublié de considérer un secteur particulier.

Par souci d'efficacité et d'efficacités, ajoutez aux listes de contrôle les procédures pertinentes adaptées qui mettent l'accent sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives. Éliminez également (ou ne mettez pas en œuvre) les procédures portant sur les éléments non significatifs et les secteurs qui ne sont pas susceptibles de comporter des anomalies significatives.

Lorsque vous avez recours aux listes de contrôle, il importe de consigner en dossier non seulement la demande d'informations qui a été effectuée, mais aussi les détails appropriés au sujet de la réponse donnée par l'entité, de la personne à laquelle les questions ont été adressées et du moment où la demande d'informations a été effectuée.

L'ampleur et le style précis de la documentation contenue dans le dossier est au bout du compte une question de jugement professionnel, mais la documentation peut comprendre les éléments indiqués dans le tableau qui suit.

Tableau 5.3-1A

Information préparée par le professionnel en exercice	
Préparation	<ul style="list-style-type: none"> • Déterminer la nature de la mission à réaliser et l'échéancier, etc. • Effectuer une évaluation de l'indépendance et du risque de mission. • Obtenir une lettre de mission signée.
Compréhension de l'entité et de son environnement	<ul style="list-style-type: none"> • Déterminer le RIFA qui sera utilisé. • Informations sur les quatre aspects spécifiques de la compréhension exigés selon la NCME 2400.

Information préparée par le professionnel en exercice

Planification

- Établir le seuil de signification.
- Déterminer les secteurs des états financiers qui sont significatifs.
- Déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.
- Liste des demandes d'informations et des procédures analytiques prévues.
- Notes de planification ou autres documents similaires.

Travaux réalisés

- Résultats de la mise en œuvre des procédures et conclusions que le professionnel en exercice a tirées en se fondant sur ces résultats, y compris :
 - a) le nom de la personne qui a effectué les travaux et la date à laquelle ils ont été achevés;
 - b) le nom des membres du personnel interrogés de l'entité et la date de l'entrevue;
 - c) le détail des points abordés, des questions importantes soulevées et la nature de ces questions;
 - d) les résultats de la mise en œuvre des procédures analytiques, y compris :
 - les informations utilisées,
 - les explications des écarts et des éléments inhabituels,
 - l'évaluation des constatations à la lumière d'autres informations comme la compréhension de l'entité;
 - e) une liste des procédures supplémentaires mises en œuvre considérées comme nécessaires dans les circonstances.
- Liste des anomalies détectées et si elles ont été corrigées ou non.
- Toute question inhabituelle examinée au cours de la réalisation de la mission, y compris la façon dont ces questions ont été résolues.

Information préparée par le professionnel en exercice

Conclusions et rapport

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre afin de se conformer à la NCME 2400 et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.
- Les questions importantes ayant fait l'objet d'entretiens avec la direction et les RG.
- Les questions importantes relevées au cours de la mission, y compris la nature de ces questions, la manière dont les conclusions ont été tirées et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour former ces conclusions.
- La personne qui a passé en revue les travaux effectués aux fins du contrôle qualité de la mission ainsi que la date et l'étendue de cette revue.
- Les conclusions tirées sur les résultats des procédures mises en œuvre et le libellé du rapport de mission d'examen.
- Une lettre d'affirmation signée par la direction.

5.3-2

Constitution du dossier

Les paragraphes 45 et A54 de la NCCQ 1 exigent que les cabinets établissent des politiques et procédures visant à ce que les équipes de mission achèvent la constitution des dossiers définitifs en temps opportun. Selon les indications concernant l'application, il semble que dans le cas d'un audit, par exemple, le délai fixé serait normalement d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur, mais aucune indication n'est donnée pour ce qui est des missions d'examen. Les paragraphes 104 et A168 de la NCME 2400 renvoient également à la NCCQ 1 et précisent que la constitution du dossier définitif doit être effectuée en temps opportun.

POINT À PRENDRE EN COMPTE

Le temps nécessaire à l'achèvement de la constitution du dossier de travail concerne uniquement les questions administratives. Il ne comprend pas le temps supplémentaire requis pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et pour les consigner en dossier.

CHAPITRE 6

Formation d'une conclusion appropriée

CONTENU DU CHAPITRE 6

- Comment former une conclusion appropriée sur les états financiers pris dans leur ensemble

6.1 Formation d'une conclusion appropriée

- 6.1-1 Évaluation du niveau d'assurance obtenu à l'égard des états financiers
- 6.1-2 Cumul des anomalies détectées et évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées
- 6.1-3 Communication des constatations
- 6.1-4 Incohérences

Issue

Formation d'une conclusion appropriée sur les états financiers pris dans leur ensemble.

6.1 Formation d'une conclusion appropriée

L'étape suivante de la mission d'examen consiste à former une conclusion appropriée à partir des éléments probants obtenus.

6.1-1 Évaluation du niveau d'assurance obtenu à l'égard des états financiers

Paragraphe	Exigence
Formation de la conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers	
76	<p data-bbox="673 541 1258 594"><i>Prise en compte du référentiel d'information financière applicable par rapport aux états financiers</i></p> <p data-bbox="673 611 1299 737">Le professionnel en exercice doit former une conclusion indiquant s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable*.</p> <p data-bbox="673 751 1299 835">* Les paragraphes 86 et 91 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle conclusion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.</p>
77	<p data-bbox="673 877 1299 1003">Pour former la conclusion exigée au paragraphe 76, le professionnel en exercice doit déterminer s'il a obtenu une assurance limitée que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. Pour ce faire, le professionnel en exercice doit évaluer :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="673 1010 1282 1062">a) les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre; <li data-bbox="673 1068 1282 1163">b) l'incidence sur les états financiers, pris dans leur ensemble, des anomalies non corrigées décelées au cours de son examen et des anomalies non corrigées de l'exercice précédent; (Réf. : par. A123) <li data-bbox="673 1169 1299 1264">c) les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction; (Réf. : par. A124 et A125) <li data-bbox="673 1270 1299 1906">d) si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable et des résultats de la mise en œuvre des procédures : <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="722 1354 1299 1407">i) la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris le titre de chacun d'eux, est appropriée, <li data-bbox="722 1413 1266 1486">ii) les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies, <li data-bbox="722 1493 1299 1566">iii) les méthodes comptables retenues et suivies sont appropriées et conformes au référentiel d'information financière applicable, <li data-bbox="722 1572 1282 1625">iv) les estimations comptables faites par la direction semblent raisonnables, <li data-bbox="722 1631 1282 1705">v) les informations présentées dans les états financiers semblent pertinentes, fiables, comparables et intelligibles, <li data-bbox="722 1711 1299 1837">vi) les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers; (Réf. : par. A126 à A128) <li data-bbox="673 1843 1282 1906">e) si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A129 et A130)

Paragraphe	Exigence
78	<p>Lorsque les états financiers sont préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, le professionnel en exercice doit également se demander :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) si la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu sont conformes au référentiel applicable; b) si les états financiers, y compris les notes annexes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à en donner une image fidèle dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble.

Comme l'indiquent les exigences ci-dessus, le professionnel en exercice doit faire certaines évaluations pour former une conclusion indiquant s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au RIFA. L'évaluation des états financiers tient compte :

- des exigences du RIFA;
- des résultats découlant des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus (c.-à-d. déterminer si une assurance limitée a été obtenue).

Généralement, le RIFA traite des exigences de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'information. À l'occasion, d'autres éléments pertinents doivent être considérés lorsqu'un nouveau RIFA est adopté ou qu'une mission d'examen est réalisée pour la première fois. Ces questions auraient une incidence sur la planification de la mission et sont incluses dans le tableau ci-dessous en guise de rappel pour la formation d'une conclusion.

Tableau 6.1-1A

Autres éléments à considérer	Incidences
<p>Passage à un nouveau référentiel d'information financière applicable</p>	<p>Un tel passage exigera vraisemblablement un retraitement rétrospectif des soldes d'ouverture et des états financiers de la période précédente ainsi que la communication d'informations supplémentaires sur ce passage dans les états financiers. Il faudra ainsi mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques supplémentaires à l'égard des soldes d'ouverture et de l'application des nouvelles méthodes comptables.</p>
<p>Passage d'une mission de compilation à une mission d'examen</p>	<p>Si les états financiers de la période précédente ont fait l'objet d'une mission de compilation, il faut s'interroger sur les procédures de demande d'informations et les procédures analytiques qui devront être mises en œuvre à l'égard des soldes d'ouverture. Par exemple, le professionnel en exercice pourrait procéder à des demandes d'informations pour déterminer si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées, et mettre en œuvre des procédures analytiques pour examiner les variations des soldes d'ouverture et les fluctuations dans les résultats d'exploitation.</p>

De nombreux professionnels en exercice utilisent une liste de contrôle relative à la présentation des états financiers et aux informations à fournir afin de s'assurer que toutes les exigences du RIFA ont été respectées lors de la préparation d'états financiers à usage général. Le cas échéant, ces listes de contrôle doivent être adaptées aux usages d'un secteur d'activité ou d'un client.

États financiers à usage particulier

Si les états financiers à usage particulier sont préparés selon un référentiel à usage particulier (par opposition à un référentiel à usage général), il se peut que seuls le professionnel en exercice et la partie ayant fait appel à ses services aient accès aux détails de ce référentiel. Pour une explication des interrelations entre les états financiers à usage général et à usage particulier et les référentiels à usage général et à usage particulier, se reporter au tableau 3.3-1C du présent guide.

En pareille situation, il est important de décrire dans les états financiers le référentiel à usage particulier utilisé, car les états financiers à usage particulier peuvent ne pas se prêter à un usage autre que celui expressément indiqué pour ces états financiers. Le référentiel à usage particulier doit être décrit dans la section des notes annexes portant sur les principales méthodes comptables.

Lorsque le rapport de mission d'examen porte sur des états financiers à usage particulier, il doit inclure un paragraphe d'observations comprenant :

- une description de l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, des utilisateurs visés, ou un renvoi à une note de ces états financiers qui contient ces informations;
- un avertissement selon lequel les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, par conséquent, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre.

