

Exposé-sondage

Juillet 2018

*Date limite de réception des commentaires :
le 2 novembre 2018*

Norme internationale d'audit

Projet de Norme internationale d'audit 315 (révisée)

Identification et évaluation des
risques d'anomalies significatives

et

Projet de modifications corrélatives
et de modifications de concordance
à apporter à d'autres normes ISA

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent exposé-sondage a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices applicables par l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. Les structures et les processus soutenant les activités de l'IAASB sont facilités par l'International Federation of Accountants (IFAC).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la page 188.

ISA.



APPEL À COMMENTAIRES

Le présent exposé-sondage, «Projet de Norme internationale d'audit 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*», de même que les modifications de concordance et modifications corrélatives qui l'accompagnent, ont été élaborés et approuvés par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

Les propositions contenues dans le présent exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 2 novembre 2018.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au moyen du site Web de l'IAASB, en utilisant le lien [Submit a Comment](#). Il est à noter que les commentaires doivent être transmis à la fois sous forme de fichier PDF et de fichier Word. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire lorsqu'on utilise cette fonctionnalité pour la première fois. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web.

La présente publication peut être téléchargée gratuitement à partir du site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). La version approuvée du texte est la version anglaise.

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

	Page
Section 1 Introduction	7
Section 2 Guide à l'intention des répondants	8
Section 3 Points importants	8
Section 4 Appel à commentaires	30
Annexes des notes explicatives	34
Exposé-sondage	
Projet de Norme internationale d'audit 315 (révisée), <i>Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives</i>	57
Modifications de concordance et modifications corrélatives découlant du projet de norme ISA 315 (révisée).....	142

Résumé

L'un des objectifs stratégiques que s'est fixé l'IAASB dans le cadre de sa [stratégie 2015–2019](#) est de veiller, en réagissant rapidement aux problèmes soulevés dans la pratique et aux évolutions qui se manifestent, à ce que les normes ISA demeurent à la base de la réalisation d'audits de grande qualité, utiles et pertinents partout dans le monde. À cet égard, et à la lumière des constatations découlant de son examen de la mise en œuvre des normes ISA clarifiées et de ses activités de communication connexes avec ses parties prenantes, l'IAASB a mené une consultation à l'échelle mondiale sur divers sujets apparentés afin d'en savoir plus sur les défis et les problèmes relevés. Les réponses qu'il a reçues à la suite de son appel à commentaires intitulé [Amélioration de la qualité de l'audit pour servir l'intérêt public : l'esprit critique, le contrôle qualité et les audits de groupe](#) l'ont aidé à définir ses programmes de travail et amené à entreprendre un certain nombre de projets de normalisation importants, en ayant pour objectif suprême d'améliorer la qualité de l'audit.

L'approbation, en juin 2018, de la Norme internationale d'audit 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, marque l'achèvement du premier projet de révision d'une norme inscrit au programme de travail de l'IAASB, *Addressing the Fundamental Elements of an Audit*. La norme devrait, sous réserve de l'approbation par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB) de la procédure officielle d'élaboration suivie par l'IAASB, être publiée en octobre 2018. Le présent exposé-sondage, «Projet de Norme internationale d'audit 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*» (ES-315), porte sur la deuxième norme d'importance publiée pour commentaires suivant l'engagement pris par l'IAASB de rehausser la qualité de l'audit à l'échelle mondiale. Les exposés-sondages sur la révision des normes de contrôle qualité de l'IAASB qui traitent de la gestion de la qualité tant au niveau du cabinet qu'au niveau de la mission devraient être approuvés vers la fin de 2018. La question de l'esprit critique est examinée dans le cadre de chaque projet.

La norme ISA 315 (révisée) énonce les procédures d'évaluation des risques qui constituent le fondement de l'audit d'états financiers. L'IAASB propose d'apporter au processus d'évaluation des risques de l'auditeur des améliorations essentielles, qui ont pour but de resserrer les exigences et d'étoffer suffisamment les indications de sorte à favoriser l'uniformité et l'efficacité des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives de l'auditeur. Un processus d'évaluation des risques plus robuste renforce les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit adaptées aux risques d'anomalies significatives. Les procédures d'audit permettent à l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion.

L'IAASB a également veillé à ce que l'ES-315 puisse s'appliquer à l'audit de différentes entités, peu importe les circonstances et le degré de complexité. Pour expliquer de quelle manière peut s'adapter la norme, l'IAASB a intégré pour la première fois des considérations relatives à l'adaptabilité dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs de l'ES-315 et a donné en exemple des questions ou circonstances simples qu'il compare à des questions ou circonstances plus complexes afin de démontrer l'adaptabilité de la norme. Pour aider le lecteur à comprendre comment la norme devrait être mise en œuvre, les permanents de l'IAASB ont conçu trois diagrammes, qui ont été publiés comme suppléments à l'exposé-sondage. L'IAASB s'attardera davantage à l'élaboration d'indications ne faisant pas autorité lorsque la norme définitive sera approuvée.

Essentiellement, dans le but de moderniser la norme proposée en fonction des changements suscités par un environnement en constante évolution, des révisions particulières ont été faites pour :

- favoriser une meilleure compréhension du modèle économique de l'entité et des risques que peut entraîner l'application du référentiel d'information financière applicable au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement;

- reconnaître explicitement les façons dont les auditeurs peuvent avoir recours à des outils et à des techniques automatisés, comme l'analyse de données, pour mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques;
- améliorer la compréhension que l'auditeur est tenu d'acquérir à l'égard des aspects du recours à l'informatique, par l'entité, qui sont pertinents pour l'information financière.

L'organisation, la structure et le flux des travaux de la norme ISA 315 (révisée) ont aussi fait l'objet d'améliorations dans l'ES-315. L'ES-315 souligne par ailleurs l'importance de la compréhension par l'auditeur de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité pour l'établissement d'une base solide aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et prévoit de ce fait des exigences plus strictes à cet égard. Sans chercher à modifier les fondements du modèle de risque d'audit, l'ES-315 introduit de nouveaux concepts qui ont pour but de faciliter et préciser davantage le processus d'identification et d'évaluation des risques, et notamment de favoriser une plus grande uniformité dans la détermination des risques importants.

L'esprit critique joue un rôle primordial dans l'audit et l'ES-315 comporte plusieurs dispositions clés qui visent à renforcer l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur au cours du processus d'évaluation des risques. De plus, une attention particulière a été accordée à la compréhension par l'auditeur de l'entité et de son environnement et au rôle central qu'elle joue dans la capacité qu'a l'auditeur d'exercer efficacement son esprit critique tout au long de l'audit.

Outre les modifications visant la norme ISA 315 (révisée), l'IAASB propose d'apporter un bon nombre de modifications à diverses autres normes ISA afin de rendre celles-ci conformes aux changements proposés dans l'ES-315. Plus particulièrement, il propose d'apporter des modifications corrélatives et des modifications de concordance à la norme ISA 330¹, qui comprend des exigences relatives aux mesures de l'auditeur face aux risques d'anomalies significatives identifiés et évalués conformément à la norme ISA 315 (révisée). Les modifications de concordance apportées à la norme ISA 540 (révisée) seront publiées séparément en juillet 2018.

¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

Section 1 Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications sur l'exposé-sondage sur la Norme internationale d'audit 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives* (ES-315), dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en juin 2018.

Section 1-1 – Renseignements généraux

2. En mars 2009, l'IAASB a achevé son projet sur la clarté des normes, dont l'objet était d'accroître la clarté et la compréhensibilité des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1², pour ainsi faciliter l'uniformité de leur application³. L'un des projets du programme de travail de l'IAASB pour 2009-2011 consistait en l'élaboration d'un processus pour évaluer l'efficacité de la mise en œuvre des normes ISA clarifiées.
3. L'examen de la mise en œuvre des normes ISA clarifiées a été achevé en 2013, et les [constatations](#) qui en ont été tirées constituent le fondement de la stratégie et des plans de travail pour 2015-2019 de l'IAASB. Les constatations relatives à la norme ISA 315 (révisée) (la norme ISA 315 actuelle) donnaient à entendre qu'une revue de la norme était nécessaire, étant donné que plusieurs aspects de la norme, d'après les commentaires reçus, n'étaient pas bien compris ou appliqués de façon uniforme. En conséquence, l'IAASB a ajouté la norme ISA 315 actuelle à sa stratégie et à son programme de travail pour 2015-2019.
4. Le groupe de travail sur la norme ISA 315 a commencé ses travaux au début de mars 2016 et a entrepris de consulter un vaste groupe de parties prenantes afin d'orienter sa réflexion préliminaire sur les questions relatives à la norme ISA 315 (révisée) soulevées dans le projet de suivi après mise en œuvre des normes ISA. Les auditeurs des petites et moyennes entités (PME) ont mentionné les difficultés qu'ils éprouvaient, sur le plan de l'adaptabilité, à appliquer la norme ISA 315 actuelle avec efficacité et efficience. L'une des plus importantes difficultés avait trait à la mesure dans laquelle il faut comprendre le contrôle interne de l'entité lorsque l'auditeur ne compte pas s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles de l'entité. Les constatations issues des inspections par les organismes de réglementation et de surveillance des auditeurs faisaient constamment ressortir des problèmes liés à l'évaluation des risques par l'auditeur, y compris au sujet des travaux effectués pour comprendre le contrôle interne, identifier les risques importants, évaluer les risques associés à l'informatique et y répondre. L'IAASB a approuvé un [projet](#) de révision de la norme ISA 315 actuelle en septembre 2016.
5. L'IAASB a récemment achevé un [projet de révision de la norme ISA 540 \(révisée\)](#)⁴, une autre composante essentielle des travaux visant l'amélioration de la qualité de l'audit pour servir l'intérêt public. Dans son processus de révision de la norme ISA 315 actuelle, l'IAASB tient compte de l'importante interaction entre la norme ISA 540 (révisée) et la norme ISA 315 actuelle (et proposée), car les procédures d'évaluation des risques liés aux estimations comptables que

² ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

³ Les normes ISA clarifiées sont entrées en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

⁴ La norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, a été approuvée en juin 2018 et la procédure d'élaboration suivie par l'IAASB devrait être approuvée par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB) en septembre 2018.

l'auditeur met en œuvre s'appuient sur les principes énoncés dans la norme ISA 315 (révisée) et les procédures qui y sont prescrites. Une collaboration étroite entre les groupes de travail chargés de ces projets était donc nécessaire tout au long du processus de révision de chacune de ces normes. Puisque la norme ISA 540 (révisée) comprend des révisions ayant trait à l'évaluation des risques liés aux estimations comptables qui sont aussi pertinentes eu égard à l'ES-315 en général, les travaux de révision de l'ES-315 ont été menés de la façon la plus efficace possible afin de réduire le temps qui sépare l'entrée en vigueur de la norme ISA 540 (révisée) et l'adoption des modifications de l'actuelle norme ISA 315 proposées.

Section 2 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans l'ES-315, mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans la section «Appel à commentaires». Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent parmi celles qui figurent dans la section «Appel à commentaires». Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans l'ES-315 (particulièrement lorsqu'elles visent à modifier la pratique actuelle), il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

Section 3 Points importants

6. Bien que le souci de servir l'intérêt public ait été au premier plan des considérations pour chacune des révisions proposées dans l'ES-315, les modifications suivantes sont les plus importantes en la matière.
7. Des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives rigoureuses favorisent l'exécution d'un audit de qualité, car elles sont le fondement sur lequel l'auditeur s'appuie pour planifier et mettre en œuvre les procédures d'audit et obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder l'opinion d'audit sur les états financiers.
8. La norme ISA 315 (révisée) repose sur les concepts fondamentaux associés à un audit d'états financiers qui figurent dans la norme ISA 200⁵ (tels que le risque d'audit, l'identification des risques aux niveaux des états financiers et des assertions, et la définition de risque inhérent et de risque lié au contrôle). En entreprenant la révision de la norme ISA 315 actuelle, l'IAASB n'avait pas l'intention de modifier en profondeur les concepts clés sur lesquels repose le risque d'audit⁶, car il demeure d'avis que le modèle de risque d'audit est fondamentalement adéquat. L'IAASB a plutôt consacré les deux dernières années à délibérer sur les clarifications et les améliorations qui pouvaient être apportées à certains aspects de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin de permettre de meilleures évaluations des risques et, de ce fait, rehausser la qualité de l'audit.

⁵ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

⁶ Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives (à savoir, le risque inhérent et le risque lié au contrôle) et du risque de non-détection.

9. À la suite de ces délibérations, mis à part une modification de concordance visant à expliquer que l'ES-315 prescrit une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle⁷, très peu de modifications ont été apportées à la norme ISA 200. (La norme ISA 200 indique actuellement que ces évaluations peuvent être faites globalement ou séparément. Or, comme il est expliqué plus en détail au paragraphe 53 des présentes notes explicatives, les modifications apportées à la norme ISA 540 (révisée) comprennent aussi une disposition prescrivant des évaluations séparées.) Par ailleurs, la relation entre l'ES-315 et les concepts fondamentaux de l'audit qui figurent dans la norme ISA 200 est expliquée dans les nouveaux paragraphes d'introduction de l'ES-315.
10. Les sous-sections qui suivent décrivent les grands thèmes des modifications proposées. Outre ces grands thèmes, les modifications proposées répondent à des difficultés et problèmes précis. L'explication de ces modifications est fournie dans les sections 3-B à 3-D des présentes :
- Comprendre le système de contrôle interne de l'entité, particulièrement en ce qui concerne les travaux qu'effectue l'auditeur pour acquérir la compréhension requise et identifier les «contrôles pertinents pour l'audit» (voir les paragraphes 37 à 40 des présentes notes explicatives).
 - Moderniser la norme en ce qui concerne les considérations relatives à l'informatique, notamment l'évaluation des risques découlant du recours à l'informatique (voir les paragraphes 41 à 45 des présentes notes explicatives).
 - Déterminer les risques importants (voir les paragraphes 54 à 57 des présentes notes explicatives).

Complexité et nature itérative de la norme

11. Bien que les normes ISA aient été rédigées de façon linéaire, de nombreux aspects de l'ES-315 sont interreliés par nature et souvent réalisés de manière itérative dans la pratique. L'IAASB est conscient de l'importance, ainsi que de la complexité, du processus d'évaluation des risques par l'auditeur; les dispositions proposées sont donc suffisamment robustes, mais fondées sur des principes. Pour situer la structure de la norme dans son contexte général, des paragraphes d'introduction qui résument le déroulement du processus d'évaluation des risques par l'auditeur ont été inclus dans l'ES-315. Ces paragraphes d'introduction font ressortir la nature itérative du processus d'évaluation des risques que suit l'auditeur.
12. Outre les informations explicatives présentées dans les paragraphes d'introduction de l'ES-315, l'IAASB a élaboré trois diagrammes (jointés aux présentes notes explicatives) qui représentent visuellement la façon dont la norme devrait s'appliquer :
- Norme ISA 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives* – illustration de l'organisation générale de la norme
 - Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité – illustration de la façon d'appliquer les paragraphes 25 à 44 de l'ES-315
 - Compréhension de l'environnement informatique acquise par l'auditeur et identification des contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit

⁷ Le projet de norme ISA 540 (révisée) prescrit des évaluations séparées du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Dans le cadre de ce projet, des modifications de concordance ont été apportées à la norme ISA 200 pour refléter les évaluations séparées requises. Une modification corrélative additionnelle de la norme ISA 200 est proposée afin d'expliquer que l'évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle est une exigence de la norme ISA 315 (révisée).

Ces diagrammes illustrent également la nature itérative de la norme, et comment les diverses sections de l'ES-315 sont interreliées.

Adaptabilité

13. Dans les modifications qu'il propose d'apporter à la norme ISA 315 actuelle, l'IAASB tient compte du fait que pour pouvoir servir l'intérêt public, l'auditeur doit notamment être en mesure d'appliquer la norme aux audits d'états financiers de toutes les entités – des petites entités, simples ou relativement peu complexes aux grandes multinationales plus complexes.
14. L'IAASB est d'avis que, bien que la taille de l'entité compte, le degré de complexité d'une entité et de son information financière est aussi un facteur déterminant de l'adaptabilité dans le contexte de l'application de l'ES-315. Le modèle économique et les processus d'information financière de bon nombre de petites entités comportent des aspects complexes et les auditeurs peuvent donc être tenus de procéder à des évaluations de risques plus robustes et détaillées.
15. L'IAASB s'est demandé comment devaient être décrites les considérations relatives à l'adaptabilité dans l'ES-315. Il a convenu d'intégrer dans les modalités d'application des considérations relatives aux audits d'entités à la fois petites et relativement peu complexes, audits qui requièrent habituellement des procédures d'évaluation des risques plus simples. Certaines de ces considérations sont mises en contraste avec des considérations relatives aux entités plus grandes et plus complexes (par exemple, en ce qui concerne la compréhension de l'utilisation que fait l'entité de l'informatique). Cette approche vise à démontrer, en ce qui a trait à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur, l'adaptabilité de la norme, dans un sens comme dans l'autre.
16. L'IAASB est conscient que les considérations relatives aux audits de petites entités relativement peu complexes peuvent aussi être pertinentes pour les audits de grandes entités dont le modèle économique ou le processus d'information financière sont simples et pour lesquelles l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques également plus simples. Les paragraphes d'introduction précisent donc que certaines des considérations relatives aux petites entités relativement peu complexes peuvent s'appliquer aux audits de grandes entités relativement peu complexes.
17. Dans les modifications ayant trait à l'adaptabilité qu'il propose d'apporter à la norme, l'IAASB a supprimé les sections intitulées «Considérations propres aux petites entités» figurant dans la norme actuelle. Toutefois, la majorité des questions auparavant abordées dans ces sections ont été conservées et intégrées, lorsqu'il y avait lieu, dans le texte de l'ES-315, conjointement avec les modifications proposées visant à favoriser l'adaptabilité. Dans certains cas, le contenu des sections actuelles intitulées «Considérations propres aux petites entités» ne concerne pas uniquement les audits de petites entités relativement peu complexes. L'IAASB a également prêté attention à l'emplacement des indications relatives à l'adaptabilité. Dans bien des cas, il a placé les indications relatives aux audits de petites entités relativement peu complexes au début des sections pertinentes, de manière à ce que les auditeurs de ces entités soient plus aptes à situer dans leur contexte les dispositions énoncées par la suite.

Modernisation et mise à jour de la norme ISA pour l'adapter à un environnement d'affaires en évolution

18. L'évolution et la nature de plus en plus complexe, sur les plans économique, technologique et réglementaire, des marchés et de l'environnement dans lesquels les entités et les cabinets d'audit exercent leurs activités, et les changements importants qui s'y produisent, de même que les faits

nouveaux se rapportant au contrôle interne⁸ et à d'autres cadres pertinents, ont rendu nécessaire le projet de révision de la norme ISA 315 actuelle.

19. L'IAASB a aussi tenu compte de l'application de plus en plus fréquente des normes ISA par les auditeurs d'entités du secteur public, et a proposé des révisions pour améliorer les considérations propres aux audits dans le secteur public.

Analyse de données

20. Les auditeurs ont de plus en plus recours à des techniques et à des outils automatisés lorsqu'ils mettent en œuvre des procédures d'évaluation des risques. L'IAASB est conscient qu'il est important de reconnaître explicitement le recours à ces techniques et outils, mais comprend aussi la nécessité de ne pas imposer l'emploi de techniques ou d'outils qui pourraient ne pas être à la disposition de tous les auditeurs et ne pas être, selon le jugement de l'auditeur, nécessaires ou appropriés dans les circonstances.
21. En 2015, l'IAASB a créé un groupe de travail sur l'analyse de données pour en savoir plus sur les nouvelles façons qu'ont les auditeurs d'utiliser les technologies, notamment l'analyse de données, et la manière dont l'IAASB pouvait intervenir efficacement. Les modifications proposées dans l'ES-315 prennent appui sur les travaux menés à ce jour par le groupe de travail sur l'analyse de données.
22. L'IAASB était convaincu qu'il devait, dans l'ES-315, mettre l'accent sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés plutôt qu'être prescriptif ou restrictif quant à la façon de les obtenir. Il reconnaît cependant l'importance d'indications qui démontrent comment les éléments probants sont obtenus en vue de répondre aux exigences de ses normes.
23. Par conséquent, dans l'ES-315, des modalités d'application ont été élaborées, avec la participation du groupe de travail sur l'analyse de données, afin d'illustrer par des exemples comment les techniques et outils automatisés sont utilisés (les passages pertinents de l'ES-315 sont reproduits à l'Annexe 1 des présentes). Dans l'élaboration de ces modalités d'application, l'IAASB a tenu compte de la façon dont ces techniques et outils lui avaient été décrits. Si l'expression «analyse de données» est parfois employée pour désigner ces techniques et outils, elle n'a pas de définition ou de description uniforme. Selon l'IAASB, l'expression «analyse de données» est probablement trop restrictive, car elle pourrait ne pas englober toutes les technologies émergentes utilisées de nos jours pour mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques ou autres procédures d'audit et les technologies et applications d'audit connexes qui continueront d'évoluer, comme les applications liées à l'intelligence artificielle, les processus d'automatisation robotique et l'utilisation de drones. L'IAASB a donc décidé de s'en tenir, dans l'ES-315, à l'expression «techniques et outils automatisés», plus générale. Il a de plus indiqué que l'utilisation de techniques et d'outils automatisés avait une incidence sur d'autres normes ISA, telles la norme ISA 500⁹, la norme ISA 330, la norme ISA 520¹⁰ et la norme ISA 530¹¹. L'IAASB demeure en conséquence d'avis que

⁸ L'IAASB a étudié, par exemple, les modifications qui ont été apportées à l'*Internal Control — Integrated Framework* du Committee of Sponsoring Organizations (COSO) en 2013 (le cadre intégré du COSO – 2013).

