



Points de vue à l'égard de la COVID-19 : **Compréhension du contrôle interne dans le cadre de l'audit**

Les entités se sont adaptées à la pandémie de COVID-19 en repensant leurs modèles d'affaires et leurs activités. Nombre d'entre elles ont élargi leur empreinte numérique et mis sur pied des environnements de travail virtuels pour protéger la santé et la sécurité de leur personnel et de leurs clients.

Ces changements donnent lieu à de nouveaux risques d'entreprise qui peuvent nuire à la capacité d'une entité d'atteindre ses objectifs en matière d'information financière. Des réponses adéquates de la direction à ces risques, y compris la mise en œuvre de contrôles bien conçus, ont une incidence sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Pendant cette crise, le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) est concentré sur la qualité de l'audit et la protection du public investisseur. En coordination avec les cabinets d'audit que nous réglementons, la profession comptable, les instances de normalisation et les autres autorités de réglementation au Canada et à l'étranger, le CCRC travaille activement à repérer les défis auxquels font face les auditeurs et à exprimer son point de vue sur les enjeux importants liés à la performance des audits de grande qualité. La présente publication met en évidence des facteurs dont les auditeurs doivent tenir compte lorsqu'ils acquièrent une compréhension des contrôles internes afin d'éclairer leurs évaluations des risques dans le cadre des audits effectués pendant la pandémie.

1 COMPRÉHENSION DES CONTRÔLES INTERNES

Il est requis d'acquérir une compréhension des contrôles pertinents, y compris les changements apportés aux contrôles par les entités pour faire face à la pandémie, même lorsque les auditeurs adoptent une approche entièrement corroborative. Les auditeurs acquièrent cette compréhension en évaluant la conception de ces contrôles et en déterminant s'ils ont été mis en place. Cela permet aux auditeurs d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir des approches d'audit pour gérer ces risques.

Les évaluations des risques seront plus difficiles à réaliser en raison de l'ampleur des changements que les auditeurs sont susceptibles de rencontrer lors des audits de 2020.

Composantes du contrôle interne

1. Environnement de contrôle
2. Processus d'évaluation des risques de l'entité
3. Système d'information et communication
4. Activités de contrôle
5. Suivi des contrôles

Environnement de contrôle

Il se peut que les auditeurs constatent que pour certaines entités, l'attention sur le maintien d'un environnement de contrôle satisfaisant a été réduite et redirigée vers d'autres priorités.

L'environnement de contrôle¹ donne le ton à l'organisation, et contribue à en conscientiser les membres sur l'importance du contrôle. Il comprend les fonctions de gouvernance et de direction ainsi que les attitudes, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction concernant le contrôle interne et son importance pour l'entité.

Les éléments à prendre en considération par les auditeurs comprennent les suivants :

- Les attitudes à l'égard du traitement de l'information et de la fonction comptable et de son personnel ont-elles changé? Par exemple, des mises à pied de personnel ont-elles mené à l'exécution de fonctions qui étaient auparavant considérées comme incompatibles en ce qui a trait à l'autorisation (déclenchement) des opérations, à la garde des actifs et à l'enregistrement aux livres?
- Les attitudes ont-elles changé en ce qui concerne le contournement des contrôles internes pour accommoder les besoins opérationnels des entités pendant la perturbation?
- A-t-on accordé une attention appropriée aux mesures correctrices visant les constatations et les recommandations des auditeurs internes ou externes?
- Les responsables de la gouvernance ont-ils remis en question les décisions stratégiques prises par la direction en réponse à la crise et exercé une surveillance appropriée des contrôles internes mis en œuvre pour atteindre ces objectifs stratégiques?

L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif lorsque l'auditeur évalue les risques d'anomalies significatives.

Un environnement de contrôle insatisfaisant peut miner l'efficacité des autres composantes du contrôle interne. Il peut également indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives élevés, y compris le risque de fraude, qui touchent de manière généralisée les états financiers.

Le Processus d'évaluation des risques de l'entité

Comprendre le processus d'évaluation des risques de l'entité² est peut-être encore plus pertinent pour les auditeurs dans le contexte actuel, car la direction occupe la meilleure position pour déterminer et évaluer les nouveaux risques d'entreprise qui touchent son entité, et y réagir.

