

alerte risque du ccrc

Participation de tiers dans le processus de gestion des stocks

Cette alerte de risque d'audit s'adresse aux auditeurs qui s'appuient largement sur des confirmations externes pour évaluer l'existence et l'état des stocks (ou d'autres actifs) détenus par un tiers.

Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) a constaté qu'un nombre croissant d'émetteurs assujettis canadiens externalisent leurs systèmes de gestion des stocks en totalité ou en partie. Cette pratique est souvent utilisée dans les secteurs de la vente au détail, de la fabrication et de la distribution, lorsque les émetteurs assujettis font appel à des dépositaires tiers, à des entrepôts publics ou privés, à des services de dénombrement offerts par des tiers ou à d'autres fournisseurs de gestion des stocks. L'externalisation est également utilisée dans des secteurs tels que les fonds de placement, dont l'objectif est de fournir aux investisseurs un moyen pratique de détenir des métaux précieux, des métaux de base et d'autres investissements non traditionnels tels que les matières radioactives¹.

Nous sommes préoccupés par la qualité des éléments probants que certains auditeurs obtiennent concernant l'existence et l'état des stocks détenus par des tiers par rapport à ceux obtenus lorsqu'ils sont détenus directement par l'émetteur assujetti. Lorsqu'un émetteur assujetti détient ses stocks à l'interne, il met en place des processus et des procédures pour documenter et surveiller les mouvements des stocks et effectue des dénombrements physiques périodiques des stocks. L'auditeur acquiert une compréhension des processus de l'émetteur assujetti et met en œuvre des procédures pour évaluer l'existence et l'état des stocks et déterminer si les registres reflètent les quantités déterminées lors du ou des dénombrements des stocks. Cependant, lorsque les stocks sont détenus par un tiers, nous avons observé que certains auditeurs limitent leurs procédures d'audit à une demande de confirmation par le tiers des quantités et de l'état des stocks détenus pour le compte de l'émetteur assujetti. Ils considèrent ainsi qu'aucun élément porté à leur connaissance ne permet de soulever des doutes quant à l'intégrité et à l'objectivité du tiers.

La Norme canadienne d'audit (NCA) 501, *Éléments probants – Considérations particulières concernant certains points*, exige des auditeurs qu'ils obtiennent suffisamment d'éléments probants appropriés sur l'existence et l'état des stocks². La NCA 505, *Confirmations externes*, impose à l'auditeur d'évaluer si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables, ou si d'autres éléments probants s'avèrent nécessaires³.

¹ Les éléments probants obtenus par les auditeurs des fonds de placement qui détiennent des actifs physiques peuvent être assimilés à des stocks.

² NCA 501, paragraphe 4.

³ NCA 505, paragraphe 16.

Lorsqu'il s'agit d'entrepôts de tiers (entrepôts tiers), nous avons observé que certains auditeurs ne mettent pas en œuvre des procédures permettant d'acquérir un niveau de compréhension suffisant des processus et des contrôles en place dans l'entrepôt tiers afin d'étayer la fiabilité des confirmations obtenues⁴. Voici des exemples de constatations d'inspection récentes :

- Les auditeurs n'avaient pas acquis une compréhension suffisante de la nature et de l'importance des services fournis par l'entrepôt tiers, de la surveillance de ces services et de leur incidence sur le système de contrôle interne de l'émetteur assujetti. Par exemple, il n'y avait pas eu suffisamment d'analyse des modalités du contrat, qui autorisaient l'entrepôt tiers à interchanger les stocks et imposaient des restrictions à l'émetteur assujetti en matière de privilège, de nantissement ou de charge, de droit en garantie ou de toute autre réclamation susceptible d'entraver la capacité de l'entrepôt à utiliser l'inventaire comme leur stock d'exploitation.
- Les auditeurs s'étaient appuyés sur les confirmations des entrepôts tiers comme principale source d'éléments probants. Ce faisant, ils s'étaient implicitement appuyés sur l'efficacité opérationnelle des contrôles internes de l'entrepôt tiers sans autre évaluation ou tests supplémentaires.
- Les auditeurs n'avaient pas mis en œuvre des procédures d'audit adaptées aux risques ni les procédures supplémentaires nécessaires pour justifier les montants figurant dans la confirmation du tiers. Par exemple, les auditeurs s'étaient largement appuyés sur les tests effectués sur un échantillon d'achats de stocks durant l'année. Bien que ces tests aient fourni des éléments probants sur l'exactitude et à la réalité de ces transactions, ils n'avaient fourni aucun élément probant sur l'existence des stocks à la fin de l'exercice.
- Les auditeurs s'étaient fiés de façon inappropriée aux normes du secteur, la réputation de l'entrepôt tiers ou la réglementation propre au secteur pour conclure sur la fiabilité des renseignements fournis par l'entrepôt tiers. Ces éléments probants n'étaient pas suffisants pour justifier la fiabilité des renseignements fournis. Par exemple, la réglementation relative au déplacement et au stockage physique des matières réglementées ne fournit pas d'éléments probants sur la conception, la mise en œuvre et l'efficacité opérationnelle des contrôles liés à l'exhaustivité et à l'exactitude des registres d'inventaire tenus pour le compte de l'émetteur assujetti.

Lorsqu'un émetteur assujetti fait appel à un tiers fournisseur de services d'inventaire, il se fie sur l'efficacité opérationnelle et un fonctionnement efficace de l'infrastructure, de l'équipement et du personnel du fournisseur embauché pour stocker, protéger et gérer son actif. Il s'appuie également sur la capacité du fournisseur à tenir des registres exacts de ses soldes d'inventaire et de ses opérations. Même lorsque des tiers sont depuis longtemps établis ou qu'ils jouissent d'une excellente réputation dans leur secteur, ces faits ne signifient pas nécessairement que les contrôles fonctionnent efficacement ou que l'information fournie est fiable. Bien que ces tiers puissent faire partie d'un secteur réglementé ou posséder des accréditations, les certifications détenues peuvent ne pas être pertinentes pour les risques évalués d'anomalies significatives.