⁹ Norme ISA 500, *Éléments probants*.

¹⁰ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

¹¹ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

la description de ces techniques et outils ne devrait pas reposer exclusivement sur les travaux du présent projet¹².

Technologies de l'information

24. Alors que les technologies de l'information deviennent le moyen par lequel on obtient un nombre important d'éléments probants, il est de plus en plus important que les auditeurs comprennent l'environnement informatique de l'entité et accordent une attention particulière aux aspects de celui-ci qui sont pertinents pour l'information financière, y compris la façon dont l'intégrité des informations est préservée. Dans le cadre de la modernisation de la norme, l'IAASB a constaté que des modifications et améliorations étaient requises en ce qui a trait au recours à l'informatique par l'entité. Conséquemment, dans l'ES-315, l'IAASB propose d'apporter d'importantes clarifications et améliorations aux dispositions afin que l'auditeur soit tenu de comprendre la part occupée par l'informatique dans les activités et dans le système de contrôle interne de l'entité. Cette compréhension sert de fondement à l'identification par l'auditeur des risques d'anomalies significatives découlant du recours à l'informatique par l'entité et à l'identification des contrôles généraux informatiques pertinents que celle-ci a mis en place pour répondre à ces risques.
25. Les modalités d'application ont été considérablement étoffées pour étayer adéquatement les exigences plus strictes qui sont proposées. En apportant les modifications proposées, l'IAASB a toutefois tâché de fournir des indications supplémentaires au sujet des technologies de l'information qui sont fondées sur des principes, en étant bien conscient que l'évolution rapide des technologies et des termes utilisés pour les décrire pourrait rendre la norme désuète en peu de temps. Les modifications particulières ayant trait aux technologies de l'information sont décrites ci-après à la section «Compréhension du système de contrôle interne de l'entité» (voir les paragraphes 29 à 46 des présentes notes explicatives).

Renforcement de l'indépendance d'esprit et de l'esprit critique

26. L'IAASB a tenu compte du rôle central que joue l'esprit critique dans l'audit. L'ES-315 comporte plusieurs dispositions clés qui visent à renforcer l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur, et notamment à :
- souligner, dans les paragraphes d'introduction, l'importance que revêt l'exercice de l'esprit critique;
 - préciser que c'est à partir d'une compréhension exhaustive et solide de l'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable qu'il est ensuite possible de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit;
 - souligner les avantages associés à l'exercice de l'esprit critique au cours des entretiens requis entre les membres de l'équipe de mission;
 - signaler que l'auditeur peut obtenir des éléments probants contradictoires dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques.

Les paragraphes pertinents mettant l'accent sur l'esprit critique sont présentés à l'Annexe 1.

¹² Dans son [enquête sur sa stratégie](#) en ligne, l'IAASB s'est dit ouvert à la possibilité d'étudier un nouveau projet sur les éléments probants, qui devrait tenir compte de questions liées aux types de procédures d'audit et à la nature des éléments probants associés à ces procédures, et pourrait dans l'avenir l'amener à réviser plusieurs normes ISA.

27. Par ailleurs, l'IAASB explique que les procédures d'évaluation des risques sont mises en œuvre dans le but d'obtenir des *éléments probants suffisants et appropriés* qui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives¹³. S'il ressort clairement que la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques permet d'obtenir des éléments probants, le lien qui est fait entre les procédures d'évaluation des risques et les éléments probants suffisants et appropriés souligne la nécessité de faire preuve d'esprit critique pour obtenir et évaluer ces éléments probants afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Éléments à prendre en considération par l'auditeur relativement à la fraude

28. L'ES-315 renferme quelques autres propositions servant l'intérêt public, dont l'introduction des facteurs de risque inhérent (traités plus en détail dans la section 3D ci-après). L'ajout du concept de facteurs de risque inhérent, qui vise à faciliter l'identification et l'évaluation de la vulnérabilité des assertions aux anomalies, établit un lien avec l'appréciation par l'auditeur de la vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes¹⁴. L'IAASB a cherché à savoir si d'autres dispositions devaient être renforcées dans l'ES-315 en ce qui concerne l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude. Tout bien considéré, l'IAASB estime que l'ES-315 comporte suffisamment de renvois à la norme ISA 240¹⁵, mais a néanmoins signalé dans les paragraphes d'introduction la nécessité d'appliquer aussi la norme ISA 240 pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Section 3B – Compréhension de l'entité et de son environnement

Mettre l'accent sur le référentiel d'information financière applicable lors de l'identification des risques d'anomalies significatives

29. L'IAASB a restructuré la disposition relative à la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, et a rehaussé l'importance pour l'auditeur de comprendre le référentiel d'information financière applicable, étant donné que c'est justement dans l'application de ce référentiel au regard de la nature et des circonstances de l'entité que résident les risques potentiels d'anomalies. Cette révision vise à préciser dans quel contexte s'inscrit la compréhension du référentiel, et améliore les dispositions de sorte à exiger de l'auditeur qu'il s'interroge sur les raisons des changements dans les méthodes comptables de l'entité. L'IAASB a également introduit le nouveau concept de «facteurs de risque inhérent» dans le contexte de l'examen par l'auditeur des risques potentiels découlant de l'application du référentiel d'information financière applicable (le concept de «facteurs de risque inhérent» est décrit plus en détail dans la section 3D ci-après).

Section 3C – Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

30. Lors du projet de suivi après mise en œuvre des normes ISA et des discussions subséquentes, des préoccupations importantes ont été exprimées au sujet de l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité. Il est ressorti notamment que les points suivants ne sont pas toujours bien saisis :

¹³ Paragraphe 17 de l'ES-315.

¹⁴ La norme ISA 540 (révisée) fait également référence au facteur de risque inhérent que constitue la vulnérabilité à un parti pris de la direction ou à la fraude, ce qui correspond à la façon dont il est présenté dans l'ES-315.

¹⁵ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

- La raison pour laquelle il est nécessaire d'acquérir cette compréhension (par exemple, lorsqu'une stratégie principalement corroborative est prévue pour l'audit) et la façon d'utiliser l'information obtenue.
- Les procédures à mettre en œuvre pour «acquérir la compréhension nécessaire» à l'égard de certaines composantes du contrôle interne.
- La nécessité de comprendre toutes les composantes du contrôle interne telles qu'elles sont décrites dans la norme.
- Les circonstances dans lesquelles les contrôles sont considérés comme étant «pertinents pour l'audit».

Il a été souligné par ailleurs que le manque de cohérence dans l'emploi des termes utilisés pour décrire le contrôle interne et les contrôles portait à confusion.

31. L'IAASB estime que la compréhension du système de contrôle interne de l'entité est indispensable pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur. Elle aide notamment l'auditeur à formuler ses attentes quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles et à déterminer s'il lui faudra tester les contrôles en concevant et en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires; c'est donc sur cette compréhension que repose l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle. Il est important de préciser les travaux à effectuer pour acquérir la compréhension nécessaire, et l'IAASB a proposé des révisions en ce sens, comme il est indiqué ci-après.
32. En outre, l'ES-315 indique clairement que la satisfaction de l'exigence globale relative à la compréhension du système de contrôle interne de l'entité repose sur la compréhension de chacune des composantes du système de contrôle interne. L'ordre de présentation des composantes a également été modifié en raison de la précision décrite ci-après liée à la nature de chaque composante, de façon à ce que les trois composantes qui sont constituées essentiellement de «contrôles indirects» soient présentées avant les deux autres, qui sont constituées essentiellement de «contrôles directs» (les contrôles «indirects» et «directs» sont décrits au paragraphe 33).

Termes utilisés pour décrire les aspects du système de contrôle interne de l'entité

33. L'IAASB a examiné et modifié les différents termes utilisés pour décrire le système de contrôle interne d'une entité ou les aspects de celui-ci, et a uniformisé l'utilisation des termes révisés dans le texte de l'ES-315. Ces modifications, apportées dans tout le projet de norme, comprennent les suivantes :
- Le terme *contrôle interne* de l'entité, utilisé dans la norme ISA 315 actuelle, a été remplacé par système de contrôle interne de l'entité, et sa définition a été mise à jour pour indiquer qu'il est constitué de cinq composantes interreliées. Il a été précisé que la compréhension du contrôle interne que doit acquérir l'auditeur consiste en la compréhension du système de contrôle interne de l'entité pertinent pour l'information financière, à savoir le système pertinent pour la préparation des états financiers conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable¹⁶. Cette modification reflète le fait que le système de contrôle interne de l'entité vise plus que l'atteinte des objectifs de l'information financière (c'est-à-dire qu'il vise également l'atteinte des objectifs liés à l'exploitation et à la conformité, s'ils sont pertinents pour l'information financière).

¹⁶ ES-315, paragraphe A95.

- La définition du terme *contrôles* a été précisée comme suit :

Les contrôles sont les politiques et procédures qui font partie intégrante des composantes du système de contrôle interne et qui visent à atteindre les objectifs de contrôle de la direction et des responsables de la gouvernance. Dans ce contexte, les politiques consistent en des énoncés de ce qu'il faut faire, ou ne pas faire, dans l'entité pour assurer le contrôle. Certaines sont consignées par écrit ou formulées explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actes et les décisions de façon implicite. Les procédures sont les actes par lesquels les politiques sont mises en œuvre¹⁷.

L'IAASB a également convenu que le terme *politiques et procédures* devrait s'entendre au sens large et pourrait inclure des aspects de la gouvernance, par exemple le ton donné par la direction, et d'autres aspects des systèmes de l'entité, comme le processus d'évaluation des risques pour certaines entités, qui sont bien établis mais ne sont pas des politiques ou procédures consignées en bonne et due forme. En conséquence, des modifications ont été proposées aux modalités d'application pour refléter le fait que certains aspects du système de contrôle interne de l'entité peuvent être moins formels tout en étant efficaces. De l'avis de l'IAASB, ces modifications rendent compte du fait que les contrôles peuvent aussi être moins formels, contribuant ainsi à l'adaptabilité de la définition et de la façon dont elle est interprétée pour chaque composante.

- Pour les besoins des normes ISA, *les composantes du contrôle interne* comprennent l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation des risques par l'entité, le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, le système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) et la communication, et les activités de contrôle. Des contrôles individuels sont incorporés dans chacune de ces composantes (en d'autres termes, chaque composante est constituée d'une série de contrôles). Les modifications proposées aux exigences relatives à chaque composante précisent ce qu'il faut comprendre dans chaque cas.
- *Les activités de contrôle* font référence à la composante du système de contrôle interne de l'entité qui comprend généralement les contrôles à l'égard du cheminement des informations dans le système d'information. L'auditeur acquiert une compréhension de cette composante grâce à l'identification et à la compréhension des contrôles pertinents pour l'audit (voir les paragraphes 37 à 40 sur les contrôles qui sont pertinents pour l'audit).

Compréhension du contrôle interne par la compréhension de ses cinq composantes

34. L'IAASB reste convaincu que les cinq composantes du contrôle interne décrites ci-dessus, qui forment le système de contrôle interne de l'entité, demeurent un référentiel approprié pour la compréhension du système de contrôle interne devant être acquise par l'auditeur pour les besoins des normes ISA. Lors de ses délibérations, l'IAASB a convenu que l'auditeur devait acquérir une compréhension de toutes les composantes, pour autant qu'elles aient été mises en place par l'entité, et a révisé les exigences relatives à chaque composante afin d'indiquer clairement quels sont les éléments particuliers qui doivent être compris dans chaque cas.
35. Lors de ses délibérations sur l'acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne, l'IAASB a convenu que s'il expliquait en quoi la nature de chacune des composantes diffère, l'auditeur serait en mesure de voir ce qui fait de cette compréhension

¹⁷ Pour élaborer cette définition et les modalités d'application correspondantes, l'IAASB s'est attaché à l'explication concernant les contrôles qui est donnée dans le cadre intégré du COSO – 2013.

le fondement de son identification et de son évaluation des risques d'anomalies significatives. De l'avis de l'IAASB, les contrôles compris dans :

- les composantes *environnement de contrôle*, *processus d'évaluation des risques par l'entité* et *processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité* sont généralement plus «indirects» de nature (c'est-à-dire que ce sont des contrôles qui, généralement, ne répondent pas directement aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions). Ces contrôles indirects sont plus susceptibles d'être pertinents pour l'identification et l'évaluation, par l'auditeur, des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Par exemple, si l'environnement de contrôle de l'entité ne fonctionne pas comme prévu, compte tenu de la taille et de la complexité de l'entité, cela pourrait nuire à l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans les autres composantes du système de contrôle interne, et accroître la probabilité de risques au niveau des états financiers (c'est-à-dire des risques qui ont une incidence généralisée sur les états financiers);
- les composantes *système d'information et communication* et *activités de contrôle* sont principalement constituées de contrôles qui répondent directement aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions («contrôles directs»). Les modalités de conception du système d'information sont énoncées dans les politiques et procédures qui définissent la nature, le calendrier et l'étendue des processus d'information financière de l'entité et décrivent comment les membres du personnel de l'entité, ses systèmes informatiques et autres ressources sont affectés à l'application de ces processus. Ces contrôles sont désignés comme des «contrôles du système d'information pertinents pour l'information financière». L'auditeur doit évaluer la conception des contrôles du système d'information pertinents pour l'information financière et déterminer s'ils ont été mis en place, ce qui permet alors d'identifier les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions¹⁸. Les contrôles de la composante «activités de contrôle» comprennent les contrôles à l'égard du cheminement des informations et à l'égard du processus d'information financière inclus dans le système d'information de l'entité. Les contrôles pertinents pour l'audit comprennent principalement ceux qui se rattachent à la composante «activités de contrôle» (voir ci-après la section «Contrôles pertinents pour l'audit»).

Travaux à effectuer pour comprendre chacune des composantes du contrôle interne

36. La clarification des exigences relatives à la compréhension de chaque composante du système de contrôle interne est un aspect important des modifications proposées à la norme. L'IAASB précise les éléments qui doivent être compris pour chaque composante, et fournit des indications supplémentaires sur l'étendue et l'adaptabilité des procédures connexes, le cas échéant. Toutefois, pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre pour acquérir la compréhension requise, l'auditeur exerce son jugement professionnel et se fonde sur ce qui, à son avis, lui permettrait d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'appui de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Contrôles pertinents pour l'audit

37. L'IAASB a accepté de reprendre le concept de contrôle «pertinent pour l'audit» et d'utiliser l'expression de façon uniforme (la norme ISA 315 actuelle contient parfois l'expression «contrôles pertinents»). Pour aider l'auditeur à déterminer quels contrôles sont pertinents pour l'audit, l'IAASB a ajouté aux dispositions correspondantes une liste regroupant les contrôles qui, selon lui, sont

¹⁸ ES-315, paragraphe 36.

toujours pertinents pour l'audit. Étant donné que les circonstances peuvent grandement varier d'une entité à l'autre, il est aussi demandé à l'auditeur d'exercer son jugement professionnel pour déterminer s'il existe d'autres contrôles qui sont pertinents pour l'audit¹⁹. Il est également précisé que ce sont principalement les contrôles directs et les contrôles qui se rattachent à la composante «activités de contrôle» qui sont pertinents pour l'audit. Cela dit, l'auditeur peut identifier certains contrôles dans l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation des risques par l'entité ou le processus de suivi des contrôles par l'entité comme étant pertinents pour l'audit, du fait qu'ils répondent aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

38. La section de l'ES-315 portant sur les contrôles pertinents pour l'audit comporte également des exigences plus strictes relatives à l'identification des contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit, ce dont il est question à la section suivante.
39. L'auditeur est tenu d'évaluer la conception de chacun des contrôles pertinents pour l'audit, notamment les contrôles généraux informatiques, et de déterminer s'il a été mis en place. Les exigences et les modalités d'application connexes ont été clarifiées et renforcées. De nouvelles indications ont notamment été ajoutées au sujet des avantages que comportent, pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, les procédures de l'auditeur sur la conception et la mise en place des contrôles²⁰. Sur la base de ces procédures, l'auditeur peut en effet planifier de tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles, ce qui peut ensuite l'amener à établir le risque lié au contrôle au niveau des assertions à un niveau inférieur au maximum (voir le paragraphe 50).
40. Les modalités d'application fournissent des détails supplémentaires permettant de faire ressortir les différences entre la compréhension et l'évaluation des contrôles du système d'information pertinents pour l'information financière et la compréhension et l'évaluation des contrôles pertinents pour l'audit. Quoiqu'il en soit, les modalités d'application indiquent qu'il est possible pour l'auditeur de mettre en œuvre des procédures combinées sur la conception et la mise en place de chaque type de contrôle²¹.

Indications plus exhaustives liées à l'informatique

41. Étant donné qu'un volume considérable d'éléments probants est obtenu grâce à l'informatique, il devient de plus en plus important pour les auditeurs de comprendre le système informatique de l'entité, notamment en ce qui a trait au maintien de l'intégrité des informations. C'est également le cas lorsque ces éléments probants proviennent ou peuvent être obtenus de sources externes à l'entité auditée. C'est pourquoi l'IAASB a proposé d'apporter des améliorations importantes aux points que l'auditeur doit prendre en considération lorsqu'il acquiert une compréhension du système de contrôle interne de l'entité, notamment :
- Exemples d'éléments à comprendre relativement à l'environnement informatique, dont les applications informatiques, l'infrastructure informatique et les processus informatiques.
 - Exemples d'éléments liés à l'environnement informatique qui seraient probablement pertinents pour identifier les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit.

¹⁹ ES-315, alinéa 39 e).

²⁰ ES-315, paragraphe A200.

²¹ ES-315, paragraphes A151 à A157 et A166 à A175.

- Exemples de facteurs à considérer par l'auditeur d'une part dans les situations où le système informatique de l'entité consiste en un logiciel commercial dont le code source est inaccessible à l'entité, et de l'autre dans les situations où l'entité a des applications informatiques entièrement personnalisées ou hautement intégrées.

L'IAASB a également intégré aux exigences des définitions du glossaire qu'il a mises à jour en ce qui a trait aux contrôles des applications, aux contrôles généraux informatiques et à l'environnement informatique, afin d'éclaircir ces concepts informatiques. Les nouvelles exigences et indications sont illustrées dans un schéma figurant en supplément de l'ES-315.

42. Les plus importantes modifications proposées dans l'ES-315 en lien avec le recours à l'informatique par l'entité concernent les exigences relatives à la composante «système d'information et communication» et à l'identification des contrôles pertinents pour l'audit. Pour comprendre le système d'information pertinent pour l'information financière, l'auditeur doit comprendre l'environnement informatique connexe afin d'avoir une idée générale de la nature de la complexité de l'environnement et des processus connexes. En se fondant sur sa compréhension de l'environnement informatique et sur son identification des contrôles pertinents pour l'audit (voir la section précédente), l'auditeur, selon l'IAASB, utilise quatre critères pour déterminer les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont «pertinents pour l'audit»²². Ces critères aident l'auditeur à identifier les applications informatiques pour lesquelles il peut exister des risques découlant du recours à l'informatique par l'entité, qui peuvent se répercuter sur la conception, la mise en place ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles automatisés ou des autres contrôles qui assurent l'intégrité des informations.
43. Pour les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique jugés «pertinents pour l'audit», l'auditeur identifie les risques découlant du recours à l'informatique par l'entité, ainsi que les contrôles généraux informatiques qui répondent à ces risques, comme les contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit. Les modalités d'application liées à ces exigences ont été reformulées pour expliquer les risques et les contrôles éventuels que l'auditeur peut considérer, et pour préciser que la mesure dans laquelle les contrôles généraux informatiques sont pertinents pour l'audit peut varier, selon les circonstances de la mission et la méthode ou la stratégie d'audit prévues. L'Annexe 4, qui fournit des considérations supplémentaires relatives aux contrôles généraux informatiques, a également été ajoutée à l'ES-315.
44. L'IAASB est d'avis que cette approche aidera l'auditeur à prendre les décisions qu'il faut pour déterminer l'étendue des contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit. Il considère notamment qu'il est inutile que l'auditeur identifie les risques découlant du recours à l'informatique par l'entité ou les contrôles généraux informatiques, sauf s'il détermine que des applications informatiques sont pertinentes pour l'audit (en tenant compte des quatre critères déterminés)²².
45. Lorsque l'environnement informatique de l'entité repose seulement sur un logiciel commercial dont le code source sous-jacent est inaccessible, de sorte qu'aucune modification ne peut être apportée au programme (ce qui peut être le cas pour un grand nombre de petites entités relativement peu complexes), l'auditeur peut déterminer qu'aucune des applications informatiques de l'entité ne répond aux quatre critères pour différentes raisons, notamment le fait qu'il compte mettre en œuvre des tests de corroboration à l'égard de tous les rapports et autres informations produits par le système d'information de l'entité qui sont utilisés comme des éléments probants. Par contre, pour les entités plus grandes et plus complexes, ou lorsque l'auditeur prévoit de tester l'efficacité

²² ES-315, paragraphe 40.

du fonctionnement des contrôles automatisés, plusieurs applications informatiques peuvent être désignées comme étant pertinentes pour l'audit, ce qui signifie qu'une plus grande quantité de contrôles généraux informatiques pourraient, à leur tour, être désignés comme étant pertinents pour l'audit.

