

Élaboration de normes d'information sur un objet considéré : indications sur les critères valables et autres questions de certification à prendre en compte

Indications ne faisant pas autorité dont le but est d'aider les normalisateurs à élaborer, pour un objet considéré, des normes d'information réunissant les caractéristiques nécessaires à la réalisation d'une mission de certification indépendante

Juin 2022



AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation de cette publication.

© 2022 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. La présente publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable. Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.

Remerciements

Le présent document a été préparé par le Comité sur les normes de données en certification de CPA Canada.

Membres du Comité

- Erik Niemi, KPMG (président)
- Raj Debnath, Deloitte
- Cathy Cobey, Ernst & Young
- Brett Cranston, Ernst & Young
- Eric Rae, KPMG
- Asif Qayyum, PwC
- Nicholas Panou, PwC
- Darren James
- Gary Baker, Membre du Conseil des normes d'audit et de certification

Soutien (CPA Canada)

- Kaylynn Pippo, directrice par intérim, Audit et certification, Recherche, orientation et soutien (personne-ressource)
- Yasmine Hakimpour, directrice de projets, Audit et certification, Recherche, orientation et soutien

Soutien (permanentes du Conseil des normes d'audit et de certification)

- Karen DeGiobbi, directrice
- Svetlana Berger, directrice de projets

Table des matières

Remerciements	iii
Introduction	1
Missions de certification	2
Types de missions de certification	4
Mission d'assurance raisonnable ou mission d'assurance limitée	4
Caractéristiques des critères valables que doivent présenter les normes d'information sur un objet considéré	5
Élaboration de normes d'information sur un objet considéré : points particuliers	6
Points à considérer dans l'élaboration du champ d'application de la norme	6
Points à considérer dans l'élaboration des exigences de la norme	7
Points à considérer avant la mise au point définitive de la norme (prise de recul)	9
Élaboration de normes d'information sur un objet considéré : questions d'ordre général	11

Introduction

Certains organismes (tels que des gouvernements, des ordres professionnels ou des associations sectorielles)¹ élaborent des normes qui permettent aux organisations de fournir à leurs parties prenantes des informations utiles à la prise de décisions. Les informations communiquées conformément à ces normes peuvent être financières ou non financières, qualitatives ou quantitatives. Souvent, les utilisateurs de ces informations veulent savoir si celles-ci sont crédibles et fiables aux fins de la prise de décisions. C'est là qu'entrent en jeu les certificateurs : pour accroître la crédibilité, ils réalisent des missions de certification à l'égard de l'information sur l'objet considéré². Ces missions sont habituellement réalisées par des professionnels comptables exerçant en cabinet³, mais d'autres professionnels peuvent les exécuter.

Le présent document contient des indications pratiques ne faisant pas autorité dont le but est d'aider les normalisateurs à élaborer, pour un objet considéré, des normes d'information réunissant les caractéristiques nécessaires à la réalisation d'une mission de certification indépendante⁴ conforme aux normes professionnelles du *Manuel de CPA Canada - Certification*⁵.

- 1 Dans le présent document, on utilise l'expression « normes d'information sur un objet considéré » pour désigner les normes élaborées par ces organismes, et des expressions telles que « normalisateurs qui élaborent des normes d'information sur un objet considéré » pour désigner les organismes eux-mêmes, étant donné que l'objet considéré diffère d'une norme à une autre.
- 2 L'information sur l'objet considéré est le résultat de l'évaluation ou de la mesure de l'objet considéré par rapport aux critères (c'est-à-dire l'information qui résulte de l'application des critères à l'objet considéré).
- 3 Un professionnel comptable exerçant en cabinet est soumis à des normes professionnelles et des cadres réglementaires, y compris des exigences en matière de gestion de la qualité, d'indépendance, de déontologie et de compétence.
- 4 Le professionnel en exercice est la personne qui réalise la mission de certification. Il peut s'agir d'un professionnel comptable.
- 5 Pour fournir une assurance sur la conformité d'une entité à des normes d'information sur un objet considéré, la norme du *Manuel de CPA Canada - Certification* que doit appliquer le professionnel en exercice est la Norme canadienne de missions de certification (NCMC) 3000, *Missions d'attestation autres que les audits ou examens d'informations financières historiques*, ou la NCMC 3001, *Missions d'appréciation directe*, selon le cas.

