

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

MISE EN ŒUVRE DES NORMES CANADIENNES D'AUDIT (NCA)

AVRIL 2015

NORME ABORDÉE

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

Tests sur les écritures de journal et les autres ajustements : une réponse au risque de contournement des contrôles par la direction

L'obligation de vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers s'applique à tous les audits, indépendamment de votre évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction puisse varier d'une entité à l'autre, ce risque reste néanmoins présent dans toutes les entités. Compte tenu de la manière imprévisible dont un tel contournement peut survenir, il s'agit d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraude et donc d'un risque important qui exige une attention particulière dans le cadre de la mission, notamment la réalisation de tests sur les écritures de journal et les autres ajustements.

Le présent **Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs** (**outil**) vous aidera à concevoir une approche en vue de tester les écritures et les autres ajustements pour répondre aux risques de contournement des contrôles par la direction. Cet **outil** a pour but principal de vous aider à vous conformer aux exigences énoncées à l'alinéa 32 a) de

la NCA 240, et porte sur le « quoi » (exigences auxquelles l'auditeur doit se conformer), le « pourquoi » (raison(s) pour laquelle (lesquelles) il faut se conformer aux exigences), et le « comment » (aspects pratiques de la conformité aux exigences).

L'outil n'aborde pas les autres procédures que vous êtes tenu de mettre en œuvre pour répondre aux risques de contournement des contrôles par la direction. Il ne traite pas non plus de l'exigence énoncée à l'alinéa 20 b) de la NCA 330, selon laquelle l'auditeur est tenu de mettre en œuvre des procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers et d'examiner ainsi les écritures de journal significatives et les autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers. Les tests effectués sur les écritures de journal peuvent aussi être une source de tests relativement à des risques de fraude précis autres que des risques de contournement par la direction.

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

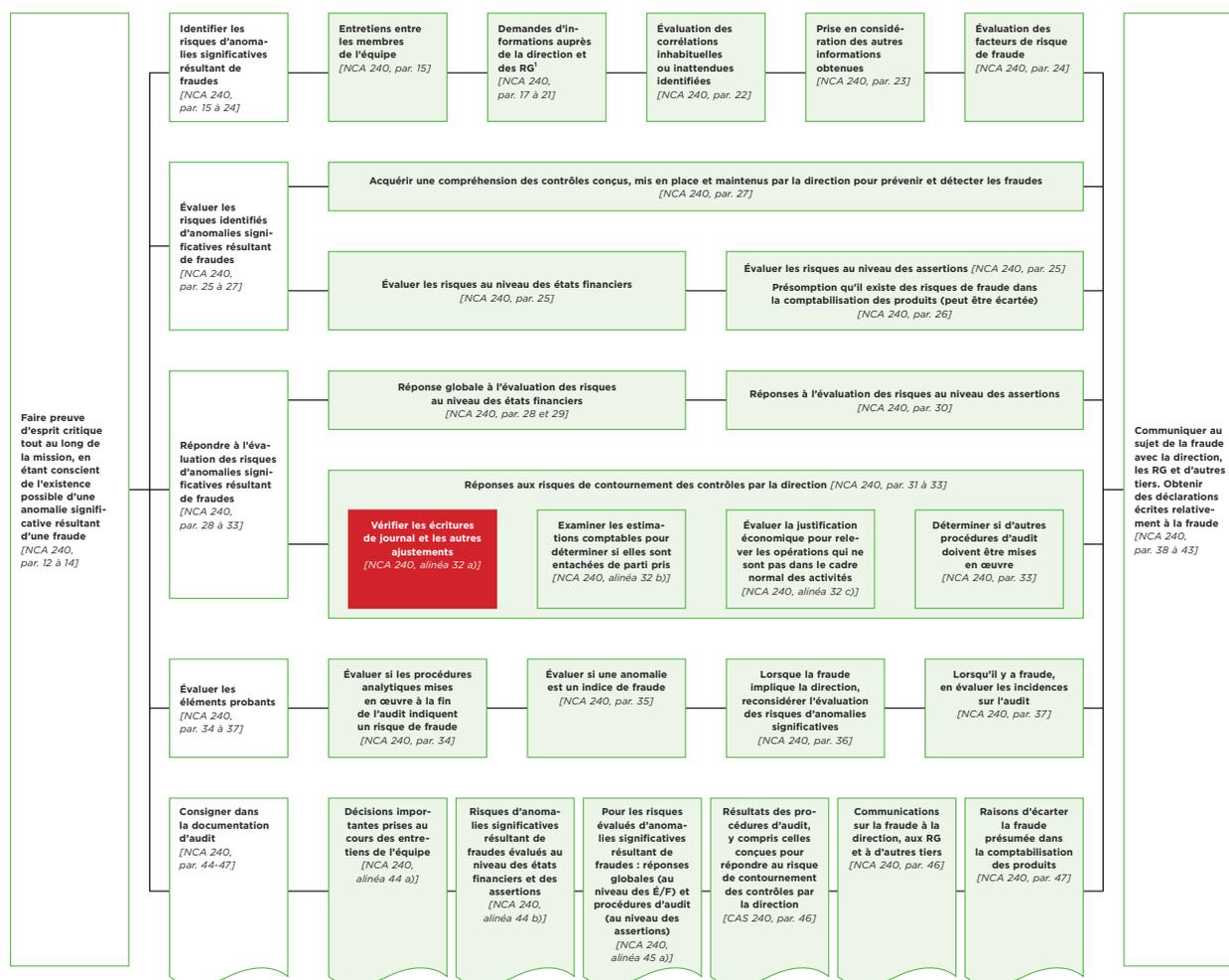
- met l'accent sur le fait qu'il vous incombe d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
- précise que, pour obtenir une assurance raisonnable, vous êtes tenu de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, compte tenu de la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles mis en place et du fait que des procédures d'audit qui peuvent être efficaces pour détecter les erreurs peuvent se révéler inefficaces pour détecter des fraudes;
- définit la fraude comme un 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;
- vous aide à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et à concevoir des procédures permettant de détecter de telles anomalies.