Autres questions pertinentes pour la compréhension du système de contrôle interne de l'entité

46. Les déficiences du contrôle interne sont décrites et traitées dans la norme ISA 265²³. La norme ISA 315 actuelle impose à l'auditeur de déterminer si des déficiences du contrôle interne existent dans le contexte de sa compréhension du processus d'évaluation des risques de l'entité seulement. L'IAASB a reconnu qu'une déficience du contrôle interne peut survenir dans n'importe quelle composante du système de contrôle interne de l'entité, et que l'auditeur peut identifier ces déficiences alors qu'il acquiert une compréhension du système de contrôle interne. Comme les déficiences relevées peuvent se répercuter sur l'audit, et particulièrement sur le processus d'identification des risques d'anomalies significatives, de même que sur les exigences de communication selon la norme ISA 265, l'IAASB a ajouté des dispositions générales imposant à l'auditeur de déterminer, en se fondant sur les travaux réalisés en vertu de cette norme (soit, pour toutes les composantes du système de contrôle interne), si des déficiences du contrôle ont été relevées et, le cas échéant, d'en évaluer les conséquences pour l'audit²⁴.

Section 3D – Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

47. L'IAASB a constaté que la mise en œuvre des exigences relatives à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives continuait de soulever des préoccupations. Il a en outre noté que les constatations découlant des inspections font couramment état d'un manque d'uniformité apparent dans l'identification des risques importants (voir les modifications proposées dans la section «Risques importants» ci-après).
48. L'IAASB était d'avis que l'amélioration de la robustesse et de l'uniformité de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives passait par un processus d'identification et d'évaluation des risques plus explicite et systématique, qui contribuerait à une approche plus cohérente et ciblée. Dans cette optique, il a introduit de nouveaux concepts et de nouvelles définitions, et a considérablement renforcé les exigences connexes :
- *Facteurs de risque inhérent*²⁵ (nouvelle définition) — caractéristiques, de nature quantitative ou qualitative, ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie. Parmi ces facteurs, il y a *la complexité, la subjectivité, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes*. L'introduction du concept de facteurs de risque inhérent vise à aider l'auditeur à se concentrer sur les aspects des événements ou situations qui influent sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie, ce qui permet ensuite une identification plus ciblée des risques d'anomalies

²³ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 6.

²⁴ ES-315, paragraphes 43 et 44.

²⁵ Le concept de facteur de risque inhérent est utilisé dans la norme ISA 540 (révisée). Un supplément à l'ES 315 sera produit pour expliquer l'interaction entre l'ES-315 et la norme ISA 540 (révisée), ainsi que les modifications de concordance découlant de l'ES-315 apportées à la norme ISA 540 (révisée).

significatives. La prise en compte de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la vulnérabilité aux anomalies facilite l'évaluation du risque inhérent (voir ci-après l'explication de l'expression «échelle de risque inhérent»).

- *Assertions pertinentes* (nouvelle définition) — nouveau concept visant à attirer l'attention des auditeurs sur les assertions qui, eu égard à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir, sont pertinentes, du fait que la nature de l'élément en question, ou les circonstances qui l'entourent, font en sorte qu'il est raisonnablement possible²⁶ qu'elles comportent une anomalie qui, individuellement ou cumulée avec d'autres, serait significative. Les modalités d'application de la définition expliquent qu'une assertion pertinente comporte un ou plusieurs risques d'anomalies significatives. De l'avis de l'IAASB, l'introduction du concept d'«assertion pertinente» permettra d'améliorer l'exhaustivité de l'identification des risques d'anomalies significatives, parce que l'auditeur sera tenu de relever les assertions pour lesquelles des risques d'anomalies significatives existent (c.-à-d., sont raisonnablement possibles) et, par le fait même, d'identifier ceux-ci.
- *Catégorie d'opérations importante, solde de compte important ou information à fournir importante* (nouvelle définition) — une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir concerné par une ou plusieurs assertions pertinentes. De l'avis de l'IAASB, l'introduction du concept de catégorie d'opérations importante, de solde de compte important ou d'information à fournir importante a l'avantage de préciser l'étendue de la compréhension du système d'information²⁷ devant être acquise par l'auditeur, de même que l'étendue des réponses de ce dernier à l'évaluation des risques d'anomalies significatives²⁸, ainsi que les dispositions connexes de la norme ISA 540 (révisée) qui traitent de ces questions²⁹.
- *Échelle de risque inhérent*³⁰ — concept présenté dans les paragraphes d'introduction et les modalités d'application qui rend compte du fait que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, font augmenter le risque inhérent à des degrés divers et que ce dernier sera plus élevé pour certaines assertions que pour d'autres. Les différents degrés que peut atteindre le risque inhérent forment une échelle qui est désignée par l'expression «échelle de risque inhérent». La partie de l'échelle de risque inhérent où se situe l'évaluation du risque d'anomalie est fonction des degrés relatifs de probabilité et d'ampleur de l'anomalie possible. De l'avis de l'IAASB, l'introduction de l'échelle de risque inhérent contribuera à une plus grande

²⁶ Lors de ses délibérations, l'IAASB considérait qu'il était important d'expliquer le niveau de probabilité qui devrait être pris en compte pour l'identification des assertions pertinentes et des risques d'anomalies significatives. Il a choisi l'expression «raisonnablement possible» (compte tenu du fait également que cette expression est utilisée dans un contexte semblable dans les normes du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) des États-Unis). Selon la définition, l'expression «raisonnablement possible» correspond à l'expression «dont la probabilité n'est pas faible». Toutefois, des réserves ont été exprimées par certains qui trouvaient que ces seuils n'avaient pas l'air équivalents et pouvaient porter à confusion. Tout bien considéré, l'IAASB est d'avis que les deux expressions sont synonymes.

²⁷ ES-315, alinéa 35 a)

²⁸ ISA 330, paragraphe 7 (voir la modification de concordance)

²⁹ Les modifications de concordance à la norme ISA 540 (révisée) seront fournies dans un supplément de l'ES 315.

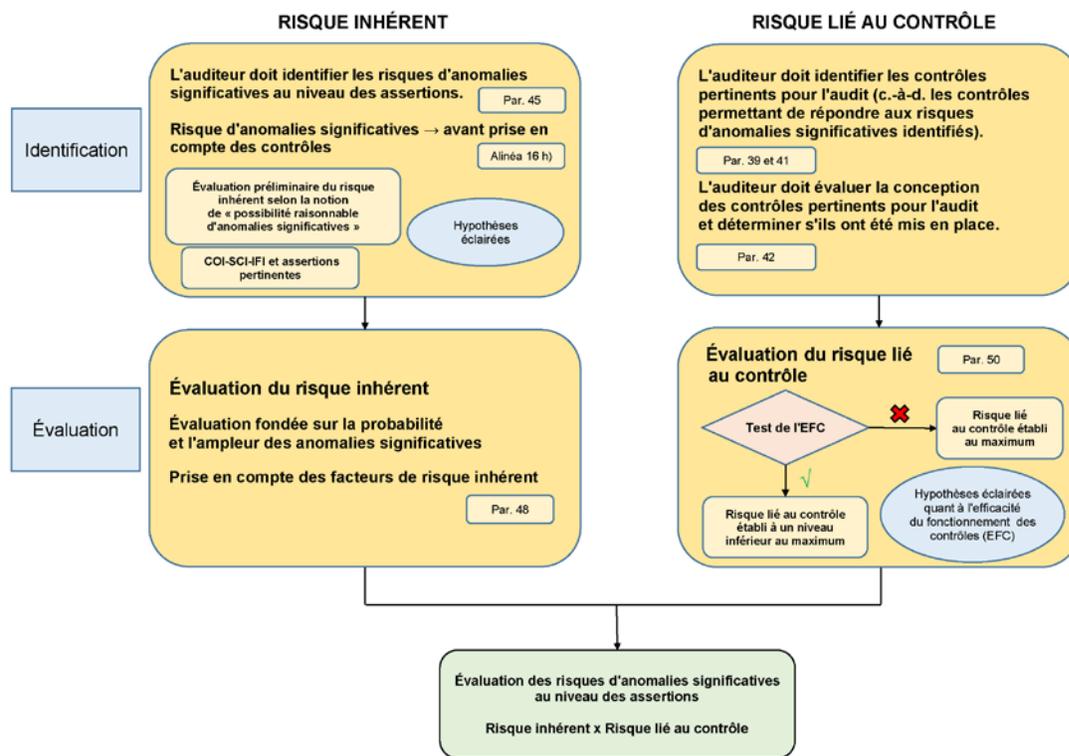
³⁰ Le concept de facteur de risque inhérent est utilisé dans la norme ISA 540 (révisée). Un supplément à l'ES-315 sera produit pour expliquer l'interaction entre l'ES-315 et la norme ISA 540 (révisée), ainsi que les modifications de concordance apportées à la norme ISA 540 (révisée) découlant de l'ES-315.

uniformité dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives en fournissant à l'auditeur un cadre de référence pour l'évaluation de la probabilité et de l'ampleur des anomalies possibles et de l'influence des facteurs de risque inhérent.

49. L'IAASB reconnaît que l'ordre dans lequel les exigences relatives à l'identification des risques d'anomalies significatives doivent être appliquées ne devrait pas être prescrit. Par exemple, les cabinets peuvent chacun aborder différemment l'ordre dans lequel les risques d'anomalies significatives et les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, de même que les assertions pertinentes qui leur sont associées, sont identifiés en vertu de leur méthode respective. Il s'agit d'un processus d'identification itératif, et il est probable qu'il soit appliqué de façon différente dans une mission d'audit initiale par rapport à une mission récurrente. Le plus important est que chacune des exigences applicables soit respectée et que la compréhension que l'auditeur a du système de contrôle interne soit appropriée d'après son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, l'auditeur est tenu d'identifier les contrôles qui sont pertinents pour l'audit d'après sa détermination des risques importants et des risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir, à elles seules, des éléments probants suffisants et appropriés. Dans un autre exemple, l'auditeur définit ses attentes initiales concernant les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, tandis qu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi que du référentiel d'information applicable. Il se fonde sur ces attentes pour comprendre le système d'information, puis détermine les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, alors qu'il identifie les risques d'anomalies significatives.
50. L'IAASB a également renforcé le lien avec les travaux réalisés à l'égard de la conception et de la mise en place des contrôles pertinents pour l'audit, et amélioré les modalités d'application pour mieux expliquer les interactions entre ces travaux et l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle. L'IAASB énonce clairement que si l'auditeur n'a pas l'intention et n'est pas tenu de tester l'efficacité des contrôles, il établit le risque lié au contrôle au niveau maximum. Autrement dit, même si les contrôles fonctionnent efficacement, l'auditeur ne peut établir le risque lié au contrôle à un niveau moindre, sauf s'il a l'intention de les tester. De cette manière, les auditeurs qui ont l'intention de recourir à une stratégie principalement corroborative n'ont besoin de prendre aucune autre mesure à l'égard des contrôles, bien que les travaux à l'égard de la conception et de la mise en place des contrôles soient susceptibles d'influer sur la nature et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre.
51. En apportant ces modifications, l'IAASB a voulu mettre l'accent sur la façon dont les exigences plus strictes et explicites aideront les auditeurs à faire des évaluations plus uniformes et efficaces des risques d'anomalies significatives identifiés, leur donnant ainsi une meilleure base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, de même que de réponses globales aux risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (comme l'exige la norme ISA 330).
- a) Lien entre les concepts et la norme ISA 540 (révisée)
52. Comme il a été mentionné, les groupes de travail sur les projets de normes ISA 315 et ISA 540 ont coordonné étroitement leurs efforts en vue de l'élaboration des modifications proposées à ces deux normes. Certains des nouveaux concepts présentés dans l'ES-315 ont déjà été approuvés dans la norme ISA 540 révisée, notamment les facteurs de risque inhérent, l'échelle de risque inhérent et les évaluations séparées du risque inhérent et du risque lié au contrôle. L'IAASB a également admis qu'il convenait de proposer ces concepts dans l'ES-315 puisqu'ils ne s'appliquent pas seulement aux estimations comptables, mais aussi à toutes les catégories d'opérations, tous les

soldes de comptes et toutes les informations à fournir. L'IAASB s'est également employé à traiter de ces concepts de façon uniforme dans les normes, bien que les facteurs de risque inhérent dans la norme ISA 540 (révisée) soient propres aux estimations comptables et n'englobent pas tous les facteurs de risque inhérent de la norme ISA 315 (révisée), lesquels visent une application plus large.

Évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle



L'illustration ci-dessus présente l'évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle au niveau des assertions.

53. Dans le cadre des projets de normes ISA 540 et ISA 315, des questions ont été soulevées au sujet de l'évaluation globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle, que permet la norme ISA 200 actuelle³¹. En invoquant les dispositions du paragraphe 7 de la norme ISA 330 voulant que l'auditeur examine séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle pour répondre de façon appropriée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'IAASB a convenu que, tout compte fait, une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle devrait également être requise, et que cette modification serait d'abord apportée à la norme ISA 540 (révisée). L'ES-315 étend les dispositions relatives aux évaluations séparées du risque inhérent et du risque lié au contrôle à tous les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. De nouvelles dispositions ont été incluses dans l'ES-315 à ce sujet.

³¹ Norme ISA 200, paragraphe A42 (Remarque : des modifications corrélatives ont été apportées au paragraphe A42 compte tenu de l'obligation d'effectuer des évaluations séparées du risque inhérent et du risque lié au contrôle conformément à la norme ISA 540 (révisée)).

Risques importants

54. L'une des principales constatations issues du projet de suivi de la mise en œuvre des normes ISA concernait le manque d'uniformité des méthodes de détermination des risques importants. De l'avis de l'IAASB, l'une des principales raisons de ce manque d'uniformité réside dans la définition de risque important. En effet, la définition actuelle porte l'auditeur à se concentrer sur la réponse au risque plutôt que sur la nature du risque. Dans la norme ISA 315 actuelle, les risques importants s'entendent des risques qui exigent une «attention particulière dans le cadre de la mission».
55. Lors de ses délibérations, l'IAASB a examiné de près l'introduction du concept d'échelle de risque inhérent et s'est demandé si, à elle seule, cette échelle pourrait fournir un cadre de référence suffisamment robuste pour évaluer de façon appropriée tous les risques, ou si l'auditeur devrait encore être tenu de déterminer séparément les risques importants. Réflexion faite, il a estimé qu'il était important de conserver le concept ainsi que les exigences liés à la détermination des risques importants, en raison des travaux ciblés que prescrivent d'autres normes ISA sur ces types de risques.
56. Pour favoriser l'uniformité de la méthode de détermination des risques importants, l'IAASB a reformulé la définition de façon à mettre l'accent non sur la réponse, mais sur les risques pour lesquelles l'évaluation du risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent. La définition mise à jour reprend également la disposition actuelle selon laquelle les risques importants doivent être déterminés en faisant abstraction de l'incidence des contrôles identifiés liés à ces risques (c'est-à-dire en fonction du risque inhérent uniquement). En outre, définir les risques importants comme «se rapprochant de la partie supérieure» de l'échelle laisse entendre qu'il peut y avoir un ou plusieurs risques qui pourraient être désignés comme étant des «risques importants».
57. En modifiant la définition de risque important, l'IAASB a également débattu de la question de savoir si ces risques sont représentés sur l'échelle de risque inhérent par une probabilité de réalisation élevée ET une anomalie potentielle d'ampleur élevée si le risque se matérialise, ou si un risque important pourrait aussi exister lorsque l'ampleur de l'anomalie potentielle est élevée mais que la probabilité que le risque se produise est faible. Tout compte fait, l'IAASB a convenu qu'il pourrait y avoir des risques dont la probabilité est potentiellement faible, mais dont l'ampleur pourrait être très élevée s'ils se matérialisaient, et qu'il n'était peut-être pas approprié de les exclure explicitement de la détermination par l'auditeur des risques importants. La définition laisse ainsi entendre qu'un risque important pourrait découler du degré de probabilité de l'anomalie OU de l'ampleur de l'anomalie potentielle. Il a été convenu de tenir des consultations particulières sur cette question (voir la question 6c)).

Risques d'anomalies significatives identifiés et évalués au niveau des états financiers

58. La norme ISA 315 actuelle impose d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, mais ne fournit aucune explication en ce sens et n'explique pas non plus les interactions entre l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. L'IAASB s'est penché sur la nature des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers en se basant sur la description fournie dans la norme ISA 200, afin d'en arriver à une meilleure description et à un meilleur traitement dans l'ES-315.

59. Conformément à la norme ISA 200, tous les risques identifiés d'anomalies significatives se rattachent spécifiquement à une assertion individuelle ou à un certain nombre d'assertions qui pourraient viser une ou plusieurs catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes. Cependant, lorsque le risque se rapporte à plusieurs assertions (c'est-à-dire qu'il est plus généralisé), il est présumé exister au niveau des états financiers. Pour évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, il faut en déterminer les conséquences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Compte tenu de la nature généralisée des risques au niveau des états financiers, il peut être toutefois difficile d'identifier les assertions spécifiques qui sont touchées (p. ex., les risques de fraude, comme le risque de contournement des contrôles par la direction). Pour cette raison, l'évaluation des risques au niveau des états financiers implique également d'évaluer la nature et l'étendue de leur effet généralisé sur les états financiers, afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre de réponses globales adaptées à ces risques. Les modifications proposées ont été apportées aux exigences et aux modalités d'application pour mieux refléter les liens entre ces risques et les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.
60. L'IAASB estime également que les risques au niveau des états financiers découlent souvent de déficiences dans les composantes du système de contrôle interne de l'entité constituées principalement de «contrôles indirects», en particulier l'environnement de contrôle, qui seront susceptibles d'avoir une incidence plus généralisée sur plusieurs, voire la totalité, des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir, dans les états financiers. Les modalités d'application ont donc été améliorées pour établir un lien entre la compréhension que l'auditeur a des composantes pertinentes du système de contrôle interne, y compris les évaluations requises correspondantes et l'incidence des déficiences relevées, et l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.

Prise de recul et paragraphe 18 de la norme ISA 330

61. Au sujet du processus d'identification et d'évaluation des risques, l'IAASB a également proposé une nouvelle exigence dite de «prise de recul» (paragraphe 52)³², laquelle vise à permettre une évaluation du caractère exhaustif des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes identifiés par l'auditeur. Cette évaluation favorise quant à elle l'exhaustivité de l'identification des risques d'anomalies significatives (se reporter au paragraphe 49 des présentes notes explicatives, où est expliqué plus en détail le processus que peut suivre l'auditeur pour déterminer les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes).
62. La prise de recul permet de cibler les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui sont *significatifs* (qui n'ont pas été *désignés comme étant importants* (c'est-à-dire que l'auditeur n'a pas relevé de risques d'anomalies significatives qui sont raisonnablement possibles, et ils ne font donc l'objet d'aucune d'assertion pertinente)). L'expression «d'un point de vue quantitatif ou qualitatif» a été ajoutée au terme «significatif», et des modalités d'application en décrivent le sens dans ce contexte. Après avoir identifié les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, l'auditeur doit

³² Le paragraphe 52 de l'ES-315 propose d'imposer que l'auditeur réexamine si l'ensemble des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes ont été identifiés, une fois terminé le processus initial d'identification et d'évaluation des risques.

examiner de nouveau s'il pourrait exister un ou plusieurs risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.

