



**CPA**

COMPTABLES  
PROFESSIONNELS  
AGRÉÉS  
CANADA

# Mesure de la performance des organismes sans but lucratif

## CLUB DE NATATION HABUELA SPRINGS

Cam Scholey • Kurt Schobel

LIGNES DIRECTRICES SUR LA COMPTABILITÉ DE GESTION

ÉTUDES DE CAS

### TABLE DES MATIÈRES

Historique de l'organisme	1	Plus tard cette année-là	8
Portrait de la situation actuelle	2	La suite	10
L'élaboration de la grille stratégique	2	Accent sur certaines étapes de la mesure de la performance	10
L'élaboration du tableau de bord équilibré	5	Communication du processus	11
		Résultats et évaluation	12

### Historique de l'organisme

Le Club de natation Habuela Springs (CNHS) est un organisme sans but lucratif canadien qui vise à fournir un environnement sécuritaire où pratiquer la natation. Grâce à ses programmes de pointe englobant des activités en piscine et hors piscine, et au soutien d'une centaine de bénévoles, le CNHS a aidé plus de 1 000 adolescents et jeunes adultes à atteindre leurs objectifs personnels (deux membres ont même participé aux Jeux olympiques). Le club a pour mandat de réunir les secteurs public et privé, ainsi que les bénévoles, pour faire la promotion de la natation de compétition, tant à l'échelle locale qu'à l'échelle nationale. Au cours d'une journée de réflexion, le conseil d'administration du CNHS a élaboré l'énoncé de vision qui suit :

*Faire en sorte que chaque jeune de la collectivité ait la possibilité d'atteindre l'excellence en natation et dans toutes les sphères de sa vie.*

Au cours des 10 dernières années, le nombre de membres du CNHS a quadruplé, passant de 100 à près de 400 jeunes (âgés de 12 à 22 ans). Le club compte sur une petite équipe d'entraîneurs et sur un réseau de bénévoles dévoués – en grande partie des parents de membres. Il est financé grâce aux frais d'adhésion, à des collectes de fonds auprès d'entreprises, à de modestes subventions de l'État et aux profits tirés des compétitions qu'il organise.

## Portrait de la situation actuelle

Satisfait de l'énoncé de vision du club, le conseil d'administration du CNHS a souhaité en extraire des objectifs concrets et a lancé un programme appelé **Les clés du succès**.

Voici en quoi consistent ces clés :

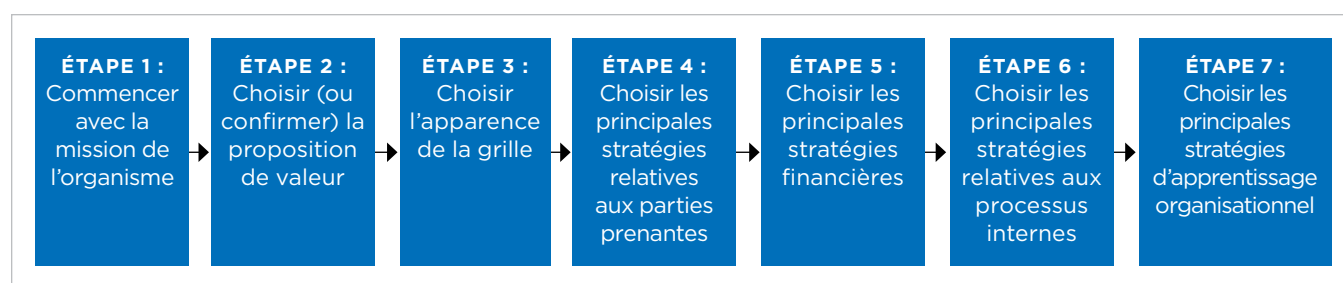
1. Apprentissage de la natation – Qualité de l'entraînement
2. Gestion efficace des programmes – Partenariats et collaboration
3. Participants aux activités de natation – Accès et participation
4. Personnel et bénévoles – Inclusivité et efficacité
5. Environnement positif pour les membres – Sécuritaire, stimulant et amusant
6. Responsabilité financière
7. Appréciation du succès – Évaluation

Le CNHS a entrepris de se doter d'un nouveau système de mesure de la performance qui rendrait compte de sa stratégie à long terme ainsi que de ces sept clés du succès. Un membre du conseil – qui avait tiré une expérience positive d'un exercice semblable dans le secteur privé – a mis le projet sur les rails en agissant à titre de responsable principal.