Vous devez faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que votre expérience passée auprès de l'entité vous a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. [NCA 240, par. 12]

Exigences de la NCA 240, y compris celles qui visent à répondre aux risques de contournement des contrôles par la direction

Le **diagramme 1** ci-dessous résume les exigences précises de la NCA 240 qui traitent des responsabilités de l'auditeur à l'égard de la fraude lors d'un audit des états financiers. Il fait ressortir en rouge les exigences précises énoncées à l'alinéa 32 a) dont il est question dans l'**outil**, et il montre comment ces exigences s'inscrivent dans l'ensemble de la norme de même que leur lien avec les autres exigences. On pourrait croire que ces exigences ne constituent qu'une mince fraction de la réponse aux risques de fraude dans le cadre d'un audit, mais il s'avère que les praticiens ont de la difficulté à les appliquer.

Diagramme 1



1 « RG » s'entend des responsables de la gouvernance.

Étapes de la vérification du caractère approprié des écritures de journal et des autres ajustements en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

Le **diagramme 2** fait état d'une approche pouvant être utilisée pour tester les écritures de journal et les autres ajustements de manière à répondre au risque de contournement des contrôles par la direction. Vous devez adapter votre approche aux circonstances propres à votre mission d'audit.

Le risque de contournement des contrôles par la direction exige une attention particulière dans le cadre de la mission, dont la réalisation de tests sur les écritures de journal et les autres ajustements. L'alinéa 32 a) de la NCA 240 exige qu'**indépendamment de votre évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction**, vous conceviez et mettiez en œuvre des procédures d'audit destinées à :

- vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit en vue de cette vérification, l'auditeur doit :
 - s'enquérir auprès des personnes participant au processus d'information financière de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements;
 - sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période;
 - considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période.

Le paragraphe A41 de la NCA 240 rappelle aux auditeurs que la présence, dans les états financiers, d'anomalies significatives résultant de fraudes implique souvent la manipulation du processus d'information financière par l'enregistrement d'écritures de journal incorrectes ou non autorisées. Cela peut se produire tout au long de l'exercice ou à la clôture, ou lorsque la direction procède à des ajustements de montants dans les états financiers qui ne sont pas reflétés par des écritures de journal, par exemple des ajustements de consolidation ou des reclassements.