Pour des indications supplémentaires quant au libellé d'un rapport portant sur des états financiers à usage particulier (voir l'alinéa 94 e) et le paragraphe 98 de la NCME 2400), se reporter au [chapitre 7](#) du présent guide.

6.1-2

Cumul des anomalies détectées et évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

Paragraphe	Exigence
	<i>Cumul des anomalies détectées</i>
58	Le professionnel en exercice doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'examen, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. (Réf. : par. A113)

Le professionnel en exercice doit :

- faire le cumul des anomalies détectées (voir le paragraphe 58 de la NCME 2400, reproduit ci-dessus);
- communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'examen et lui demander de les corriger (voir le paragraphe 59 de la NCME 2400 qui est abordé plus loin dans le présent chapitre);
- évaluer l'incidence des anomalies non corrigées détectées au cours de son examen et des anomalies non corrigées de l'exercice précédent, pour former une conclusion indiquant s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au RIFA (voir l'alinéa 77 b) de la NCME 2400).

Il se peut que des anomalies pouvant résulter d'erreurs ou de fraudes soient détectées. Des exemples de telles anomalies figurent dans le tableau suivant.

Tableau 6.1-2A

Nature	Description
Erreurs	<ul style="list-style-type: none"> • Une inexactitude non intentionnelle dans la collecte ou le traitement des données ayant servi à préparer les états financiers. • Une omission non intentionnelle d'un montant ou d'une information à fournir. • Une estimation comptable incorrecte en raison de l'oubli non intentionnel de certaines informations, d'une interprétation manifestement erronée de certains faits ou d'erreurs de calcul.

Nature	Description
Fraudes	<ul style="list-style-type: none"> • La falsification (y compris les contrefaçons de documents) ou la modification de documents comptables ou des pièces justificatives à partir desquels les états financiers sont établis. • De fausses déclarations ou des omissions intentionnelles d'événements, d'opérations ou d'autres informations importantes dans les états financiers. • L'application volontairement incorrecte des principes comptables en matière d'évaluation, de classement, de présentation ou d'informations à fournir. <p>Voici des exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, dans le but de manipuler les résultats ou d'atteindre d'autres objectifs; • une révision inappropriée des hypothèses posées et des jugements portés pour l'estimation de certains soldes de comptes; • l'utilisation d'opérations non communiquées avec des parties liées non communiquées, notamment des opérations qui ne sont pas conclues dans des conditions commerciales normales; • l'omission ou la comptabilisation anticipée ou tardive dans les états financiers d'événements ou d'opérations survenus au cours de la période de présentation de l'information financière considérée; • la dissimulation ou la non-mention de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers; • la réalisation d'opérations complexes, structurées de façon à donner une image inexacte de la situation ou performance financière de l'entité; • la modification des documents ou des termes et conditions concernant des opérations importantes et inhabituelles.

Le professionnel en exercice doit consigner les anomalies détectées (comme celles mentionnées dans le tableau 6.1-2A ci-dessus) et en faire le cumul, à moins qu'elles ne soient manifestement négligeables, et détailler leur nature et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites. Il doit aussi communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'examen et lui demander de les corriger. Pour former une conclusion sur les états financiers, le professionnel en exercice doit évaluer l'incidence sur ceux-ci des anomalies non corrigées (tant celles se rapportant à la période considérée que celles reportées de la période précédente).

Exemple

Au cours d'une mission d'examen, Sara Potvin, la professionnelle en exercice, a détecté les anomalies suivantes :

	Effet sur le résultat
Erreur dans l'établissement du coût des stocks	(2 397 \$)
Provision possiblement excessive pour créances douteuses	8 500 \$
Provision possiblement excessive pour obsolescence des stocks	5 300 \$
Immobilisation comptabilisée en charges	7 320 \$
Créance non comptabilisée à la fin de la période	1 853 \$
	20 576 \$

Pour cette mission, le seuil de signification a été établi à 25 000 \$, et aucune circonstance ne justifie de changer ce montant.

Lorsqu'elle a évalué les anomalies détectées, Sara a fait les observations suivantes :

- la plupart des anomalies avaient pour effet de réduire le résultat présenté;
- les estimations des créances douteuses et de l'obsolescence des stocks étaient très prudentes. Cela pouvait être un indice d'un parti pris de la direction visant à diminuer le résultat pour l'exercice. Sara a envisagé la possibilité d'un parti pris de la direction pour d'autres secteurs des états financiers, mais elle a conclu que les occasions étaient minces parce qu'il n'y avait aucune estimation importante autre que les taux d'amortissement, qui sont demeurés inchangés.
- L'immobilisation comptabilisée en charges était un camion de livraison d'occasion. Le comptable a déclaré qu'il avait commis une erreur.
- L'erreur dans l'établissement du coût des stocks et la créance non comptabilisée semblent aussi être de simples erreurs d'écriture.

Après qu'on le lui ait demandé, la direction a accepté de corriger l'erreur dans l'établissement du coût des stocks et celle concernant l'immobilisation et de comptabiliser la créance oubliée, mais elle a refusé de réduire les provisions pour créances douteuses et pour obsolescence des stocks parce qu'elle était convaincue de leur nécessité. Sara a alors fait remarquer que des provisions très prudentes avaient également été constituées au cours de l'exercice précédent alors qu'elles n'étaient absolument pas nécessaires. La direction a admis ce fait, mais a affirmé que les provisions étaient nécessaires cette année.

Selon le jugement de Sara, les erreurs non corrigées dans les états financiers s'élèveraient à environ 13 800 \$, soit à peu près la moitié du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Cependant, pour l'exercice précédent, la surévaluation des deux mêmes provisions totalisait 8 000 \$, ce qui a pour effet de ramener la surévaluation du résultat de l'exercice considéré à environ 5 800 \$ (13 800 \$ - 8 000 \$).

Sara a conclu que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, malgré des indices de parti pris de la direction dans l'établissement des estimations, et que la conclusion du rapport de mission d'examen n'avait pas à être modifiée.

Il est important d'inclure les montants reportés des anomalies non corrigées de l'exercice précédent pour consigner l'incidence sur les états financiers de l'exercice considéré, car les anomalies ne se corrigent pas toutes au cours d'un seul exercice. Certains se demandent si on devrait tenir compte de l'incidence fiscale du cumul des anomalies, mais la réponse dépend des utilisateurs des états financiers et de l'importance qu'ils accordent au résultat net après impôt. En effet, une appréciation des faits et des circonstances propres à la mission est nécessaire pour déterminer s'il faut tenir compte de l'incidence fiscale des anomalies.

6.1-3

Communication des constatations

Paragraphe	Exigence
Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance	
40	Au cours de la mission d'examen, le professionnel en exercice doit, en temps opportun, communiquer à la direction ou aux responsables de la gouvernance, selon le cas, toutes les questions concernant la mission qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention. (Réf. : par. A65 à A71)
<i>Communication et correction des anomalies</i>	
59	Le professionnel en exercice doit communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'examen. Il doit aussi lui demander de les corriger. (Réf. : par. A114)

La NCME 2400 exige que le professionnel en exercice demande la correction des anomalies. Comme il est mentionné au paragraphe 40 de la NCME 2400 et au chapitre 4 du présent guide, une communication bilatérale continue et efficace entre le professionnel en exercice, l'équipe de mission, la direction et les RG est un élément important de toute mission.

Il est important de communiquer les anomalies à la direction en temps opportun, car cela lui permet :

- de déterminer s'il s'agit effectivement d'anomalies;
- d'informer le professionnel en exercice en cas de désaccord;
- de prendre les mesures nécessaires.

Cette communication, y compris la demande du professionnel en exercice, aide la direction à corriger toutes les anomalies et ainsi à tenir des livres comptables exacts et à réduire les anomalies significatives dans les états financiers futurs. La correction des anomalies est une responsabilité qui incombe à la direction, mais le professionnel en exercice doit évaluer les raisons avancées par la direction pour justifier la non-corrrection des anomalies détectées.

Le tableau qui suit présente certains points qui peuvent être communiqués.

Tableau 6.1-3A

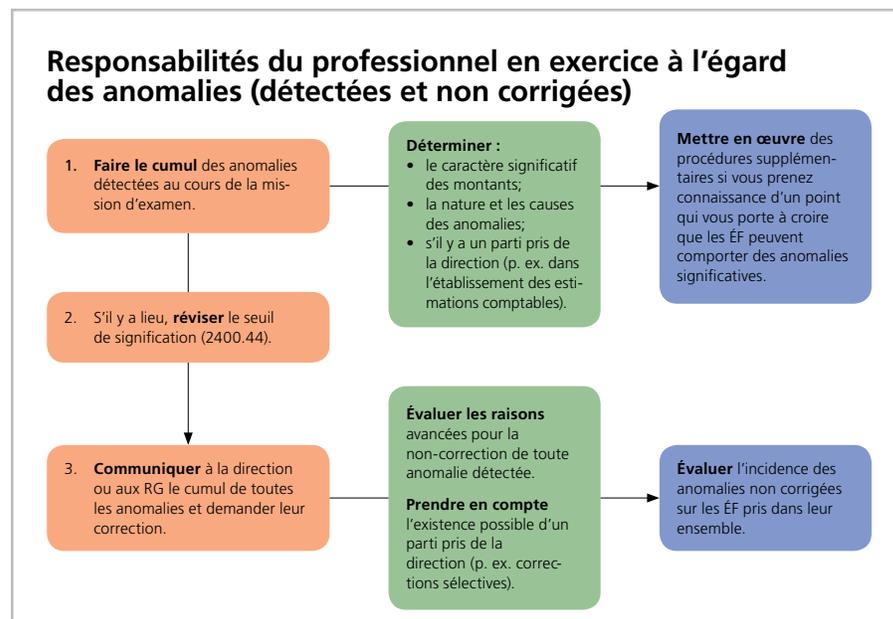
Autres éléments à considérer	Incidences
Points à traiter et à consigner	Utilisation et application des principales méthodes comptables
	Calcul et caractère raisonnable des estimations établies par la direction
	Incertitudes significatives susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation
	Difficultés importantes rencontrées en cours de mission (p. ex. des éléments probants manquants, des documents ou des membres du personnel non disponibles)
	Désaccords avec la direction et résolution de ces désaccords
	Anomalies détectées, corrigées ou non
	Libellé de la conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers
	Autres questions pertinentes

Comme il est mentionné à la [section 5.3](#) du chapitre 5 du présent guide, le professionnel en exercice doit consigner des informations sur les entretiens (avec la direction, les RG et d'autres personnes) au sujet de questions importantes soulevées au cours de la mission (voir le paragraphe 106 de la NCME 2400). Comme pour tous les entretiens, les informations à consigner comprennent :

- la nature des questions abordées;
- les principaux points abordés;
- les conclusions dégagées;
- les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.