⁴ Les préoccupations décrites dans la présente publication sont conformes à celles mises en évidence dans notre publication d'août 2022 intitulée « [La pratique de l'audit dans le secteur des cryptoactifs](#) ».

Scénario illustratif

Le scénario présenté ci-dessous est un exemple de bonnes pratiques observées dans les dossiers ne faisant l'objet d'aucune constatation. Des faits ont été modifiés ou exclus afin de protéger l'identité de l'émetteur assujetti.

Un émetteur assujetti entrepose la quasi-totalité de ses stocks auprès d'un entrepôt tiers qui gère l'inventaire de plusieurs émetteurs assujettis. L'ampleur des stocks détenus par ce tiers est importante pour les états financiers.

L'équipe de mission avait acquis une compréhension de la nature et de l'importance des services fournis par l'entrepôt. L'équipe de mission :

- avait obtenu et examiné l'entente sur les niveaux de service stipulant que les stocks ne pouvaient pas être interchangeables et qu'ils étaient expressément identifiables à l'aide de numéros de produits uniques;
- avait acquis une compréhension des contrôles pertinents en place dans l'entrepôt⁵; Cette compréhension avait été acquise en combinant l'obtention et l'examen du rapport de la société de services de l'entrepôt tiers et en s'informant auprès de la direction pour comprendre la façon dont elle exerçait la surveillance du tiers.
- avait évalué si l'entrepôt tiers était une société de services.

Selon ses procédures d'évaluation des risques, l'équipe de mission avait identifié un risque important lié à l'existence de stocks détenus dans l'entrepôt tiers et avait demandé une confirmation à l'entrepôt tiers de la quantité et l'état des stocks à la date du bilan. En raison du risque évalué et de l'importance du solde des stocks, l'équipe de mission avait mis en œuvre les procédures supplémentaires suivantes, qui avaient été jugées appropriées dans les circonstances :

- assister au dénombrement des stocks de fin d'exercice effectué par la direction auprès du tiers (qui a eu lieu à une date autre que celle de la fin d'exercice) et procéder à des tests de dénombremens, parmi d'autres procédures, afin d'évaluer l'existence et l'état des stocks;
- obtenir et évaluer le rapport de la société de services de l'entrepôt tiers portant sur les contrôles de l'enregistrement et du mouvement des stocks entre la date du dénombrement et la date de fin d'exercice de l'émetteur assujetti;
- évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité opérationnelle des contrôles de l'entité utilisatrice relatifs aux stocks détenus à l'entrepôt tiers, notamment les contrôles de la direction pour le rapprochement périodique entre les registres de l'entrepôt et ceux de l'émetteur assujetti.

⁵ NCA 315, alinéa 26a).

Principaux points à retenir

Le scénario illustratif ci-dessus représente la quasi-totalité des stocks de l'émetteur assujetti détenus dans un seul entrepôt. Cependant, nous avons également observé que certains émetteurs assujettis ont recours aux services de plusieurs entrepôts tiers. Dans ces cas, l'auditeur avait conclu de manière inappropriée que le recours à plusieurs entrepôts tiers réduisait le risque d'anomalies significatives, alors que les stocks détenus par ces tiers – individuellement ou collectivement – étaient souvent très importants pour les états financiers de l'émetteur assujetti.

Compte tenu de l'importance des stocks (ou d'autres actifs analogues) détenus par des tiers pour le compte de l'émetteur assujetti, les auditeurs doivent acquérir une compréhension suffisante des clauses pertinentes des ententes de services. Dans de nombreux cas, ces entrepôts tiers ne disposaient pas de rapports de société de services pour fournir des éléments probants sur la fiabilité de leurs processus et contrôles couvrant l'enregistrement et le contrôle des stocks. Dans les situations où une société de services n'est pas disponible, les auditeurs peuvent avoir besoin de se voir accorder un accès approprié afin de déterminer la fiabilité des renseignements communiqués par l'entrepôt tiers. Pour recueillir suffisamment d'éléments probants sur l'existence et l'état des stocks à la date du bilan, l'auditeur doit obtenir des éléments probants s'appuyant sur la fiabilité du suivi et de la déclaration des stocks par l'entrepôt tiers. S'il n'est pas possible de recueillir suffisamment d'éléments probants appropriés sur l'existence et l'état des stocks, l'auditeur doit évaluer si les objectifs généraux de la NCA peuvent être atteints.

Il est essentiel d'identifier et d'évaluer rapidement les risques d'anomalies significatives liés au recours à des tiers pour s'assurer que l'auditeur soit en mesure de planifier et de mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes et appropriées. La direction du cabinet doit créer et promouvoir une culture qui aide les équipes de mission à avoir des conversations difficiles avec les clients d'audit, quitte à ce que cela retarde la publication des états financiers.

Pour en savoir plus

Le CCRC continue de surveiller les enjeux émergents dans le cadre de ses inspections et de faire part de ses observations par l'entremise de divers moyens de communication. Pour en savoir plus, consultez notre [site Web](#).

Visitez-nous à l'adresse <https://cpab-ccrc.ca> et inscrivez-vous à notre [liste de diffusion](#). Suivez-nous sur [LinkedIn](#).

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, 2024. TOUS DROITS RÉSERVÉS.

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