Nous attirons votre attention sur le fait que les tests à effectuer sur les écritures de journal ne consistent pas seulement à examiner les écritures de journal et autres ajustements importants comme l'exige l'alinéa 20 b) de la NCA 330. Les procédures que vous devez mettre en œuvre conformément à l'alinéa 32 a) de la NCA 240 consistent à répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont le fait d'un contournement des contrôles par la direction. La nature, le calendrier et l'étendue des tests à effectuer sur les écritures de journal dépendent de votre évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. En outre, le paragraphe A43 de la NCA 240 précise que, lorsque vous identifiez et sélectionnez les écritures de journal et les autres ajustements à tester, les facteurs pertinents comprennent les caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux, la nature et la complexité des comptes et les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre normal des activités. Vous trouverez dans le présent outil des exemples de ces facteurs, appelés des « caractéristiques d'écritures de journal susceptibles d'être incorrectes ». Cependant, il importe de noter que les tests exigés selon l'alinéa 20 b) de la NCA 330 ne correspondent pas nécessairement aux tests exigés selon l'alinéa 32 a) de la NCA 240.

Diagramme 2



Diagramme 2—Étape 1—Comprendre

« Quoi »

[NCA 315, alinéa 18 f)]

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

... les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.

« Pourquoi »

L'acquisition d'une compréhension vise à aider l'auditeur à reconnaître les écritures de journal et les autres ajustements incorrects ou non autorisés, ou les activités inhabituelles concernant les écritures de journal. Ensemble, votre compréhension des écritures de journal et des autres ajustements et votre compréhension des facteurs de risque de fraude propres à l'entité peuvent vous servir à repérer les occasions et les motifs susceptibles d'inciter la direction à commettre une fraude en ayant recours à la manipulation des comptes ou à des écritures de journal ou d'autres ajustements incorrects. Vous pouvez aussi déterminer s'il existe au sein de l'entité des attitudes et des rationalisations, par exemple un ton inadéquat donné par la direction, susceptibles d'accroître le risque que des employés commettent une fraude.

Les facteurs de risque de fraude peuvent comprendre, par exemple, des motifs ou des pressions qui incitent des personnes à donner une image inexacte des résultats ou de la situation financière de l'entité :

- pour leur avantage personnel (par exemple, un salaire, une promotion, des primes);
- pour atteindre des cibles (il est à noter qu'il peut y avoir lieu de s'intéresser aussi aux mesures non conformes aux PCGR, qui peuvent être importantes pour les analystes et les investisseurs; les montants peuvent avoir été reclassés dans les états financiers pour améliorer les indicateurs clés de performance);
- pour respecter les clauses restrictives;
- pour répondre aux exigences de tiers.

[Cette étape conjointement avec les demandes d'informations adressées à des personnes qui participent au processus d'information financière au sujet d'une activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures et des autres ajustements (étape 2) serviront de base à la détermination de la population des écritures et des autres ajustements à tester (étape 3).]

Diagramme 2—Étape 1—Comprendre

« Comment »

Même lorsque vous n'avez nullement l'intention de vous appuyer sur les contrôles internes parce que vous adoptez une « stratégie de corroboration », vous devez, à tout le moins, évaluer la conception des contrôles pertinents exercés par l'entité sur les écritures de journal et les autres ajustements qui visent précisément les risques de fraude et déterminer si ces contrôles ont été mis en œuvre. Les procédures appliquées pour obtenir des éléments probants concernant la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents peuvent comprendre :

- les demandes d'informations auprès du personnel de l'entité (on considère que les demandes d'informations ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés);
- l'observation de l'application de contrôles particuliers;
- l'inspection de documents et de rapports;
- le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière (test de cheminement).

Dans le cadre de l'acquisition de votre compréhension, vous pouvez prendre en considération les éléments suivants :

- Quel logiciel comptable l'entité utilise-t-elle (un progiciel ou un logiciel personnalisé)?
- L'entité dispose-t-elle en interne d'une expertise en technologies de l'information (TI)?
- Quels sont les types d'écritures de journal (écritures courantes, non courantes, enregistrées après la date de clôture et autres ajustements)?
- Comment les écritures sont-elles générées (électroniquement ou manuellement)?
- Qui a accès au code source?
- Y a-t-il une séparation des tâches entre le personnel des TI et le personnel de la comptabilité?
- Qui peut enregistrer les écritures de journal et les autres ajustements ou y est autorisé?
- Qui peut approuver les écritures de journal et les autres ajustements ou y est autorisé?
- Quels sont la nature, le calendrier et l'étendue des examens des écritures de journal et des autres ajustements?
- Quels sont la nature, l'étendue et le calendrier de la documentation relative aux examens?
- Y a-t-il des circonstances dans lesquelles la direction a demandé au personnel des TI de lui donner un accès pour enregistrer une écriture de journal qui, normalement, est réservé aux membres du personnel autorisés?
- À quel moment les écritures de journal et les autres ajustements sont-ils généralement traités (par exemple, le jour, la nuit, les fins de semaine)?