Le tableau qui suit présente un résumé des responsabilités du professionnel en exercice à l'égard des anomalies détectées et non corrigées.

Tableau 6.1-3B



6.1-4 **Incohérences**

Lorsque le professionnel en exercice fait preuve d'esprit critique en mettant en œuvre des procédures, il peut prendre connaissance d'informations qui ne concordent pas avec d'autres constatations. Si cette incohérence le porte à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour résoudre le problème (se reporter au chapitre 5 du présent guide, et particulièrement à la [section 5.1-8](#)).

Comme il est mentionné à la section 5.3 du chapitre 5 du présent guide, le professionnel en exercice doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences (voir le paragraphe 107 de la NCME 2400).

CHAPITRE 7

Rapports

CONTENU DU CHAPITRE 7

- Comprendre les éléments constitutifs du rapport de mission d'examen
- Comment modifier le libellé standard, s'il y a lieu

7.1 Libellé du rapport

- 7.1-1 Éléments du rapport
- 7.1-2 Paragraphes d'observations
- 7.1-3 Paragraphes sur d'autres points
- 7.1-4 Autres obligations de rapport
- 7.1-5 Date du rapport
- 7.1-6 Conclusion non modifiée

7.2 Conclusions modifiées

- 7.2-1 Circonstances nécessitant une conclusion modifiée
- 7.2-2 Trois types de conclusion modifiée
- 7.2-3 Déclarations de la direction non fiables ou non disponibles
- 7.2-4 Démission
- 7.2-5 Mention du fait que le rapport pour la période précédente comportait une conclusion modifiée
- 7.2-6 Contenu du « paragraphe sur le fondement de la conclusion » quand le rapport comporte une conclusion modifiée

Issue

Rapport de mission d'examen bien préparé et libellé de façon appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.

7.1 Libellé du rapport

Paragraphe	Exigence
<i>Forme de la conclusion</i>	
79	La conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers, qu'elle soit ou non modifiée, doit être exprimée sous la forme appropriée dans le cadre du référentiel d'information financière appliqué aux états financiers.
94	<p>Rapport du professionnel en exercice</p> <p>Le rapport que le professionnel en exercice délivre à l'issue de la mission d'examen doit être sous forme écrite et comprendre les éléments suivants : (Réf. : par. A136 à A139, A165 et A167)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) un titre indiquant clairement qu'il s'agit d'un rapport d'examen délivré par un professionnel en exercice indépendant; b) la mention du ou des destinataires, selon les circonstances de la mission; c) un paragraphe d'introduction qui : <ul style="list-style-type: none"> i) précise les états financiers examinés, en indiquant le titre de chaque état compris dans le jeu d'états financiers ainsi que la date ou la période couverte par chacun, ii) fait référence au résumé des principales méthodes comptables suivies et aux autres informations explicatives, iii) indique que les états financiers ont été examinés; d) une description de la responsabilité de la direction pour la préparation des états financiers, qui explique notamment que la direction est responsable : (Réf. : par. A140 à A143) <ul style="list-style-type: none"> i) de la préparation et, le cas échéant, de la présentation fidèle des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ii) du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; e) si les états financiers examinés sont des états financiers à usage particulier : <ul style="list-style-type: none"> i) une description de l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, des utilisateurs visés, ou un renvoi à une note de ces états financiers qui contient ces informations, ii) une mention, dans les explications concernant la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers, de la responsabilité qui incombe à la direction de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances, dans le cas où la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature;

Paragraphe	Exigence
	<ul style="list-style-type: none"> f) une description, faisant référence aux normes d'examen généralement reconnues du Canada et, s'il y a lieu, aux textes légaux ou réglementaires pertinents, de la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice d'exprimer une conclusion sur les états financiers; (Réf. : par. A144, A145 et A166) g) une description de la nature d'un examen d'états financiers et de ses limites, y compris une déclaration précisant : (Réf. : par. A146) <ul style="list-style-type: none"> i) qu'une mission d'examen réalisée selon les normes d'examen généralement reconnues du Canada est une mission d'assurance limitée, ii) que le professionnel en exercice met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants obtenus, iii) que les procédures mises en œuvre dans un examen sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes d'audit généralement reconnues du Canada et sont de nature différente, et que, par conséquent, le professionnel en exercice n'exprime pas une opinion d'audit sur les états financiers; h) un paragraphe intitulé « Conclusion », qui contient : <ul style="list-style-type: none"> i) la conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers pris dans leur ensemble, établie conformément aux paragraphes 79 à 93, selon le cas, ii) une mention du référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers, y compris la mention du pays d'où émane ce référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière (IFRS) ou les Normes internationales d'information financière pour les petites et moyennes entités, publiées par l'International Accounting Standards Board, ou les Normes comptables internationales du secteur public, publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public; (Réf. : par. A147 et A148)

Paragraphe	Exigence
	<ul style="list-style-type: none">i) si le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée sur les états financiers :<ul style="list-style-type: none">i) un paragraphe, sous un titre approprié, qui contient la conclusion modifiée du professionnel en exercice exprimée conformément aux paragraphes 79 et 82 à 93, selon le cas,ii) un paragraphe, sous un titre approprié, décrivant le ou les problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée, (Réf. : par. A149)iii) le cas échéant, une mention du fait que le rapport du professionnel en exercice pour la période précédente comportait une conclusion modifiée, si le problème à l'origine de la modification pour la période précédente n'a pas été résolu dans la période considérée; (Réf. : par. A150 à A152)j) une mention de l'obligation qui incombe au professionnel en exercice aux termes des normes d'examen généralement reconnues du Canada de se conformer aux règles de déontologie pertinentes;k) la signature du professionnel en exercice; (Réf. : par. A153)l) la date du rapport du professionnel en exercice; (Réf. : par. A161 à A164)m) la localité où pratique le professionnel en exercice.

7.1-1 Éléments du rapport

Le tableau qui suit résume les principaux éléments du rapport du professionnel en exercice.

Tableau 7.1-1A

Éléments du rapport et référence dans la NCME 2400	
Rapport de mission d'examen	Titre et mention du destinataire approprié : alinéas 94 a) et b)
	Paragraphe d'introduction : alinéa 94 c)
	Description de la responsabilité de la direction : alinéa 94 d)
	Description de la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice : alinéa 94 f)
	Description de la nature d'un examen d'états financiers et de ses limites : alinéa 94 g)
	Conclusion de la mission d'examen : alinéas 94 h) et i)
	Obligation de se conformer aux règles de déon- tologie pertinentes : alinéa 94 j)
	Date, signature du professionnel en exercice et localité où il pratique : alinéas 94 k) à m)

États financiers à usage particulier

Si les états financiers sont des états financiers à usage particulier, le paragraphe sur la responsabilité de la direction doit aussi comprendre :

- une description de l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, des utilisateurs visés, ou un renvoi à une note de ces états financiers qui contient ces informations;
- une mention de la responsabilité qui incombe à la direction de déterminer si le RIFA est acceptable dans les circonstances (s'applique dans le cas où la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière).

L'annexe 3 de la NCME 2400 présente les exemples suivants de rapports de mission d'examen sur des états financiers à usager particulier :

- Exemple 6 : Rapport du professionnel en exercice sur des états financiers préparés selon les stipulations en matière d'information financière d'un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
- Exemple 7 : Rapport du professionnel en exercice sur un état financier isolé préparé selon la méthode de la comptabilité de trésorerie (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

7.1-2

Paragraphes d'observations

Paragraphe	Exigence
<i>Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport du professionnel en exercice</i>	
95	Le professionnel en exercice pourrait considérer comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou qui fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareils cas, le professionnel en exercice doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport, à la condition d'avoir obtenu les éléments probants suffisants et appropriés pour conclure qu'il est improbable que les états financiers comportent une anomalie significative relativement à ce point. Un tel paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.
96	Lorsque le professionnel en exercice inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit placer ce paragraphe immédiatement après celui où il exprime sa conclusion sur les états financiers et l'intituler « Observations » ou lui donner un autre titre approprié.
<i>Avertissement à l'intention du lecteur quant au fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier</i>	
98	Le rapport du professionnel en exercice sur des états financiers à usage particulier doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs de son rapport que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, par conséquent, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. (Réf. : par. A154 et A155)

Paragraphe	Exigence
99	<p><i>Avertissement à l'intention du lecteur quant à l'existence d'une incertitude relative à la continuité de l'exploitation</i></p> <p>Si des informations adéquates sont fournies dans les états financiers au sujet de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, le professionnel en exercice doit exprimer une conclusion non modifiée et inclure dans son rapport un paragraphe d'observations qui : (Réf. : par. A156)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) fait ressortir l'existence d'une incertitude significative liée à l'événement ou à la situation susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; b) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit des informations sur cette question.

Des exemples de situations pouvant donner lieu à un paragraphe d'observation sont présentés dans le tableau qui suit.