Il se peut que les auditeurs trouvent utile d'examiner les procès-verbaux des réunions de gestion de crise tenues par la direction pendant la période de perturbation. Cela donnera aux auditeurs l'occasion de comprendre les risques d'entreprise qui, selon la direction, ont une incidence sur l'atteinte des objectifs opérationnels et de déterminer si la direction répond adéquatement à ces risques, y compris par la mise en œuvre de contrôles bien conçus.

Un processus satisfaisant d'évaluation des risques de l'entité aide l'auditeur à cerner les risques d'anomalies significatives.

Les auditeurs peuvent déterminer, en se fondant sur leur propre connaissance de la façon dont l'entité a été touchée par la pandémie, des risques d'anomalies significatives qui n'ont pas été relevés par la direction. Cela peut indiquer l'existence d'une déficience importante dans le processus d'évaluation des risques de l'entité.

¹ Se reporter à la Norme canadienne d'audit (NCA) 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, pour connaître les exigences et les directives d'application liées à la compréhension de l'**environnement de contrôle**.

² Se reporter aux paragraphes 15-17 et A87-A88 de la NCA 315 pour connaître les exigences et les directives d'application relatives à la compréhension du **processus d'évaluation des risques de l'entité**.

Système d'information et communication

Les auditeurs doivent s'attendre à ce que des changements aient été apportés aux systèmes d'information, y compris les processus opérationnels connexes, pertinents pour l'information financière, et à la communication³ des entités. Par exemple, des changements sont susceptibles d'être survenus en raison des initiatives de transformation numérique mises en place par les entités en réponse à la perturbation. Ils peuvent toucher les processus opérationnels et, plus précisément, la façon dont les opérations commerciales sont déclenchées, enregistrées, traitées et communiquées dans les systèmes d'information des entités.

Ces changements peuvent également avoir une incidence sur la façon dont les entités communiquent l'information concernant les rôles et les responsabilités en ce qui concerne le contrôle interne sur l'information financière, y compris les moyens pour signaler les écarts à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité.

En raison du rythme des changements dans le contexte actuel, il se peut que les auditeurs jugent nécessaire d'effectuer des tests de cheminement sur certaines opérations pour les principaux cycles d'opérations d'une entité afin de comprendre les processus applicables et les changements apportés au système d'information et à la communication.

Il peut être nécessaire d'effectuer des tests de cheminement, car les autres façons d'obtenir cette compréhension pourraient ne pas être aussi fiables. Par exemple, le personnel des finances peut ne pas avoir les renseignements à jour sur les changements apportés aux processus opérationnels et, de même, les manuels de politiques et de procédures peuvent être désuets dans ce contexte en constante évolution.

Activités de contrôle

Les auditeurs devraient s'attendre à repérer des changements apportés aux activités de contrôle⁴, y compris les nouvelles activités de contrôle, mis en œuvre par la direction pour répondre aux nouveaux risques d'entreprise liés aux objectifs en matière d'information financière touchant leurs entités.

Les activités de contrôle pertinentes comprennent celles qui ont trait aux risques importants⁵.

Les auditeurs cerneront et évalueront probablement plus de risques importants dans leurs audits de 2020. Les risques importants sont souvent liés à des opérations non courantes ou à des questions de jugement⁶. Par exemple, les auditeurs peuvent déterminer que l'incertitude quant à la mesure de diverses estimations faites par la direction dans le contexte actuel devrait être considérée comme étant un risque important. Les exemples incluent les évaluations de la dépréciation des actifs à long terme, des immobilisations incorporelles et des écarts d'acquisition, les provisions pour pertes sur créances, la continuité de l'exploitation, etc.

Il se peut que les auditeurs constatent que certaines entités n'ont pas mis en œuvre des activités de contrôle qui répondent aux nouveaux risques importants cernés dans l'audit en raison des demandes concurrentes relativement au temps et aux ressources de la direction. De telles lacunes devraient être considérées comme des indicateurs de déficiences importantes dans le contrôle interne.

Suivi des contrôles

Les auditeurs acquièrent une compréhension des principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi des contrôles internes⁷ pertinents pour l'information financière et de la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles.

Les auditeurs devraient s'attendre à ce que certaines entités aient réduit leur suivi des contrôles, y compris le suivi effectué dans le cadre de l'audit interne, le cas échéant, pour rediriger les ressources et le personnel vers d'autres fonctions et priorités opérationnelles.