63. Le paragraphe 18 de la norme ISA 330 porte également sur les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui sont «significatifs»³³, et exige la mise en œuvre de procédures de corroboration à leur égard. Le paragraphe 18 de la norme ISA 330 a été inclus dans le champ d'application du projet de révision de la norme ISA 315 (révisée), en raison de divergences d'interprétation quant à l'application de cette exigence. L'IAASB a accepté d'examiner plus attentivement l'interaction du paragraphe 18 de la norme ISA 330 avec les modifications proposées à la norme ISA 315 actuelle, y compris la nécessité de conserver ce paragraphe.
64. L'IAASB a proposé des modifications au paragraphe 18 de la norme ISA 330 pour qu'il s'applique aux catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont «significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif», conformément au champ d'application de l'exigence dite de prise de recul proposée dans l'ES-315, et a également mis à jour les modalités d'application connexes pour expliquer l'interaction entre l'exigence et le nouveau concept de catégories d'opérations importantes, de soldes de comptes importants et d'informations à fournir importantes. Plus précisément, un bon nombre de catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir qui sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif seront aussi identifiés comme étant importants en vertu de l'ES-315. Conformément au paragraphe 6 de la norme ISA 330, des procédures d'audit complémentaires sont mises en œuvre pour répondre aux risques d'anomalies significatives touchant des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants ou des informations à fournir importantes. Dès lors que les procédures d'audit complémentaires incluent des procédures de corroboration, aucune autre mesure n'est nécessaire pour répondre à l'exigence du paragraphe 18 de la norme ISA 330 concernant les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants ou les informations à fournir importantes. Cependant, si les procédures d'audit complémentaires n'incluent que des tests des contrôles, des procédures de corroboration doivent alors être mises en œuvre pour répondre à l'exigence du paragraphe 18 de la norme ISA 330.
65. De plus, le paragraphe 18 de la norme ISA 330 (de même que le paragraphe A42 des modalités d'application connexes) s'applique aux catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, mais non importants (soit ceux pour lesquels aucun risque d'anomalie significative n'a été identifié) et qui ont été identifiés en application du paragraphe 52 de la norme ISA 315 (révisée) (ce qui signifie que des procédures de corroboration doivent être mises en œuvre pour ces catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir).
66. Même s'il a accepté d'ajouter l'exigence de prise de recul à l'ES-315 et d'harmoniser le paragraphe 18 de la norme ISA 330, l'IAASB a reconnu que ces deux paragraphes partagent le même objectif, celui de lutter contre des lacunes dans l'identification et l'évaluation des risques, quoique le paragraphe 18 de la norme ISA 330 vise en outre à empêcher l'utilisation d'une approche prévoyant la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires qui incluraient seulement des tests des contrôles. Certains membres sont d'avis que le paragraphe 18 ne devrait plus être nécessaire, étant donné que l'évaluation plus robuste des risques, y compris l'exigence de «prise de recul», devrait suffire à couvrir l'ensemble des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui sont significatifs. Par contre, d'autres membres estiment que le paragraphe 18 est nécessaire pour éviter les situations dans lesquelles

³³ «Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information à fournir, dès lors qu'ils sont significatifs.»

des procédures d'audit complémentaires visant une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir dont on a établi le caractère significatif n'incluraient que des tests des contrôles. Par ailleurs, certains membres ont soutenu que l'exigence de prise de recul proposée dans l'ES-315 ne devrait pas être nécessaire, étant donné le caractère plus strict des exigences en matière d'évaluation des risques et le fait que le paragraphe 18 de la norme ISA 330 pourrait encore remplir son objectif actuel à titre de sauvegarde appropriée.

67. En définitive, l'IAASB a convenu de solliciter les commentaires des répondants sur la valeur de l'exigence de prise de recul proposée dans l'ES-315 et du paragraphe 18 de la norme ISA 330, afin de déterminer si, tel qu'ils sont proposés, il convient de conserver un de ces paragraphes, ou les deux (voir la question 8).

Section 3E – Autres questions

Documentation

68. L'IAASB a envisagé d'élargir l'exigence de documentation spécifique dans l'ES-315, mais compte tenu des exigences de documentation générales dans la norme ISA 230³⁴, il a convenu qu'il était inutile d'inclure des exigences de documentation plus détaillées dans la norme (à l'exception de celles qui sont décrites ci-après). L'IAASB a également indiqué que comme des procédures plus explicites et plus robustes sont prescrites pour acquérir la compréhension requise de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne, et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, une application appropriée de la norme ISA 230 entraînerait forcément une meilleure documentation de ces questions.
69. Cependant, compte tenu des précisions et des améliorations apportées au sujet des contrôles qui sont pertinents pour l'audit, l'IAASB a convenu qu'il serait utile de prévoir une exigence plus explicite pour la documentation des contrôles identifiés comme étant pertinents pour l'audit. Il a de plus convenu qu'il était important de consigner les jugements importants portés par l'auditeur lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment pour ce qui concerne la détermination des risques importants, et a donc amendé l'exigence de documentation à cet égard.

Annexes

70. En examinant les modifications à apporter à la norme, en particulier à son organisation et à sa structure, l'IAASB a déterminé ce qui devrait être conservé dans les modalités d'application en tant qu'indications sur l'application des exigences par rapport au contenu qui est utile et informatif, mais non essentiel pour comprendre comment les exigences devraient être mises en œuvre. L'IAASB a donc déplacé dans les annexes certains passages des modalités d'application (par exemple, l'Annexe 1 de l'ES-315 comprend des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle économique).
71. L'IAASB a également proposé d'autres modifications à apporter aux annexes actuelles, lorsqu'il y a lieu, compte tenu des changements :
- proposés dans l'ES-315 (par exemple, l'Annexe 2 de l'ES-315 est présentée pour traiter du nouveau concept de facteurs de risque inhérent);

³⁴ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphe 8.

- apportés à d'autres cadres de contrôle interne (voir l'Annexe 3 de l'ES-315, qui a été mise à jour pour refléter les changements apportés au cadre du COSO – 2013).

72. Une nouvelle annexe a également été ajoutée afin de fournir plus d'informations contextuelles pour la compréhension des contrôles généraux informatiques, à l'appui des modifications proposées dans la norme concernant l'identification des contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit (voir l'Annexe 4 de l'ES-315).

Section 3E – Modifications de concordance et modifications corrélatives

Norme ISA 540 (révisée), Audit des estimations comptables et des informations y afférentes

73. L'IAASB n'a approuvé la norme ISA 540 (révisée) que lors de sa réunion de juin 2018. Par conséquent, il n'a pas pu analyser la série complète des modifications de concordance découlant du projet de norme ISA 315 (révisée) à cette réunion, mais compte le faire lors de sa conférence téléphonique à la mi-juillet 2018³⁵. Les modifications de concordance et les modifications corrélatives proposées à la norme ISA 540 (révisée) ne sont donc pas incluses dans le présent exposé-sondage, mais seront publiées vers la fin de juillet 2018, une fois qu'elles auront été approuvées par l'IAASB, et seront présentées dans un supplément au présent exposé-sondage.

Autres modifications de concordance et modifications corrélatives

74. Les propositions de modifications de concordance et de modifications corrélatives aux normes ISA 200, ISA 240 et ISA 330 ont été indiquées par des marques de révision dans les paragraphes pertinents. Pour les normes ISA 200 et ISA 240, seuls les paragraphes comprenant des modifications ou mettant ces modifications en contexte sont fournis. Le texte intégral de la norme ISA 330 a été fourni à titre de référence, car bon nombre des paragraphes de la norme sont mentionnés dans l'ES-315 et les graphiques explicatifs. Toutefois, les paragraphes qui ne sont pas pertinents au regard des modifications de concordance sont grisés.

75. En ce qui a trait aux modifications de concordance apportées aux autres normes ISA qui ne sont pas présentées dans le texte des normes correspondantes, une *description des changements* expliquant les modifications qui seront apportées, avec des exemples pertinents, est fournie à l'Annexe 2. Puisqu'il y a de nombreux changements dans les normes ISA et que ces derniers, de l'avis de l'IAASB, sont généralement simples, l'IAASB juge qu'il s'agit de la façon la plus pragmatique de les présenter pour les besoins de l'ES-315.

Norme ISA 200

76. La norme ISA 200 explique les concepts généraux employés dans les normes ISA, notamment en ce qui a trait au risque d'audit et aux risques d'anomalies significatives. Dans le cadre de la révision de la norme ISA 315 actuelle, de nouveaux concepts et de nouveaux termes, notamment «échelle de risque inhérent», «facteurs de risque inhérent», «assertions pertinentes» et «catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes», sont présentés pour renforcer les dispositions et les indications à l'appui du processus d'évaluation des risques par l'auditeur. De ce fait, l'IAASB a proposé que des modifications soient apportées à la norme ISA 200 pour y intégrer ces nouveaux concepts — voir le paragraphe A40. En outre, l'ajout du paragraphe A43a a été proposé pour préciser que l'objectif de l'identification et de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies

³⁵ Voir l'explication fournie aux paragraphes 5 et 52 des présentes notes explicatives.

significatives au niveau des assertions est de fournir à l'auditeur une base devant lui servir à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques, conformément à la norme ISA 330.

77. Aucun autre changement n'a été alors apporté au paragraphe A42 puisqu'il a également fait l'objet de modifications dans le cadre du projet de révision de la norme ISA 540. Comme il a été mentionné précédemment, l'IAASB apportera les modifications définitives à ce paragraphe en même temps que seront apportées d'autres modifications de concordance et modifications corrélatives à la norme ISA 540 (révisée), à la fin de juillet 2018.

Norme ISA 240

78. Comme il a été indiqué, l'IAASB a pris soin d'intégrer à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives les considérations relatives à la fraude, notamment au moyen des facteurs de risque inhérent. Des modifications ont été proposées au paragraphe A25 de la norme ISA 240 et à l'Annexe 1, pour expliquer la relation prévue entre les facteurs de risque de fraude et les facteurs de risque inhérent dans l'ES-315.
79. Dans le cadre de la révision de la norme ISA 315 actuelle, des efforts considérables ont été déployés pour clarifier les travaux à effectuer pour acquérir une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité, et au sujet des «contrôles pertinents pour l'audit». Puisque la fraude est bien souvent associée à des aspects du contrôle, certains des paragraphes de la norme ISA 240 ont fait l'objet de modifications de concordance pour les uniformiser avec les modifications proposées dans l'ES-315.
- Paragraphe 27 — énonce plus clairement que les contrôles sur les risques de fraude sont des contrôles pertinents pour l'audit (une note de bas de page a été ajoutée à l'alinéa 39 b) de l'ES-315) – et, par conséquent, l'auditeur est tenu, conformément au paragraphe 42 de l'ES-315, d'évaluer la conception de ces contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place.
 - Alinéa 44 c) — il s'agit d'une nouvelle exigence imposant à l'auditeur de consigner spécifiquement les contrôles pertinents pour l'audit qui sont liés aux risques identifiés d'anomalies significatives résultant de fraudes; elle permet de se conformer à la nouvelle disposition proposée à l'alinéa 54 c) de l'ES-315, imposant de consigner les contrôles pertinents pour l'audit.
 - Paragraphes A7 et A32 — insistent sur les contrôles pertinents pour l'audit dans l'évaluation des contrôles sur les informations devant servir d'éléments probants et la compréhension des contrôles que la direction a mis en place pour prévenir et détecter les fraudes.
 - Paragraphe A43 (dernier point) — l'expression «niveau de contrôle interne» n'est pas utilisée dans l'ES-315; elle a été remplacée par «nature et étendue des contrôles», en conformité avec la description de risque lié au contrôle présentée dans la norme ISA 315 (révisée) pour les besoins de la détermination d'une réponse appropriée aux risques identifiés d'anomalies significatives.
80. Un renvoi en note de bas de page a été ajouté au paragraphe A42, de façon à lier explicitement ce paragraphe à la disposition relative aux contrôles pertinents pour l'audit afférents aux écritures de journal (alinéa 39 c) de l'ES-315), car il fournit plus de détails sur le contournement des contrôles au moyen des écritures de journal.

Norme ISA 330

81. En examinant les modifications de concordance à apporter à la norme ISA 330, l'IAASB a pris soin de maintenir un équilibre entre les modifications de concordance (ou les modifications corrélatives) et les

modifications plus importantes qui déborderaient du cadre du projet de norme ISA 315 (révisée). Selon l'IAASB, le processus plus robuste (et précis) d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives permettra aux auditeurs de concevoir des réponses plus ciblées et adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, conformément aux exigences de la norme ISA 330 actuelle, particulièrement les paragraphes 6 et 7.

82. Plusieurs changements sont proposés à la norme ISA 330 afin de mieux aligner les réponses requises sur les modifications apportées dans l'ES-315, notamment l'introduction des contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit et l'incidence des tests des contrôles indirects effectués par l'auditeur (voir les paragraphes A29a et A29b).
83. Des modifications de concordance sont également proposées à la norme ISA 330 compte tenu des nouveaux concepts présentés dans l'ES-315, comme suit :
- Paragraphes 7 et 27 — introduction du nouveau concept de catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes, conformément à la norme ISA 315 (révisée). Le paragraphe 27 a également été harmonisé avec les changements proposés au paragraphe 18 concernant les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir qui, d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, sont significatifs, mais pour lesquels aucun risque d'anomalies significatives n'a été identifié.
 - L'ES-315 explique que, dans le cadre de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, la probabilité et l'ampleur de ces risques sont prises en compte afin de déterminer où se situe un risque d'anomalies significatives sur l'échelle de risque inhérent. La probabilité était déjà mentionnée au paragraphe 7 de la norme ISA 330, mais cette exigence a été harmonisée avec l'ES-315 en y incluant aussi la notion d'ampleur. Le paragraphe A9 (qui correspond aux modalités d'application du paragraphe 7) a également été modifié pour expliquer que l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés est déterminée par la probabilité et l'ampleur des anomalies possibles, et est également touchée par les facteurs de risque inhérent.
 - Paragraphe A18 — des modifications ont été proposées pour rendre compte du fait que le caractère significatif repose sur des considérations quantitatives et qualitatives.
 - Paragraphe A4 — des modifications de concordance sont proposées au paragraphe 18 concernant les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui, d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, sont significatifs.
 - Paragraphe A15 — le groupe de travail a cherché à déterminer s'il fallait mentionner de façon plus explicite «l'échelle de risque inhérent» (maintenant intégrée de façon plus explicite dans l'ES-315), mais a convenu, en fin de compte, que ce changement n'était pas nécessaire. Ce paragraphe porte sur le risque évalué, c'est-à-dire qu'il part du résultat du processus d'identification et d'évaluation des risques mis en œuvre conformément à l'ES-315, de sorte que les risques auront été évalués en fonction de l'échelle de risque inhérent.
 - Paragraphe A42 — comme il est expliqué dans l'analyse incluse dans les paragraphes 61 à 67 ci-dessus, des éclaircissements ont été apportés au paragraphe A42, et les indications des paragraphes A42 à A52 sur les procédures de corroboration ont été associées au paragraphe 6 de la norme ISA 330. De plus, le paragraphe A42a a été ajouté pour fournir des indications supplémentaires sur les procédures de corroboration à mettre en œuvre (à savoir que les procédures doivent être conçues en tenant compte de la façon dont une anomalie, plus susceptible de donner lieu à une anomalie significative, pourrait se produire). Ces modifications

de concordance et modifications corrélatives sont proposées sous réserve du maintien du paragraphe 30B de la norme ISA 315 (révisée) et du paragraphe 18 de la norme ISA 330.

- Paragraphe A60 — modification de concordance avec les nouveaux concepts présentés dans l'ES-315 portant sur les «assertions pertinentes» et les «catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes».

Autres modifications de concordance

84. L'IAASB a décidé de proposer l'apport de modifications de concordance aux autres normes ISA, telles qu'elles sont présentées à l'Annexe 2.

Section 4 Appel à commentaires

Les répondants sont invités à commenter la clarté, l'intelligibilité et l'applicabilité des exigences et des modalités d'application de l'ES-315. Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils indiquent sur quel aspect particulier de l'ES-315 ils portent et qu'ils énoncent les raisons qui sous-tendent toute préoccupation relative à la clarté, à l'intelligibilité et à l'applicabilité, ainsi que des suggestions d'amélioration.

Questions d'ordre général

- 1) L'ES-315 a-t-il été restructuré, clarifié et modernisé de façon appropriée pour favoriser un processus plus uniforme et plus robuste d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives? Plus précisément :
 - a) Les modifications proposées aident-elles à mieux comprendre le processus d'identification et d'évaluation des risques? Les graphiques aident-ils à comprendre l'organisation de la norme (c'est-à-dire l'interaction entre les exigences de la norme et la nature itérative de celles-ci)?
 - b) Les modifications favoriseront-elles un processus plus robuste d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives, et répondent-elles de façon appropriée aux questions d'intérêt public mentionnées aux paragraphes 6 à 28?
 - c) Les nouveaux paragraphes d'introduction sont-ils utiles?
- 2) Les exigences et les modalités d'application de l'ES-315 sont-elles suffisamment adaptables? Peuvent-elles s'appliquer aux audits de différentes entités dont la taille, le degré de complexité et les circonstances varient?
- 3) Les répondants sont-ils d'accord avec l'approche utilisée pour améliorer l'ES-315 en ce qui concerne les techniques et outils automatisés, y compris l'analyse de données, soit l'utilisation d'exemples illustrant leur utilisation dans un audit (voir l'Annexe 1 pour connaître les paragraphes correspondants de l'ES-315)? Y a-t-il d'autres éléments abordés dans l'ES-315 à l'égard desquels des indications supplémentaires sont nécessaires en ce qui a trait aux techniques et outils automatisés, et quelle serait la nature de ces indications?
- 4) Les propositions appuient-elles suffisamment l'exercice d'un esprit critique approprié tout au long du processus d'identification et d'évaluation des risques? Êtes-vous d'accord avec la modification proposée voulant que l'auditeur obtienne des éléments probants suffisants et appropriés³⁶ en mettant

³⁶ Voir le paragraphe 27 des présentes notes explicatives et le paragraphe 17 de l'ES-315.

en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et pensez-vous que cette précision encouragera le recours à l'esprit critique?

Questions spécifiques

- 5) Les propositions formulées au sujet de la compréhension par l'auditeur du système de contrôle interne de l'entité³⁷ aident-elles à comprendre la nature et l'étendue des travaux à effectuer, et le lien entre les travaux à effectuer et l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives? Plus précisément :
- d) Les exigences relatives à la compréhension par l'auditeur de chaque composante du système de contrôle interne de l'entité ont-elles été adéquatement renforcées et clarifiées? Comprend-on clairement pourquoi cette compréhension est nécessaire et la façon dont elle oriente le processus d'identification et d'évaluation des risques?
 - e) Les exigences relatives à l'identification par l'auditeur des contrôles pertinents pour l'audit³⁸ ont-elles été adéquatement renforcées et clarifiées? Comprend-on clairement comment les contrôles pertinents pour l'audit sont identifiés, particulièrement dans le cadre des audits de petites entités relativement peu complexes?
 - f) Êtes-vous favorable à l'introduction des nouveaux concepts et des nouvelles définitions liés à l'informatique? Les exigences et modalités d'application renforcées liées à la compréhension par l'auditeur de l'environnement informatique, à l'identification des risques liés à l'informatique et à l'identification des contrôles généraux informatiques sont-elles suffisantes pour aider l'auditeur à tenir compte des incidences du recours à l'informatique par l'entité sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives?
- 6) Le cadre amélioré proposé pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives contribuera-t-il à la mise en place d'un processus d'évaluation des risques plus robuste? Plus précisément :
- a) Êtes-vous favorable aux évaluations séparées du risque inhérent et du risque lié au contrôle au niveau des assertions, et pensez-vous que les exigences et indications révisées appuient adéquatement la réalisation d'évaluations séparées?³⁹
 - b) Êtes-vous favorable à l'introduction des concepts et définitions de «facteurs de risque inhérent»⁴⁰ pour aider à identifier les risques d'anomalies significatives et évaluer le risque inhérent? Les indications sont-elles suffisantes pour expliquer comment ces facteurs de risque sont utilisés dans le processus d'évaluation des risques de l'auditeur?
 - c) L'introduction de l'«échelle de risque inhérent» (et les notions connexes liées à l'appréciation de la probabilité de réalisation, et de l'ampleur, d'une anomalie éventuelle) permettra-t-elle, à votre avis, de rehausser l'uniformité du processus d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris les risques importants?
 - d) Êtes-vous favorable à l'introduction des nouveaux concepts et des définitions connexes de catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir

³⁷ ES-315, paragraphes 25 à 44 et A89 à A200.

³⁸ ES-315, paragraphes 39 et 40 et 37 à 40 des présentes notes explicatives.