Cet exercice cherchait principalement à répondre à l'évolution de l'environnement externe. La révision du processus de mesure de la performance a aussi fait ressortir la nécessité d'appliquer une partie ou la totalité des inducteurs du cadre RAID (Résilience + Adaptabilité + Innovation = Durabilité), pour assurer la résilience, l'adaptabilité et la capacité d'innovation de l'organisme dans un contexte de changements et de bouleversements perpétuels. Le conseil a décidé qu'une grille stratégique et un tableau de bord équilibré seraient au cœur de l'exercice.

## L'élaboration de la grille stratégique

Le CNHS a créé sa grille stratégique en suivant les sept étapes suivantes :



Avant d'entreprendre la création de sa grille, le CNHS a traduit ces sept étapes dans le langage propre à l'organisme, dans le but de réduire au minimum la confusion :

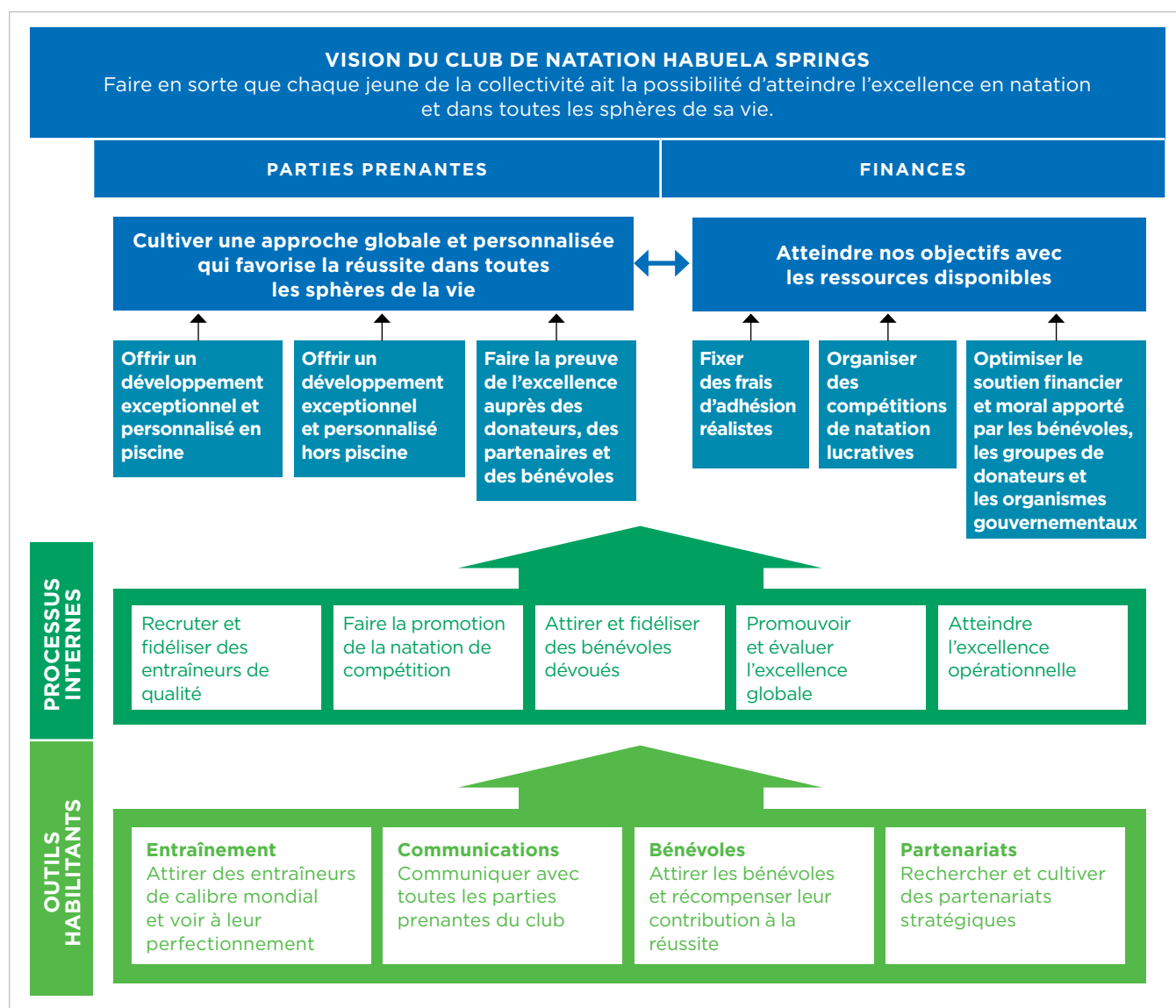
1. Utiliser notre énoncé de vision comme mission
2. Définir la proposition de valeur du CNHS
3. Choisir l'apparence de la grille
4. Choisir les principales stratégies relatives aux parties prenantes
5. Choisir les principales stratégies financières
6. Choisir les principales stratégies relatives aux processus internes
7. Choisir les principaux outils habilitants