Missions de certification

Une mission de certification est une mission dans laquelle un professionnel en exercice cherche à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'exprimer une conclusion quant au résultat d'une évaluation ou d'une mesure de l'objet considéré au regard de critères applicables⁶. Un professionnel en exercice peut réaliser des missions de certification sur toutes sortes d'objets considérés. Par exemple, la direction d'une entité peut lui demander d'exprimer une opinion sur l'évaluation qu'elle a faite quant à la conformité de l'un des systèmes, outils ou processus de l'entité aux exigences d'une norme d'information sur l'objet considéré. Cette norme constitue alors le critère en fonction duquel la direction évalue le système, l'outil ou le processus de l'entité.

Pour pouvoir accepter une mission de certification, le professionnel en exercice doit d'abord s'assurer que les critères (en l'occurrence les exigences de la norme d'information sur l'objet considéré) utilisés pour la préparation de l'information communiquée par l'entité présentent les caractéristiques des **critères valables**. De tels critères sont en effet nécessaires pour mesurer ou évaluer de manière raisonnablement cohérente un objet considéré dans un contexte où intervient le jugement professionnel. Sans le cadre de référence fourni par des critères valables, la conclusion exprimée est sujette à interprétation et à méprise.

Donc, pour faire une évaluation raisonnablement cohérente du système, de l'outil ou du processus de l'entité, il faut avoir des points de référence qui présentent les caractéristiques des **critères valables**, à savoir la pertinence, l'exhaustivité, la fiabilité, la neutralité et l'intelligibilité. Il faut aussi que les critères soient accessibles aux utilisateurs visés pour que ceux-ci puissent comprendre comment l'objet considéré a été mesuré ou évalué.

Dans la vie de tous les jours, on peut assimiler les critères aux règles d'un jeu. Pour être utiles aux joueurs visés et leur permettre de savoir comment jouer, les règles doivent concerner le jeu (**pertinence**) et être exemptes d'informations superflues qui décriraient, par exemple, comment jouer à un autre jeu. Elles sont reproductibles (**fiabilité**), de sorte que différents joueurs joueront de la même manière. Elles n'omettent rien (**exhaustivité**), c'est-à-dire qu'elles tiennent compte de tous les cas de figure possibles. Elles ne sont pas subjectives ni sujettes à interprétation (**neutralité**). Elles sont claires et sans équivoque

6 Les critères sont les points de référence utilisés pour mesurer ou évaluer l'objet considéré.

(**intelligibilité**), de sorte à être comprises par les joueurs et, le cas échéant, par l'arbitre. De plus, elles sont mises à la disposition des joueurs (**accessibilité**) pour qu'ils comprennent comment le jeu se joue⁷.

Dans le contexte d'un audit d'états financiers, les critères appliqués sont les référentiels d'information financière à usage général reposant sur le principe d'image fidèle, comme les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) ou les Normes internationales d'information financière (IFRS). C'est grâce à ces référentiels que les états financiers sont préparés de la même manière par différentes entités. Pareillement, le professionnel en exercice a besoin de critères (points de référence utilisés pour mesurer ou évaluer l'objet considéré) pour pouvoir obtenir une assurance à l'égard de l'information sur l'objet considéré que présente l'entité relativement à une norme. Les critères établissent ce qui suit :

- ce sur quoi portera le rapport (l'objet considéré, y compris les sujets à présenter);
- la méthode de mesure ou d'évaluation qui sera employée;
- le mode de présentation et de communication⁸.

En l'absence de critères valables, les conclusions au sujet de l'information présentée peuvent être sujettes à interprétation, ce qui augmente le risque que les utilisateurs visés se méprennent sur cette information ou que celle-ci ne leur soit pas utile.

7 *Indications ne faisant pas autorité sur l'application de la norme ISAE 3000 (révisée) aux missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité ou à d'autres formes d'information externe élargie*, paragraphe 176, page 59. Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB). Avril 2021.

8 *Indications ne faisant pas autorité sur l'application de la norme ISAE 3000 (révisée) aux missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité ou à d'autres formes d'information externe élargie*, paragraphe 131, page 46. Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB). Avril 2021.