³⁹ ES-315, paragraphes 45 à 50 et A201 à A235.

⁴⁰ Voir le paragraphe 48 des présentes notes explicatives et l'alinéa 16 f) et les paragraphes A5 et A6, et A83 à A88 de l'ES-315.

importantes, et d'assertions pertinentes les concernant? Les indications sont-elles suffisantes pour expliquer comment ces derniers sont déterminés (à savoir qu'une assertion est pertinente lorsqu'il est raisonnablement possible qu'elle comporte une anomalie qui serait significative)⁴¹ et comment ils aident l'auditeur à déterminer ce qui peut poser des risques d'anomalies significatives?

- e) Êtes-vous d'accord avec la définition révisée⁴² de «risques importants», et avec les modalités d'application relatives à leur détermination? Que pensez-vous des questions présentées au paragraphe 57 des notes explicatives portant sur la façon de situer les risques importants sur l'échelle de risque?
- 7) Êtes-vous favorable aux nouvelles indications relatives à l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers⁴³, notamment celles qui imposent de déterminer comment, et dans quelle mesure, ces risques peuvent influencer sur l'évaluation des risques au niveau des assertions?
- 8) Que pensez-vous de l'exigence dite de prise de recul proposée au paragraphe 52 de l'ES-315 et des modifications apportées au paragraphe 18 de la norme ISA 330 et aux modalités d'application? Devrait-on conserver l'une ou l'autre de ces exigences ou les deux? Veuillez justifier votre réponse.

Modifications de concordance et modifications corrélatives

- 9) En ce qui concerne les modifications de concordance et les modifications corrélatives qu'il est proposé d'apporter :
- a) aux normes ISA 200⁴⁴ et ISA 240, celles-ci sont-elles appropriées pour refléter les modifications correspondantes apportées à la norme ISA 315 (révisée)?
 - b) à la norme ISA 330, celles-ci sont-elles appropriées compte tenu des améliorations qui ont été apportées à la norme ISA 315 (révisée), surtout en raison de l'introduction du concept de contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit?
 - c) aux autres normes ISA présentées à l'Annexe 2, celles-ci sont-elles appropriées et complètes?
 - d) à la norme ISA 540 (révisée) et les modifications de concordance s'y rapportant (présentées dans le supplément au présent exposé-sondage)⁴⁵, celles-ci sont-elles appropriées et complètes?
- 10) Êtes-vous d'accord avec les modifications proposées au paragraphe 18 de la norme ISA 330 pour qu'il s'applique aux catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont «significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif», conformément au champ d'application de l'exigence dite de «prise de recul» proposée dans l'ES-315?

⁴¹ Voir la note de bas de page 26 des présentes notes explicatives.

⁴² ES-315, alinéa 16 k), paragraphe A10 et paragraphes A229 à A231.

⁴³ ES-315, paragraphes 47 et A215 à A220.

⁴⁴ Modifications de concordance à la norme ISA 200; le paragraphe A42 sera présenté avec les modifications de concordance apportées à la norme ISA 540 (révisée).

⁴⁵ Sera publié fin juillet 2018.

Commentaires sur des questions d'ordre général

11) En plus des commentaires sur les questions spécifiques exposées ci-dessus, l'IAASB sollicite des commentaires sur les questions suivantes :

- a) Traduction — l'IAASB reconnaît que de nombreux répondants peuvent avoir l'intention de traduire la version définitive des normes ISA en vue de leur adoption dans leur propre contexte, et il souhaite donc recevoir des commentaires sur les problèmes de traduction éventuels relevés lors de l'examen de l'ES-315.
- b) Date d'entrée en vigueur — conscient du fait que l'ES-315 constitue une révision de fond, et compte tenu de la nécessité de respecter la procédure officielle nationale et d'effectuer la traduction de la norme, le cas échéant, l'IAASB croit qu'il serait approprié que la norme ISA révisée s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes au moins 18 mois après l'approbation de sa version définitive. Une application anticipée serait permise et encouragée. L'IAASB aimerait savoir si, selon les répondants, cet échéancier leur donnera suffisamment de temps pour la mise en œuvre efficace de cette norme ISA.

Adaptabilité – Se reporter aux paragraphes 13 à 17

Paragraphe de l'ES-315 correspondant et résumé du contenu (modalités d'application)	
Par. 13	Introduire le concept d'adaptabilité et expliquer comment il est présenté dans la norme ISA 315 (révisée).
Par. A16	Expliquer que, dans le cas des audits de petites entités relativement peu complexes, il se peut que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre aux fins de l'acquisition d'une compréhension générale soient moins poussées.
Par. A32 et A33	Expliquer comment les procédures analytiques utilisées comme outils pour l'évaluation des risques sont adaptables : <ul style="list-style-type: none"> - L'auditeur peut faire une simple comparaison entre les montants qui ont été réellement comptabilisés et les montants budgétés. - Il lui est également possible de mettre en œuvre des procédures plus complexes, comme l'application de techniques de visualisation à des données extraites du système d'information de l'entité aux fins d'analyses poussées.
Par. A41	Fournir des indications pour les cas où il ne peut y avoir d'entretien entre les membres de l'équipe de mission (par exemple, lorsque la mission est réalisée par un professionnel exerçant à titre individuel).
Par. A43	Préciser que, lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, la question des obligations d'information doit être prise en compte, même lorsque le référentiel d'information financière applicable ne comporte que des obligations d'information simplifiées.
Par. A47	Décrire le niveau de compréhension que l'auditeur est tenu d'acquérir de l'entité et de son environnement – qui variera en fonction de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité.
Par. A49	Expliquer que la compréhension par l'auditeur de la structure organisationnelle et du mode de propriété de l'entité dépend des circonstances qui lui sont propres, notamment de sa complexité.
Par. A70	Souligner le fait que les procédures servant à mesurer la performance de l'entité peuvent varier selon la taille ou la complexité de celle-ci, et selon la mesure dans laquelle la direction et les responsables de la gouvernance participent à la gestion de celle-ci.
Par. A81	Expliquer que les informations fournies dans les états financiers des petites entités relativement peu complexes peuvent être plus simples et moins détaillées, ce qui ne dégage en rien l'auditeur de l'obligation d'acquérir une compréhension du référentiel d'information financière applicable.

Par. A88	Souligner la vulnérabilité accrue des entités gérées par un propriétaire-dirigeant aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
Par. A90	Expliquer que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques de l'auditeur peuvent varier et dépendre de facteurs tels que la taille et la complexité de l'entité.
Par. A93	Préciser que la manière dont le contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de l'entité.
Par. A106 et A107	<ul style="list-style-type: none"> • Souligner que l'environnement de contrôle des petites entités relativement peu complexes est généralement différent de celui des entités plus grandes ou plus complexes et que, par conséquent, il se peut que certaines considérations relatives à l'environnement de contrôle de l'entité ne s'appliquent pas ou qu'elles perdent de leur pertinence. • Préciser que dans les petites entités relativement peu complexes, il se peut que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme de documents. <p>Des exemples sont donnés dans les deux cas.</p>
Par. A110	Expliquer que l'évaluation que fait l'auditeur du recours à l'informatique par l'entité dans le contexte de l'environnement de contrôle est adaptée à la nature et à la taille de l'entité ainsi qu'aux activités de celle-ci, en tenant compte notamment de la complexité et de la maturité de la plateforme ou de l'architecture technologique de l'entité.
Par. A113	Préciser que le fait que, dans une petite entité relativement peu complexe, la direction soit assumée par une seule personne n'indique pas forcément que la direction n'affiche pas et ne communique pas une attitude appropriée à l'égard du système de contrôle interne et du processus d'information financière de l'entité.
Par. A116	Expliquer que, dans certaines petites entités relativement peu complexes, notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant, il est possible qu'il n'y ait pas de processus d'évaluation des risques établi de façon structurée, ou encore qu'il n'ait pas été consigné ou qu'il ne soit pas réalisé régulièrement. L'auditeur peut néanmoins acquérir une compréhension de certains éléments pertinents.
Par. A120	Souligner que, dans certaines petites entités relativement peu complexes (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), une intervention directe de la direction ou du propriétaire-dirigeant peut constituer un processus d'évaluation des risques approprié.
Par. A123	Préciser que, dans les petites entités relativement peu complexes (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), le suivi des contrôles se fait souvent par l'intervention directe de la direction ou du propriétaire-dirigeant à l'exploitation, et qu'il se peut qu'il n'y ait aucune autre activité de suivi.
Par. A124	Fournir à l'auditeur des indications pour les cas où l'entité ne dispose peut-être pas de processus distinct pour le suivi du système de contrôle interne.

Par. A139	Expliquer que l'acquisition par l'auditeur d'une compréhension du système d'information de l'entité pertinent pour l'information financière peut nécessiter moins d'efforts dans le cadre de l'audit de petites entités relativement peu complexes et se faire davantage par des demandes d'informations que par l'examen de documents.
Par. A148	Préciser qu'il peut être plus facile pour l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'environnement informatique d'une petite entité relativement peu complexe qui utilise un logiciel commercial et qui, faute de pouvoir accéder au code source, ne peut apporter aucune modification aux programmes.
Par. A159	Préciser que la communication des rôles et des responsabilités en matière d'information financière dans les petites entités relativement peu complexes peut être moins structurée et moins formelle.
Par. A161	Expliquer la nature ou le type de contrôles que mettent en place les petites entités relativement peu complexes.
Par. A164	Expliquer que, pour les petites entités, la mesure dans laquelle la séparation des tâches est faisable en pratique peut être limitée, ainsi que les conséquences qui en découlent.
Par. A167	Expliquer que les contrôles pertinents pour l'audit devraient comprendre, au minimum, les contrôles afférents aux écritures de journal et que, dans le cas des audits de petites entités relativement peu complexes dont le système d'information est simple, il se peut qu'il n'y ait aucun autre contrôle pertinent pour l'audit (s'il n'y a pas de risques importants et que l'auditeur n'a pas l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles).
Par. A181	Fournir des indications pour les cas où l'entité utilise un logiciel commercial et où la direction, faute de pouvoir accéder au code source, ne peut apporter aucune modification aux programmes. Préciser que, conséquemment, des circonstances peuvent faire en sorte qu'il n'y ait aucune application informatique pertinente pour l'audit ou qu'il ne soit pas nécessaire d'acquérir une compréhension des contrôles sur les modifications aux programmes (puisque le programme ne peut pas être modifié).
Par. A188	Expliquer que s'il n'y a aucune application informatique pertinente pour l'audit, aucun autre aspect de l'environnement informatique de l'entité n'est pertinent pour l'audit.
Par. A224	Reconnaître que, en ce qui concerne les audits de petites entités relativement peu complexes, une plus grande proportion des risques inhérents évalués est susceptible de se situer dans la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent.
Par. A233	Rappeler que le risque lié au contrôle doit être établi au maximum si l'auditeur n'a pas l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui répondent aux risques inhérents évalués.

Par. A244 à A246	Souligner que, dans le cas des audits de petites entités relativement peu complexes, la documentation de l'audit peut être simple et relativement succincte et qu'elle peut être intégrée dans la documentation sur la stratégie générale d'audit et le plan d'audit.
------------------	---

Analyse de données – se reporter aux paragraphes 20 à 23

Paragraphe de l'ES-315 correspondant et résumé du contenu (modalités d'application)	
Par. A15	Mettre l'accent sur le fait que les technologies peuvent être employées à l'égard de grandes quantités de données et servir ainsi à obtenir des éléments probants qui orientent l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
Par. A18	Préciser que l'auditeur peut avoir recours à des techniques ou à des outils automatisés pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques, notamment pour l'analyse, le contrôle arithmétique, la réexécution et le rapprochement.
Par. A33	Expliquer ce qui suit : <ul style="list-style-type: none"> • Les procédures analytiques d'évaluation des risques peuvent être automatisées, par exemple en appliquant à des données des techniques de visualisation aux fins de leur analyse pour permettre à l'auditeur de cerner avec précision les secteurs dans lesquels il pourrait y avoir des anomalies. • L'application de procédures analytiques automatisées à des données est parfois appelée «analyse de données».
Par. A48	Souligner, exemples à l'appui, que l'auditeur peut avoir recours à des techniques et outils automatisés pour mieux comprendre l'entité et son environnement.
Par. A155	Expliquer la possibilité qu'a l'auditeur de s'appuyer sur des techniques automatisées pour confirmer que le système d'information a été mis en place.
Par. A175	Expliquer que les outils automatisés peuvent être employés pour comprendre la nature et l'étendue des contrôles afférents aux écritures de journal.
Par. A213	Préciser que des techniques automatisées peuvent être employées pour confirmer l'identification de l'ensemble des catégories d'opérations importantes et des soldes de comptes importants (par exemple, en analysant les types d'opérations et leur volume).

Esprit critique – se reporter aux paragraphes 26 et 27

Paragraphe de l'ES-315 correspondant et résumé du contenu (modalités d'application)	
Par. A19	Expliquer qu'il est possible que les informations provenant de sources différentes soient contradictoires, ce qui peut aider l'auditeur à exercer son esprit critique lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives.

Par. A42	Décrire les avantages que comportent les entretiens entre les membres de l'équipe de mission et, plus particulièrement, le fait qu'ils aident l'équipe de mission à examiner de près les informations incohérentes qui peuvent ressortir lorsque tous les membres mettent en commun leur compréhension de la nature et des circonstances de l'entité.
Par. A44	Expliquer clairement que l'équipe de mission a l'occasion de faire preuve d'esprit critique lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, notamment lorsqu'elle identifie des incohérences ou contradictions dans les informations obtenues au moyen de ces procédures et en discute, de même que lorsqu'elle prend en compte d'éventuels indices de parti pris de la direction (intentionnel ou non).
Par. A47	Préciser que la capacité qu'a l'équipe de mission d'exercer efficacement son esprit critique tout au long de l'audit est renforcée par l'acquisition d'une compréhension exhaustive de l'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable.
Par. A135	Souligner que les communications de l'auditeur avec la fonction d'audit interne peuvent être l'occasion pour celui-ci d'obtenir des informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. La présence d'informations contradictoires permet à l'auditeur d'exercer son esprit critique.
Par. A201	Rappeler à l'auditeur qu'aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, il doit faire preuve d'esprit critique conformément à la norme ISA 200 ⁴⁶ .

Fraude – se reporter au paragraphe 28

Dispositions de l'ES-315	
Par. 8 de l'introduction	Expliquer que, conformément à la norme ISA 315 (révisée), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques, que ceux-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Étant donné l'importance que revêt la fraude, la consultation de la norme ISA 240 est également requise.
Par. 15	Énoncer l'objectif de la norme, à savoir l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions.
Par. 16 i)	«procédures d'évaluation des risques» – les procédures d'audit conçues et mises en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions.

⁴⁶ Norme ISA 200, paragraphe 15.

Modalités d'application de l'ES-315	
Par. A5	Texte explicatif sur le facteur de risque inhérent que constitue la «vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes».
Par. A13	Confirmer que les risques d'anomalies significatives à identifier et à évaluer comprennent tant ceux résultant de fraudes que ceux résultant d'erreurs. Toutefois, étant donné l'importance que revêt la fraude, la consultation de la norme ISA 240 est également requise.
Par. A14	Expliquer que la compréhension qu'est tenu d'acquérir l'auditeur en vertu de la norme ISA 315 (révisée) sert de cadre de référence à l'auditeur lorsqu'il planifie l'audit et exerce son jugement professionnel tout au long de la mission, y compris lorsqu'il évalue la fraude, conformément à la norme ISA 240.
Par. A22	Préciser que les demandes d'informations effectuées dans le cadre des procédures d'évaluation des risques peuvent éclairer l'auditeur sur des questions telles que les fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité.
Par. A27	Rappeler à l'auditeur que, suivant le paragraphe 19 de la norme ISA 240, si la fonction d'audit interne lui fournit des informations concernant des fraudes, il doit en tenir compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
Par. A31	Expliquer que les procédures analytiques peuvent aider l'auditeur à relever des relations inhabituelles ou inattendues pouvant servir à l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
Par. A42	Souligner ce qui suit : <ul style="list-style-type: none"> • Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission permettent à ceux-ci d'échanger des informations sur la question de savoir comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. • Selon la norme ISA 240, ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.
Par. A52	Expliquer que la compréhension du modèle économique de l'entité peut aider l'auditeur à établir s'il existe des motifs ou des pressions qui amènent la direction à avoir un parti pris, intentionnel ou non.
Par. A71	Expliquer que la compréhension des indicateurs de performance de l'entité peut aider l'auditeur à identifier les cibles de performance qui augmentent la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes.
Par. A84 et A85	<ul style="list-style-type: none"> • Souligner le fait que, lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité, l'auditeur peut relever des événements ou des situations qui sont l'indice de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. • Si tel est le cas, l'auditeur doit vérifier, conformément au paragraphe 24 de la norme ISA 240, si un ou plusieurs facteurs de risque de fraude sont présents.

NOTES EXPLICATIVES DE L'ES-315 (RÉVISÉ)

Par. A88	Souligner la vulnérabilité accrue des entités gérées par un propriétaire-dirigeant aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
Par. A114	Préciser que même si l'environnement de contrôle peut contribuer à réduire le risque de fraude, il ne s'agit pas d'une arme de dissuasion absolue.
Par. A117	Expliquer qu'il peut être nécessaire, pour acquérir une compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité, de comprendre comment la direction et les responsables de la gouvernance évaluent la possibilité que des fraudes soient commises.
Par. A164	Expliquer que le fait que la direction soit assumée par une seule personne (et qu'il n'y ait pas de séparation des tâches) donne à la direction la possibilité de contourner les contrôles.
Par. A172	Rappeler à l'auditeur l'importance d'acquérir une compréhension des contrôles mis en place par la direction pour prévenir et détecter les fraudes et mentionner les facteurs de risque de fraude décrits dans la norme ISA 240.
Par. A231	Souligner que la norme ISA 240 contient des exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui s'appliquent lorsqu'un risque important est identifié.
Annexe 2	Exemples d'événements et de situations associés à la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes – informations financières mensongères
Annexe 3	Expliquer que la séparation des tâches vise à réduire les possibilités qu'une même personne puisse commettre et dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de ses fonctions.

Explication des modifications de concordance proposées mais non présentées

Tableau 1		
Terme utilisé actuellement dans les normes ISA	Changement proposé dans le projet de norme 315 (révisée)	Paragraphes visés par les changements proposés*
Changement des noms des composantes du système de contrôle interne		
Suivi des contrôles (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 22 à 24)	Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (ES-315, par. 32 à 34)	<u>Norme ISA 210⁴⁷</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Par. A18 (se reporter au tableau 2) <u>Norme ISA 402⁴⁸</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Par. A33 – dernier point • Par. A34
Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 18)	Système d'information et communication (ES-315, par. 35)	<u>Norme ISA 210</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Par. A18 (se reporter au tableau 2)
Autres changements		
Suivi des contrôles ⁴⁹ (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 22 à 24)	Contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (ES-315, par. 32 à 34)	<u>Norme ISA 402</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Par. A39 – premier point <u>Norme ISA 600⁵⁰</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Annexe 2, par. 1, 8^e point (se reporter au tableau 2)

⁴⁷ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

⁴⁸ Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.

⁴⁹ Ce que fait l'entité, plutôt que le nom de la composante.

⁵⁰ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*.

* Note du traducteur – Certains changements ne s'appliquent pas à la version française des paragraphes indiqués.

Tableau 1		
Terme utilisé actuellement dans les normes ISA	Changement proposé dans le projet de norme 315 (révisée)	Paragraphes visés par les changements proposés
Activités de contrôle (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 20)	Contrôles (ES-315, par. 38)	<p><u>Norme ISA 250 (révisée)⁵¹ :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A23 <p><u>Norme ISA 265 :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A3 (2^e et 3^e phrases) (se reporter au tableau 2) <p><u>Norme ISA 500 :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A17 <p><u>Norme ISA 501⁵² :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A4 <p><u>Norme ISA 550⁵³ :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A20 <p><u>Norme ISA 600 :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Annexe 2, par. 1 (7^e point) • Annexe 5, Questions liées à la réalisation des travaux de l'auditeur de la composante (1^{er} point) <p><u>Norme ISA 610⁵⁴ :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A3 • Par. A10
Activités de contrôle ⁵⁵ (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 20)	Contrôles faisant partie de la composante «activités de contrôle» (ES-315, par. 38)	<p><u>Norme ISA 265 :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A3 (première phrase) (se reporter au tableau 2)
Activités de contrôle pertinentes (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 20)	Contrôles pertinents pour l'audit (ES-315, par. 38)	<p><u>Norme ISA 300⁵⁶ :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A21

⁵¹ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers.*

⁵² Norme ISA 501, *Éléments probants – Considérations particulières concernant certains points.*

⁵³ Norme ISA 550, *Parties liées.*

⁵⁴ Norme ISA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes.*

⁵⁵ Le changement proposé relativement à cette référence aux «activités de contrôle» est légèrement différent lorsqu'on le compare à celui qui figure sur la ligne précédente. Cela est dû à la structure particulière de la première phrase du paragraphe A3 de la norme ISA 265; toutefois, la signification de «contrôles» demeure la même. Se reporter également au tableau 2.