Les informations obtenues, y compris lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, peuvent aussi s'avérer utiles pour l'identification des facteurs de risque de fraude qui influent sur votre évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers. Vous devez déterminer s'il existe des facteurs de risque particuliers qui augmentent le risque de contournement des contrôles par la direction, ce qui pourrait vous aider à relever des catégories particulières d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester.

Diagramme 2—Étape 1—Comprendre

« Comment » (suite)

Si vous avez testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur l'enregistrement des écritures de journal et des autres ajustements et conclu que les contrôles pertinents fonctionnent de manière efficace, vous pourriez être en mesure de réduire l'étendue des tests de corroboration à effectuer sur ces écritures et ajustements. Il est important de savoir que les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre des opérations courantes ne sont peut-être pas soumis au même niveau de contrôle interne que les écritures de journal courantes passées pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements mensuels. Toute modification des tests de corroboration envisagés à l'égard de ces écritures et ajustements (en raison de l'existence d'un contrôle interne efficace sur l'enregistrement des écritures de journal et des autres ajustements) doit être mûrement réfléchi, car les tests sur les écritures de journal font partie de la réponse d'audit au risque de fraude résultant du contournement des contrôles par la direction.

Diagramme 2—Étape 2—S'enquérir

« Quoi »

Conformément au sous-alinéa 32 a)i) de la NCA 240, vous devez **vous enquérir** auprès des personnes participant au processus d'information financière de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements.

« Pourquoi »

Ces demandes d'informations ont pour but de corroborer et d'étoffer la compréhension acquise à l'**étape 1** pour vous aider à reconnaître les écritures de journal et les autres ajustements incorrects ou non autorisés, ou les activités inhabituelles concernant les écritures de journal, et à repérer les occasions et les motifs susceptibles d'inciter la direction à commettre une fraude en ayant recours à la manipulation des comptes, à des écritures de journal ou à d'autres ajustements incorrects.

Par exemple, il se peut que vous appreniez d'un employé qu'un changement inhabituel est survenu dans le traitement des opérations, ou qu'on lui a demandé de traiter une écriture de journal de façon à modifier des estimations comptables sans explication ou documentation adéquate. Il se peut également que vous appreniez que des activités inhabituelles ont eu lieu au cours de certaines périodes pendant l'exercice, laissant entrevoir un risque accru de contournement des contrôles par la direction.

« Comment »

Vous devez tenir compte non seulement des entretiens avec la direction, mais aussi des entretiens avec d'autres personnes qui participent au processus d'information financière. Vous devez exercer votre jugement professionnel pour choisir les personnes pertinentes et appropriées auxquelles adresser vos demandes d'informations.

Diagramme 2—Étape 2—S'enquérir

« Comment » (suite)

Posez des questions ouvertes comme celles qui suivent aux personnes qui participent directement au processus d'information financière :

- Quels types d'écritures de journal et d'autres ajustements enregistrez-vous ou traitez-vous normalement?
- Quels autres types d'écritures de journal et d'autres ajustements avez-vous enregistrés ou traités au cours de l'exercice?
- Quelles écritures de journal et autres ajustements avez-vous enregistrés ou traités sans documents justificatifs?
- Qui s'est chargé des écritures de journal et des autres ajustements pendant vos vacances?
- S'est-il produit des situations dans lesquelles :
 - on vous a demandé de fournir vos données de connexion au système;
 - à votre connaissance, l'un de vos collègues a enregistré ou traité des écritures inhabituelles;
 - des personnes qui normalement ne traitent pas d'écritures de journal et d'autres ajustements ont enregistré ou traité ces écritures et ajustements cette année?
- Vous devriez poser des questions ouvertes aux personnes qui participent au processus d'information financière, mais qui ne participent pas directement au traitement des écritures de journal, afin de déterminer si elles ont relevé quoi que ce soit d'inhabituel dans les rapports ou les autres documents découlant du processus d'information financière pour la période visée par l'audit.