Types de missions de certification

Mission d'assurance raisonnable ou mission d'assurance limitée

Il y a deux types de missions de certification que le professionnel en exercice peut réaliser : la mission d'assurance raisonnable (aussi appelée « audit ») et la mission d'assurance limitée (aussi appelée « examen »). Le niveau d'assurance est déterminé à partir du type de mission qui répond le mieux aux besoins des utilisateurs visés.

Les définitions ci-dessous permettent de comparer le niveau d'assurance associé à chaque type de mission.

- **Assurance raisonnable** : niveau d'assurance élevé, mais non absolu⁹.
- **Assurance limitée** : niveau d'assurance moins élevé que celui d'une mission d'assurance raisonnable, mais néanmoins valable parce qu'il accroît dans une mesure qui n'est pas manifestement sans conséquence la confiance des utilisateurs visés dans les éléments sur lesquels porte le rapport.

Ce sont surtout les éléments probants obtenus et le type de conclusion ou d'opinion exprimée qui distinguent les deux niveaux d'assurance. Quant au caractère valable des critères, il ne varie pas en fonction du niveau d'assurance. Autrement dit, si les critères ne sont pas valables pour une mission d'assurance raisonnable, ils ne le sont pas non plus pour une mission d'assurance limitée.

9 L'assurance raisonnable ne correspond pas à un niveau absolu d'assurance, en raison de limites inhérentes à toute mission qui font que la plupart des éléments probants sur lesquels le professionnel en exercice s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont *convaincants* plutôt que *concluants*.

Caractéristiques des critères valables que doivent présenter les normes d'information sur un objet considéré

Le professionnel en exercice ne peut accepter une mission de certification que si plusieurs conditions préalables¹⁰ sont réunies. Il faut notamment que les normes d'information sur l'objet considéré fournissent des critères valables qui présentent les caractéristiques indiquées ci-dessous.

1. **Pertinence** : des critères pertinents permettent d'aboutir à une information qui facilite la prise de décisions par les utilisateurs.
2. **Exhaustivité** : des critères exhaustifs permettent d'aboutir à une information qui n'omet pas de facteurs pertinents dont il est raisonnable de s'attendre à ce qu'ils influent sur les décisions que prennent les utilisateurs.
3. **Fiabilité** : des critères fiables permettent d'aboutir à une évaluation raisonnablement constante de l'objet considéré quand ils sont utilisés dans des circonstances similaires par des organisations différentes.
4. **Neutralité** : des critères neutres permettent d'aboutir à une information qui est exempte de parti pris.
5. **Intelligibilité** : des critères intelligibles permettent d'aboutir à une information qui peut être comprise par les utilisateurs.

10 NCMC 3000, paragraphe 24.

Élaboration de normes d'information sur un objet considéré : points particuliers

La présente section traite de certains points dont le normalisateur peut tenir compte pour élaborer, à l'égard d'un objet considéré, des normes d'information réunissant les caractéristiques des critères valables. Les points présentés ci-après ne sont pas exhaustifs; il peut y avoir d'autres questions à prendre en compte.

Les points à considérer sont classés comme suit :

- Points à considérer dans l'élaboration du champ d'application de la norme
- Points à considérer dans l'élaboration des exigences de la norme
- Points à considérer avant la mise au point définitive de la norme (prise de recul)

Points à considérer dans l'élaboration du champ d'application de la norme

La section portant sur le champ d'application de la norme devrait préciser ce dont traite la norme et énoncer clairement le résultat que l'organisation est censée obtenir lorsqu'elle se conforme aux exigences de la norme. Voici quelques points à considérer dans l'élaboration du champ d'application.

- La section portant sur le champ d'application énonce-t-elle les objectifs de la norme et permet-elle de situer les exigences de la norme?
- La section portant sur le champ d'application précise-t-elle quelles organisations sont censées appliquer la norme?
- Le niveau de détail ou de précision du champ d'application est-il suffisant pour permettre aux organisations de comprendre ce dont traite (ou ne traite pas) la norme?
- Les objectifs de la norme risquent-ils d'être mal interprétés? Dans l'affirmative, est-il nécessaire d'inclure des informations contextuelles supplémentaires dans la norme?
- Les objectifs précisent-ils la façon dont la direction est censée communiquer le résultat de son évaluation par rapport à la norme?

Points à considérer dans l'élaboration des exigences de la norme

Voici des points à considérer, lorsqu'on élabore une exigence, pour s'assurer que celle-ci puisse servir de base à des critères valables.

