

AUDIT ET CERTIFICATION

BULLETIN

Mai 2017

À L'INTENTION DES EXPERTS-COMPTABLES RÉALISANT DES MISSIONS D'AUDIT ET D'EXAMEN

Le présent bulletin *Audit et certification* a été préparé par les permanents du Service des normes d'audit et de certification. Il n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC).

Le bulletin vise à informer les praticiens en temps opportun des questions nouvelles importantes et des situations d'intérêt concernant les missions dont traitent les prises de position du CNAC.

Il a en outre pour objectif d'orienter les praticiens sur des exigences et des modalités d'application et autres commentaires explicatifs pertinents du *Manuel de CPA Canada – Certification*.

Permanent

Johanna Field, CPA, CA
Directrice de projets
Conseil des normes d'audit et de certification
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ont.) M5V 3H2

TÉLÉPHONE
416-204-2974

TÉLÉCOPIE
416-204-3408

COURRIEL
jfield@cpacanada.ca



Rapport sur les contrôles d'une société de services : rapprochement des normes canadiennes et des normes américaines révisées

Lors de sa publication, en 2010, la norme canadienne traitant du rapport sur les contrôles d'une société de services était alignée sur la norme américaine correspondante. Or, de nouvelles normes entrent en application aux États-Unis. Elles visent les rapports des auditeurs de sociétés de services datés du 1^{er} mai 2017 ou d'une date ultérieure.

Le présent bulletin pourrait être utile aux parties prenantes d'ici à ce que la norme canadienne et les normes américaines soient de nouveau harmonisées. Il explique les modifications apportées aux normes américaines et fait ressortir les principales différences entre la norme canadienne et les normes américaines révisées, de même que l'incidence de ces dernières sur :

- les audits de sociétés de services réalisés à la fois selon la norme canadienne et selon la norme américaine ou encore selon les normes américaines révisées;
- les audits de sociétés de services auparavant réalisés selon la norme canadienne qui seront réalisés selon les normes américaines révisées;
- la délivrance ou l'utilisation d'un rapport d'audit de sociétés de services établi selon la norme canadienne seulement.

Le présent bulletin intéressera les auditeurs de sociétés de services et les auditeurs d'entités utilisatrices ainsi que leurs clients, notamment en ce qui concerne les missions visant la délivrance d'un rapport sur les contrôles d'une société de services qui doivent être exécutées conformément à la norme canadienne comme aux normes américaines révisées.

Normes touchées

En 2010, le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) a aligné la Norme canadienne de missions de certification (NCMC) 3416, *Rapport sur les contrôles d'une société de services*, sur le Statement on Standards for Attestation Engagements (SSAE) 16, *Reporting on Controls at a Service Organization*, publié par l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

En avril 2016, l'AICPA a publié le SSAE 18, *Attestation Standards : Clarification and Recodification*, qui remplace le SSAE 16. Le SSAE 18 regroupe un ensemble de normes, dont l'AT-C Section 320, *Reporting on an Examination of Controls at a Service Organization Relevant to User Entities' Internal Control Over Financial Reporting*, qui s'applique aux rapports des auditeurs de sociétés de services datés du 1^{er} mai 2017 ou d'une date ultérieure.

Par ailleurs, en raison de ce remaniement, des exigences comparables à certaines qui figuraient dans le SSAE 16 se trouvent maintenant dans la norme d'application générale AT-C Section 205, *Examination Engagements*, qui est aussi contenue dans le SSAE 18.

En novembre 2016, le CNAC a approuvé un projet visant à déterminer si la NCMC 3416 devrait être révisée à la lumière de l'AT-C Section 320. Dans le cadre de ce projet, le CNAC déterminera également s'il y a lieu de réviser la NCMC 3416 pour l'harmoniser avec la Norme internationale de missions d'assurance (International Standard on Assurance Engagements – ISAE) 3402, *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*. La NCMC 3416 n'avait pas été élaborée dans un objectif d'harmonisation avec la norme ISAE 3402, mais elle concorde néanmoins avec cette dernière à bien des égards.

D'ici à ce que des modifications y soient apportées, la norme canadienne n'est pas touchée par les nouvelles normes américaines.