Diagramme 2—Étape 3—Sélectionner

« Quoi »

[Sous-alinéas 32 a)ii) et iii) de la NCA 240]

Sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période et considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période.

« Pourquoi »

Le risque que la direction manipule les états financiers au moyen d'écritures de journal et d'autres ajustements est souvent plus élevé à la fin de la période, car la direction peut, par exemple, être particulièrement motivée à atteindre des cibles déterminées. Il faut toutefois garder à l'esprit que la fraude liée aux états financiers peut être commise au moyen d'écritures de journal incorrectes en tout temps pendant la période visée par l'audit.

Vous devez donc considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période. Pour ce faire, vous pouvez tenir compte des informations obtenues aux **étapes 1 et 2** qui peuvent indiquer un risque accru d'enregistrement d'écritures de journal et d'autres ajustements incorrects tout au long de la période, par exemple :

- l'absence de processus structurés de clôture des états financiers et d'information financière;
- l'existence de cibles financières ou d'autres incitatifs importants qu'il faut atteindre ou évaluer à d'autres moments qu'à la fin de l'exercice.

Diagramme 2—Étape 3—Sélectionner

« Comment »

Vous devez exercer votre jugement professionnel pour sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester.

Il importe d'abord d'inventorier la population d'écritures de journal et d'autres ajustements pour réduire le risque de ne pas sélectionner certaines écritures de journal et autres ajustements à tester. La méthode utilisée pour évaluer l'exhaustivité de la population d'écritures de journal et d'autres ajustements dépend, en partie, du système d'information de l'entité. Cette évaluation de l'exhaustivité de la population doit précéder la sélection des écritures de journal et des autres ajustements à tester, et la méthode d'évaluation retenue peut comporter le recours à des techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO). Il existe des TAAO commerciales qui peuvent être utilisées avec des logiciels comptables comme SimplyAccounting, AccPac, Quick Books et GreatPlains.

Voici des exemples de procédures que vous pourriez mettre en œuvre pour évaluer l'exhaustivité :

- Utiliser des outils de TAAO pour appliquer des procédures analytiques quantitatives (par exemple, inventorier toutes les écritures de journal du premier au dernier numéro pour la période et vérifier la séquence numérique pour relever les entrées manquantes ou en double).
- Appliquer des procédures de suivi :
 - obtenir le grand livre général pour la période, vérifier la concordance des soldes d'ouverture et des soldes de clôture de l'exercice précédent, classer les opérations par compte, reconstituer le solde des comptes sélectionnés du grand livre général pour la période et en vérifier la concordance avec la balance de clôture;
 - rapprocher la balance de clôture reconstituée et les états financiers pour obtenir la preuve que toutes les écritures de journal et les autres ajustements, y compris les écritures enregistrées après la date de clôture, sont reflétés dans les états financiers.
- Recourir à un spécialiste des TI, par exemple, pour évaluer le processus employé par l'entité pour extraire les écritures de journal de la période ou pour extraire de manière indépendante les écritures de journal du système.

Si vos tests portent uniquement sur des écritures de journal effectuées à la fin de la période, vous devez déterminer comment évaluer l'exhaustivité de la population pertinente.

En ce qui a trait à l'exigence selon laquelle vous devez sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période, il vous faudra exercer votre jugement professionnel pour déterminer ce qui constitue la « fin de la période » dans votre situation particulière. En général, il ne s'agira pas uniquement de la dernière journée de l'exercice; vous devrez aussi tenir compte des écritures enregistrées avant et après la date de clôture de la période, selon la nature des opérations et votre compréhension des processus de présentation de l'information de la direction. La « fin de la période » peut également comprendre la période au cours de laquelle vous avez relevé, grâce à la compréhension que vous avez acquise aux **étapes 1 et 2**, l'existence d'un motif ou d'une occasion pouvant inciter la direction à commettre une fraude.