Tableau 7.1-2A

Observations	Incertitudes relatives à la continuité de l'exploitation
	Incertitude quant au dénouement d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire
	Événements postérieurs à la date du bilan, par exemple la cession d'une partie des activités de l'entreprise ou une acquisition
	Catastrophe majeure
	Autres incertitudes et incohérences importantes
	Application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable
	États financiers à usage particulier

Comme il a été mentionné plus haut, un paragraphe d'observations doit être inclus dans le rapport sur des états financiers à usage particulier avertissant les utilisateurs du rapport que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, par conséquent, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre.

Un paragraphe d'observations ne saurait par ailleurs se substituer

- à une conclusion modifiée sur des états financiers comportant des anomalies significatives;
- ni aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers.

Lorsqu'un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points doit être inclus dans le rapport, il faut d'abord parler de cette obligation et du libellé du paragraphe à la direction et, le cas échéant, aux RG.

Exemple

Paragraphe d'observations

Comme il est exposé dans la note [numéro] des états financiers, la société ABC est défenderesse dans une poursuite importante pour violation alléguée de certains droits de brevet. Comme il n'est pas possible pour l'instant de prévoir le montant du passif, le cas échéant, aucune provision n'a été comptabilisée dans les états financiers.

7.1-3

Paragraphe sur d'autres points

Paragraphe	Exigence
	<i>Paragraphes sur d'autres points dans le rapport du professionnel en exercice</i>
97	Si le professionnel en exercice considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent eu égard à la compréhension de l'examen, de ses responsabilités ou de son rapport par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport portant le titre « Autre point » ou « Autres points », ou un autre titre approprié.

Paragraphe	Exigence
100	<p data-bbox="675 380 1292 453"><i>Avertissement à l'intention du lecteur quant au fait que l'examen ou l'audit des états financiers de la période précédente a été exécuté par un prédécesseur</i></p> <p data-bbox="675 470 1312 600">Si c'est un prédécesseur qui a réalisé une mission d'examen ou d'audit à l'égard des états financiers de la période précédente, le professionnel en exercice doit mentionner dans son rapport, dans un paragraphe sur d'autres points : (Réf. : par. A157)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="675 604 1300 678">a) le fait que la mission d'examen ou d'audit des états financiers de la période précédente a été exécutée par un prédécesseur; <li data-bbox="675 682 1279 756">b) le type de conclusion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une conclusion modifiée, les raisons de la modification; <li data-bbox="675 760 1127 787">c) la date du rapport du prédécesseur.
101	<p data-bbox="675 831 1300 905"><i>Avertissement à l'intention du lecteur quant au fait que les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'un examen ni d'un audit</i></p> <p data-bbox="675 921 1308 1024">Si les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'une mission d'examen ou d'audit, le professionnel en exercice doit en faire mention dans son rapport, dans un paragraphe sur d'autres points.</p>

Dans certains cas, il peut être nécessaire de soulever certains points qui ne sont pas présentés dans les états financiers pour que les utilisateurs comprennent les responsabilités du professionnel en exercice, les travaux qu'il a effectués et son rapport. Si les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas de présenter cette information, le professionnel en exercice peut ajouter un autre paragraphe à la suite du paragraphe de conclusion sur les états financiers et du paragraphe d'observations, le cas échéant. Le paragraphe sera intitulé « Autre point » ou « Autres points ».

Des exemples de situations pouvant donner lieu à un paragraphe sur d'autres points sont présentés dans le tableau qui suit.

Tableau 7.1-3A

Autres points	Impossibilité pour le professionnel en exercice de démissionner
	Restrictions concernant la diffusion du rapport du professionnel en exercice
	Informations à usage particulier ou informations présentées à un tiers, dont le libellé devrait ressembler au suivant : « Le présent rapport ne doit être utilisé que pour [préciser l'utilisation], et ne doit être mentionné ou communiqué à personne d'autre que les membres de la direction de [XYZ limitée] ou [nom de la personne à qui est adressé le rapport] »
	États financiers de l'exercice précédent ayant fait l'objet d'un examen par un autre professionnel en exercice (L'exemple 2 de l'annexe 3 de la NCME 2400 présente un exemple de rapport du professionnel en exercice dans le cas où l'examen des états financiers de la période précédente a été exécuté par un prédécesseur et qui comprend un paragraphe sur d'autres points)
	États financiers de l'exercice précédent n'ayant pas fait l'objet d'un examen

7.1-4

Autres obligations de rapport

Paragraphe	Exigence
<i>Autres obligations de rapport</i>	
102	Le professionnel en exercice peut être appelé à satisfaire, dans son rapport sur les états financiers, à des obligations de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe en vertu de la présente NCME de délivrer un rapport sur les états financiers. En pareils cas, ces autres obligations doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport, intitulée « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ou portant un autre titre approprié à son contenu, et cette section doit être placée après la section du rapport intitulée « Rapport sur les états financiers ». (Réf. : par. A158 à A160)

Le professionnel en exercice peut avoir des obligations supplémentaires lui imposant de faire rapport sur d'autres questions, qui s'ajoutent aux responsabilités qui lui incombent en vertu de la NCME 2400. Le tableau qui suit donne des exemples de ces responsabilités.

Tableau 7.1-4A

Autres obligations de rapport	Rendre compte de certains points dont il a pris connaissance au cours de l'examen des états financiers
	Exprimer une conclusion sur des points particuliers tels que le caractère adéquat des documents comptables

La Norme canadienne sur les services connexes (NCSC) 4460, *Rapports sur les autres éléments relevés dans le cadre d'une mission d'audit ou d'examen*, traite des cas où un professionnel en exercice doit délivrer un rapport écrit sur d'autres éléments relevés dans le cadre de la mission d'examen parce qu'un tiers le lui a demandé ou parce que des textes légaux ou réglementaires ou un accord l'y obligent. Ce rapport est distinct du rapport délivré dans le cadre de la mission d'examen connexe.

Dans certains cas, des textes légaux ou réglementaires ou des accords peuvent exiger l'inclusion du rapport relatif à d'autres obligations dans le rapport de mission d'examen du professionnel en exercice indépendant. En pareils cas, les résultats des travaux effectués doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport du professionnel en exercice, intitulée « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ou portant un autre titre approprié à son contenu, et cette section doit être placée après la section du rapport intitulée « Rapport sur les états financiers ».

L'exigence selon laquelle ces autres obligations de rapport doivent faire l'objet d'un rapport distinct ou d'une section distincte dans le rapport du professionnel en exercice permet de les distinguer clairement de la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice en vertu de la NCME 2400 de délivrer un rapport sur les états financiers.

Exemple

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires
Conformément aux exigences de la (du) [mentionner l'intitulé du texte légal ou réglementaire], nous déclarons que les principes comptables utilisés pour l'établissement des états financiers ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.

7.1-5 Date du rapport

Paragraphe	Exigence
<i>Date du rapport du professionnel en exercice</i>	
103	<p>La date que le professionnel en exercice appose sur son rapport ne doit pas être antérieure à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il a fondé sa conclusion sur les états financiers, ce qui comprend le fait de s'être assuré que : (Réf. : par. A161 à A164)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) tous les états qui composent le jeu d'états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, y compris les notes annexes s'il y a lieu, ont été préparés; b) les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

Le rapport de mission d'examen doit être daté en conformité avec le paragraphe 103 de la NCME 2400 pour informer le lecteur de la date de la conclusion du professionnel en exercice, ce qui permet au lecteur de présumer que :

- a) le professionnel en exercice a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus (et connus de lui) entre la date de clôture et celle de son rapport;
- b) des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis par le professionnel en exercice selon lesquels la direction a accepté de prendre la responsabilité des états financiers, y compris les notes annexes.

Le tableau qui suit expose les étapes nécessaires pour recueillir des éléments probants attestant l'acceptation de la responsabilité des états financiers.

Tableau 7.1-5A

Identification des personnes ou de l'organe autorisés à assumer la responsabilité	<p>Les personnes ou l'organe autorisés à déclarer qu'ils assument la responsabilité des états financiers, y compris les notes annexes, sont notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le propriétaire ou le propriétaire-dirigeant; • les RG, comme le conseil d'administration.
Obtention des éléments probants attestant l'acceptation de la responsabilité	<p>Les éléments probants pourraient comprendre :</p> <ul style="list-style-type: none"> • une confirmation écrite du propriétaire ou du propriétaire-dirigeant; • les procès-verbaux de la réunion (p. ex. une réunion du conseil d'administration) au cours de laquelle les états financiers ont été approuvés; • toute autre documentation équivalente.

7.1-6

Conclusion non modifiée

Paragraphe	Exigence
Conclusion non modifiée	
80	<p>Le professionnel en exercice doit exprimer une conclusion non modifiée dans son rapport sur les états financiers pris dans leur ensemble lorsqu'il obtient une assurance limitée lui permettant de conclure qu'il n'a rien relevé qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.</p>
81	<p>Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion non modifiée, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient : (Réf. : par. A131 et A132)</p> <p>a) « Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers établis selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle);</p> <p>b) « Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers établis selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).</p>

Une conclusion non modifiée sur les états financiers peut être exprimée, comme cela est exposé à la [section 2.2-3](#) du chapitre 2, si le professionnel en exercice :

- a obtenu l'assurance limitée que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, comme l'exige la NCME 2400;
- n'a pas, à partir des éléments probants obtenus, pris connaissance de problèmes qui le porteraient à croire que les états financiers ne sont pas conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au RIFA.

L'annexe 3 de la NCME 2400 présente l'exemple qui suit de rapport de mission d'examen sur des états financiers à usage général comportant une conclusion non modifiée :

- Exemple 1 : Rapport du professionnel en exercice sur des états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs (par exemple, les NCECF).

7.2 Conclusions modifiées

Lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir l'assurance limitée, comme l'exige la NCME 2400, il faut exprimer une conclusion modifiée.