Après deux brèves réunions et un ensemble de travaux, le conseil d'administration du CNHS a produit une grille illustrant la nouvelle stratégie de croissance du club ([figure 1](#)). À partir des sept clés du succès, on a dégagé trois grands thèmes : la poursuite de l'excellence en piscine, la poursuite de l'excellence hors piscine et l'excellence opérationnelle. Selon le conseil, la combinaison optimale de ces trois thèmes permettrait au CNHS de réaliser sa vision et ses objectifs stratégiques.

Les administrateurs ont convenu que l'idée la plus judicieuse était de placer l'énoncé de vision du CNHS au sommet de la grille stratégique. Étant donné le modèle de financement du CNHS, où les seuls produits garantis proviennent des frais d'adhésion des membres, le conseil a estimé que l'axe Finances devait figurer à côté de l'axe Parties prenantes afin de bien illustrer la situation de l'organisme, dont la vision est entièrement tributaire de ses flux de trésorerie.

L'axe Parties prenantes rend compte de l'importance égale accordée au perfectionnement des membres du club et à la justification de la contribution des donateurs et des bénévoles. L'axe Finances reflète les deux sources de produits du CNHS (les donateurs et les membres) ainsi que les modestes profits tirés des compétitions de natation qu'il organise (activités lucratives). Il était important de souligner auprès des diverses parties prenantes la nécessité, pour le CNHS, d'atteindre tous ses objectifs principaux uniquement grâce à ses produits/profits.

FIGURE 1 : GRILLE STRATÉGIQUE DU CNHS



L'axe Processus internes vise à mettre l'accent sur le perfectionnement professionnel et l'excellence. Le conseil s'est rendu compte que le CNHS devait continuer de développer et de maintenir les bons programmes, en piscine et hors piscine. À titre d'exemple, le conseil a créé un programme d'entraînement qui permet aux membres de participer à des compétitions de natation du plus haut niveau. Il a aussi créé des programmes connexes (études et entraînement hors piscine, notamment) qui encouragent les membres à faire de l'excellence un mode de vie.

Le CNHS a également constaté que ses bénévoles jouent un rôle crucial dans l'atteinte de ses objectifs. Le dernier élément de l'axe Processus internes est l'atteinte de l'excellence opérationnelle (c'est-à-dire s'assurer que chaque activité et chaque processus créent de la valeur). L'excellence opérationnelle permettrait au CNHS d'optimiser ses ressources limitées pour fournir les meilleurs services possible à ses membres.

Enfin, le conseil a établi quatre catégories d'outils habilitants : les entraîneurs, les communications, les bénévoles et les partenariats. Le conseil a estimé que, avec l'apport continu de ces quatre catalyseurs, le club pourrait atteindre ses objectifs ambitieux dans l'immédiat et dans l'avenir. De manière générale, les membres du conseil se sont montrés satisfaits de la grille stratégique. L'enthousiasme a légèrement diminué à une seule occasion, soit au moment de la définition de la proposition de valeur. On a finalement adopté une proposition de valeur double, prônant à la fois la proximité avec les clients et l'excellence opérationnelle.

Dans son ensemble, la grille stratégique répond aux inducteurs Résilience et Adaptabilité du cadre RAID, car les objectifs globaux se veulent stratégiques et durables, capables de résister et de s'adapter aux demandes en constante évolution des clients et à la dynamique changeante du marché.

## L'élaboration du tableau de bord équilibré

Le conseil a décidé de concevoir un tableau de bord maison à l'aide d'Excel, étant donné que deux de ses membres avaient fait l'étude de cet outil à l'université. Un tableau simple, facile à comprendre et réduisant au minimum les tâches de suivi et de notation. Le conseil a donc formulé des objectifs ([figure 2](#)) qui reflètent l'essentiel de chacun des axes de la grille stratégique (ce qui répond aux inducteurs Résilience et Adaptabilité du cadre RAID).