Changements importants apportés aux normes américaines

- L'AT-C Section 320 introduit et définit le terme *complementary subservice organization controls* (contrôles complémentaires du sous-traitant de la société de services). Selon la définition, ces contrôles sont supposés être mis en place par le sous-traitant de la société de services et sont nécessaires à l'atteinte des objectifs de contrôle énoncés dans la description du système de la société de services produite par la direction. Le nouveau terme remplace *controls at a subservice organization* (contrôles du sous-traitant de la société de services), terme qui était le même que dans la NCMC 3416.
- L'AT-C Section 320 contient une définition révisée du terme *complementary user entity controls* (contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice), qui précise que ce sont les contrôles nécessaires à l'atteinte des objectifs de contrôle énoncés dans la description du système de la société de services produite par la direction. Selon la NCMC 3416, on entend par « contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice » autant les contrôles qui ne sont pas nécessaires à l'atteinte des objectifs de contrôle que ceux qui le sont.
- Dans l'AT-C Section 320, la précision in *all material respects* (dans tous leurs aspects significatifs) ne figure plus dans la définition des rapports de type 1 et de type 2 en ce qui concerne la déclaration écrite de la direction. L'utilisateur d'un rapport préparé conformément à l'AT-C Section 320 peut en déduire que le niveau d'assurance communiqué par la direction est plus élevé qu'auparavant.

- L'AT-C Section 320 introduit une nouvelle exigence selon laquelle l'auditeur de la société de services doit lire les rapports d'audit interne et les rapports d'examen des autorités de réglementation qui concernent les prestations fournies aux entités utilisatrices et l'étendue de la mission. L'objectif est que l'auditeur tienne compte de la nature et de l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que des constatations qui en découlent dans l'évaluation des risques qui vise à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses tests.
- L'AT-C Section 320 introduit une nouvelle exigence selon laquelle l'auditeur de la société de services doit apprécier si les informations qui ont été produites par la société de services et qu'il utilise sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins.
- L'AT-C Section 320 étoffe les exigences concernant les déclarations écrites à obtenir de la direction. Des changements touchent aussi les mesures à prendre par l'auditeur de la société de services lorsque la direction refuse de lui fournir une déclaration écrite.
- L'AT-C Section 320 exige, lorsque l'application de contrôles complémentaires du sous-traitant de la société de services est nécessaire à l'atteinte des objectifs de contrôle correspondants énoncés dans la description du système de la société de services, que l'auditeur de cette dernière ajoute au paragraphe d'opinion de son rapport un énoncé à cet égard.
- L'AT-C Section 205 exige que l'auditeur mette en œuvre d'autres procédures appropriées pour obtenir des éléments probants concernant les événements importants postérieurs à la période couverte par la mission, jusqu'à la date de son rapport.

Une description plus détaillée des différences entre les exigences de la norme canadienne et des normes américaines révisées figure en [annexe](#).

Audits de société de services réalisés selon plusieurs normes à la fois (canadienne et américaines)

Il n'est pas rare qu'une société de services canadienne fournisse des prestations à la fois à des clients canadiens et à des clients américains. L'auditeur d'une société de services a donc souvent pour mission de délivrer un rapport qui est conforme à la fois à la norme canadienne et aux normes américaines. Or, les normes américaines révisées prévoient des exigences qui ne figuraient pas dans le SSAE 16. Par conséquent, une mission réalisée conformément aux normes américaines révisées devrait également être conforme à la norme canadienne, mais une mission réalisée conformément à la norme canadienne devra répondre à des exigences supplémentaires pour être conforme aux normes américaines révisées.

Dans bien des cas, les nouvelles exigences des normes américaines révisées n'empêcheront pas l'auditeur d'une société de services de réaliser une mission et de délivrer un rapport à la fois selon la norme canadienne et selon les normes américaines.

L'auditeur d'une entité utilisatrice qui recevra un rapport conforme à la fois à la norme canadienne et aux normes américaines relèvera de petites différences dans le libellé. Ce rapport devrait néanmoins répondre encore à ses besoins. Pour déterminer si c'est bien le cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit se reporter à la Norme canadienne d'audit (NCA) 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*, en ce qui concerne la responsabilité qui lui incombe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité utilisatrice a recours à une ou plusieurs sociétés de services.

