

# Alerte audit et certification

NCA

FÉVRIER 2015

## **NCA 610 : Recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit**

Le présent bulletin *Alerte audit et certification* vise à faire mieux connaître les exigences portant sur le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit conformément aux dispositions de la NCA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, qui sont en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2014. Il rappelle aux auditeurs certaines exigences énoncées dans le *Manuel de CPA Canada - Certification* à cet égard, de même que les modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui s'y rattachent, et il fait état des actions qui peuvent aider les auditeurs à se conformer à ces exigences. Le présent bulletin ne porte pas sur tous les aspects de la NCA 610, et il ne traite pas des autres exigences à l'intention des auditeurs réalisant un audit qui se trouvent dans d'autres NCA.

### **Qu'est-ce qui a changé?**

La NCA 610 traite dorénavant des responsabilités de l'auditeur externe qui envisage de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe sous sa direction, sa supervision et sa revue. Ces exigences visent à fournir un cadre permettant à l'auditeur externe de déterminer s'il convient de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe et, dans l'affirmative, dans quels secteurs de l'audit et dans quelle mesure. Lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, les objectifs de l'auditeur externe consistent notamment à diriger, superviser et passer en revue leurs travaux de façon appropriée.

L'assistance directe s'entend de « la mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue ».

Les exigences suivantes de la NCA 610 ont trait au recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit :

- Détermination de la pertinence du recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe aux fins de l'audit (paragraphe 26 à 28 et A31 à A34).
- Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe (paragraphe 29 à 32 et A35 à A39).
- Recours à l'assistance directe des auditeurs internes (paragraphe 33 à 35, A40 et A41).
- Documentation (paragraphe 37).

## Quand ces exigences entrent-elles en vigueur?

Les exigences s'appliquent aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2014.

## Dans quelles circonstances peut-on avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne aux fins de l'audit?

Les conditions nécessaires pour que l'auditeur externe puisse utiliser les travaux des auditeurs internes sont les suivantes :

- lorsqu'il n'existe pas de menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne;
- lorsque l'auditeur interne possède une compétence suffisante pour réaliser les travaux proposés.

Lorsqu'il existe des menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne ou lorsque celui-ci ne possède pas une compétence suffisante pour réaliser les travaux proposés, l'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne.

Si un audit de groupe est réalisé et que des composantes sont situées dans un pays étranger, l'auditeur externe doit se demander s'il existe des textes légaux ou réglementaires qui interdisent le recours à l'assistance directe de l'auditeur interne dans le pays étranger.

## Comment l'auditeur externe pourrait-il évaluer la performance de l'auditeur interne?

Aux fins de l'évaluation de l'existence et de l'importance de menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne, il importe de noter que l'objectivité s'entend de la capacité d'effectuer les travaux proposés sans que le jugement professionnel soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Les facteurs suivants peuvent être pertinents aux fins de la réalisation de cette évaluation :

- la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes;
- les relations familiales et personnelles avec une personne dont le travail est lié à l'aspect de l'entité auquel les travaux se rapportent, ou qui en a la charge;

- une association avec la division ou le service de l'entité auquel les travaux se rapportent;
- des intérêts financiers importants dans l'entité, autres qu'une rémunération établie selon des conditions qui correspondent à celles applicables aux autres employés occupant des fonctions de niveau hiérarchique similaire.

Pour évaluer le niveau de compétence<sup>1</sup> d'un auditeur interne, bon nombre des facteurs utilisés pour évaluer la compétence de la fonction d'audit interne peuvent également être pertinents si l'on tient compte de la situation de l'auditeur interne en question et des travaux auxquels il peut être affecté. Les facteurs suivants peuvent être pertinents aux fins de la réalisation de cette évaluation :

- la fonction d'audit interne dispose ou non de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités;
- des politiques ont été établies ou non pour l'embauche et la formation des auditeurs internes et pour leur affectation aux missions d'audit interne;
- l'auditeur interne possède ou non la formation technique et les compétences adéquates en audit. Parmi les critères pertinents que l'auditeur externe peut prendre en considération dans son évaluation, il y a lieu de mentionner la détention ou non d'un titre professionnel pertinent et d'une expérience appropriée par l'auditeur interne;
- l'auditeur interne possède ou non les connaissances nécessaires concernant l'information financière de l'entité et le référentiel d'information financière applicable, et la fonction d'audit interne possède ou non les compétences nécessaires (par exemple, une bonne connaissance du secteur d'activité) pour effectuer des travaux liés aux états financiers de l'entité;
- l'auditeur interne est ou non membre de corps professionnels pertinents qui l'obligent à respecter les normes professionnelles applicables, y compris les exigences en matière de perfectionnement professionnel continu.

## Quels travaux peut-on confier aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe dans le cadre de l'audit?

### Éléments à considérer par l'auditeur externe

Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue qui sont appropriés dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :

- la mesure dans laquelle le jugement intervient dans :
  - la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes,
  - l'évaluation des éléments probants réunis;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives;

<sup>1</sup> Le paragraphe A8 de la NCA 610 indique que la compétence de la fonction d'audit interne s'entend de l'acquisition et du maintien, au sein de la fonction dans son ensemble, du niveau de connaissances et de compétences nécessaire pour que les tâches soient accomplies diligemment et conformément aux normes professionnelles applicables.

- son évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront l'assistance directe.

Les paragraphes A15 à A22 de la section Modalités d'application et autres commentaires explicatifs de la NCA 610 fournissent des indications pertinentes concernant la détermination de la nature et de l'étendue des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes.