⁵⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers.*

Tableau 1		
Terme utilisé actuellement dans les normes ISA	Changement proposé dans le projet de norme 315 (révisée)	Paragraphe visés par les changements proposés
L'auditeur doit déterminer s'il est survenu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours. (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 9)	L'auditeur doit évaluer si, en tant qu'éléments probants pour l'audit en cours, ces informations demeurent pertinentes et fiables. (ES-315, par. 21)	<u>Norme ISA 500 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A1
Contrôle interne (norme ISA 315 actuelle (révisée), alinéa 4 c))	Système de contrôle interne (ES-315, alinéa 16 l))	<u>Norme ISA 210 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A18 (se reporter au tableau 2) <u>Norme ISA 265 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. 1 (deuxième phrase) • Par. 2 (première phrase) <u>Norme ISA 620⁵⁷ :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A4 (premier point)
Aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 12)	Contrôles pertinents pour l'audit (ES-315, par. 26)	<u>Norme ISA 402 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Alinéa 14 b)
Aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 12)	Aspects du système de contrôle interne pertinents pour l'information financière (ES-315, par. 25)	<u>Norme ISA 260 (révisée)⁵⁸ :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A13, 3^e point <u>Norme ISA 265 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. 2 (première phrase) <u>Norme ISA 402 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. 1 • Alinéa 7 a) • Par. 10 (se reporter au tableau 2)
Éléments actuels de la compréhension que doit acquérir l'auditeur de «l'entité et de son environnement» Norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 11 (se reporter au tableau 3)	Éléments révisés de la compréhension que doit acquérir l'auditeur de «l'entité et de son environnement» ES-315, par. 23 (se reporter au tableau 3)	Tous les changements pour cette section sont présentés dans le tableau 3 <u>Norme ISA 550 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A12 <u>Norme ISA 600 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A23 <u>Norme ISA 720 (révisée)⁵⁹ :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A31

⁵⁷ Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix.*

⁵⁸ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance.*

⁵⁹ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations.*

Tableau 1		
Terme utilisé actuellement dans les normes ISA	Changement proposé dans le projet de norme 315 (révisée)	Paragraphe visés par les changements proposés
Compréhension de l'entité et de son environnement ⁶⁰ (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 11)	Compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (ES-315, par. 17)	<u>Norme ISA 230 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A17 (se reporter au tableau 2) <u>Norme ISA 600 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. 17 <u>Norme ISA 620 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A4 (premier point) <u>Norme ISA 720 (révisée) :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A31 (se reporter au tableau 3)
Exige une attention particulière dans le cadre de la mission (dans le contexte des risques importants) (norme ISA 315 actuelle (révisée), alinéa 4 e))	<i>Adapter ou supprimer</i> (ES-315, alinéa 16 k) et par. A10)	Tous les changements pour cette section sont présentés dans le tableau 2 <u>Norme ISA 260 (révisée) :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A12 <u>Norme ISA 550 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A28 <u>Norme ISA 600 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A6 <u>Norme ISA 610 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A21 <u>Norme ISA 701 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. A20
Contrôles pertinents (norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 13 – titre)	Contrôles pertinents pour l'audit (ES-315, par. 26)	<u>Norme ISA 402 :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Par. 10 (se reporter au tableau 2) • Alinéas 12 c) et d) • Par. A19 • Par. A22 (paragraphe en attente) • Par. A29 • Par. A30 (1^{re} et 2^e phrases) • Par. A33

⁶⁰ Lorsqu'on fait référence à la compréhension que doit acquérir l'auditeur de l'entité et de son environnement et que, dans le contexte en particulier, cette compréhension englobe la compréhension que doit acquérir l'auditeur du contrôle interne.

Tableau 1		
Terme utilisé actuellement dans les normes ISA	Changement proposé dans le projet de norme 315 (révisée)	Paragraphes visés par les changements proposés
Contrôles pertinents (Norme ISA 315 actuelle (révisée), par. 13 – titre)	<i>Adapter</i>	<u>Norme ISA 530⁶¹</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Annexe 2, facteur 1 (se reporter au tableau 2) <u>Norme ISA 550</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Par. A34 – dernière phrase (se reporter au tableau 2)
Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (titre de la norme)	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	<u>Norme ISA 210</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 14 <u>Norme ISA 220⁶²</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 13 <u>Norme ISA 230</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 5 • Annexe <u>Norme ISA 250⁶³</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 4 <u>Norme ISA 260 (révisée)</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 4 <u>Norme ISA 265</u> : <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 1

⁶¹ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

⁶² Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

⁶³ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

Tableau 1		
Terme utilisé actuellement dans les normes ISA	Changement proposé dans le projet de norme 315 (révisée)	Paragrophes visés par les changements proposés
Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (titre de la norme)	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	<p><u>Norme ISA 300</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 4 <p><u>Norme ISA 320⁶⁴</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 3 <p><u>Norme ISA 402</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 1 <p><u>Norme ISA 500</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 1 <p><u>Norme ISA 505⁶⁵</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 14 <p><u>Norme ISA 510⁶⁶</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 4 <p><u>Norme ISA 520⁶⁷</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 1 <p><u>Norme ISA 550</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 1 <p><u>Norme ISA 570⁶⁸</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 3 <p><u>Norme ISA 600</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 7 <p><u>Norme ISA 610</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 1
		<p><u>Norme ISA 700 (révisée)</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 35 <p><u>Norme ISA 701</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 5 <p><u>Norme ISA 720 (révisée)</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Note de bas de page 11 <p><u>Norme ISA 800</u> :</p> <p>Note de bas de page 5</p>
Assertion pertinente (il s'agit maintenant d'un terme défini)	<i>Selon le cas</i>	<p>Se reporter au tableau 2 :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Norme ISA 265, par. A8

⁶⁴ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit.*

⁶⁵ Norme ISA 505, *Confirmations externes.*

⁶⁶ Norme ISA 510, *Soldes d'ouverture.*

⁶⁷ Norme ISA 520, *Procédures analytiques.*

⁶⁸ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation.*

Tableau 1		
Terme utilisé actuellement dans les normes ISA	Changement proposé dans le projet de norme 315 (révisée)	Paragraphe visés par les changements proposés
<i>Aspects du système d'information de l'entité</i> (norme ISA 315 (révisée), par. 18)	Harmonisation avec les exigences relatives à la compréhension du système d'information (ES-315, par. 35)	<u>Norme ISA 402</u> : Par. 3 (se reporter au tableau 2)

Description des composantes du système de contrôle interne**1. Norme ISA 210, par. A18**

Il appartient à la direction de déterminer quel contrôle interne est nécessaire pour la préparation des états financiers. La notion de contrôle interne englobe une large gamme de mesures dans le cadre de composantes du système de contrôle interne que l'on peut désigner sous les noms suivants : environnement de contrôle; processus d'évaluation des risques par l'entité; processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité; système d'information (~~y compris les processus opérationnels connexes~~) ~~pertinent pour l'information financière~~, et communication; et activités de contrôle; ~~et suivi des contrôles~~. Cependant, cette décomposition du contrôle interne ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité en particulier conçoit, met en place et maintient son propre contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes⁶⁹. Le contrôle interne d'une entité (en particulier ses livres et documents comptables ou ses systèmes comptables) est le reflet des besoins de la direction, de la complexité des activités de l'entité, de la nature des risques auxquels elle est exposée et des textes légaux ou réglementaires pertinents.

Contrôles faisant partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité**2. Norme ISA 600, Annexe 2, paragraphe 1 (8^e point)**

Contrôles à l'échelle du groupe

1. Les contrôles à l'échelle du groupe peuvent être constitués d'une combinaison des éléments suivants :
 - réunions courantes entre la direction du groupe et la direction des composantes pour traiter de l'évolution des affaires et pour passer en revue les performances;
 - ...
 - contrôles qui font partie du processus de suivi du système ~~Suivi des contrôles interne par le groupe~~, ce qui comprend les activités de la fonction d'audit interne et les programmes d'autoévaluation;

Activités de contrôle**3. Norme ISA 265, par. A3**

Les ~~activités de contrôles~~ faisant partie de la composante «activités de contrôle» reposent habituellement sur les mêmes concepts, quelle que soit la taille de l'entité, mais le degré de formalité de leur mise en œuvre n'est pas toujours le même. En outre, de petites entités peuvent juger que certains types ~~d'activités de contrôles~~ ne sont pas nécessaires en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, le fait de centraliser auprès de la direction le pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut constituer un contrôle efficace à l'égard d'opérations et de soldes de comptes importants, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité ~~d'activités de contrôles~~ plus détaillées.

⁶⁹ ES-315, Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A9959 et Annexe 34.

«Contrôles pertinents pour l'audit» et «système de contrôle interne»**4. Norme ISA 402, par. 10**

Pour acquérir une compréhension des aspects du système de contrôle interne pertinents pour l'audit l'information financière conformément à la norme ISA 315 (révisée)⁷⁰, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents pour l'audit au sein de l'entité utilisatrice qui ont rapport aux prestations fournies par la société de services, y compris ceux auxquels sont soumises les opérations traitées par la société de services. (Réf. : par. A12 à A14)

Description des aspects de l'entité et de son environnement dans la norme ISA 315 actuelle (révisée) :**5. Norme ISA 230, par. A17**

Lors de la préparation de la documentation de l'audit, l'auditeur d'une petite entité peut juger utile et efficace de consigner des informations concernant différents aspects de l'audit dans un même document avec, au besoin, des références à des feuilles de travail complémentaires. Voici des exemples de points pouvant être documentés ensemble lors de l'audit d'une petite entité : compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, stratégie générale d'audit et plan de mission, seuils de signification déterminés conformément à la norme ISA 320⁷¹, évaluation des risques, questions importantes notées au cours de l'audit et conclusions tirées.

Références aux risques qui «exigent une attention particulière dans le cadre de la mission»**6. Norme ISA 260 (révisée), par. A12**

Le fait de communiquer les risques importants identifiés par l'auditeur aide les responsables de la gouvernance à comprendre ces questions et les raisons pour lesquelles elles sont considérées comme des risques importants ~~exigent une attention spéciale sur le plan de l'audit~~. La communication des risques importants peut aussi aider les responsables de la gouvernance à s'acquitter de leur responsabilité de surveillance du processus d'information financière.

7. Norme ISA 550, par. A28

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17)

Constituent des exemples d'informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées avec les autres membres de l'équipe de mission :

- l'identité des parties liées à l'entité;
- la nature des relations et des opérations avec les parties liées;
- les relations ou opérations importantes ou complexes avec les parties liées qui peuvent être considérées comme des risques importants ~~exiger une attention spéciale lors de l'audit~~, notamment les opérations dans lesquelles la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués financièrement.

⁷⁰ ES-315, (Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 2512.

⁷¹ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*.

Tableau 2

8. Norme ISA 600, par. A6

L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également déterminer qu'il est probable qu'une composante soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe (~~c'est-à-dire des risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission~~⁷²). Par exemple, une composante peut être chargée des opérations de change et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si, par ailleurs, elle n'est pas importante sur le plan financier lorsque prise isolément.

9. Norme ISA 610, par. A21

Comme il est expliqué dans la norme ISA 315 (révisée)⁷³, les risques importants ~~exigent une attention spéciale sur le plan de l'audit~~ sont ceux qui sont évalués près de la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent et, par conséquent, les possibilités d'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne en cas de risques importants se limiteront aux résultats des procédures faisant appel à une part limitée de jugement. De plus, lorsque les risques d'anomalies significatives sont autres que faibles, il est peu probable que la seule utilisation des travaux de la fonction d'audit interne permette de ramener le risque d'audit à un niveau acceptable et d'éliminer la nécessité, pour l'auditeur externe, de mettre en œuvre lui-même certains tests.

10. Norme ISA 701, par. A20

Selon la norme ISA 315 (révisée), un risque important s'entend d'un risque d'anomalie significative identifié et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, ~~exige une attention importante dans le cadre de la mission. Les aspects à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants et les opérations inhabituelles importantes peuvent souvent être identifiés comme des risques importants. Il est donc fréquent que les risques importants constituent des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur.~~

- pour lequel l'évaluation du risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle un ou plusieurs facteurs de risque inhérent influent sur la probabilité que l'anomalie se produise ou sur l'ampleur qu'elle pourrait prendre;
- qui doit, selon les exigences d'autres normes ISA, être considéré comme un risque important⁷⁴.

Il est ~~donc~~ fréquent que les risques importants constituent des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur.

Références actuelles aux contrôles pertinents**11. Norme ISA 530****Annexe 2, facteur 1**

1. Augmentation de la mesure dans laquelle l'auditeur tient compte des contrôles pertinents qui répondent au risque d'anomalies significatives pour son évaluation des risques.

⁷² Norme ISA 35 (révisée), paragraphes 27 à 29.

⁷³ ~~ES-315, Norme ISA 315 (révisé)~~, alinéa 4 k)e).

⁷⁴ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 27 et norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 18.

12. **Norme ISA 550, par. A34**

Selon les résultats de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut considérer comme approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées. Dans certaines circonstances, toutefois, il se peut que les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. Par exemple, lorsque les opérations intragroupe entre l'entité et les autres composantes sont nombreuses et que des quantités importantes d'informations concernant ces opérations sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement dans un système intégré, il se peut que l'auditeur détermine qu'il n'est pas possible de concevoir des procédures de corroboration qui, en elles-mêmes, réduiraient les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 330 qui lui impose d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents⁷⁵, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à assurer l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées.

Références actuelles aux «assertions pertinentes»13. **Norme ISA 265, par. A8**

Une déficience du contrôle interne n'est pas nécessairement à elle seule suffisamment grave pour constituer une déficience importante. Cependant, une combinaison de déficiences touchant un même solde de compte, une même information à fournir, une même assertion pertinente ou une même composante du contrôle interne peut accroître les risques d'anomalies au point de constituer une déficience importante.

⁷⁵ Norme ISA 330, alinéa 8 b).

Harmonisation avec les exigences relatives à la compréhension du système d'information**14. Norme ISA 402, par. 3**

Les prestations d'une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers d'une entité utilisatrice lorsque les prestations fournies, ainsi que les contrôles exercés sur celles-ci, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière. Bien qu'il y ait de bonnes chances que la plupart des contrôles de la société de services aient rapport à l'information financière, il se peut que d'autres contrôles soient pertinents pour l'audit, notamment ceux mis en place pour la sauvegarde des actifs. Les prestations fournies par la société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière si elles concernent l'un quelconque des éléments suivants :

- a) le cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes, peu importe que les étapes soient effectuées manuellement ou à l'aide de l'informatique, et la provenance de ces informations (grand livre général et livres auxiliaires, ou autre), les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité utilisatrice qui sont importantes par rapport aux états financiers de celle-ci; Cela comprend les situations dans lesquelles les prestations fournies par la société de services influent sur la façon :
 - ~~i) b) — les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication dans les états financiers des opérations de l'entité utilisatrice; dont les opérations de l'entité utilisatrice sont déclenchées et dont les informations la concernant sont enregistrées, traitées et corrigées, au besoin, puis incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers,~~
 - ii) dont les informations sur les événements et les situations, autres que les opérations, sont saisies, traitées et fournies par l'entité utilisatrice dans les états financiers;
- ~~b) e) les documents comptables connexes, sur support électronique ou papier, les informations justificatives et, les comptes spécifiques des états financiers de l'entité utilisatrice et les autres documents justificatifs qui concernent le cheminement des informations mentionné à l'alinéa 3 a); qui servent au déclenchement, à l'enregistrement, au traitement et à la communication des opérations de l'entité utilisatrice, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général;~~
- ~~d) — la façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;~~
- ~~ce) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité à partir des documents comptables mentionnés à l'alinéa 3 b), y compris en ce qui concerne les informations à fournir et les estimations comptables se rapportant à des catégories d'opérations importantes, à des soldes de comptes importants et à des informations à fournir importantes les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir;~~
- ~~d) l'environnement informatique de l'entité qui est pertinent au regard des points a) à c) ci-dessus.~~
- ~~f) — les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.~~

Description des aspects de l'entité et de son environnement dans la norme ISA 315 actuelle (révisée)
(les changements à la description de l'entité et de son environnement sont indiqués ci-après) :

1. Norme ISA 550, par. A12

En revanche, lorsque le référentiel ne contient pas d'exigences concernant les parties liées, il peut arriver que l'entité soit dépourvue de tels systèmes d'information. En pareille situation, la direction n'a pas nécessairement connaissance de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, l'obligation de procéder aux demandes d'informations prescrites par le paragraphe 13 s'applique toujours parce qu'il se peut que la direction ait connaissance de l'existence de parties liées au sens de la présente norme ISA. En pareil cas, toutefois, il est probable que les demandes d'informations formulées par l'auditeur quant à l'identité des parties liées à l'entité feront partie des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes qu'il met en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée) afin d'obtenir des informations sur la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété, sa structure de gouvernance et son modèle économique :

- ~~le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité;~~
- ~~les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité;~~
- ~~l'organisation interne et les modes de financement de l'entité.~~

Dans le cas particulier des relations du fait d'un contrôle commun, comme la direction est d'autant plus susceptible d'avoir connaissance de telles relations qu'elles revêtent une importance économique pour l'entité, il est probable que les demandes d'informations de l'auditeur seront plus efficaces si elles sont axées sur la question de savoir si les parties avec lesquelles l'entité conclut des opérations importantes ou partage des ressources dans une mesure importante sont des parties liées.

2. Norme ISA 600, par. A23

Éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension (Réf. : par. 17)

La norme ISA 315 (révisée) contient des indications sur les éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, notamment :

- la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance, ainsi que son modèle économique, dont la mesure dans laquelle ce dernier repose sur le recours à l'informatique;
- ~~des les~~ facteurs sectoriels et réglementaires, et ainsi que des autres facteurs externes pertinents ayant une incidence sur l'entité; ~~y compris le référentiel d'information financière applicable; de la nature de l'entité; de ses objectifs et stratégies et des risques d'entreprise connexes;~~
- ~~de la mesure et de l'analyse~~ les indicateurs pertinents qui sont utilisés par l'entité et par des parties externes aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité;
- le référentiel d'information financière applicable;⁷⁶

L'Annexe 2 de la présente norme ISA contient des indications sur les éléments propres aux groupes, y compris le processus de consolidation.

⁷⁶ ~~ES-315, Norme ISA 315 (révisée), paragraphes A4925 à A8849.~~

3. Norme ISA 720 (révisée), par. A31

La connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit englobe la compréhension de l'entité et de son environnement, ~~du référentiel d'information financière applicable, y compris de son et du système de~~ contrôle interne de l'entité, acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée)⁷⁷. La norme ISA 315 (révisée) fait état de la compréhension qui doit être acquise par l'auditeur, laquelle implique notamment l'acquisition d'une compréhension des éléments suivants :

- a) la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance, ainsi que son modèle économique, dont la mesure dans laquelle ce dernier repose sur le recours à l'informatique;
- b) les facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que les autres facteurs externes pertinents;
la nature de l'entité;
le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité;
les objectifs et les stratégies de l'entité;
- c) les indicateurs pertinents qui sont utilisés par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation la mesure et l'analyse de la performance financière de l'entité;
- d) le référentiel d'information financière applicable;
- e) le système de contrôle interne de l'entité.

⁷⁷ ES-315 Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphes 2344 à 2542.