Audits de société de services auparavant réalisés selon la norme canadienne qui seront réalisés selon les normes américaines révisées

L'auditeur d'une société de services qui sera tenu aux normes américaines révisées trouvera dans la section « [Modifications importantes apportées aux normes américaines](#) » ci-dessus des renseignements qui pourraient l'aider à cerner les principales différences entre la norme canadienne et les normes américaines révisées.

L'auditeur d'une entité utilisatrice qui recevait auparavant un rapport préparé conformément à la norme canadienne, mais qui recevra dorénavant un rapport préparé conformément aux normes américaines révisées relèvera des différences. Ce rapport devrait néanmoins répondre à ses besoins, car les exigences américaines révisées sont au moins aussi strictes que les exigences canadiennes. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit se reporter à la NCA 402 en ce qui concerne la responsabilité qui lui incombe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité utilisatrice a recours à une ou plusieurs sociétés de services.

Audits de société de services qui seront encore réalisés conformément aux normes américaines

L'auditeur d'une société de services qui délivrait auparavant un rapport sur les contrôles d'une société de services préparé conformément au SSAE 16 et tenait pour acquis que les normes américaines correspondaient à la norme canadienne doit connaître les changements apportés aux normes américaines. Il devra notamment modifier quelque peu le libellé du rapport d'audit. Dépendamment de ses pratiques antérieures, il pourrait aussi devoir réaliser des travaux supplémentaires pour étayer son rapport. Voir la section « [Modifications importantes apportées aux normes américaines](#) ».

L'auditeur d'une entité utilisatrice qui recevra un rapport préparé conformément aux normes américaines révisées relèvera de petites différences dans le libellé du rapport d'audit. Le rapport devrait néanmoins répondre à ses besoins. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit se reporter à la NCA 402 en ce qui concerne la responsabilité qui lui incombe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité utilisatrice a recours à une ou plusieurs sociétés de services.

Suite du projet

Consulter la page « [Rapport sur les contrôles d'une société de services](#) » pour suivre l'évolution du projet.

Conclusion

Pour l'instant, l'auditeur qui délivre ou utilise un rapport préparé selon la norme canadienne seulement n'est pas touché par les changements apportés aux normes américaines.

L'auditeur qui délivre un rapport préparé selon les normes américaines révisées (ou à la fois selon la norme canadienne et selon les normes américaines révisées) doit exercer son jugement professionnel pour déterminer l'incidence des changements sur la déclaration de la société de services et sur son propre rapport.

ANNEXE

Principales différences entre les exigences des normes canadiennes et des normes américaines révisées traitant du rapport sur les contrôles d'une société de services

Normes canadiennes	Normes américaines révisées
Contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice	
Selon la définition énoncée à l'alinéa .07 b) de la NCMC 3416, les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice comprennent tant les contrôles qui ne sont pas nécessaires à l'atteinte des objectifs de contrôle que ceux qui le sont.	Selon la définition énoncée au paragraphe .08 de la norme d'attestation clarifiée AT-C Section 320, les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice se limitent aux contrôles qui sont nécessaires à l'atteinte des objectifs de contrôle énoncés dans la description du système de la société de services produite par la direction.
Contrôles du sous-traitant de la société de services	
Selon la définition énoncée à l'alinéa .07 e) de la NCMC 3416, les contrôles du sous-traitant de la société de services s'entendent des politiques et procédures du sous-traitant de la société de services qui sont susceptibles d'être pertinentes pour le contrôle interne de l'information financière des entités utilisatrices.	La définition qui figure au paragraphe .08 de l'AT-C Section 320 est celle des contrôles complémentaires du sous-traitant d'une société de services plutôt que des contrôles du sous-traitant de la société de services. Ces contrôles sont supposés être mis en place par le sous-traitant d'une société de services et sont nécessaires à l'atteinte des objectifs de contrôle énoncés dans la description du système de la société de services produite par la direction.
Rapports de type¹ et de type²	
Aux sous-alinéas .07 i)ii) et j)ii) de la NCMC 3416, la précision « dans tous leurs aspects significatifs » figure dans la définition des rapports de type 1 et de type 2 en ce qui concerne la déclaration écrite de la direction.	Au paragraphe .08 de l'AT-C Section 320, la précision <i>in all material respects</i> (dans tous leurs aspects significatifs) ne figure plus dans la définition des rapports de type 1 et de type 2 en ce qui concerne la déclaration écrite de la direction.
Procédures relatives aux rapports d'audit interne et aux rapports d'examen des autorités de réglementation	
Il n'y a aucune exigence équivalente.	Selon le paragraphe .23 de l'AT-C Section 320, l'auditeur de la société de services doit lire les rapports d'audit interne et les rapports d'examen des autorités de réglementation qui concernent les prestations fournies aux entités utilisatrices et l'étendue de la mission. L'objectif est que l'auditeur tienne compte de la nature et de l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que des constatations qui en découlent dans l'évaluation des risques qui vise à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses tests.
Appréciation de la fiabilité des informations produites par la société de services	
Il n'y a aucune exigence équivalente.	Le paragraphe .30 de l'AT-C Section 320 renvoie à l'AT-C Section 205, qui exige que l'auditeur de la société de services juge si les informations produites par la société de services sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins, ce qui nécessite : <ul style="list-style-type: none"> • de collecter des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations; • d'apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins.