### **Communications exigées de l'auditeur externe**

L'auditeur externe doit, lorsqu'il communique aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit conformément à la NCA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance*, leur indiquer la nature et l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle il a l'intention d'avoir recours, de manière à s'entendre avec eux sur le fait qu'un tel recours n'est pas excessif dans les circonstances de la mission. Nonobstant la direction, la supervision et la revue assurées par l'auditeur externe, un recours excessif à l'assistance directe des auditeurs internes peut avoir une incidence sur les perceptions concernant l'indépendance dans le cadre de la mission d'audit externe.

### **Prendre du recul et évaluer l'ensemble de la situation**

L'auditeur externe doit évaluer si, dans l'ensemble, le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mesure prévue ainsi que l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne n'aboutiraient pas à une absence d'intervention suffisante de sa part dans l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime.

### **Y a-t-il des secteurs pour lesquels il ne faut pas avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit?**

Oui, l'auditeur externe ne doit pas demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans la mise en œuvre de procédures qui :

- impliquent de poser des jugements importants dans le cadre de la mission d'audit, comme :
  - l'évaluation des risques d'anomalies significatives,
  - l'évaluation du caractère suffisant des tests mis en œuvre,
  - l'évaluation du bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation,
  - l'évaluation des estimations comptables importantes,
  - l'évaluation du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres questions ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur;
- ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et la part de jugement nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants réunis est autre que limitée. Par exemple, lorsque l'évaluation des comptes clients est considérée comme un secteur qui présente un risque élevé, il ne serait pas approprié de confier l'évaluation du caractère adéquat de la provision y afférente à un auditeur interne qui fournit une assistance directe, car cette évaluation ferait appel à une part de jugement autre que limitée;

- ont trait à des travaux auxquels les auditeurs internes ont participé et qui ont fait ou feront l'objet de communications à la direction ou aux responsables de la gouvernance par la fonction d'audit interne;
- ont trait aux décisions que prend l'auditeur externe conformément à la NCA 610 concernant la fonction d'audit interne et l'utilisation de ses travaux ou le recours à son assistance directe. Par exemple, voici certaines activités et tâches pour lesquelles il ne serait pas approprié de demander aux auditeurs internes de fournir une assistance directe :
  - l'analyse des risques de fraude dont il est question dans la NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*,
  - la détermination des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'improviste tel qu'il est indiqué dans la NCA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*,
  - le contrôle des demandes de confirmation externe et l'évaluation des résultats des procédures de confirmation externe, traités dans la NCA 505, *Confirmations externes*. Les auditeurs internes peuvent toutefois aider l'auditeur externe à rassembler les informations dont il a besoin pour résoudre les divergences dans les réponses à des demandes de confirmation.

### Que doit-on faire avant d'avoir recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe?

Avant de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe aux fins de l'audit, l'auditeur externe doit obtenir un accord écrit sur les éléments suivants, tel qu'indiqué ci-dessous :

- obtenir l'accord écrit d'un représentant autorisé de l'entité confirmant qu'il sera permis aux auditeurs internes de suivre les instructions de l'auditeur externe et que l'entité n'interviendra pas dans les travaux que les auditeurs internes effectueront pour l'auditeur externe;
- obtenir l'accord écrit des auditeurs internes confirmant qu'ils respecteront la confidentialité de certaines questions selon les instructions de l'auditeur externe et informeront celui-ci de toute menace à leur objectivité.

### Qu'exige-t-on lorsqu'on a recours à l'assistance directe des auditeurs internes?

L'auditeur externe doit diriger, superviser et passer en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la NCA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*. À cette fin :

- la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29<sup>2</sup> de la NCA 610;

<sup>2</sup> Le paragraphe 29 de la NCA 610 indique que pour déterminer la nature et l'étendue des travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue qui sont appropriés dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :

- la mesure dans laquelle le jugement intervient dans :
  - la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes,
  - l'évaluation des éléments probants réunis;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives;
- son évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront l'assistance directe.

- les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des éléments probants obtenus dans le cadre de certains des travaux effectués par les auditeurs internes.

La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour le convaincre que les auditeurs internes ont obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux.

En assurant la direction, la supervision et la revue des travaux effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit demeurer attentif aux éléments indiquant que les évaluations qu'il a faites de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes, ne sont plus appropriées.

### **Y a-t-il des exigences applicables en matière de documentation?**

Oui. Lorsque l'auditeur externe a recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit, il doit inclure dans la documentation de l'audit :

- l'évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que l'évaluation du niveau de compétence des auditeurs internes auxquels il a demandé de lui fournir une assistance directe;
- les motifs de la décision concernant la nature et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs internes;
- qui a passé en revue les travaux effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue, conformément à la NCA 230, *Documentation de l'audit*;
- les accords écrits obtenus d'un représentant autorisé de l'entité et des auditeurs internes en application du paragraphe 33 de la NCA 610;
- les feuilles de travail préparées par les auditeurs internes qui ont fourni une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

### **Autres ressources**

1. Norme canadienne d'audit (NCA) 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*
2. Base des conclusions : NCA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*
3. **Basis for Conclusions: ISA 610 (Revised), Using the Work of Internal Auditors, and ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment**

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

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

*Directrice de projets*

Recherche, orientation et soutien

Audit et certification

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

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

**Taryn Abate, CPA, CA, CPA (III.)**

*Directrice de projets*

Recherche, orientation et soutien

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

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

**AVERTISSEMENT**

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

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

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