Projet de modification du niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement par l'auditeur

La section ci-après décrit les éléments actuels compris dans la description de la compréhension que doit acquérir l'auditeur de l'entité et de son environnement – norme ISA 315 (révisée), paragraphe 11 :

L'entité et son environnement

L'auditeur doit acquérir une compréhension :

- a) des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A25 à A30)
- b) de la nature de l'entité, y compris :
 - i) ses activités,
 - ii) le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité,
 - iii) les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité, y compris les investissements dans des entités ad hoc,
 - iv) son organisation interne et ses modes de financement,pour pouvoir comprendre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations qu'il s'attend à trouver dans les états financiers; (Réf. : par. A31 à A35)
- c) du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité; (Réf. : par. A36)
- d) des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers; (Réf. : par. A37 à A43)
- e) de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité. (Réf. : par. A44 à A49)

Tableau 3

La section ci-après décrit les éléments révisés compris dans la description de la compréhension que doit acquérir l'auditeur de l'entité et de son environnement – ES-315, paragraphe 23 :

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable. Pour disposer d'une base appropriée lui permettant de comprendre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui sont censés se trouver dans les états financiers de l'entité, l'auditeur doit, ce faisant, acquérir une compréhension :

- a) de l'entité et de son environnement, ce qui comprend :
 - i) la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance, ainsi que son modèle économique, dont la mesure dans laquelle ce dernier repose sur le recours à l'informatique, (Réf. : par. A49 à A63)
 - ii) les facteurs sectoriels et réglementaires, et autres facteurs externes pertinents, (Réf. : par. A64 à A69)
 - iii) les indicateurs pertinents qui sont utilisés par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité; (Réf. : par. A70 à A78)
- b) du référentiel d'information financière applicable, notamment : (Réf. : par. A79 à A82)
 - i) la manière dont il s'applique au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, y compris l'incidence des facteurs de risque inhérent sur les événements et les situations, (Réf. : par. A83 à A88)
 - ii) les méthodes comptables retenues par l'entité et, le cas échéant, les changements dans celles-ci, y compris les raisons de ces changements.

Le glossaire fera également l'objet de modifications, au besoin.

PROJET DE NORME ISA 315 (RÉVISÉE) IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2020)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Concepts fondamentaux de la présente norme ISA	2–13
Date d'entrée en vigueur	14
Objectif	15
Définitions	16
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	17–22
Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable	23–24
Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité	25–44
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	45–53
Documentation	54
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définitions	A1–A11
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A12–A46
Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable	A47–A88
Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité	A89–A104
Compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité	A105–A200
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A201–A243
Documentation	A244–A247
Annexe 1 : Exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre l'entité et son modèle économique	
Annexe 2 : Événements et situations pouvant indiquer l'existence possible de risques d'anomalies significatives	
Annexe 3 : Compréhension du système de contrôle interne de l'entité	
Annexe 4 : Exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre les contrôles généraux informatiques	

La Norme internationale d'audit (ISA) 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

2. La norme ISA 200 traite des objectifs généraux de l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers⁷⁸, dont celui qui consiste à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible⁷⁹. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. La norme ISA 200 précise que les risques d'anomalies significatives peuvent se situer à deux niveaux⁸⁰ : au niveau des états financiers considérés globalement et au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir. En outre, elle exige que l'auditeur exerce son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit et qu'il fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers⁸¹.
3. Les risques au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient avoir une incidence sur de nombreuses assertions. Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions se décomposent en deux volets, à savoir le risque inhérent et le risque lié au contrôle :
 - le risque inhérent est défini comme la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents;
 - le risque lié au contrôle est défini comme le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par les contrôles de l'entité.
4. La compréhension qui est exigée à l'égard de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne sert de base à l'auditeur pour l'identification des risques d'anomalies significatives. L'identification des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions se fait avant prise en considération des contrôles. L'auditeur procède à cette identification en se fondant sur l'évaluation préliminaire du risque inhérent, qui consiste notamment à identifier les risques qui pourraient raisonnablement donner lieu à des anomalies significatives. Dans la présente norme ISA, on entend par «assertions pertinentes», les assertions à l'égard desquelles il existe de tels risques d'anomalies significatives, et par «catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes», les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir concernés par des assertions pertinentes.

⁷⁸ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

⁷⁹ Norme ISA 200, paragraphe 17.

⁸⁰ Norme ISA 200, alinéas 13 c) et n).

⁸¹ Norme ISA 200, paragraphes 15 et 16.

5. La présente norme ISA exige que le risque inhérent et le risque lié au contrôle soient évalués séparément pour ce qui est des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions. Pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur apprécie la probabilité et l'ampleur de l'anomalie significative et tient compte des facteurs de risque inhérent. Ces facteurs, seuls ou en association avec d'autres, font augmenter le risque inhérent à des degrés divers. Comme le précise la norme ISA 200, le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres. Les différents degrés que peut atteindre le risque inhérent forment une échelle qui, dans la présente norme ISA, est désignée par l'expression «échelle de risque inhérent».
6. Lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle, l'auditeur se demande si les procédures complémentaires d'audit qu'il prévoit de mettre en œuvre impliquent qu'il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles (auquel cas le risque lié au contrôle est établi à un niveau inférieur au maximum). L'intention de l'auditeur de s'appuyer ou non sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles repose sur la compréhension que celui-ci a acquise du système de contrôle interne. Il se peut que l'auditeur cerne des contrôles précis qui permettent de répondre aux risques d'anomalies significatives identifiés et qu'il ait l'intention d'en tester l'efficacité du fonctionnement. S'il n'a pas l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles liés à certains risques d'anomalies significatives identifiés, alors il ne peut s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'assertion concernée pour établir le risque lié au contrôle à un niveau moindre (autrement dit, le risque lié au contrôle est établi au maximum).
7. Pour évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur se fonde sur son évaluation du risque inhérent et sur celle du risque lié au contrôle au niveau des assertions. Il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. L'auditeur procède également à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, conformément à la présente norme ISA, pour concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à ces risques.
8. L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Les unes et les autres sont traitées dans la présente norme ISA; toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations utiles pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et pour y répondre.

Nature itérative du processus d'évaluation des risques par l'auditeur

9. Le processus d'évaluation des risques par l'auditeur est itératif et dynamique. L'auditeur définit ses attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives et les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes en se fondant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable. Sa compréhension du système de contrôle interne et, en particulier, de la composante «système d'information», lui fournit d'autres informations utiles pour définir ces attentes.
10. Après avoir identifié les risques d'anomalies significatives, l'auditeur détermine les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes. Il doit aussi prendre du recul pour s'assurer que cette identification est appropriée.

11. Le processus d'évaluation des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions amène aussi l'auditeur à déterminer les risques importants et les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés.
12. La présente norme ISA exige que l'auditeur révise son évaluation des risques et modifie les réponses globales et les procédures d'audit complémentaires en fonction des éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires et de toute information nouvelle dont il prend connaissance.

Adaptabilité

13. Dans la norme ISA 200, il est précisé que les considérations propres aux audits de petites entités, lorsqu'il y en a, se trouvent dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs des normes ISA⁸². La présente norme ISA vise les audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur complexité. On y trouve cependant, dans les modalités d'application, des considérations propres aux audits d'entités qui sont à la fois petites et relativement peu complexes. C'est pourquoi, dans ce contexte, la présente norme ISA fait référence aux petites entités relativement peu complexes. S'il est vrai que la taille de l'entité donne parfois une indication quant à sa complexité, il existe tout de même de petites entités qui sont complexes et, à l'inverse, de grandes entités qui sont relativement peu complexes. Certaines considérations peuvent s'avérer utiles dans l'audit de grandes entités qui sont relativement peu complexes.

Date d'entrée en vigueur

14. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2020.

Objectif

15. L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Définitions

16. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «contrôles des applications», les contrôles de prévention ou de détection qui entourent le déclenchement, l'enregistrement, le traitement et la communication d'opérations ou d'autres informations dans le système d'information de l'entité, et dont l'objet est d'assurer la fiabilité de ces opérations et autres informations. Ces contrôles peuvent reposer sur des informations, ou être tributaires d'autres contrôles qui assurent l'intégrité des informations, ou encore dépendre du fonctionnement d'autres contrôles;
 - b) «assertions», les affirmations que formule la direction, explicitement ou non, concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication d'informations dans les états financiers, lorsqu'elle déclare que les états financiers ont été préparés conformément au référentiel

⁸² Norme ISA 200, paragraphes 66 à 68.

d'information financière applicable. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives et qu'il y répond, l'auditeur se réfère aux assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire; (Réf. : par. A1 et A2)

- c) «risque d'entreprise», le risque résultant soit de conditions, de circonstances, d'actions, d'inactions ou d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés;
- d) «contrôles», les politiques et procédures qui font partie intégrante des composantes du système de contrôle interne et qui visent à atteindre les objectifs de contrôle de la direction et des responsables de la gouvernance. Dans ce contexte :
- les politiques consistent en des énoncés de ce qu'il faut faire, ou ne pas faire, dans l'entité pour assurer le contrôle. Certaines sont consignées par écrit ou formulées explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actes et les décisions de façon implicite,
 - les procédures sont les actes par lesquels les politiques sont mises en œuvre; (Réf. : par. A3 et A4)
- e) «contrôles généraux informatiques», les contrôles liés à l'environnement informatique qui favorisent le fonctionnement efficace des contrôles des applications ou l'intégrité des informations en contribuant à faire en sorte que le système d'information de l'entité fonctionne de manière continue et comme prévu. Les contrôles généraux informatiques comprennent les contrôles sur les processus informatiques. Voir également la définition d'«environnement informatique»;
- f) «facteurs de risque inhérent», les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, avant prise en considération des contrôles. Parmi ces facteurs, qui peuvent être qualitatifs ou quantitatifs, il y a la complexité, la subjectivité, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes; (Réf. : par. A5 et A6)
- g) «environnement informatique», les applications informatiques et l'infrastructure informatique, de même que les processus informatiques et les membres du personnel qui y participent, grâce auxquels l'entité mène à bien ses activités et ses stratégies. Dans la présente norme ISA :
- une application informatique consiste en un programme ou un ensemble de programmes servant au déclenchement, au traitement, à l'enregistrement ou à la communication d'opérations ou d'informations,
 - l'infrastructure informatique se compose du réseau, des systèmes d'exploitation et des bases de données ainsi que du matériel et des logiciels connexes,
 - les processus informatiques sont les processus mis en place par l'entité pour la gestion des accès à l'environnement informatique, des modifications apportées aux programmes ou à l'environnement informatique, et des activités liées à l'informatique, dont la surveillance de l'environnement informatique; (Réf. : par. A7 et A8)
- h) «assertions pertinentes», les assertions qui – eu égard à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir – sont pertinentes, du fait que la nature de l'élément en question, ou les circonstances qui l'entourent, font en sorte qu'il est raisonnablement possible qu'elles comportent une anomalie qui, individuellement ou cumulée avec d'autres, serait

significative. Une telle possibilité existe quand la probabilité d'une anomalie significative n'est pas faible. Lorsqu'on détermine si une assertion constitue une assertion pertinente, on le fait avant prise en considération des contrôles; (Réf. : par. A9)

- i) «procédures d'évaluation des risques», les procédures d'audit conçues et mises en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions;
- j) «catégorie d'opérations importante, solde de compte important ou information à fournir importante», une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir concerné par une ou plusieurs assertions pertinentes;
- k) «risque important», un risque d'anomalie significative identifié, dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - l'évaluation du risque inhérent pour ce risque d'anomalie significative se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle un ou plusieurs facteurs de risque inhérent influent sur la probabilité que l'anomalie se produise ou sur l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant,
 - le risque d'anomalie significative doit, selon les exigences d'autres normes ISA⁸³, être considéré comme un risque important; (Réf. : par. A10)
- l) «système de contrôle interne», le système dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Pour les besoins des normes ISA, on considère que le système de contrôle interne comporte les cinq composantes interreliées suivantes : (Réf. : par. A11)
 - environnement de contrôle,
 - processus d'évaluation des risques par l'entité,
 - processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité,
 - système d'information et communication,
 - activités de contrôle.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

17. Pour obtenir les éléments probants suffisants et appropriés qui lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'acquérir une compréhension :
- a) de l'entité et de son environnement, conformément à l'alinéa 23 a);
 - b) du référentiel d'information financière applicable, conformément à l'alinéa 23 b);

⁸³ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 27, et norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 18.

c) du système de contrôle interne de l'entité, conformément aux paragraphes 25 à 44.

Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent toutefois pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit. (Réf. : par. A12 à A16)

18. Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre : (Réf. : par. A17 à A20)
- a) des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent posséder des informations susceptibles de l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs; (Réf. : par. A21 à A29)
 - b) des procédures analytiques; (Réf. : par. A30 à A34)
 - c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A35 et A36)
19. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit tenir compte des informations obtenues dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission d'audit. (Réf. : par. A37)
20. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il doit se demander si les informations alors obtenues sont pertinentes aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. (Réf. : par. A38)
21. Dans les cas où l'auditeur a l'intention d'utiliser des informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, il doit évaluer si, en tant qu'éléments probants pour l'audit en cours, ces informations demeurent pertinentes et fiables. (Réf. : par. A39 et A40).
22. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir de l'application du référentiel d'information financière applicable au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives. L'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens. (Réf. : par. A41 à A46)

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. A47 et A48)

23. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable. Pour disposer d'une base appropriée lui permettant de comprendre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui sont censés se trouver dans les états financiers de l'entité, l'auditeur doit, ce faisant, acquérir une compréhension :
- a) de l'entité et de son environnement, ce qui comprend :
 - i) la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance, ainsi que son modèle économique, dont la mesure dans laquelle ce dernier repose sur le recours à l'informatique, (Réf. : par. A49 à A63)
 - ii) les facteurs sectoriels et réglementaires, et autres facteurs externes pertinents, (Réf. : par. A64 à A69)

- iii) les indicateurs pertinents qui sont utilisés par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité; (Réf. : par. A70 à A78)
 - b) du référentiel d'information financière applicable, notamment : (Réf. : par. A79 à A82)
 - i) la manière dont il s'applique au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, y compris l'incidence des facteurs de risque inhérent sur les événements et les situations, (Réf. : par. A83 à A88)
 - ii) les méthodes comptables retenues par l'entité et, le cas échéant, les changements dans celles-ci, y compris les raisons de ces changements.
24. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité et, le cas échéant, les changements dans celles-ci sont appropriés au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement et s'ils concordent avec le référentiel d'information financière applicable.

Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité

25. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'acquérir, en se fondant sur sa compréhension de chacune des composantes du contrôle interne, une compréhension des aspects du système de contrôle interne de l'entité qui sont pertinents pour l'information financière, dont le recours à l'informatique par l'entité. Il doit pour cela satisfaire aux exigences des paragraphes 27 à 38 de la présente norme ISA. (Réf. : par. A89 à A103).
26. L'auditeur doit identifier les contrôles qui sont pertinents pour l'audit, évaluer leur conception et déterminer s'ils ont été mis en place, conformément aux exigences des paragraphes 39 à 42. (Réf. : par. A104)

Composantes du système de contrôle interne de l'entité

Environnement de contrôle

27. L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle qui est pertinent pour l'information financière, ce qui implique de comprendre, entre autres, comment l'entité : (Réf. : par. A105 à A110)
- a) montre qu'elle attache de l'importance à l'intégrité et aux valeurs éthiques;
 - b) montre que les responsables de la gouvernance, lorsqu'ils ne sont pas membres de la direction, sont indépendants de la direction et exercent une surveillance sur le système de contrôle interne de l'entité;
 - c) établit, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, des structures et des voies hiérarchiques, ainsi que des pouvoirs et des responsabilités appropriés, en vue d'atteindre ses objectifs;
 - d) montre qu'elle attache de l'importance à l'embauche, au perfectionnement et à la rétention de personnes qui sont compétentes et dont le profil est compatible avec les objectifs de l'entité;
 - e) demande aux personnes ayant des responsabilités concernant le système de contrôle interne de lui rendre des comptes sur l'atteinte des objectifs.
28. En se fondant sur la compréhension qu'il a acquise de l'environnement de contrôle, conformément au paragraphe 27, l'auditeur doit évaluer : (Réf. : par. A111 à A114)
- a) si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretenu une culture d'honnêteté et de comportement éthique;

- b) si les points forts des aspects de l'environnement de contrôle dont il est question aux alinéas 27 a) à e) constituent collectivement une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne, ou si l'efficacité de ces autres composantes n'est pas réduite par des déficiences du contrôle qui concernent la composante «environnement de contrôle».

Processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. A115 et A116)

- 29. L'auditeur doit acquérir une compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité, y compris son degré de formalité, en acquérant une compréhension : (Réf. : par. A117 à A119)
 - a) de la façon dont le processus de l'entité permet, le cas échéant :
 - i) d'identifier les risques d'entreprise pertinents à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière,
 - ii) d'évaluer l'importance de ces risques, y compris leur probabilité de réalisation,
 - iii) de répondre à ces risques;
 - b) des résultats du processus de l'entité.
- 30. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, il doit se demander si ces risques auraient normalement dû être identifiés dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité. Si tel est le cas, l'auditeur doit acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles ces risques n'ont pu être identifiés dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité et considérer les conséquences que cela peut avoir sur l'appréciation qu'il est tenu de faire selon le paragraphe 31.
- 31. En se fondant sur la compréhension qu'il a acquise du processus d'évaluation des risques par l'entité, conformément au paragraphe 29 et, s'il y a lieu, conformément au paragraphe 30, l'auditeur doit : (Réf. : par. A120 et A121)
 - a) apprécier si la nature du processus d'évaluation des risques par l'entité, y compris son degré de formalité, est appropriée au regard des circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la taille de celle-ci;
 - b) si tel n'est pas le cas, déterminer si l'absence de processus d'évaluation des risques approprié représente une ou plusieurs déficiences du contrôle.

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. A122 à A125)

- 32. L'auditeur doit acquérir une compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, y compris son degré de formalité. Pour ce faire, il acquiert une compréhension de la façon dont le processus de l'entité permet : (Réf. : par. A126 à A128)
 - a) d'assurer le suivi de l'efficacité des contrôles;
 - b) d'identifier et de corriger les déficiences du contrôle, y compris celles qui concernent le processus d'évaluation des risques par l'entité.
- 33. L'auditeur doit acquérir une compréhension des sources de l'information utilisée dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, et des raisons pour lesquelles la direction juge que cette information est suffisamment fiable. (Réf. : par. A129 et A130)

34. Si l'entité a une fonction d'audit interne⁸⁴, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de son statut au sein de l'organisation et des activités qu'elle a mises ou qu'elle mettra en œuvre. (Réf. : par. A131 à A135)

Systeme d'information et communication

35. L'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information pertinent pour l'information financière, y compris les processus opérationnels connexes, en se fondant sur sa compréhension : (Réf. : par. A136 à A141)
- a) du cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes, peu importe que les étapes soient effectuées manuellement ou à l'aide de l'informatique, et de la provenance de ces informations (grand livre général et livres auxiliaires, ou autre). L'auditeur doit comprendre, entre autres : (Réf. : par. A142 à A143)
 - i) comment les opérations sont déclenchées et comment les informations les concernant sont enregistrées, traitées et corrigées, au besoin, puis incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers,
 - ii) comment les informations sur les événements et les situations, autres que les opérations, sont saisies, traitées et fournies dans les états financiers;
 - b) des documents comptables, des comptes spécifiques contenus dans les états financiers et des autres documents justificatifs qui concernent le cheminement des informations mentionné à l'alinéa 35 a);
 - c) du processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité à partir des documents mentionnés à l'alinéa 35 b), y compris en ce qui concerne les informations à fournir et les estimations comptables se rapportant à des catégories d'opérations importantes, à des soldes de comptes importants et à des informations à fournir importantes;
 - d) de l'environnement informatique de l'entité qui est pertinent au regard des points a) à c) ci-dessus. (Réf. : par. A144 à A150 et A180 à A182)
36. L'auditeur doit évaluer la conception des contrôles du système d'information qui sont pertinents pour l'information financière, en faisant appel à sa compréhension de la manière dont les éléments mentionnés aux alinéas 35 a) à d) sont traités et mis en place par l'entité. (Réf. : par. A151 à A157)
37. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants qui sont pertinents pour l'information financière, y compris : (Réf. : par. A158 et A159)
- a) les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance;
 - b) les communications externes, par exemple avec les autorités de réglementation.