¹ Rapports sur la description des contrôles de la société de services produite par la direction et sur l'adéquation de la conception des contrôles.

² Rapports sur la description des contrôles de la société de services produite par la direction et sur l'adéquation de la conception des contrôles et l'efficacité de leur fonctionnement.

Normes canadiennes	Normes américaines révisées
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne	
<p>Les paragraphes .28 à .35 de la NCMC 3416 énoncent les exigences visant :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la compréhension de la fonction d'audit interne; • les préliminaires à l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne; • l'utilisation de ces travaux; • l'incidence sur le rapport de l'auditeur de la société de services; • l'aide directe. 	<p>Les paragraphes .39 à .44 de l'AT-C Section 205 énoncent les exigences relatives à l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne (préliminaires, utilisation des travaux, aide directe). Ces exigences ont été révisées et intégrées dans la norme d'application générale AT-C Section 205 plutôt que dans la norme traitant du rapport sur les contrôles d'une société de services.</p> <p>Les exigences révisées fournissent plus d'indications sur l'aide directe et sur les mesures à prendre afin d'éviter l'utilisation excessive des travaux de la fonction d'audit interne à des fins d'obtention d'éléments probants, mais sont moins détaillées en ce qui concerne l'appréciation du caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de la mission.</p>
Déclarations écrites	
<p>Le paragraphe .56 de la NCMC 3000, <i>Missions d'attestation autres que les audits ou examens d'informations financières historiques</i>, énonce les exigences visant les déclarations écrites.</p>	<p>Le paragraphe .50 de l'AT-C Section 205 contient des exigences étoffées en ce qui concerne les déclarations écrites que l'auditeur doit obtenir de la direction.</p> <p>Dans ces déclarations écrites, la direction doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> • affirmer que tous les éléments connus qui sont contradictoires par rapport à l'objet considéré ou à l'assertion, et toutes les communications provenant des organismes de réglementation ou d'autres parties ayant un effet sur l'objet considéré ou l'assertion ont été communiqués au professionnel en exercice, y compris les communications reçues entre la période sur laquelle porte l'assertion écrite et la date du rapport du professionnel en exercice; • reconnaître sa responsabilité à l'égard : <ul style="list-style-type: none"> — de l'objet considéré et de l'assertion, — de la sélection des critères, le cas échéant, — de la détermination du caractère approprié de ces critères par rapport aux besoins de la partie responsable; • affirmer que tous les événements connus qui sont postérieurs à la période (ou à la date) pour laquelle le rapport est établi et qui sont susceptibles d'avoir un effet important sur l'objet considéré ou l'assertion ont été présentés au professionnel en exercice; • s'il y a lieu, affirmer que la partie responsable est d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport à l'objet considéré; • s'il y a lieu, affirmer que les hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement des estimations sont raisonnables.
<p>Selon le paragraphe .39 de la NCMC 3416, l'auditeur de la société de services doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou démissionner si la direction refuse de fournir les déclarations écrites requises.</p>	<p>Les mesures que l'auditeur de la société de services doit prendre selon les paragraphes .55 et .56 de l'AT-C Section 205 lorsque la direction refuse de lui fournir une déclaration écrite sont différentes.</p> <p>Cette situation constitue une telle limitation de l'étendue des travaux de la mission qu'elle empêche la délivrance d'une opinion sans réserve et peut suffire à amener l'auditeur de la société de services à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.</p>