Paragraphe	Exigence
	Conclusion modifiée
82	<p>Le professionnel en exercice doit exprimer dans son rapport une conclusion modifiée sur les états financiers pris dans leur ensemble dans les cas suivants :</p> <ol style="list-style-type: none"> lorsqu'il détermine, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, que les états financiers comportent des anomalies significatives; lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne un ou plusieurs éléments particuliers des états financiers qui sont significatifs par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.
83	<p>Si des états financiers préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ne donnent pas une image fidèle, le professionnel en exercice doit s'entretenir avec la direction et, selon les exigences du référentiel d'information financière applicable et la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il est nécessaire d'exprimer une conclusion modifiée dans son rapport. (Réf. : par. A127)</p>

Paragraphe	Exigence
84	<p>Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée sur les états financiers, il doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) intituler le paragraphe de conclusion de son rapport « Conclusion avec réserve », « Conclusion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une conclusion », selon le cas; b) fournir dans un paragraphe distinct de son rapport (paragraphe sur le fondement de la conclusion), placé immédiatement avant le paragraphe de conclusion et portant un titre approprié (par exemple, « Fondement de la conclusion avec réserve », « Fondement de la conclusion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion », selon le cas), une description du problème donnant lieu à la conclusion modifiée.
85	<p><i>États financiers comportant des anomalies significatives</i></p> <p>Dans le cas où le professionnel en exercice établit que les états financiers comportent des anomalies significatives, il doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée sont significatives, mais non généralisées, exprimer une conclusion avec réserve; b) s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée sont à la fois significatives et généralisées, exprimer une conclusion défavorable.
86	<p>Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion avec réserve sur les états financiers en raison d'une anomalie significative, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) « Au cours de notre examen, à l'exception des incidences du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle); b) « Au cours de notre examen, à l'exception des incidences du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Paragraphe	Exigence
87	<p>Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion défavorable sur les états financiers, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient :</p> <ul style="list-style-type: none">a) « Selon notre examen, en raison de l'importance du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable, les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle);b) « Selon notre examen, en raison de l'importance du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable, les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
88	<p>Dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion, le professionnel en exercice doit, en ce qui concerne les anomalies significatives donnant lieu à la conclusion avec réserve ou à la conclusion défavorable :</p> <ul style="list-style-type: none">a) décrire et quantifier les incidences financières de l'anomalie significative si celle-ci a trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes), à moins que ce ne soit pas faisable en pratique, auquel cas le professionnel en exercice doit en faire mention;b) expliquer en quoi les informations comportent une anomalie significative si celle-ci a trait à des informations explicatives fournies dans les notes;c) décrire la nature des informations omises si l'anomalie significative résulte de l'omission d'informations à fournir et, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure les informations omises si cela est faisable en pratique.

Paragraphe	Exigence
89	<p data-bbox="673 373 1274 430"><i>Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés</i></p> <p data-bbox="673 441 1274 546">Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure de former une conclusion sur les états financiers en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="673 546 1307 651">a) s'il conclut que les incidences éventuelles, sur les états financiers, d'anomalies non détectées, le cas échéant, pourraient être significatives mais non généralisées, exprimer une conclusion avec réserve; <li data-bbox="673 651 1307 756">b) s'il conclut que les incidences éventuelles, sur les états financiers, d'anomalies non détectées, le cas échéant, pourraient être à la fois significatives et généralisées, formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion.
91	<p data-bbox="673 793 1291 955">Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion avec réserve sur les états financiers en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="673 955 1307 1218">a) « Au cours de notre examen, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle); <li data-bbox="673 1218 1307 1459">b) « Au cours de notre examen, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable » (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
92	<p data-bbox="673 1501 1291 1575">Lorsque le professionnel en exercice formule une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers, il doit indiquer dans le paragraphe de conclusion que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="673 1575 1307 1732">a) en raison de l'importance du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion, il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers; <li data-bbox="673 1732 1307 1785">b) par conséquent, il n'exprime pas de conclusion sur les états financiers.

Paragraphe	Exigence
93	Qu'il exprime une conclusion avec réserve du fait de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une conclusion, le professionnel en exercice doit, dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion, indiquer la ou les raisons de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

7.2-1

Circonstances nécessitant une conclusion modifiée

Il existe deux types de circonstances nécessitant une conclusion modifiée :

- les états financiers comportent des anomalies significatives;
- il est impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Le tableau suivant décrit ces deux types de circonstances.

Tableau 7.2-1A

Mesure à prendre	Circonstance
Une conclusion modifiée est nécessaire s'il y a :	<p>Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers</p> <p>Cela comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> • des anomalies significatives non corrigées; • des principes comptables inappropriés ou appliqués de façon non uniforme; • la non-communication d'une information qui donne lieu à une anomalie significative.
	<p>Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés</p> <p>Il peut s'agir, entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none"> • de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité (p. ex. si des documents comptables ont été endommagés par le feu); • de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux du professionnel en exercice (p. ex. l'indisponibilité de l'information nécessaire); • de limitations imposées par la direction (p. ex. lorsqu'elle restreint l'accès à des membres clés du personnel de l'entité).

Le type de modification nécessaire pour tenir compte de circonstances particulières (p. ex. conclusion avec réserve, conclusion défavorable, ou impossibilité d'exprimer une conclusion) dépend des facteurs suivants :

- nature du problème donnant lieu à une conclusion modifiée;
- caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers.

Le tableau suivant illustre ces éléments.

Tableau 7.2-1B

Nature du problème	Caractère généralisé ou non des incidences sur les états financiers	
	Incidences significatives mais NON généralisées	Incidences significatives ET généralisées
États financiers comportant des anomalies significatives	Conclusion avec réserve	Conclusion défavorable
Impossibilité d'obtenir les éléments probants nécessaires	Conclusion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une conclusion

7.2-2 Trois types de conclusion modifiée

Le tableau qui suit aide à déterminer dans quelles situations et de quelle façon utiliser les trois types de conclusion modifiée.

Tableau 7.2-2A

Type	Applicabilité
Conclusion avec réserve	<p>Le problème (c.-à-d. l'anomalie ou la limitation de l'étendue des travaux) est significatif, mais n'est pas généralisé au point d'obliger à exprimer une conclusion défavorable ou à formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion.</p> <p>Inclure un paragraphe intitulé « Fondement de la conclusion avec réserve » décrivant le problème. Utiliser le libellé figurant au paragraphe 86 ou 91 de la NCME 2400 pour rédiger le paragraphe intitulé « Conclusion avec réserve ».</p>
Conclusion défavorable	<p>Les incidences sur les états financiers sont à la fois significatives et généralisées.</p> <p>Avant le paragraphe intitulé « Conclusion défavorable », inclure un paragraphe intitulé « Fondement de la conclusion défavorable » décrivant le problème. Utiliser le libellé figurant au paragraphe 87 de la NCME 2400 pour rédiger le paragraphe intitulé « Conclusion défavorable ».</p>
Impossibilité d'exprimer une conclusion	<p>Les incidences des anomalies non détectées, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées.</p> <p>Avant le paragraphe intitulé « Impossibilité d'exprimer une conclusion », inclure un paragraphe intitulé « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion » décrivant le problème. Utiliser le libellé figurant au paragraphe 92 de la NCME 2400 pour rédiger le paragraphe intitulé « Impossibilité d'exprimer une conclusion ».</p>

7.2-3 Déclarations de la direction non fiables ou non disponibles

La NCME 2400 souligne l'importance pour le professionnel en exercice d'être en mesure d'obtenir des déclarations fiables de la part de la direction.

Paragraphe	Exigence
71	<p>Si la direction néglige de fournir une ou plusieurs déclaration(s) écrite(s) demandée(s), le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A116)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) s'entretenir de la situation avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance; b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général; c) prendre les mesures appropriées, y compris déterminer l'effet possible sur la conclusion du rapport qu'il délivre selon la présente NCME.
72	<p>Le professionnel en exercice doit formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers ou, s'il y a lieu, démissionner, si les textes légaux ou réglementaires applicables lui permettent de le faire, dans les cas suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) lorsqu'il juge le doute concernant l'intégrité de la direction suffisamment important pour conclure que les déclarations écrites ne sont pas fiables; b) lorsque la direction ne fournit pas les déclarations exigées au paragraphe 68.

Comme l'indiquent les paragraphes 71 et 72 de la NCME 2400, reproduits ci-dessus, le fait pour la direction de négliger de fournir des déclarations peut entraîner la formulation d'une impossibilité d'exprimer une conclusion ou une démission – si celle-ci est permise – de la part du professionnel en exercice.

7.2-4

Démission

Paragraphe	Exigence
13	<p>Dans tous les cas où il est impossible d'obtenir une assurance limitée et où l'expression d'une conclusion avec réserve dans le rapport du professionnel en exercice est insuffisante dans les circonstances, la présente NCME exige que le professionnel en exercice formule une impossibilité d'exprimer une conclusion dans le rapport qu'il délivre à l'issue de la mission ou, au besoin, qu'il démissionne, si les textes légaux ou réglementaires applicables le lui permettent. (Réf. : par. A7 à A9, A133 et A134)</p>

Paragraphe	Exigence
90	<p>Le professionnel en exercice doit démissionner si les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A133 et A134)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) en raison d'une limitation de l'étendue de l'examen imposée par la direction après l'acceptation de la mission par le professionnel en exercice, le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour former une conclusion sur les états financiers; b) le professionnel en exercice établit que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers sont significatives et généralisées; c) la démission est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

La seule solution de remplacement à l'expression d'une conclusion défavorable ou à la formulation d'une impossibilité d'exprimer une conclusion consiste à démissionner (lorsque les textes légaux et réglementaires le permettent), sans rédiger de rapport.

Circonstances où une démission doit être envisagée

(si les textes légaux et réglementaires le permettent)

Si la direction impose une limitation de l'étendue des travaux après l'acceptation de la mission, qu'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et que le professionnel en exercice a conclu que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers sont significatives et généralisées, celui-ci doit envisager de démissionner. La question de savoir s'il est faisable en pratique de démissionner peut dépendre du degré d'avancement de la mission au moment où la direction impose la limitation de l'étendue des travaux et des obligations imposées par les textes légaux et réglementaires. Toutefois, le professionnel en exercice doit démissionner si les conditions énoncées au paragraphe 90 de la NCME 2400 sont réunies.