Des activités de suivi insuffisantes, y compris les retards dans la correction des déficiences des contrôles internes, sont un indicateur d'une déficience importante dans le processus de suivi de la direction.

³ Se reporter aux paragraphes 18, 19 et A89-A95 de la NCA 315 pour connaître les exigences et les directives d'application relatives à la compréhension du **système d'information, y compris les processus opérationnels connexes, pertinent pour l'information financière et la communication**. ⁴ Se reporter aux paragraphes 20, 21 et A96-A105 de la NCA 315 pour connaître les exigences et les directives d'application relatives à la compréhension des **activités de contrôle pertinentes pour l'audit**.

⁵ NCA 315, paragraphes 29 et A137-139. ⁶ NCA 315, paragraphes 28 et A132-A135. ⁷ Se reporter aux paragraphes 22-24 et A106-A117 de la NCA 315 pour connaître les exigences et les directives d'application relatives à la compréhension du **suivi des contrôles**.

2 RISQUES DÉCOULANT DE L'UTILISATION DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION

La perturbation a amené de nombreuses entités à accélérer les transformations numériques de leurs systèmes d'information. Les facteurs à l'origine de cette tendance comprennent les suivants :

- L'amélioration de leurs interactions numériques avec les clients pour répondre aux préférences de ces derniers de réduire les ventes et le service à la clientèle en personne.
- La numérisation de bout en bout de leurs chaînes de valeur, y compris l'amélioration de l'automatisation, de l'intelligence artificielle et des flux de travail.
- La transition de leurs effectifs vers un environnement de travail virtuel afin de réduire au minimum les interruptions d'activités.

Ces changements entraînent des risques liés à l'utilisation des technologies de l'information (TI). Lorsque de tels risques sont cernés, les auditeurs doivent acquérir une compréhension des contrôles internes pertinents, y compris les contrôles généraux et les contrôles d'applications des TI, qui répondent à ces risques⁸.

Les auditeurs devraient être à l'affût des déficiences suivantes en matière de contrôle interne dans le contexte actuel :

- La baisse de la conformité aux politiques et aux procédures en lien avec l'octroi et la gestion des privilèges d'accès peut faire en sorte que des privilèges d'accès non autorisés ou inappropriés soient accordés pour les applications de TI et les bases de données.
- La baisse de la conformité aux contrôles de changement aux programmes peut entraîner des modifications non autorisées ou non testées aux principales applications de TI.
- Les changements apportés aux principales applications TI par le personnel des TI dans l'environnement de production, contournant les politiques et les procédures, afin d'accélérer la mise en œuvre des changements à ces systèmes, pourraient avoir des conséquences imprévues.
- La réduction des activités de surveillance des TI peut retarder ou entraver la réaction appropriée et opportune de la direction aux risques.
- La diminution du personnel des TI en raison de mises à pied du personnel peut entraîner des retards dans la mise en œuvre des projets de TI essentiels.

Considérations relatives à la cybersécurité

Dans la prise en compte des risques découlant de l'utilisation des TI, l'auditeur peut inclure le risque d'accès non autorisé par des parties externes.

Les risques liés à la cybersécurité peuvent être pertinents pour les auditeurs en raison de l'augmentation marquée des incidents de cybersécurité au cours de cette période et de la vulnérabilité des réseaux de travail virtuels étendus aux cyberattaques. Les cyberattaques peuvent avoir une incidence sur les applications de TI, les bases de données et les systèmes d'exploitation pertinents pour l'information financière.

Les auditeurs doivent acquérir une compréhension du risque d'accès non autorisé par des parties externes à l'infrastructure essentielle à l'information financière et, le cas échéant, de la manière dont l'entité gère ces risques.

⁸ NCA 315, paragraphes 21 et A103-105.

3 COMPRÉHENSION DES CONTRÔLES INTERNES POUR ÉVALUER LES RISQUES DE FRAUDE

La compréhension des contrôles internes d'une entité vise également à éclairer l'évaluation par un auditeur des risques d'anomalies significatives attribuables à la fraude. Les auditeurs sont tenus de traiter les risques de fraude repérés comme des risques importants et, par conséquent, d'acquérir une compréhension des contrôles internes qui atténuent ces risques⁹.