Au départ, certains membres estimaient qu'il fallait attribuer la même pondération à chaque axe, pour éviter de minimiser l'importance de certains axes et pour accélérer la création du tableau de bord. D'autres membres du conseil, eux, maintenaient fermement que l'axe Parties prenantes devait avoir une pondération légèrement supérieure. Les pondérations indiquées dans la [figure 2](#) sont celles qui ont fait consensus. À la fin de l'exercice, tous les administrateurs étaient convaincus que le tableau de bord définitif reflétait les objectifs de l'organisme et les mesures nécessaires pour suivre les progrès de sa stratégie.

FIGURE 2 : TABLEAU DE BORD ÉQUILIBRÉ DU CNHS (RÉSUMÉ)

AXE PARTIES PRENANTES 30 %		AXE FINANCES 20 %	
OBJECTIFS	INDICATEURS	OBJECTIFS	INDICATEURS
Optimiser la valeur pour les membres, en piscine	Résultats des compétitions de natation (système de points pour l'or / l'argent / le bronze)	Faire croître les produits d'exploitation pour l'ajout et le maintien des programmes	Produits annuels (en milliers de dollars)
Optimiser la valeur pour les membres, hors piscine	Moyenne de classe des membres et sondage sur la satisfaction des membres	Dégager un bénéfice modeste pour concrétiser la valeur et le plan de croissance	Bénéfice réel (en milliers de dollars)
Utiliser le temps des bénévoles avec efficacité et efficacité	Qualité des programmes pour les bénévoles et satisfaction des bénévoles	Organiser des compétitions de natation rentables	Profits tirés des compétitions de natation (en milliers de dollars)
Élargir et améliorer les relations avec les donateurs	Nombre d'ententes et de rencontres avec des donateurs	Augmenter les sommes provenant des donateurs et des activités de financement	Sommes réelles recueillies
Tisser des relations avec de nouveaux donateurs	Nombre de donateurs potentiels repérés et contactés	Utiliser les ressources financières de manière efficiente	Frais généraux en pourcentage du total des produits
AXE PROCESSUS INTERNES 25 %		AXE OUTILS HABILITANTS 25 %	
OBJECTIFS	INDICATEURS	OBJECTIFS	INDICATEURS
Offrir des programmes d'entraînement de calibre mondial	Note des membres Présence des nageurs	Attirer des entraîneurs de calibre mondial et voir à leur perfectionnement	Note des entraîneurs et liste d'attente
Atteindre l'excellence en compétition	Performance des nageurs (compétitions locales, provinciales et nationales - sur 10)	Communiquer avec toutes les parties prenantes du club	Pourcentage des membres du CNHS au courant des mises à jour hebdomadaires
Attirer et fidéliser des bénévoles dévoués	Taux de roulement des bénévoles (arrivées/départs)	Attirer les bénévoles et récompenser leur contribution à la réussite	Pourcentage de bénévoles affirmant que leurs efforts sont récompensés de manière intrinsèque
Promouvoir et évaluer l'excellence globale	Note globale moyenne des membres	Rechercher et cultiver des partenariats stratégiques	Nombre de partenaires et de partenaires potentiels repérés et nombre de réunions avec des partenaires
Atteindre l'excellence opérationnelle	Ratio de temps entraîneur/nageur Utilisation du temps de piscine disponible (pratiques et compétitions)		

Quand est venu le temps de déterminer les pondérations, de même que les cibles et les objectifs ambitieux pour chaque axe, le conseil a décidé de commencer par l'axe Parties prenantes ([tableau 1](#)).

Le conseil a commencé par attribuer une pondération de 20 % à chacun des cinq objectifs. Après un bref débat, on a attribué une pondération de 25 % à l'objectif « Optimiser la valeur pour les membres, en piscine ». Comme il s'agit d'un club de natation, il y a eu consensus sur le fait que les objectifs du tableau de bord relatifs à la natation devaient recevoir des pondérations supérieures. Au départ, certains membres n'étaient pas à l'aise à l'idée d'attribuer une pondération réduite de 15 % à l'objectif « Tisser des relations avec de nouveaux donateurs », mais ils ont concédé qu'on retire 5 % quelque part pour pouvoir accorder cette valeur supplémentaire à l'objectif « Optimiser la valeur pour les membres, en piscine ». En outre, les membres ont convenu qu'une pondération de 15 % était suffisante pour souligner l'importance de l'objectif en question.