Dans le présent chapitre, on a présumé que le professionnel en exercice n'avait pas connaissance d'une limitation de l'étendue des travaux imposée par la direction avant l'acceptation de la mission. Comme il est mentionné au chapitre 3 du présent guide, le professionnel en exercice ne doit pas accepter la mission s'il sait que la direction ou les RG imposeront une limitation à l'étendue des travaux telle qu'il estime qu'elle l'amènera à formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion (voir l'alinéa 27 e) de la NCME 2400).

7.2-5

Mention du fait que le rapport pour la période précédente comportait une conclusion modifiée

Si le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée sur les états financiers de la période considérée en raison d'un problème non résolu à l'origine d'une conclusion modifiée pour la période précédente, il doit faire mention de cette conclusion modifiée pour la période précédente (voir le sous-alinéa 94 i) iii) et les paragraphes A150 à A152 de la NCME 2400).

La mention dans le rapport du professionnel en exercice peut consister :

1. soit, si les incidences effectives ou éventuelles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives, à faire référence à la fois aux chiffres de la période considérée et aux chiffres correspondants dans la description du problème à l'origine de la modification;
2. soit à expliquer, le cas échéant, que sa conclusion est modifiée en raison des incidences effectives ou éventuelles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.

Lorsque le rapport du professionnel en exercice pour la période précédente comportait une conclusion modifiée, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée est résolu et a fait l'objet, conformément au RIFA, d'un traitement approprié ou de la communication d'informations adéquates dans les états financiers de la période considérée, il n'est pas nécessaire que la conclusion du professionnel en exercice pour la période considérée fasse mention de la modification antérieure.

L'annexe 3 de la NCME 2400 présente un exemple (exemple 8) de rapport de mission d'examen avec suivi de réserve dans le cas où la limitation de l'étendue des travaux qui était à l'origine de l'expression d'une conclusion avec réserve pour l'exercice précédent subsiste. Dans cet exemple, le professionnel en exercice pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.

Exemple

Voici un extrait de l'exemple 8 :

Fondement de la conclusion avec réserve

Comme c'est le cas dans de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds à l'égard desquelles il n'est pas possible d'obtenir les éléments probants que nous jugeons nécessaires aux fins de l'examen. Par conséquent, les éléments probants obtenus à l'égard de ces produits se sont limités aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme ABC et nous n'avons pas pu déterminer s'il était nécessaire d'apporter des redressements aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour les exercices clos le 31 décembre 20X1 et le 31 décembre 20X0, de l'actif à court terme au 31 décembre 20X1 et au 31 décembre 20X0, et de l'actif net aux 1^{er} janvier et 31 décembre 20X1 et 20X0. Nous avons par conséquent exprimé une conclusion modifiée sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X0, en raison des incidences éventuelles de cette limitation de l'étendue des travaux.

7.2-6

Contenu du « paragraphe sur le fondement de la conclusion » quand le rapport comporte une conclusion modifiée

Le paragraphe sur le fondement de la conclusion donne une description concise du problème donnant lieu à la conclusion modifiée et il porte un titre approprié, par exemple :

- « Fondement de la conclusion avec réserve »;
- « Fondement de la conclusion défavorable »;
- « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion », selon le cas.

Il constitue un paragraphe distinct du rapport du professionnel en exercice et est placé immédiatement avant le paragraphe de conclusion. Les exigences suivantes s'appliquent à la rédaction du paragraphe sur le fondement de la conclusion.

Tableau 7.2-6A

Type	Description exigée
Présence d'une anomalie significative	Décrire et quantifier les incidences financières de l'anomalie significative si celle-ci a trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes). Si la quantification n'est pas faisable en pratique, il faut le mentionner.
	Si l'anomalie significative a trait à des informations explicatives fournies dans les notes : <ul style="list-style-type: none"> expliquer en quoi les informations comportent une anomalie significative; renvoyer à une analyse plus approfondie présentée dans une note annexe, s'il y a lieu.
	Si des informations sont omises : <ul style="list-style-type: none"> décrire la nature des informations omises si l'anomalie significative résulte de l'omission d'informations à fournir; à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure les informations omises pour autant que ce soit faisable en pratique.
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Décrire les circonstances et les raisons expliquant l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Renvoyer à une analyse plus approfondie présentée dans une note annexe, s'il y a lieu.

L'annexe 3 de la NCME 2400 présente les exemples suivants de rapports de mission d'examen comportant une conclusion modifiée:

- Exemple 2 : Rapport du professionnel en exercice comportant une conclusion avec réserve en raison d'une anomalie significative apparente dans les états financiers, lesquels ont été préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, conçu pour répondre aux besoins communs d'information d'un large éventail d'utilisateurs. (États financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité)
- Exemple 3 : Rapport du professionnel en exercice comportant une conclusion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (États

financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle : les normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé)

- Exemple 4 : Rapport du professionnel en exercice comportant une conclusion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers. (États financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle : les normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé)
- Exemple 5 : Rapport du professionnel en exercice comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une conclusion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers, de telle sorte qu'il est impossible de parachever l'examen. (États financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle : les IFRS)

ANNEXE A

Définitions des termes utilisés dans le présent guide

Les termes qui suivent et leur définition sont présentés dans le paragraphe 15 de la NCME 2400.

Terme	Définition
Procédures analytiques	Les évaluations des informations financières reposant sur l'analyse des corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent considérablement des valeurs attendues.
Référentiel d'information financière applicable	Le référentiel d'information financière adopté par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, pour la préparation des états financiers, qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif de ses états financiers, ou obligatoire de par les textes légaux ou réglementaires.
Date de publication des états financiers	La date à laquelle le rapport du professionnel en exercice et les états financiers ayant fait l'objet d'un examen sont mis à la disposition des tiers.
Paragraphe d'observations	Un paragraphe, inclus dans le rapport de mission d'examen du professionnel en exercice, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement du professionnel en exercice, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

Terme	Définition
Risque de mission	Le risque que le professionnel en exercice exprime une conclusion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives.
États financiers à usage général	Des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général.
Référentiel à usage général	<p>Un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.</p> <p>Le terme « référentiel reposant sur le principe d'image fidèle » désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :</p> <ul style="list-style-type: none"> i) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel; ii) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles. <p>Le terme « référentiel reposant sur l'obligation de conformité » désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en i) et en ii) ci-dessus.</p>
Examen initial	<p>Un examen réalisé dans l'un ou l'autre des cas suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> i) les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'un audit ni d'un examen; ii) les états financiers de la période précédente ont été audités ou examinés par un autre professionnel en exercice (le « prédécesseur »).
Demande d'informations	La procédure qui consiste à se procurer des informations auprès de personnes bien informées, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité.

Terme	Définition
Assurance limitée	Le niveau d'assurance obtenu lorsque le risque de mission est ramené à un niveau acceptable dans les circonstances de la mission, mais où ce risque est plus élevé que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, et servant de fondement à l'expression d'une conclusion conformément à la présente NCME. La combinaison de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'obtention d'éléments probants est à tout le moins suffisante pour permettre au professionnel en exercice d'obtenir un niveau d'assurance valable. Le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice est considéré comme valable s'il est probable qu'il rehaussera la confiance des utilisateurs visés à l'égard des états financiers. (Réf. : par. A13)
Paragraphe sur d'autres points	Un paragraphe, inclus dans le rapport de mission d'examen du professionnel en exercice, dans lequel il est fait mention d'un ou de plusieurs points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon le jugement du professionnel en exercice, sont pertinents pour les utilisateurs aux fins de leur compréhension de la mission d'examen, des responsabilités du professionnel en exercice ou du rapport de celui-ci.
Professionnel en exercice	Un professionnel exerçant l'expertise comptable. Le terme peut s'appliquer à l'associé responsable de la mission, ou à d'autres membres de l'équipe de mission, ou encore, le cas échéant, au cabinet. Lorsque la présente NCME vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, elle utilise le terme « associé responsable de la mission » et non celui de « professionnel en exercice ». Les termes « associé responsable de la mission » et « cabinet » s'entendent de leurs homologues respectifs dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.
Jugement professionnel	La mise en œuvre par le professionnel en exercice des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes de certification, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'examen en cours.
Règles de déontologie pertinentes	Les règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission sont soumis, qui comprennent les règles sur l'indépendance et les autres règles de déontologie pertinentes définies dans les codes de déontologie applicables à l'exercice de l'expertise comptable et publiés par les différents organismes comptables professionnels.
États financiers à usage particulier	Des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

Terme	Définition
Référentiel à usage particulier	Un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité. (Réf. : par. A14 à A16)

Autres termes

Outre les termes présentés dans le paragraphe 15 de la NCME 2400 et repris ci-dessus, plusieurs autres termes sont utilisés dans le présent guide.