Diagramme 2 — Étape 3 — Sélectionner

« Comment » (suite)

La compréhension acquise à l'**étape 1** et les demandes d'informations effectuées à l'**étape 2** devraient vous avoir fourni suffisamment d'informations pour relever les caractéristiques des écritures de journal et autres ajustements susceptibles d'être incorrects qui sont propres au client. Par exemple, les caractéristiques des écritures de journal et autres ajustements susceptibles d'être incorrects peuvent comprendre les écritures et autres ajustements :

- enregistrés dans des comptes sans lien entre eux, inhabituels (par exemple, des combinaisons inhabituelles de débits et de crédits) ou rarement utilisés;
- passés par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures de journal ou d'autres ajustements;
- inscrits en fin de période ou après la date de clôture avec peu ou pas de justification ou de description;
- passés sans numéro de compte soit avant ou pendant la préparation des états financiers;
- comportant des chiffres ronds ou qui se terminent invariablement par les mêmes chiffres;
- enregistrés et approuvés par la même personne, ou n'ayant pas fait l'objet d'une approbation;
- enregistrés à un moment inhabituel pour l'entité;
- hors du cadre normal des activités;
- portant une date qui ne correspond pas à la période courante d'enregistrement, par exemple au-delà du nombre de jours compris dans le processus normal de clôture du client;
- portés à des comptes qui :
 - comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle,
 - contiennent des estimations et des ajustements de clôture importants,
 - ont comporté des anomalies dans le passé,
 - n'ont pas fait l'objet d'un rapprochement dans le délai normal ou comportent des différences non expliquées,
 - contiennent des opérations intra-groupe,
 - sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes (par exemple, présomption de l'existence de risques de fraude dans la comptabilisation des produits).

Il faut envisager de tester les écritures de journal et les autres ajustements susceptibles d'être incorrects même si les montants en cause ne sont pas importants, car ces écritures et ajustements attestent un risque de contournement des contrôles par la direction et de perpétration de fraudes par le traitement d'un volume important d'écritures à faible valeur monétaire. L'importance du montant d'une écriture de journal ou d'un autre ajustement n'est pas nécessairement une caractéristique distinctive d'une écriture de journal ou d'un autre ajustement susceptible d'être incorrect. En effet, les écritures de journal et autres ajustements doivent tous être pris en considération aux fins des tests, peu importe leur montant, parce qu'il existe un risque de contournement des contrôles par la direction et de fraude.

Diagramme 2 — Étape 3 — Sélectionner

« Comment » (suite)

Les caractéristiques qui donnent lieu à un risque accru d'anomalies significatives résultant de fraudes varient d'une entité à l'autre. Par exemple, si le personnel comptable de l'entité travaille fréquemment les soirs et les fins de semaine, il pourrait ne pas y avoir lieu de considérer qu'il s'agit d'un moment inhabituel pour l'enregistrement des écritures de journal et des autres ajustements; dans ce cas, il ne s'agit donc pas nécessairement d'une caractéristique d'une écriture de journal ou d'un autre ajustement susceptible d'être incorrect. De même, si la direction apporte souvent des régularisations comportant des chiffres ronds, il se peut que vous ne considériez pas cette pratique comme une caractéristique des écritures de journal susceptibles d'être incorrectes.

La méthode de sélection des écritures de journal et des autres ajustements qui reflètent les caractéristiques des écritures de journal et autres ajustements susceptibles d'être incorrects propres au client dépendra du système d'information de l'entité. La sélection pourrait s'effectuer manuellement ou au moyen de TAAO.

Assurez-vous que les caractéristiques que vous avez définies sont propres à l'entité faisant l'objet de votre audit et appropriées dans les circonstances afin d'éviter la sélection d'écritures courantes récurrentes (pour lesquelles il a été déterminé précédemment qu'elles ne comportaient pas de caractéristiques de fraude) dans le cadre du processus de sélection.

L'existence de contrôles efficaces sur la préparation et l'enregistrement des écritures de journal et des autres ajustements peut vous permettre de réduire l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre, pourvu que vous ayez testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Vous devriez peut-être aussi intégrer un élément d'imprévisibilité dans la sélection des écritures de journal à tester d'une année à l'autre.

Diagramme 2 — Étape 4 — Vérifier

« Quoi »

Alinéa 32 a) de la NCA 240

Vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers.

« Pourquoi »

Vérifier que les écritures de journal susceptibles d'être incorrectes sont correctes.

« Comment »

Tester les écritures de journal et autres ajustements sélectionnés à l'**étape 3** qui présentent les caractéristiques des écritures de journal susceptibles d'être incorrectes propres au client.