Normes canadiennes	Normes américaines révisées
Événements postérieurs	
<p>La NCMC 3000 prévoit des exigences relatives aux événements postérieurs, mais elle n'exige pas de prendre les mesures précises énoncées au paragraphe .48 de l'AT-C Section 205.</p>	<p>Selon le paragraphe .48 de l'AT-C Section 205, le professionnel en exercice doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> • demander des informations à la partie responsable ainsi qu'au donneur de mission, s'il est différent; • reconnaître les événements importants qui sont susceptibles d'avoir un effet important sur l'objet considéré ou l'assertion; • mettre en œuvre d'autres procédures appropriées pour obtenir des éléments probants concernant ces événements; • prendre des mesures appropriées dans le cas où l'événement n'aurait pas été communiqué adéquatement par la partie responsable.
Rapport de l'auditeur de la société de services	
<p>Les paragraphes .52 et .53 de la NCMC 3416 énoncent les éléments que doit comporter, au minimum, un rapport de type 1 ou de type 2.</p> <p>Ces exigences ne couvrent pas tous les éléments exigés aux paragraphes .40 et .41 de l'AT-C Section 320.</p>	<p>Les paragraphes .40 et .41 de l'AT-C Section 320 énoncent les exigences relatives au rapport de l'auditeur de la société de services, lesquelles ont été remaniées de façon :</p> <ul style="list-style-type: none"> • à correspondre aux exigences relatives au rapport de l'auditeur énoncées dans l'AT-C Section 205; • à prévoir l'inclusion, s'il y a lieu, d'un énoncé concernant la prise en compte de contrôles complémentaires du sous-traitant d'une société de services.
Inclusion dans le rapport de l'auditeur d'un énoncé concernant l'application de la NCCQ 1	
<p>Selon les alinéas .52 g) et .53 g) de la NCMC 3416, le rapport de l'auditeur doit comporter un énoncé indiquant que le cabinet dont le professionnel en exercice est membre applique la NCCQ 1, <i>Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions de certification</i>.</p>	<p>Il n'y a aucune exigence équivalente.</p> <p>Toutefois, selon le paragraphe .09 de l'AT-C Section 105, <i>Concepts Common to All Attestation Engagements</i>, le professionnel en exercice doit mettre en œuvre, au niveau de la mission, les procédures de contrôle qualité de nature à lui fournir l'assurance raisonnable que la mission d'attestation est conforme aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.</p>
Inclusion dans le rapport de l'auditeur d'un énoncé concernant la conformité aux règles de déontologie pertinentes	
<p>Selon les alinéas .52 h) et .53 h) de la NCMC 3416, le rapport de l'auditeur doit comporter un énoncé indiquant que le professionnel en exercice se conforme aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie pertinentes définies dans les règles ou le code de déontologie pertinents applicables.</p>	<p>Il n'y a aucune exigence équivalente.</p> <p>Toutefois, selon le paragraphe .27 de l'AT-C Section 105, le professionnel en exercice ne doit accepter une mission d'attestation que lorsqu'il n'a aucun motif de croire que les règles de déontologie pertinentes, y compris en matière d'indépendance, ne seront pas respectées.</p>
Termes et conditions de la mission	
<p>Selon le paragraphe .27 de la NCMC 3000, les termes et conditions convenus pour la mission doivent être consignés de façon suffisamment détaillée dans un document écrit.</p>	<p>Le paragraphe .08 de l'AT-C Section 205 énonce les conditions convenues qui doivent être consignées dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.</p>

© 2017 Comptables professionnels agréés du Canada

Des extraits tirés de cette publication ou des liens y conduisant peuvent être utilisés, à condition que soit mentionné clairement le nom complet du conseil, du conseil de surveillance, du comité ou de l'auteur relevant de Normes d'information financière et de certification Canada, et que cette mention renvoie expressément au contenu original.

Pour obtenir de l'aide concernant cette mention, veuillez écrire à fras-nifc-canada@cpacanada.ca.