Les termes qui suivent et leur définition se trouvent dans le glossaire des Normes canadiennes d'audit du *Manuel de CPA Canada – Certification* et dans certaines NCA, et ils sont jugés pertinents pour la NCCQ 1 et la NCME 2400 :

Terme (source)	Définition
Estimation comptable (glossaire, en partie)	Approximation d'une valeur monétaire en l'absence de moyen de mesure précis. Cette expression est employée à la fois pour les montants évalués en juste valeur pour lesquels il existe une incertitude de mesure, et pour les autres montants nécessitant une estimation.
Équipe de mission (glossaire, en partie)	Tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre du réseau a retenu les services et qui met en œuvre des procédures d'audit au cours de la mission. Un expert externe dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau est exclu de cette définition.
Erreur (glossaire)	Anomalie involontaire dans les états financiers, y compris l'omission d'un montant ou d'une autre information.
Fraude (glossaire)	Acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.
Hypothèse de la continuité de l'exploitation (NCA 570.02)	Selon l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, l'entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont préparés sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Terme <i>(source)</i>	Définition
Caractère significatif (NCA 200.06)	Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.
Anomalie (glossaire, en partie)	Écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes.
Direction (glossaire)	La ou les personnes à la tête d'une entité et ayant la responsabilité de la gestion de ses activités. Dans certaines entités de certains pays, la direction comprend tout ou partie des responsables de la gouvernance, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant.
Esprit critique (glossaire)	Attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur.
Partie liée (glossaire, en partie)	<p>Une partie liée est généralement définie dans le référentiel d'information financière applicable. Il peut s'agir notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> • d'une personne ou d'une autre entité qui exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement, sur l'entité présentant l'information financière; • d'une autre entité sur laquelle l'entité présentant l'information financière exerce le contrôle ou une influence notable; • une entité qui se trouve, avec l'entité présentant l'information financière, sous un contrôle commun du fait : <ul style="list-style-type: none"> a) soit d'actionnaires communs qui les contrôlent, b) soit de propriétaires qui sont proches parents, c) ou d'une haute direction commune. <p>Toutefois, des entités sous le contrôle commun d'une collectivité publique (c'est-à-dire l'État ou une collectivité régionale ou locale) ne sont pas considérées comme liées à moins qu'elles ne réalisent entre elles des opérations importantes ou qu'elles ne partagent des ressources dans une mesure importante.</p>

Terme <i>(source)</i>	Définition
Responsables de la gouvernance (RG) (glossaire)	La ou les personnes physiques ou morales (par exemple une personne morale agissant comme fiduciaire) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Cette responsabilité s'étend à la surveillance du processus d'information financière. Dans certaines entités de certains pays, les responsables de la gouvernance peuvent comprendre des cadres dirigeants, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance d'une entité du secteur privé ou public qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant.
Référentiel à usage particulier (glossaire)	Référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

ANNEXE B

Facteurs à prendre en considération en ce qui a trait à l'acceptation ou à la reconduction de la mission

Le tableau qui suit présente certains des facteurs qu'il faut prendre en considération en ce qui a trait à l'acceptation d'une nouvelle mission d'examen ou de la reconduction d'une mission existante. Ces facteurs sont tirés de diverses sources :

Facteurs à prendre en considération en ce qui a trait à l'acceptation ou à la reconduction de la mission

Indépendance / menaces (NCME 2400.27 b))

- Examiner les interdictions énoncées dans les règles de déontologie pertinentes et qui sont susceptibles d'empêcher le cabinet ou un membre du personnel de réaliser la mission.
- Examiner l'existence de menaces importantes à l'indépendance du cabinet. Si des menaces à l'indépendance ont été relevées, consigner les sauvegardes mises en place.

Objectif de la mission (NCME 2400.27 a), A38 et A39)

Établir que la mission sert un objectif rationnel et qu'une mission d'examen est appropriée, compte tenu des circonstances.

Contrôle qualité (se reporter au manuel du cabinet fondé sur la NCCQ 1)

Déterminer si l'acceptation de la mission est susceptible d'aller à l'encontre des politiques du cabinet en matière d'assurance de la qualité qui sont consignées dans le manuel d'assurance de la qualité du cabinet.

Indication d'une limitation à l'étendue des travaux imposée par le client (NCME 2400.27 e))

Déterminer si la limitation entraînerait la formulation d'une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers.

Facteurs à prendre en considération en ce qui a trait à l'acceptation ou à la reconduction de la mission

Intégrité de la direction (NCME 2400.27 d))

Points à considérer :

- dérogations de nature déontologique ou réglementaire;
- piètre réputation en matière d'honnêteté, de déontologie et de comportements éthiques;
- difficultés rencontrées à l'occasion de missions précédentes;
- allégations d'actes illégaux ou de fraudes dans la presse ou dans Internet;
- parti pris de la direction dans l'établissement des estimations ou parties liées non communiquées;
- attitude négative à l'égard des contrôles ou de la tenue de livres;
- enquêtes en cours;
- rapports étroits avec des gens et/ou des sociétés affichant un comportement douteux du point de vue éthique.

Prédécesseur (le cas échéant) (NCME 2400.55 et A107)

Si les états financiers de la période précédente ont été audités ou examinés par un autre professionnel en exercice (le « prédécesseur »), tenir compte des points suivants :

- les raisons que le client potentiel a fournies pour justifier le changement de comptable;
- si d'autres comptables ont récemment refusé de fournir des services au client potentiel;
- si les dossiers de travail du prédécesseur doivent être revus.

Facteurs généraux concernant la gestion de cabinet

Déterminer si l'un ou l'autre des facteurs suivants influeraient sur l'acceptation de la mission :

- doutes quant à la capacité de l'entité de continuer d'exister;
- utilisateurs des états financiers;
- tendances sectorielles défavorables;
- participations dans des entreprises qui présentent un risque élevé;
- disponibilité et fiabilité de l'information et du personnel, c.-à-d. systèmes comptables et documents comptables médiocres et accessibilité insuffisante;
- attention particulière portée par les médias à l'entité ou à ses dirigeants;
- échéances irréalistes pour la production du rapport;
- structure organisationnelle/opérationnelle ou opérations inhabituelles ou trop complexes;
- capacité de payer des honoraires raisonnables.

Compétences au sein du cabinet (NCME 2400.22)

Apprécier si le cabinet a les ressources nécessaires pour mener à bien la mission. Points à considérer :

- l'associé responsable de la mission possède un savoir-faire en matière de certification et une compétence en information financière;
- la disponibilité, au sein du cabinet, du personnel possédant l'expérience et la connaissance sectorielle appropriées;
- le recours à des experts externes (si nécessaire);
- la disponibilité d'un responsable du contrôle qualité de la mission possédant les compétences appropriées (lorsque les politiques du cabinet l'exigent).

Facteurs à prendre en considération en ce qui a trait à l'acceptation ou à la reconduction de la mission

Conditions préalables à l'acceptation d'une mission (NCME 2400.28, A41 à A52)

Avant d'accepter une mission d'examen, le professionnel en exercice doit :

- déterminer si le référentiel d'information financière appliqué aux fins de la présentation des états financiers est acceptable.
- obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir :
 - a) la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au RIFA;
 - b) la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
 - c) la responsabilité de lui fournir :
 - un accès à toutes les informations utiles à la préparation des états financiers,
 - les informations additionnelles qu'il pourrait demander à la direction aux fins de son examen,
 - un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, desquelles il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

Lettre de mission (NCME 2400.34)

- Si la mission est acceptée, une lettre de mission doit être demandée et une copie signée doit être obtenue et consignée en dossier (avant le début des travaux relatifs à la mission).
-

ANNEXE C

Éléments à prendre en considération en ce qui a trait à la compréhension de l'entité et de son environnement et à la préparation des demandes d'informations

Éléments à prendre en considération en ce qui a trait à la compréhension de l'entité et de son environnement pour préparer des demandes d'informations et déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives. (NCME 2400.43 à 45, 47, et A85 à A101)



Facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que les autres facteurs externes, y compris le RIFA (NCME 2400.44 a))



Nature de l'entité, y compris :

- a) ses activités;
- b) sa structure de propriété et de gouvernance;
- c) les types d'investissements qu'elle réalise et qu'elle prévoit réaliser;
- d) ses modes d'organisation interne et de financement;
- e) ses objectifs et stratégies. (NCME 2400.44 b))



Systèmes et documents comptables de l'entité (NCME 2400.44 c))



Choix et application des méthodes comptables par l'entité (NCME 2400.44 d))



Éléments à prendre en considération en ce qui a trait à la compréhension de l'entité et de son environnement pour préparer des demandes d'informations et déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.
(NCME 2400.43 à 45, 47, et A85 à A101)



Estimations

S'informer sur la façon dont la direction établit les estimations comptables importantes et sur les hypothèses sous-jacentes aux éléments probants à l'appui. (NCME 2400.47 a))



Parties liées (NCME 2400.47 b))

S'informer de l'existence de parties liées et sur la question de savoir s'il y a eu des opérations entre parties liées au cours de la période. Le cas échéant, déterminer l'objet de ces opérations et la façon dont elles sont évaluées ainsi que la recouvrabilité des créances.



(Envisagez de demander à la direction de fournir une liste des opérations entre parties liées avant le début de chaque mission.)

Opérations ou événements importants inhabituels ou complexes (NCME 2400.47 c))

S'informer de l'existence d'opérations, de questions ou d'événements importants, inhabituels ou complexes ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris :

- a) les changements importants dans les activités commerciales ou l'exploitation de l'entité;
- b) les changements importants apportés aux termes et conditions des contrats, par exemple les contrats de financement ou d'emprunt et les clauses restrictives;
- c) les écritures de journal importantes ou autres ajustements importants apportés aux états financiers;
- d) les opérations importantes qui ont eu lieu ou ont été comptabilisées vers la date de clôture;
- e) l'état de toutes les anomalies non corrigées décelées au cours des missions d'examen précédentes;
- f) les incidences actuelles ou éventuelles sur l'entité des opérations ou des relations avec des parties liées.



Fraude et non-conformité (NCME 2400.47 d))

Obtenir des informations sur l'existence avérée, suspectée ou alléguée :

- a) de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité;
- b) de situations de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires ayant une incidence directe sur des éléments et des informations significatifs des états financiers, par exemple des textes réglementaires ayant trait à la fiscalité.



Événements postérieurs à la date de clôture (NCME 2400.47 e))

Acquérir une compréhension de tout événement survenu entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice qui nécessite de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations.



**Éléments à prendre en considération en ce qui a trait à la compréhension de l'entité et de son environnement pour préparer des demandes d'informations et déterminer les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.
(NCME 2400.43 à 45, 47, et A85 à A101)**



Capacité de poursuivre l'exploitation (NCME 2400.47 f), g) et A100)

Acquérir une compréhension de tout événement ou situation qui semble jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et du fondement de l'évaluation faite par la direction de cette capacité.



Engagements (NCME 2400.47 h))

Acquérir une compréhension de tout engagement, obligation contractuelle ou éventualité significatif ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris les informations à fournir.