Lorsque vous examinez la description des écritures de journal et des autres ajustements, vous devez vous reporter aux documents sources. Les entretiens avec la direction qui ne sont pas étayés au moyen d'éléments de corroboration ne constituent pas une réponse d'audit suffisante au risque de contournement des contrôles par la direction. Il faut examiner les éléments probants à l'appui de ces écritures et ajustements pour déterminer s'ils sont dûment approuvés, étayés et enregistrés et s'ils reflètent de manière appropriée les événements et opérations sous-jacents, en gardant à l'esprit les caractéristiques des écritures de journal susceptibles d'être incorrectes qui ont mené à la sélection des écritures. Par exemple :

- Les documents à l'appui des écritures de journal et des autres ajustements sont-ils manquants?
- Les documents justificatifs semblent-ils avoir été modifiés?
- Les écritures de journal et autres ajustements ont-ils été approuvés par la bonne personne?
- Vous a-t-on refusé l'accès à des comptes ou à des employés ou d'autres personnes auprès desquelles vous pourriez obtenir des éléments probants?
- Y a-t-il une justification économique valable à l'appui des écritures de journal et des autres ajustements?
- Pourquoi vous remet-on uniquement des photocopies de documents dont il devrait exister des originaux?

Diagramme 2 — Étape 5 — Consigner

« Quoi »

Conformément à l'alinéa 45 b) de la NCA 240, vous devez consigner dans la **documentation de l'audit** les résultats des procédures d'audit, y compris celles conçues pour répondre au risque de contournement des contrôles par la direction.

« Pourquoi »

Votre dossier d'audit doit démontrer, de manière suffisante pour satisfaire au critère de « l'auditeur expérimenté » (tel qu'il est défini au paragraphe 8 de la NCA 230), votre évaluation du caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers.

« Comment »

Lorsque vous consignez en dossier la stratégie que vous avez adoptée pour tester les écritures de journal [**étapes 1 à 4**] et les résultats des procédures d'audit, vous devriez envisager de résumer (par exemple, dans une note de synthèse dans votre dossier d'audit) :

- la nature et l'étendue des demandes d'informations effectuées, les personnes auxquelles vous vous êtes adressé, les personnes qui participent au processus d'information financière et les aspects clés des réponses aux demandes d'informations;
- vos constatations au sujet de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant l'enregistrement des écritures de journal et des autres ajustements;
- votre évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles exercés sur les écritures de journal et les autres ajustements pertinents pour votre audit;
- les procédures utilisées pour évaluer l'exhaustivité de la population d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester;
- les écritures de journal et les autres ajustements qui ont été sélectionnés pour être testés, et les raisons de cette sélection;
- les procédures mises en œuvre pour tester les écritures de journal et les autres ajustements;
- vos conclusions.

N'oubliez pas de consigner en dossier votre réflexion sur la nécessité de tester les écritures de journal et les autres ajustements effectués tout au long de la période, c'est-à-dire à un moment autre que la fin de la période.

Autres ressources sur les responsabilités concernant la fraude lors d'un audit d'états financiers

Visitez le site [Web de CPA Canada](#) . Vous y trouverez des ressources sur des sujets connexes :

- *Alerte audit et certification*—« Difficultés liées au respect des exigences dans le cas de l'audit d'estimations comptables »
- *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*—« *Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?* »
- *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*—« *Communications entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance : quoi, quand et comment?* »
- *Bulletin Audit et certification préparé par les permanents*—« *Compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit—La fonction du test de cheminement* »

À propos du présent document

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, CPA Canada a mis sur pied le Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit, chargé de le conseiller dans l'identification des enjeux liés à la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit (NCA) et l'élaboration d'indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité relativement à ces enjeux.

Le présent document a été élaboré par les permanents de CPA Canada en consultation avec le Groupe consultatif. Il contient des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité et n'a pas été adopté, sanctionné, approuvé ou influencé de quelque autre façon que ce soit par le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC).

On s'attend à ce que l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si les indications contenues dans le présent document, qui s'appuie sur les NCA mises à jour en septembre 2014, sont appropriées et pertinentes compte tenu des circonstances propres à la mission d'audit qu'il réalise.

CPA Canada tient à remercier les membres du Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit et les permanents de CPA Canada pour la préparation du document.

Avril 2015

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs, ou vos suggestions pour les prochains documents, à :

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

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.

© 2015 Comptables professionnels agréés du Canada

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

Pour obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.