Pertinence

Des critères pertinents permettent d'aboutir à une information qui facilite la prise de décisions par les utilisateurs

- L'exigence est-elle nécessaire à l'atteinte des objectifs de la norme?
- L'exigence énonce-t-elle clairement ce que doit faire l'organisation et l'information qui doit être fournie au sujet d'une évaluation par rapport à la norme?
- L'exigence est-elle cohérente par rapport à celles généralement reconnues ou considérées dans le secteur comme étant de bonnes pratiques (le cas échéant)?

Exhaustivité

Des critères exhaustifs permettent d'aboutir à une information qui n'omet pas de facteurs pertinents dont il est raisonnable de s'attendre à ce qu'ils influent sur les décisions que prennent les utilisateurs

- Les termes pertinents utilisés dans l'exigence sont-ils tous définis dans la norme? Si ce n'est pas le cas, existe-t-il une définition propre au secteur ou donnée par l'organisation?
- Manque-t-il quelque chose, dans l'exigence, pour que les objectifs de la norme soient atteints? Y a-t-il un risque que des informations pertinentes soient omises au sujet d'une évaluation?
- Définition de l'importance relative : quelles sont les informations dont il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles influent, si elles sont erronées ou omises, sur les décisions des utilisateurs de l'information sur l'objet considéré?

Fiabilité

Des critères fiables permettent d'aboutir à une évaluation raisonnablement constante de l'objet considéré quand ils sont utilisés dans des circonstances similaires par des organisations différentes

- L'information sur laquelle porte l'exigence peut-elle être mesurée ou évaluée de manière cohérente?
- Les termes utilisés dans l'exigence sont-ils tous clairs et sans ambiguïté (et définis s'il y a lieu)? Les termes subjectifs ou vagues risquent d'être interprétés différemment d'une organisation à l'autre.

- S'il y a lieu, l'exigence établit-elle un échéancier clair pour l'organisation? Cet échéancier est-il approprié dans les circonstances?
- Le respect de l'exigence par l'organisation se traduit-il par des actions ou des éléments probants qui sont vérifiables par d'autres parties, telles que les auditeurs internes ou externes?

Neutralité

Des critères neutres permettent d'aboutir à une information qui est exempte de parti pris

- L'application de l'exigence mènera-t-elle à une information exempte de parti pris? L'information au sujet de l'évaluation par rapport à la norme est-elle subjective ou se prête-t-elle à des interprétations différentes, de sorte que les parties prenantes pourraient être induites en erreur?
- Y a-t-il un risque que l'exigence soit perçue comme subjective et que l'organisation en modifie arbitrairement l'application d'une période à l'autre pour éliminer des aspects négatifs de sa performance?
- L'exigence peut-elle donner lieu à des interprétations sensiblement différentes?
- L'exigence conduit-elle à des pratiques qui risqueraient d'être trompeuses par rapport au processus de gouvernance de l'organisation?

Intelligibilité

Des critères intelligibles permettent d'aboutir à une information qui peut être comprise par les utilisateurs

- L'exigence permet-elle de comprendre facilement ce que doit faire l'organisation?
- Y a-t-il un juste équilibre entre l'exhaustivité et la concision de l'exigence pour favoriser la compréhension par toutes les parties?
- Les termes utilisés dans l'exigence sont-ils clairement définis?
- L'exigence est-elle suffisamment claire pour que l'organisation sache exactement quoi faire pour s'y conformer, ou faut-il recourir à des hypothèses?
- La façon dont le texte est rédigé nuit-elle à la bonne compréhension de ce que doit faire l'organisation pour atteindre l'objectif de l'exigence?

Points à considérer avant la mise au point définitive de la norme (prise de recul)

Voici des questions favorisant la prise de recul lors de la mise au point définitive de la norme.