**TABLEAU 1 : DÉTAIL DE L'AXE PARTIES PRENANTES**

OBJECTIFS	PONDÉRATION	INDICATEURS	CIBLE	OBJECTIF AMBITIEUX
Optimiser la valeur pour les membres, en piscine	25 %	Résultats des compétitions de natation (système de points pour l'or / l'argent / le bronze)	75	90
Optimiser la valeur pour les membres, hors piscine	20 %	Moyenne de classe des membres et sondage sur la satisfaction des membres	82 %	87 %
Utiliser le temps des bénévoles avec efficacité et efficacité	20 %	Qualité des programmes pour les bénévoles et satisfaction à l'égard de ceux-ci	80 %	90 %
Élargir et améliorer les relations avec les donateurs	20 %	Nombre d'ententes et de rencontres avec des donateurs	7	10
Tisser des relations avec de nouveaux donateurs	15 %	Nombre de donateurs potentiels repérés et contactés	10	15
<b>Pondération totale (doit évaluer 100 %)</b>	100 %			

Après avoir déterminé la pondération de chaque objectif de l'axe Parties prenantes, le conseil s'est attaché à établir les cibles et les objectifs ambitieux appropriés pour ces objectifs. Les administrateurs ont défini une « cible » comme un résultat qui sous-entend que « le club a connu une bonne année ». Quant à l'atteinte d'un « objectif ambitieux », elle signifie que « le club a connu une excellente année ».

Les administrateurs ont dessiné un tableau et ont intitulé les trois premières colonnes « Objectif », « Bonne année » et « Excellente année ». À l'étape de fixer les cibles et les objectifs ambitieux réels, ils ont convenu qu'ils devaient d'abord établir une définition claire pour chaque indicateur. Un débat productif a débouché sur les résultats présentés dans le [tableau 2](#).

TABLEAU 2 : VUE DÉTAILLÉE DE L'AXE PARTIES PRENANTES

OBJECTIFS	INDICATEURS	DÉFINITIONS DES INDICATEURS	CIBLE	OBJECTIF AMBITIEUX
Optimiser la valeur pour les membres, en piscine	Résultats des compétitions de natation (système de points pour l'or / l'argent / le bronze)	Total annuel de points, où chaque médaille d'or = 3 points, d'argent = 2 points et de bronze = 1 point	75	90
Optimiser la valeur pour les membres, hors piscine	Moyenne de classe des membres et sondage auprès des membres	[Note moyenne de tous les membres + Moyenne générale du sondage] divisé par 2 (les deux valeurs sont sur 100)	82 %	87 %
Employer les bénévoles avec efficacité et efficacie	Qualité des programmes pour les bénévoles et satisfaction à l'égard de ceux-ci	[Note « objective » du sondage du conseil fondé sur les groupes + Moyenne générale du sondage auprès des bénévoles] divisé par 2 (les deux valeurs sont sur 100)	80 %	90 %
Élargir et améliorer les relations avec les donateurs	Nombre d'ententes et de rencontres avec des donateurs	Nombre d'ententes ayant une incidence positive sur le prochain exercice + Nombre de réunions avec les donateurs tenues au cours de l'exercice	7	10
Tisser des relations avec de nouveaux donateurs	Nombre de donateurs potentiels repérés et contactés	Nombre de formulaires de renseignements sur les donateurs potentiels qui ont été remplis au cours de l'année*	10	15

\* Le club doit avoir reçu une réponse.

Les membres du conseil ont déterminé les cibles et les objectifs ambitieux à l'aide des résultats de l'année précédente, des résultats partiels de l'année en cours et de discussions constructives sur ces données. Selon les administrateurs, les chiffres du tableau de bord reflétaient avec exactitude les attentes et les capacités du club.

Les administrateurs ont traité les trois autres axes à peu près de la même manière que le premier. Puis, équipés d'une grille stratégique et d'un tableau de bord équilibré complets, ils avaient hâte d'entreprendre l'étape de notation et d'évaluation prévue pour la fin de l'exercice.