Plus tôt cette année, le CCRC a publié les résultats d'une [revue thématique](#) effectuée dans le cadre de nos inspections de 2019 afin d'évaluer la mesure dans laquelle les auditeurs se conformaient à la Norme Canadienne d'Audit 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*. Bien que la revue thématique portait sur les audits dans le contexte antérieur à la COVID-19, les aspects qui y sont décrits pourraient être encore plus pertinents aujourd'hui.

Le CCRC recommande aux auditeurs d'approfondir leur compréhension des aspects suivants pour les aider à mieux cerner et évaluer les risques de fraude :

- Le programme de gestion des risques de fraude de la direction, y compris les contrôles internes conçus pour prévenir ou détecter la fraude.
- Le programme de dénonciation de l'entité.
- Les accords de rémunération de la direction et les attentes des analystes.

Nous recommandons également aux auditeurs d'envisager de retenir les services d'experts en juricomptabilité dans le cas d'entités complexes, même en l'absence d'une fraude réelle ou suspectée, afin de les aider à effectuer des évaluations des risques de fraude, y compris à acquérir une compréhension des contrôles internes pertinents liés aux risques de fraude repérés.

Les auditeurs devraient s'attendre à ce que la perturbation ait accru les risques de fraude pour certaines entités.

Les contraintes financières auxquelles sont confrontées les entités dans le contexte actuel créent des motivations ou des pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude. Des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude peuvent également se présenter lorsque les composantes du contrôle interne ne sont plus alignées sur les risques d'entreprise d'une entité. Par exemple, les mises à pied de personnel clé qui exécute des activités de contrôle importantes peuvent donner lieu à des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude parce que les contrôles peuvent être susceptibles d'être contournés.

⁹ NCA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 28.

4 RECOURS À DES SOCIÉTÉS DE SERVICES

La pandémie a été tout aussi perturbante pour les sociétés de services que pour les entités qui y ont recours (entités utilisatrices).

Dans le contexte actuel, les auditeurs des entités utilisatrices font face à des défis supplémentaires concernant l'externalisation de certains aspects de leurs activités à des sociétés de services. Par exemple, les retards ou les interruptions dans les activités des sociétés de services peuvent entraîner des risques d'entreprise supplémentaires pour les entités utilisatrices. De même, des changements aux contrôles internes ou la constatation de déficiences importantes au sein des sociétés de services pourraient limiter la portée des travaux des auditeurs des sociétés de services ou les retarder, ce qui pourrait limiter la portée des audits des états financiers des entités qui utilisent les services de ces sociétés ou entraîner des retards.

Les éléments à prendre en considération par les auditeurs des entités utilisatrices comprennent les suivants :

- Comprendre si la direction a tenu compte des écarts de service, des retards de service et des contrôles inefficaces des sociétés de services dans le processus d'évaluation des risques de l'entité.
- Évaluer les réponses de la direction à ces risques, y compris la conception et la mise en œuvre de contrôles compensatoires.
- Évaluer l'incidence sur l'audit des états financiers des retards de réception des rapports des auditeurs des sociétés de services, des périodes écourtées couvertes par les rapports, et des déficiences de contrôle interne ou des limitations de l'étendue des travaux d'audit mentionnés dans les rapports des auditeurs des sociétés de services.

Les auditeurs doivent comprendre si la direction cerne adéquatement les risques d'entreprise qui découlent des répercussions négatives causées par la perturbation sur les sociétés de services utilisées par l'entité, et y répond convenablement.

5 CONSIDÉRATIONS RELATIVES À L'AUDIT À DISTANCE

Nous prévoyons que de nombreux auditeurs continueront d'effectuer leurs audits à distance pour le reste de l'année. Les éléments suivants seront pertinents pour les auditeurs qui effectuent des audits à distance :



Authenticité des documents

Les auditeurs doivent faire preuve d'un degré approprié de scepticisme professionnel lorsqu'ils acceptent des documents comme étant authentiques, étant donné que la plupart des éléments probants qu'ils obtiendront dans le cadre d'un audit à distance seront obtenus par voie électronique. Lorsque des numérisations de documents originaux sont reçues, les auditeurs pourraient envisager de demander à l'entité d'envoyer par la poste un échantillon de ces documents originaux afin qu'ils puissent les comparer aux versions numérisées.