- Dans la norme, distingue-t-on clairement ce qui est exigé, ce qui est facultatif ou possible et ce qui ne sert qu'à préciser une exigence?
- L'organisation qui respecte chacune des exigences atteindra-t-elle l'objectif général de la norme?
- La présentation des exigences et des autres éléments de la norme est-elle cohérente, facile à suivre et logique? Les principales exigences sont-elles bien synthétisées et mises en évidence?
- Y a-t-il des obligations implicites?
- La norme est-elle adaptable? Par exemple, peut-elle être appliquée uniformément à l'échelle mondiale par des organisations diverses, quels que soient leur taille et leur emplacement géographique, et permet-elle l'exercice du jugement et la prise en compte des circonstances propres à l'organisation?
- La norme contient-elle une liste des termes et définitions utiles à sa compréhension?
- La norme amène-t-elle l'organisation à faire preuve de transparence et de neutralité, c'est-à-dire est-elle conçue de manière à ce que soient pris en compte tant les aspects favorables que les aspects défavorables de l'objet considéré, sans aucun parti pris?
- La norme fournit-elle des précisions (forme, contenu, exigences à respecter) concernant les déclarations ou assertions écrites de la direction? Les déclarations peuvent notamment attester que la direction :
 - a fourni au professionnel en exercice toutes les informations dont les personnes appropriées ont connaissance et qui sont pertinentes eu égard à la mission;
 - confirme la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables, y compris que tous les aspects pertinents sont reflétés dans l'information sur l'objet considéré.
- La communication qui est exigée, le cas échéant, de la direction en ce qui concerne la conformité de l'organisation à la norme est-elle transparente et exempte de parti pris, de sorte que la direction ne soit pas tentée de présenter des informations trompeuses pour éviter d'éventuelles mesures de coercition ou sanction?

- Dans l'ensemble, la norme présente-t-elle les caractéristiques des critères valables, soit la pertinence, l'exhaustivité, la fiabilité, la neutralité et l'intelligibilité? À cet égard, voici quelques questions que le normalisateur qui élabore une norme d'information sur un objet considéré peut se poser.
 - Les exigences seront-elles comprises de la même manière par des utilisateurs différents?
 - Les termes clés utilisés dans la norme (exigences ou indications) sont-ils définis? Le style de rédaction et la terminologie sont-ils uniformes dans l'ensemble de la norme?
 - Les exigences sont-elles toutes nécessaires dans le contexte de la norme?
 - Les exigences permettent-elles d'aboutir à une évaluation ou à une mesure cohérente?
 - Lue dans son intégralité, la norme risque-t-elle de donner lieu à des interprétations différentes?

Élaboration de normes d'information sur un objet considéré : questions d'ordre général

Le tableau ci-après donne un aperçu des principes et des lignes directrices que suit le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) lorsqu'il élabore des normes pour le *Manuel de CPA Canada - Certification*. Ces principes et lignes directrices peuvent s'avérer utiles au normalisateur qui élabore des normes d'information sur un objet considéré; ils visent à favoriser la cohérence, la clarté et l'uniformité dans la rédaction des normes pour en assurer une application cohérente et efficace.

Section	Explication
Introduction (y compris le champ d'application)	Cette section décrit l'objet et le champ d'application de la norme, et peut également comprendre des paragraphes d'introduction qui clarifient le contexte de la norme. Dans la description du champ d'application, il convient d'indiquer les sujets dont traite la norme. On peut aussi préciser dans quels cas la norme s'applique ou non.
Date d'entrée en vigueur	Cette section indique la date d'entrée en vigueur de la norme. Sauf indication contraire dans la norme, l'application anticipée est permise.

Section	Explication
Autorité de la norme	<p>La section sur l'autorité de la norme décrit l'objet des principales sections de la norme et leur autorité. On peut y mentionner, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • que la norme précise les objectifs de l'entité qui l'applique, et que ces objectifs permettent de situer les exigences de la norme et d'aider l'entité à comprendre ce qu'il lui faut accomplir; • que la norme contient des exigences, marquées par l'emploi du verbe « devoir », qui sont destinées à permettre à l'entité d'atteindre les objectifs définis; • que la norme contient en outre des paragraphes d'introduction, des définitions ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui fournissent la mise en situation permettant de bien la comprendre; • que les modalités d'application et autres commentaires explicatifs fournissent plus de détails sur les exigences et des indications sur la façon de s'y conformer, et que même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences.
Objectif(s)	<p>Dans cette section, on énonce le résultat souhaité (c'est-à-dire ce que l'entité vise à accomplir en appliquant la norme). Dans bien des cas, le texte servant à décrire les objectifs de la norme est semblable à celui utilisé dans le paragraphe sur le champ d'application.</p>
Définitions	<p>Cette section contient la définition des termes utilisés dans la norme. Si un terme est fondamental pour comprendre la norme, ou certaines de ses exigences, il est important de le définir.</p>