## Plus tard cette année-là

Comme l'été est une période creuse pour le club, et puisque personne n'avait été désigné pour collecter les données devant servir à la notation du tableau de bord, le CNHS n'a pas été en mesure de recueillir les renseignements requis avant l'automne. Ce n'est qu'à ce moment que plusieurs administrateurs ont réalisé à quel point l'initiative amorcée quelques mois plus tôt pouvait profiter au club. La note générale du tableau de bord, soit 82 % (tout juste supérieure à la cible globale), indique que le CNHS est sur la bonne voie. Le deuxième niveau de notation, composé des notes attribuées aux axes,



s'est révélé particulièrement éclairant. Il indique clairement que le CNHS a atteint ses objectifs pour tous les axes, sauf l'axe Finances, dont la note est inférieure à la cible.

L'une des caractéristiques du tableau de bord les plus appréciées des membres du conseil est la capacité que cet outil leur a donné de cerner rapidement les aspects préoccupants. Les membres ont ainsi pu utiliser des techniques de gestion par exception et répartir les heures de bénévolat de la façon la plus productive possible. Les administrateurs ont décidé d'utiliser un système de notation où la cible fixée est de 80 %, et l'objectif ambitieux, de 100 %.

Même si chaque axe comportait des objectifs qui avaient obtenu une note inférieure à la cible et qui devaient être étudiés de plus près, les administrateurs ont convenu que l'axe Finances était celui qui devait faire l'objet de l'examen le plus approfondi ([tableau 3](#)).

**TABLEAU 3 : AXE FINANCES (AVEC RÉSULTATS ET NOTES)**

OBJECTIFS	PONDÉRATION	INDICATEURS	CIBLE	OBJECTIF AMBITIEUX	RÉSULTAT	NOTE
Faire croître les produits d'exploitation pour l'ajout et le maintien des programmes	20 %	Produits annuels (en milliers de dollars)	40	50	39	78 %
Dégager un bénéfice modeste pour concrétiser la valeur et le plan de croissance	15 %	Bénéfice réel (en milliers de dollars)	40	45	32	60 %
Organiser des compétitions de natation rentables	15 %	Profits tirés des compétitions de natation (en milliers de dollars)	7	10	6	73 %
Augmenter les sommes provenant des donateurs et des activités de financement	25 %	Sommes réelles recueillies	220	250	228	85 %
Utiliser les ressources financières de manière efficiente	25 %	Frais généraux en pourcentage du total des produits	86 %	84 %	86 %	80 %
<b>Pondération totale (doit évaluer 100 %)</b>	100 %					

Le conseil ne s'est pas trop inquiété des produits inférieurs à la cible, puisque les prévisions laissaient déjà entrevoir de nouvelles sources de rentrées pour l'exercice en cours. La préoccupation principale était plutôt le bénéfice dégagé, largement inférieur à la cible. Les administrateurs ont convenu de creuser pour déterminer si l'écart était dû à une gestion déficiente des programmes ou à autre chose, et de discuter des résultats de leur enquête à la prochaine réunion du conseil.

## La suite

À l'unanimité, on a convenu que l'examen et l'évaluation de l'exercice en cours étaient les mieux ciblés, les plus productifs et les plus enrichissants réalisés à ce jour. Les résultats du tableau de bord ont fait ressortir des aspects que l'organisme devait améliorer. Dans certains cas, il ne s'agissait pas tant d'apporter des mesures correctives que d'envisager des rajustements de la stratégie. Par exemple, à plusieurs reprises, lorsque le conseil s'était réuni pour élaborer la grille stratégique et le tableau de bord et les noter, certaines questions étaient restées sans réponse, parce que les personnes les mieux placées pour y répondre étaient les bénévoles. Dans ce cas, on avait opté pour la solution de la « meilleure estimation ». Pour la première fois, le conseil a réalisé qu'il n'entretenait aucune communication avec les bénévoles. Il a donc décidé de se pencher sur la question à la prochaine réunion d'examen de la stratégie.

## Accent sur certaines étapes de la mesure de la performance

Le conseil prévoit utiliser son nouveau modèle de mesure de la performance de différentes manières et en particulier à la première étape de la mesure de la performance des organismes sans but lucratif : la planification. Étant donné qu'il dispose d'une grille stratégique qui traduit bien la vision et les objectifs stratégiques de CNHS, le conseil croit qu'il est logique de l'utiliser comme point de départ des discussions sur la planification stratégique.