Opérations non monétaires (NCME 2400.47 i))

Acquérir une compréhension de toute opération non monétaire significative ou opération sans contrepartie significative conclue dans la période de présentation de l'information financière considérée.



ANNEXE D

Exemples de procédures analytiques

Trésorerie

Comparer le solde total de la trésorerie et les variations individuelles des soldes de comptes bancaires ou des soldes de trésorerie à ceux de la période précédente. Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Créances clients

- Établir une attente à l'égard du solde des créances clients pour la période considérée en utilisant la variation des produits par rapport à la période précédente.
- Comparer chaque catégorie de créances (c.-à-d. créances clients, taxes de vente ou autres montants à recevoir) avec celles de la période précédente.
- Calculer le délai moyen de recouvrement des créances clients (si cela est pertinent). Comparer ce résultat avec celui de la période précédente et avec les modalités de paiement.
- Comparer le ratio créances douteuses/produits avec le ratio de la période précédente.

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Compte tenu des résultats des procédures ci-dessus, déterminer si des procédures d'examen supplémentaires doivent être mises en œuvre.

Si des procédures supplémentaires sont nécessaires, envisager :

- a) d'étendre les procédures analytiques aux trois ou quatre exercices précédents pour comprendre les tendances;
- b) d'analyser les ventes par mois, par client, etc., afin de comprendre les variations des tendances relatives aux ventes et leur incidence sur les créances clients.

Placements à court terme

Comparer les éléments suivants :

- les placements totaux par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des placements de chaque type ou catégorie par rapport à la période précédente. (Examiner la politique de placement de l'entité pour s'assurer que les types de placements effectués sont permis);
- le rendement moyen des placements par rapport à celui de la période précédente;
- le taux d'intérêt effectif que rapportent les placements portant intérêt par rapport au taux prévu au contrat.

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Prêts et avances

Comparer les éléments suivants :

- le solde des prêts et avances par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des soldes de prêts et avances par rapport à la période précédente;
- le(s) taux d'intérêt effectif(s) par rapport au(x) taux d'intérêt stipulé(s).

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Obtenir le détail de tous les nouveaux prêts et avances et de tous les prêts et avances éteints.

Placements à long terme

Comparer les éléments suivants :

- les placements à long terme par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des placements à long terme par rapport à la période précédente;
- les revenus des placements à long terme par rapport à la période précédente, y compris les dividendes ou la quote-part de l'investisseur dans le bénéfice ou la perte de l'entité émettrice (méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation/de la mise en équivalence).

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Immobilisations corporelles

Comparer les éléments suivants :

- les immobilisations corporelles par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des immobilisations corporelles (coût, acquisitions, cessions, mises hors service, etc.) par rapport à la période précédente;
- la dotation aux amortissements comparativement à la période précédente;
- les acquisitions au cours de la période par rapport au budget des immobilisations approuvé (si disponible).

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Stocks

Comparer les variations ou les tendances suivantes relatives aux stocks :

- le solde des stocks par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- les stocks par emplacement par rapport à la période précédente;
- la composition des stocks (matières premières, produits en cours, produits finis, etc.) par rapport à la période précédente;
- le classement chronologique des stocks (il convient de noter qu'une détérioration du classement chronologique des stocks pourrait être l'indice de stocks désuets ou excédentaires exigeant une réduction de valeur);
- le coût des ventes et la marge brute (exprimés en pourcentage du chiffre d'affaires) des trois derniers exercices;
- le taux de rotation des stocks des trois exercices précédents;
- le délai d'écoulement des stocks.

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Compte tenu des résultats des procédures ci-dessus, déterminer si des procédures d'examen supplémentaires doivent être mises en œuvre. Si des procédures supplémentaires sont nécessaires, envisager :

- d'étendre les procédures analytiques aux trois ou quatre exercices précédents pour comprendre les tendances;
- d'analyser les niveaux des stocks, le chiffre d'affaires et le coût des ventes mensuels afin de comprendre les variations des tendances relatives aux stocks.

Dettes fournisseurs

Comparer les éléments suivants :

- les dettes fournisseurs et les charges à payer, par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des dettes fournisseurs et des charges à payer (c.-à-d. fournisseurs, charges salariales à payer, etc.) par rapport à la période précédente. (Tenir compte de l'incidence des modifications des modalités de paiement, des escomptes, des nouveaux fournisseurs importants ou de la concurrence, etc.);
- les principaux ratios par rapport aux périodes précédentes :
 - a) délai de paiement des dettes fournisseurs ($[\text{dettes fournisseurs}] / [\text{coût des ventes}] \times 365$),
 - b) ratio de liquidité relative ($[\text{actifs à court terme/courants} - \text{stocks}] / [\text{passifs à court terme/courants}]$),
 - c) ratio de liquidité générale ($[\text{actifs à court terme/courants}] / [\text{passifs à court terme/courants}]$).

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Dettes à long terme

Comparer les éléments suivants avec ceux de la période précédente :

- le solde total de la dette à long terme;
- la composition de la dette à long terme;
- le ratio emprunts/capitaux propres ($[\text{dette à long terme}] / [\text{total des capitaux propres}]$);
- le ratio d'endettement ($[\text{total des passifs}] / [\text{total des actifs}]$);
- le ratio de couverture des intérêts ($[\text{résultat avant intérêts et impôts}] / [\text{intérêts}]$).

Obtenir des explications au sujet des soldes inattendus et des variations importantes et les consigner en dossier.

Produits et charges

Obtenir ou établir des tableaux comparatifs de groupement pour tous les postes de l'état des résultats et comparer ces postes à ceux des périodes précédentes et au budget (lorsqu'il est possible de le faire).

Calculer les variations et les ratios, et discuter avec la direction des variations significatives par rapport aux périodes précédentes et consigner en dossier :

- les variations des principaux ratios financiers et des indicateurs clés de performance;
- les variations du chiffre d'affaires (dans l'ensemble) et du chiffre d'affaires ventilé par fonction (par exemple par gamme de produits, par région géographique, etc.);
- la comparaison du chiffre d'affaires mensuel et/ou du chiffre d'affaires par client avec les chiffres des périodes précédentes;
- les retours sur ventes, les notes de crédit, etc., exprimés en pourcentage du chiffre d'affaires;
- les marges brutes (dans l'ensemble) et ventilées par fonction;
- les charges salariales (dans l'ensemble);
- les retenues sur salaires et les avantages sociaux exprimés en pourcentage de la rémunération totale, comparés aux taux historiques et prévus par la loi;
- les postes de charges, par principaux groupements et catégories;
- les corrélations entre les postes, par exemple le pourcentage du chiffre d'affaires que représentent les commissions et le pourcentage des achats que représente le fret;
- la charge d'intérêts par rapport au solde moyen de l'emprunt connexe et au taux stipulé;
- tout autre ratio important.

Obtenir des explications au sujet des variations relevées dans les éléments ci-dessus et les consigner en dossier.

Produits (comparaison entre le montant attendu et le montant comptabilisé dans les documents comptables)

Lorsqu'il existe une relation identifiable relative aux composantes des produits, envisager de mettre en œuvre une procédure analytique ou preuve au total (par exemple les produits provenant de la location d'appartements, d'une garderie et de l'abonnement à un club d'entraînement physique).

- Obtenir le nombre d'appartements à un, deux ou trois chambres à coucher dans l'immeuble.
- Demander quel est le loyer approuvé pour chaque type d'appartement pour la période.
- Obtenir le nombre d'appartements vacants pour l'exercice considéré et le comparer à celui de l'exercice précédent.
- Comparer les produits attendus lorsque tous les appartements sont loués ([nombre d'appartements] × [loyer]) et soustraire les pertes de produits découlant des appartements vacants, etc.
- Comparer les produits attendus aux produits réels.

Obtenir des explications au sujet des variations relevées dans les éléments ci-dessus et les consigner en dossier.

ANNEXE E

Événements ou situations relatifs à la continuité de l'exploitation

Cette liste est tirée du paragraphe A105 de la NCME 2400. Elle n'est pas exhaustive et l'importance de ces événements ou situations peut souvent être atténuée par d'autres facteurs.

Événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la continuité de l'exploitation

Indicateurs de nature financière

1. Capitaux propres ou fonds de roulement négatifs.
2. Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de remboursement ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme.
3. Indications de retrait du soutien financier de la part des créanciers.
4. Flux de trésorerie d'exploitation négatifs ressortant des états financiers historiques ou prévisionnels.
5. Ratios financiers clés défavorables.
6. Lourdes pertes d'exploitation ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer des flux de trésorerie.
7. Retards dans la distribution de dividendes ou suspension de la distribution.
8. Incapacité de payer les créanciers aux échéances.

Événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la continuité de l'exploitation

9. Incapacité de se conformer aux conditions des conventions de prêt.

10. Fournisseurs exigeant désormais le paiement à la livraison.

11. Incapacité d'obtenir du financement pour le développement nécessaire de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs liés à l'exploitation

1. Intention de la direction de liquider l'entité ou de mettre fin à ses activités.

2. Départ de cadres dirigeants clés sans remplacement.

3. Perte d'un marché de première importance, d'un ou de plusieurs clients clés, d'une franchise, d'une licence ou d'un ou de plusieurs fournisseurs principaux.

4. Difficultés liées à la main-d'œuvre.

5. Pénuries de fournitures importantes.

6. Émergence d'un concurrent redoutable.

Autres indicateurs

1. Non-conformité aux exigences en matière de capital ou à d'autres exigences légales.

2. Procédure judiciaire ou démarche réglementaire entreprise à l'endroit de l'entité et pouvant avoir, si elle aboutit, des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourrait probablement pas faire face.

3. Changements dans les textes légaux ou réglementaires ou dans les politiques publiques, qui auront vraisemblablement des effets défavorables sur l'entité.

4. Survenance de sinistres non couverts ou insuffisamment couverts par des assurances.



CPA

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

277, RUE WELLINGTON OUEST
TORONTO (ONTARIO) CANADA M5V 3H2
TÉL. 416 977.3222 TÉLÉC. 416 977.8585
WWW.CPACANADA.CA