Section	Explication
Exigences	<p>Les exigences sont conçues pour permettre à l'entité d'atteindre les objectifs de la norme. Il faut les présenter selon un ordre logique qui, dans la plupart des cas, correspond à celui dans lequel une entité aborde généralement la conception, la mise en œuvre, l'exploitation et la maintenance d'un système, d'un outil ou d'un processus (en reconnaissant qu'il peut s'agir d'un processus itératif).</p> <p>Les exigences se concentrent sur ce que l'entité doit faire. Elles ne sont pas censées expliquer pourquoi elles sont nécessaires ni comment elles doivent être appliquées. Ces renseignements sont donnés dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Lorsqu'on formule une exigence, on utilise le verbe « devoir ».</p> <p>Pour concevoir une exigence, il faut tenir compte des éléments suivants.</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'exigence est-elle nécessaire à l'atteinte des objectifs définis dans la norme? • L'exigence pourrait-elle avoir des conséquences inattendues? Par exemple : <ul style="list-style-type: none"> • Entre-t-elle en conflit avec une exigence d'une autre norme? • L'utilisation, le cas échéant, de l'expression « ne doit pas » (qui est très rare dans les normes) pourrait-elle nuire à l'intérêt public? • L'exigence sera-t-elle applicable dans pratiquement toutes les circonstances où la norme est pertinente? • Serait-il préférable de délimiter l'application de l'exigence, ou encore de prévoir différentes exigences pour différents types d'entités (par exemple, les entités cotées) en fonction de leur degré de complexité, afin de favoriser l'adaptabilité de la norme? • L'exigence est-elle claire, intelligible et concise? Énonce-t-on clairement ce que doit faire l'entité? Est-il possible de constituer une documentation relativement à l'accomplissement de l'action requise?

Section	Explication
<p>Modalités d'application et autres commentaires explicatifs</p>	<p>Cette section peut être utilisée pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> • préciser le sens ou la portée d'une exigence; • expliquer la raison d'être d'une exigence; • illustrer, au moyen d'indications et d'exemples, comment appliquer une exigence dans un contexte particulier. Les exemples peuvent porter, entre autres, sur les procédures susceptibles d'être appropriées dans les circonstances. <p>Dans cette section, il faut éviter d'élargir la portée d'une exigence. Prenons l'exigence suivante : « L'entité doit [faire quelque chose]. » On élargit la portée de cette exigence si, dans les modalités d'application, on dit : « [Faire quelque chose] inclut de faire X, Y et Z. » S'il est important de préciser l'exigence, il faut le faire dans l'exigence elle-même. Si l'on ne fait que décrire les modalités d'application, il convient d'indiquer clairement que les éléments sont mentionnés à titre d'exemple seulement. Ainsi, on utilisera une formulation telle que la suivante : « [Faire quelque chose] peut inclure, par exemple, [...] ».</p> <p>Une attention particulière doit aussi être accordée à la façon dont on décrit les actions de l'entité. Lorsqu'on dit « l'entité [fait quelque chose] », on laisse entendre qu'il s'agit d'une procédure ou d'une mesure que l'entité met en œuvre, quelles que soient les circonstances. Si tel est le cas, il devrait s'agir d'une exigence.</p> <p>Voici quelques exemples de formulations à utiliser dans les modalités d'application.</p> <ul style="list-style-type: none"> • « L'entité peut prendre en considération les éléments suivants : [liste d'éléments] », plutôt que « L'entité prend en considération les éléments suivants : [liste d'éléments] » • « L'entité peut [faire quelque chose] » • « Voici des exemples de procédures que l'entité peut mettre en œuvre [...] » <p>Dans les modalités d'application relatives aux activités de l'entité, on évite autant que possible d'utiliser des qualificatifs tels que « ordinairement », « normalement » et « habituellement » puisqu'ils créent une ambiguïté quant au caractère obligatoire ou non des activités.</p>
<p>Annexes</p>	<p>Les annexes font partie des modalités d'application et autres commentaires explicatifs. On peut y mettre le contenu qui est trop détaillé pour être inclus dans le corps de la norme.</p>



CPA

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

277, RUE WELLINGTON OUEST
TORONTO, ON CANADA M5V 3H2
T. 416 977.3222 F. 416 977.8585
WWW.CPACANADA.CA