Essentiellement, le conseil combine les étapes 1 et 2 de la mesure de la performance des organismes sans but lucratif (planification et cartographie des stratégies) pour le deuxième exercice et les exercices subséquents. Pour l'exercice à venir, les administrateurs ont convenu d'avoir recours à un ensemble d'outils provenant tant de la planification stratégique traditionnelle que des étapes de la cartographie des stratégies. Même si on s'est rendu compte que la grille facilitait les discussions courantes sur l'exécution des stratégies de l'organisme, le conseil n'a pas prévu d'abandonner les autres techniques éprouvées.

Le deuxième changement a trait au concept de proposition de valeur. Les discussions sur cet aspect, qui ont eu lieu au cours des séances de cartographie des stratégies, ont suscité de vifs débats. Toutefois, le conseil est aujourd'hui satisfait de sa proposition de valeur double, visant à la fois la proximité avec les membres et l'excellence opérationnelle.

## Communication du processus

Le nouveau processus a une autre utilité; il sert de moyen de communication. Il peut servir à orienter les entraîneurs et les bénévoles, qu'ils soient nouveaux ou déjà membres du CNHS (c'est-à-dire à communiquer les attentes et le rôle de chacun dans l'exécution de la stratégie). La grille peut contribuer à informer les employés et les parties prenantes clés sur le lien étroit entre la stratégie et les résultats à long terme du club. Chaque administrateur s'est engagé à avoir en main plusieurs exemplaires de la grille stratégique à jour à tous les événements ou réunions du CNHS.

Selon le conseil, l'élément le plus utile du nouveau processus est le tableau de bord équilibré. Les administrateurs sont impressionnés par la manière dont l'outil peut prendre en compte les données sur la performance réelle et dégager de l'information utile sur le degré de réalisation des objectifs. Le conseil a décidé de créer un résumé des résultats en une page, qui sera distribué aux entraîneurs et aux bénévoles. Le résumé pourrait également s'avérer utile comme document de référence aux réunions.

Le conseil a convenu, à l'avenir, de consacrer l'ensemble de sa réunion semestrielle, d'une journée, à la finalisation du tableau de bord équilibré pour l'exercice en cours. Cette réunion comprendra notamment des discussions sur la façon de combler les lacunes du tableau de bord pour l'exercice précédent. Afin d'inciter les participants à maintenir des discussions pertinentes et productives, le conseil a décidé que la séance ne sera levée que lorsque le tableau de bord sera terminé.

## Résultats et évaluation

Puisque le conseil n'a mené qu'un seul processus de notation et d'évaluation au moyen du tableau de bord équilibré, il a hâte de voir quels autres outils décisionnels et idées pourront en découler. Au cours des dernières années, les donateurs (existants ou potentiels) ont souvent demandé (voire exigé) des preuves de résultats – tendance généralisée dans le secteur des OSBL. Les contributeurs (donateurs et bénévoles) veulent des preuves que leur investissement financier ou leur engagement personnel produit des résultats observables. Le conseil entrevoit la possibilité d'utiliser le tableau de bord équilibré comme plateforme pour justifier ces contributions (c'est-à-dire pour illustrer les résultats et faire la preuve des bonnes décisions que prend le CNHS).

Dans l'ensemble, l'organisme est d'avis que sa nouvelle initiative de mesure de la performance représente un grand pas en avant. Le CNHS est très optimiste pour les années à venir – en continuant de tenir compte des inducteurs Résilience et Adaptabilité du cadre RAID – et il attribue ces perspectives positives à sa nouvelle méthode de mesure de la performance.



© 2018 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 savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à [permissions@cpacanada.ca](mailto:permissions@cpacanada.ca).

La présente publication fait partie d'une série intitulée *Mesure de la performance des organismes sans but lucratif*. L'[aperçu](#), les [lignes directrices](#) et l'[étude de cas](#) sont accessibles sur notre [site Web](#). Pour de plus amples renseignements ou pour toute question de nature générale, veuillez nous écrire à [mags@cpacanada.ca](mailto:mags@cpacanada.ca).

### AVERTISSEMENT

Les présentes lignes directrices sur la comptabilité de gestion ont pour objet de livrer de l'information et des explications sur le sujet traité. Elles ne constituent pas une norme ni ne recommandent de pratiques à privilégier. Aucun comité technique ou directeur, pas plus que le Conseil d'administration de CPA Canada, n'a examiné ou mis en application leur contenu, qui ne représente ni l'opinion ni une prise de position officielle de CPA Canada.