Champ de vision

Le champ de vision d'un auditeur sera limité lorsqu'il effectue un audit à distance. Par exemple, lorsque les auditeurs ont toujours observé le fonctionnement d'un contrôle en s'asseyant avec son responsable, il est possible qu'ils aient de la difficulté à déterminer quels paramètres du rapport sont entrés par le responsable du contrôle dans un système TI pendant une réunion par vidéoconférence. Les auditeurs devraient soigneusement déterminer s'ils sont en mesure d'obtenir suffisamment d'éléments probants appropriés lorsqu'ils effectuent des tests et des procédures à distance.



Contrôles internes qui ne peuvent pas être testés à distance

Il est possible que les auditeurs jugent être dans l'impossibilité de tester certains contrôles internes à distance. Par exemple, les auditeurs pourraient déterminer qu'ils ne seront pas en mesure d'évaluer la conception et la mise en œuvre de contrôles d'accès physique dans le cadre d'une vidéoconférence. Les auditeurs devraient soigneusement déterminer s'il existe des contrôles compensatoires pouvant être testés à distance. Lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir suffisamment d'éléments probants appropriés concernant les contrôles internes de l'entité, les auditeurs devraient tenir compte des répercussions de ces limites sur leurs audits.

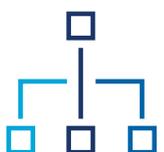
6 RÉPERCUSSIONS CONCRÈTES



Calendrier de la compréhension du contrôle interne acquise par l'auditeur

Lorsqu'ils procèdent à des évaluations des risques, les auditeurs sont tenus de déterminer si l'exécution d'une seule série de tests de cheminement sur des opérations qui ont eu lieu pendant la période de perturbation est suffisante pour acquérir une compréhension des contrôles internes pertinents. Les auditeurs peuvent déterminer, par exemple, qu'il y a deux périodes distinctes qui sont pertinentes pour leur évaluation des risques, soit une période précédant la COVID-19 et une période COVID-19.

Les auditeurs devraient envisager d'effectuer deux évaluations des risques distinctes, soit une pour chaque période, afin de concevoir des procédures pour répondre aux différents risques d'anomalies significatives qu'ils peuvent évaluer pour chaque période.



Réexaminer les évaluations des risques tout au long de l'audit

L'évaluation des risques par un auditeur est un processus itératif et dynamique qui se déroule tout au long de l'audit. De nouveaux défis sont susceptibles d'émerger tout au long de l'année, et les entités vont réagir de manière fluide aux risques émergents. Nous nous attendons à ce que les auditeurs réexaminent leurs évaluations des risques pour s'assurer qu'elles reflètent les changements à l'entité et à son environnement, y compris les contrôles internes de l'entité repérés au cours de l'audit. Dans certains cas, les auditeurs peuvent devoir modifier les procédures d'audit déjà prévues ou en concevoir de nouvelles pour répondre aux évaluations des risques révisées.



Faire appel à des membres plus expérimentés de l'équipe de mission

Les responsables des missions d'audit devraient envisager de faire appel à du personnel plus expérimenté pour tester la conception et la mise en œuvre de contrôles internes pertinents ou pour superviser étroitement ce travail. En raison des changements que les auditeurs sont susceptibles de rencontrer dans les contrôles internes de nombreuses entités, il ne sera pas aussi simple de mettre à jour les descriptions des processus opérationnels et les documents relatifs aux tests de contrôles sur la base du dossier d'audit de l'année précédente.

POUR EN SAVOIR PLUS

Consultez notre site Internet au www.cpab-ccrc.ca et inscrivez-vous à notre liste de diffusion. Suivez-nous sur Twitter - @CPAB_CCRC.

La présente publication n'est aucunement assimilable à la prestation de services juridiques, de services de comptabilité, de services d'audit ou de tout autre type de conseils ou de services professionnels, et elle ne doit pas être perçue comme telle. Sous réserve des dispositions relatives à la protection des droits d'auteur du CCRC, la présente publication peut être diffusée dans son intégralité, sans autre autorisation du CCRC, dans la mesure où aucune modification n'y est apportée et que le CCRC y est cité en tant que source. © CONSEIL CANADIEN SUR LA REDDITION DE COMPTES, 2020. TOUS DROITS RÉSERVÉS.

www.cpab-ccrc.ca / Courriel : info@cpab-ccrc.ca