Activités de contrôle

38. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la composante «activités de contrôle» en identifiant les contrôles de cette composante qui sont pertinents pour l'audit, conformément aux paragraphes 39 à 41,

⁸⁴ L'alinéa 14 a) de la norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs*, définit ce qu'on entend par «fonction d'audit interne» dans les normes ISA.

puis en évaluant leur conception et en déterminant s'ils ont été mis en place, conformément au paragraphe 42. (Réf. : par. A160 à A165)

Contrôles pertinents pour l'audit

39. L'auditeur doit identifier les contrôles qui sont pertinents pour l'audit, c'est-à-dire : (Réf. : par. A166 et A167)
- a) les contrôles qui concernent les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés; (Réf. : par. A168)
 - b) les contrôles qui concernent les risques qui sont identifiés comme des risques importants; (Réf. : par. A169 à A173)
 - c) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels; (Réf. : par. A174 et A175)
 - d) les contrôles dont l'auditeur prévoit tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration; (Réf. : par. A176 à A178)
 - e) les contrôles pour lesquels il convient, selon le jugement professionnel de l'auditeur, d'évaluer la conception et de déterminer s'ils ont été mis en place, afin de permettre à l'auditeur : (Réf. : par. A179)
 - i) d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions,
 - ii) de concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse à son évaluation des risques.
- Les contrôles qui sont pertinents pour l'information financière ne sont pas tous pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour identifier les contrôles qui, seuls ou en association avec d'autres contrôles, sont pertinents pour l'audit.
40. En se fondant sur la compréhension qu'il a acquise conformément à l'alinéa 35 d) et sur l'identification des contrôles pertinents pour l'audit à laquelle il a procédé conformément au paragraphe 39, l'auditeur doit identifier les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique de l'entité qui sont pertinents pour l'audit. Ce faisant, il doit se demander si les applications informatiques comportent ou concernent, selon le cas : (Réf. : par. A180 à A188)
- a) des contrôles automatisés sur lesquels s'appuie la direction et qui, selon l'auditeur, sont pertinents pour l'audit;
 - b) le maintien de l'intégrité des informations qui sont stockées dans le système d'information, ou traitées au moyen de celui-ci, et qui se rapportent à des catégories d'opérations importantes, à des soldes de comptes importants ou à des informations à fournir importantes;
 - c) des rapports générés par le système sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sans en avoir testé directement les données d'entrée et de sortie;
 - d) des contrôles qui permettent de répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés.
41. En ce qui concerne les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit, l'auditeur doit identifier : (Réf. : par. A189 à A193)
- a) les risques découlant du recours à l'informatique;
 - b) les contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit.

42. Pour chacun des contrôles qu'il a identifiés comme des contrôles pertinents pour l'audit, conformément aux paragraphes 39 et 41, l'auditeur doit : (Réf. : par. A194 à A200)
- a) évaluer si la conception du contrôle est efficace pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ou pour favoriser le fonctionnement d'autres contrôles;
 - b) déterminer si le contrôle a été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne

43. Selon la norme ISA 265⁸⁵, l'auditeur doit, en se fondant sur les travaux réalisés conformément à la présente norme ISA :
- a) déterminer si une ou plusieurs déficiences du contrôle ont été relevées dans le système de contrôle interne;
 - b) si tel est le cas, déterminer si, individuellement ou en association, les déficiences du contrôle constituent des déficiences importantes.
44. L'auditeur doit considérer les conséquences que peuvent avoir sur l'audit la ou les déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne, notamment en ce qui concerne :
- a) l'évaluation du risque lié au contrôle pour ce qui est des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément au paragraphe 50;
 - b) la conception et la mise en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives qui sont exigées par la norme ISA 330⁸⁶.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

45. L'auditeur doit identifier les risques d'anomalies significatives et déterminer s'ils existent : (Réf. : par. A201 à A210)
- a) soit au niveau des états financiers, en déterminant si les risques identifiés se répercutent de manière généralisée sur les états financiers pris dans leur ensemble, notamment en ayant une incidence sur de nombreuses assertions; (Réf. : par. A207)
 - b) soit au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir, compte tenu des facteurs de risque inhérent. (Réf. : par. A208)
46. L'auditeur doit, en se fondant sur les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés, déterminer les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes ainsi que les assertions pertinentes les concernant. (Réf. : par. A211 à A214)

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

47. L'auditeur doit évaluer les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des états financiers : (Réf. : par. A215 à A220)

⁸⁵ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphes 7 et 8.

⁸⁶ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 5.

- a) en déterminant comment, et dans quelle mesure, ces risques ont des conséquences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions; (Réf. : par. A227)
- b) en déterminant la nature et l'étendue de leur effet généralisé sur les états financiers, afin de disposer d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des états financiers, conformément à la norme ISA 330⁸⁷. (Réf. : par. A216)

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Évaluation du risque inhérent

48. En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions, l'auditeur doit évaluer le risque inhérent en déterminant la probabilité et l'ampleur des anomalies significatives. Ce faisant, l'auditeur se demande comment, et dans quelle mesure :
- a) les événements et situations liés à des catégories d'opérations importantes, à des soldes de comptes importants et à des informations à fournir importantes sont touchés par les facteurs de risque inhérent; (Réf. : par. A221 à A228)
 - b) les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont une incidence sur l'évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A216 et A227)
49. L'auditeur doit déterminer, en se fondant sur son évaluation du risque inhérent, s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives évalués. (Réf. : par. A229 à A231)

Évaluation du risque lié au contrôle

50. En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions, l'auditeur doit évaluer le risque lié au contrôle comme suit : (Réf. : par. A232 à A235)
- a) lorsqu'il a l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles aux fins de la conception des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à un risque d'anomalie significative au niveau des assertions, l'auditeur doit établir le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum. Ce faisant, l'auditeur doit se demander si la conception, la mise en place et l'efficacité du fonctionnement prévu des contrôles justifient son intention de s'appuyer sur ces contrôles;
 - b) lorsqu'il n'a pas l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles aux fins de la conception des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à un risque d'anomalie significative au niveau des assertions, l'auditeur doit établir le risque lié au contrôle au maximum.

Risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

51. L'auditeur doit déterminer, pour chacun des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, si les procédures de corroboration peuvent ou non fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A236 à A239)

⁸⁷ Norme ISA 330, paragraphe 5.

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs

52. L'auditeur doit : (Réf. : par. A240 à A242)

- a) identifier les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, sont significatifs, mais qui n'ont pas été identifiés comme des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants ou des informations à fournir importantes conformément au paragraphe 46;
- b) déterminer si la conclusion de l'auditeur quant à l'absence d'assertions pertinentes (c'est-à-dire quant à l'absence de risques d'anomalies significatives associés) pour ces catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir demeure appropriée.

Révision de l'évaluation des risques

53. L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit à mesure qu'il obtient des éléments probants additionnels. Dans les circonstances où l'auditeur obtient des éléments probants par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, ou lorsqu'il obtient de nouvelles informations, et que ces éléments probants ou ces informations sont incohérents avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à l'identification et à l'évaluation initiales des risques d'anomalies significatives, il doit réviser cette évaluation et modifier en conséquence les réponses globales ou les procédures d'audit complémentaires prévues. (Réf. : par. A243)

Documentation

54. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit⁸⁸ : (Réf. : par. A244 à A247)

- a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission menés conformément aux exigences du paragraphe 22, ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens;
- b) les aspects clés de la compréhension acquise de l'entité et de son environnement énumérés au paragraphe 23, et de chacune des composantes du système de contrôle interne énumérées aux paragraphes 27, 29 et 32 à 38, les sources d'information ayant permis à l'auditeur d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre;
- c) les contrôles qui ont été identifiés comme des contrôles pertinents pour l'audit conformément aux exigences des paragraphes 39 et 41;
- d) les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des états financiers et au niveau des assertions et leur évaluation, selon les exigences des paragraphes 45 à 51, y compris les risques importants et le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. (Réf. : par. A245)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions

Assertions (Réf. : alinéa 16 b))

A1. Les affirmations de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication d'informations dans les états financiers à l'égard de catégories d'opérations, de soldes

⁸⁸ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6 et A7.

de comptes ou d'informations à fournir sont différentes des déclarations écrites que la direction fournit à l'auditeur, comme l'exige la norme ISA 580⁸⁹, pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants.

- A2. Les assertions auxquelles l'auditeur peut se référer pour satisfaire aux exigences de la présente norme ISA sont plus amplement décrites au paragraphe A204.

Contrôles (Réf. : alinéa 16 d))

- A3. Les politiques sont mises en œuvre par des actes que pose le personnel de l'entité, ou par des actes que celui-ci évite de poser parce qu'ils vont à l'encontre de ces politiques.
- A4. Les procédures peuvent être imposées par des documents officiels ou par d'autres communications émanant de la direction ou des responsables de la gouvernance, ou être le résultat de comportements qui, sans être imposés, sont conditionnés par la culture de l'entité. L'exécution des procédures peut être imposée au moyen d'applications informatiques de l'entité qui permettent seulement certaines actions, ou reposer sur d'autres aspects de l'environnement informatique de l'entité.

Facteurs de risque inhérent (Réf. : alinéa 16 f))

- A5. Les facteurs de risque inhérent sont des facteurs qualitatifs ou quantitatifs pouvant avoir une incidence sur la possibilité que des éléments des états financiers comportent une anomalie significative. Voici des exemples de facteurs de risque inhérent qualitatifs qui concernent la préparation de l'information exigée par le référentiel d'information financière applicable (dans le présent paragraphe, cette information est désignée par l'expression «information exigée») :

- *Complexité* — La complexité découle de la nature de l'information exigée ou de la manière dont elle est préparée, notamment lorsque les processus entourant sa préparation présentent des difficultés inhérentes. Ainsi, il peut y avoir de la complexité, par exemple :
 - lorsqu'on calcule les provisions pour les remises accordées par des fournisseurs, car il faut parfois prendre en considération différentes modalités commerciales convenues avec un grand nombre de fournisseurs ou tenir compte de nombreuses modalités commerciales interreliées qui sont toutes pertinentes pour le calcul des remises à verser;
 - lorsqu'on établit une estimation comptable pour laquelle il existe un grand nombre de sources de données possibles qui présentent chacune des caractéristiques différentes, et que le traitement de ces données comporte de nombreuses étapes interreliées, ce qui augmente les difficultés inhérentes à l'identification, à la saisie, à l'obtention, à la compréhension ou au traitement des données.
- *Subjectivité* — Les contraintes inhérentes qui limitent la capacité de préparer l'information exigée avec objectivité, telles que le manque de connaissances ou d'informations, peuvent obliger la direction à faire un choix ou à porter des jugements subjectifs quant à l'approche qu'il convient d'adopter et aux informations à inclure dans les états financiers, ce qui implique une part de subjectivité. S'il y a plus d'une façon de préparer l'information exigée, on peut arriver à différents résultats tout en respectant les exigences du référentiel d'information financière applicable. Plus on manque de connaissances ou de données, plus la subjectivité des jugements pouvant être portés par des personnes raisonnablement bien informées et indépendantes augmente et plus l'éventail des résultats possibles est large.

⁸⁹ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

- *Changement* — Le changement résulte d'événements ou de situations qui, avec le temps, ont une incidence sur l'environnement de l'entité, que ce soit sur le plan commercial, économique, comptable, réglementaire, sectoriel ou autre, et dont les effets doivent être reflétés dans l'information exigée. De tels événements ou situations peuvent survenir au cours d'une période de présentation de l'information financière, ou entre deux périodes. Ainsi, les modifications apportées aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou les faits nouveaux concernant l'entité et son modèle commercial ou l'environnement dans lequel elle exerce ses activités peuvent donner lieu à des changements. Ces changements peuvent influencer sur les hypothèses ou les jugements de la direction, notamment en ce qui concerne le choix de méthodes comptables ou la façon dont les estimations comptables et les informations y afférentes sont préparées.
- *Incertitude* — Il y a de l'incertitude lorsqu'il n'est pas possible de préparer l'information exigée en se fondant uniquement sur des données qui sont suffisamment précises et complètes et qui sont vérifiables au moyen d'une observation directe. Il est alors parfois nécessaire d'adopter une approche reposant sur les meilleures connaissances disponibles afin de préparer l'information exigée à l'aide de données observables suffisamment précises et complètes, dans la mesure où de telles données sont disponibles, et, lorsqu'elles ne le sont pas, au moyen d'hypothèses raisonnables qui sont étayées par les meilleures données disponibles. Les contraintes qui limitent la disponibilité des connaissances ou des données et qui sont indépendantes de la volonté de la direction (sous réserve des contraintes de coût, le cas échéant) créent de l'incertitude et ont un effet inévitable sur la préparation de l'information exigée. Par exemple, lorsque le montant exigé ne peut être déterminé avec précision et que le dénouement de l'estimation n'est pas connu avant la date de finalisation des états financiers, il y a de l'incertitude de mesure.
- *Vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes* — Ce facteur de risque inhérent découle de situations qui font que la direction pourrait, intentionnellement ou non, manquer de neutralité au moment de préparer l'information exigée. Les partis pris de la direction sont souvent associés à certaines situations (indices d'un parti pris possible de la direction) qui peuvent donner lieu à un manque de neutralité dans les jugements de la direction et, par conséquent, à une anomalie significative qui, si elle est intentionnelle, constitue une fraude. L'existence de motifs ou de pressions inhérents (dont la volonté d'atteindre un objectif, comme un résultat net ou un ratio de fonds propres attendu) qui incitent la direction à manquer de neutralité, et l'existence de circonstances favorables à un tel manque en sont des exemples. Les facteurs qui touchent plus précisément la vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir sont décrits aux paragraphes A1 à A5 de la norme ISA 240.

A6. Voici d'autres exemples de facteurs de risque inhérent qui influent sur la possibilité qu'une assertion concernant une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie :

- l'importance quantitative ou qualitative de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information à fournir et des éléments concernés, compte tenu du seuil de signification pour les travaux;
- la composition de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information à fournir, y compris la question de savoir si les éléments concernés sont sujets à des risques différents;
- le volume d'activité et l'homogénéité des opérations individuelles qui sont comptabilisées dans la catégorie d'opérations ou le solde de compte ou qui sont reflétées dans l'information à fournir;

- le fait qu'il y ait ou non, parmi les opérations qui sont comptabilisées dans la catégorie d'opérations ou dans le solde de compte ou reflétées dans l'information à fournir, des opérations avec des parties liées.

Environnement informatique (Réf. : alinéa 16 g))

- A7. Les applications informatiques peuvent comprendre des entrepôts de données ou des générateurs de rapports. Un entrepôt de données est un référentiel central contenant des données intégrées qui proviennent d'une source unique ou de sources diverses (plusieurs bases de données, par exemple) et qui peuvent être utilisées pour la production de rapports ou pour d'autres activités d'analyse de données qu'effectue l'entité. Un générateur de rapports est une application informatique servant à extraire des données d'une ou de plusieurs sources (comme un entrepôt de données, une base de données ou une application informatique) et à les présenter selon un format défini.
- A8. Un réseau est une composante de l'infrastructure informatique qui permet la transmission de données et le partage d'informations, de ressources et de services grâce à une liaison de données commune. Un réseau comporte généralement des mesures de sécurité logique (dont l'exécution est assurée par le système d'exploitation) qui encadrent l'accès aux ressources sous-jacentes. Le système d'exploitation assure la gestion des communications entre le matériel, les applications informatiques et les autres logiciels qui sont utilisés dans le réseau. Les bases de données, qui peuvent consister en un ensemble de tables de données interreliées, servent à l'entreposage des données qui sont utilisées par les applications informatiques. Pour accéder directement aux données qui s'y trouvent, les membres du personnel du service informatique et les employés qui détiennent des droits d'administrateur peuvent avoir recours à des systèmes de gestion de base de données.

Assertions pertinentes (Réf. : alinéa 16 h))

- A9. Une assertion pertinente comporte un ou plusieurs risques d'anomalies significatives. Un risque d'anomalies significatives peut toucher plus d'une assertion, auquel cas toutes les assertions à l'égard desquelles il existe un tel risque seraient des assertions pertinentes.

Risque important (Réf. : alinéa 16 k))

- A10. L'importance peut être décrite comme le poids relatif d'un élément dans un contexte donné. L'importance d'un élément est établie par l'auditeur dans le contexte dans lequel l'élément est considéré. S'agissant d'un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur établit l'importance dans le contexte des incidences de son évaluation du risque inhérent sur la réalisation de l'audit, y compris sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires et sur le caractère convaincant que devront présenter les éléments probants obtenus pour que le risque d'audit soit ramené à un niveau acceptable. Lorsqu'il apprécie l'importance, l'auditeur peut se demander comment et dans quelle mesure la vulnérabilité aux anomalies est influencée par les facteurs de risque inhérent, ceux-ci ayant une incidence sur la probabilité que l'anomalie se produise et sur l'ampleur qu'elle pourrait prendre si elle venait à se produire.

Système de contrôle interne (Réf. : alinéa 16 l))

- A11. Le système de contrôle interne de l'entité peut se refléter dans les manuels de politiques et procédures, les systèmes et les formulaires ainsi que l'information qui s'y trouve; ce sont les gens qui le mettent en application. En effet, le système de contrôle interne est mis en place par la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres membres du personnel, selon la structure de l'entité. Selon les décisions

de la direction, des responsables de la gouvernance et d'autres membres du personnel et selon les exigences légales ou réglementaires, le système de contrôle interne peut être appliqué au modèle d'exploitation de l'entité, à sa structure juridique, ou aux deux.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 17 à 22)

Procédures d'évaluation des risques (Réf. : par. 17)

- A12. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité est un processus dynamique et itératif de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations qui se poursuit tout au long de l'audit. À mesure que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à revoir la compréhension qu'il a acquise et sur laquelle il a fondé son évaluation des risques et à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 330. Ainsi, les informations que l'auditeur réunit pour acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité sont utiles pour l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions. Par exemple, il se peut qu'un auditeur établisse le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum, compte tenu de ses attentes quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles et du fait qu'il a l'intention de tester ce fonctionnement. Or, l'auditeur peut recueillir, lors des tests des contrôles qu'il effectue dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires, des informations qui montrent que le fonctionnement des contrôles n'est pas efficace, ce qui le conduira à revoir son évaluation initiale, conformément au paragraphe 53.
- A13. Les risques d'anomalies significatives à identifier et à évaluer comprennent tant ceux résultant de fraudes que ceux résultant d'erreurs, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes⁹⁰. D'autres exigences et indications se rapportant à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives à l'égard de points précis ou de circonstances particulières se trouvent dans les normes ISA suivantes :
- la norme ISA 540 (révisée)⁹¹, pour les estimations comptables;
 - la norme ISA 550⁹², pour les relations et les opérations avec les parties liées;
 - la norme ISA 570 (révisée)⁹³, pour la continuité de l'exploitation;
 - la norme ISA 600⁹⁴, pour les états financiers de groupe.
- A14. La compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité sert également de cadre de référence à l'auditeur lorsqu'il planifie l'audit et exerce son jugement professionnel tout au long de la mission, par exemple pour :

⁹⁰ Norme ISA 240, paragraphes 12 à 24.

⁹¹ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes à fournir*.

⁹² Norme ISA 550, *Parties liées*.

⁹³ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

⁹⁴ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

- identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers (en ce qui concerne, par exemple, les risques de fraude, conformément à la norme ISA 240, ou dans le cadre de l'identification ou de l'évaluation des risques liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 540 (révisée));
- déterminer un seuil de signification ou un seuil de signification pour les travaux, conformément à la norme ISA 320⁹⁵;
- apprécier le caractère approprié du choix et de l'application des méthodes comptables et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers;
- définir des attentes chiffrées qui seront utilisées lors de la mise en œuvre des procédures analytiques, conformément à la norme ISA 520⁹⁶;
- répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme ISA 330⁹⁷;
- évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (en ce qui concerne, par exemple, les hypothèses retenues par la direction ou les déclarations orales et écrites faites par celle-ci).

A15. Les informations obtenues par la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques et les activités connexes, conformément aux paragraphes 17 à 22 de la présente norme ISA, sont des éléments probants à l'appui de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. L'auditeur peut aussi, par la même occasion, obtenir certains éléments probants sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir et sur les assertions connexes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures d'évaluation des risques n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que procédures de corroboration ou tests des contrôles. L'auditeur peut également, s'il juge qu'il est efficace de procéder ainsi, mettre en œuvre, en même temps que des procédures d'évaluation des risques, des procédures de corroboration ou des tests des contrôles qu'il a conçus. Par exemple, l'auditeur peut avoir recours aux technologies pour mettre en œuvre des procédures à l'égard de grandes quantités de données, et obtenir des éléments probants qui fournissent un éclairage utile pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, en plus de constituer des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que la probabilité d'une anomalie significative est faible.

A16. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue de la compréhension qu'il lui faut acquérir. Le premier souci de l'auditeur est de déterminer si la compréhension qu'il a acquise lui permet d'atteindre l'objectif défini dans la présente norme ISA. Lorsque l'audit porte sur une petite entité relativement peu complexe, il se peut que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur aux fins de l'acquisition d'une compréhension générale soient moins poussées. Le niveau de compréhension générale que l'auditeur est tenu d'acquérir pour réaliser la mission est moins élevé que celui dont la direction a besoin pour gérer l'entité.

⁹⁵ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphes 10 et 11.

⁹⁶ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*, paragraphe 5.

⁹⁷ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

Types de procédures d'évaluation des risques et sources d'information (Réf. : par. 18)

- A17. La norme ISA 500⁹⁸ explique les différents types de procédures qu'il est possible de mettre en œuvre afin d'obtenir des éléments probants, qu'il s'agisse de procédures d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires. La nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre peuvent être affectés par le fait que certaines des données comptables et des autres informations ne sont disponibles que sous forme électronique ou seulement à certains moments⁹⁹.
- A18. Il est possible que certaines des informations que l'auditeur utilise lorsqu'il met en œuvre des procédures d'évaluation des risques soient des données électroniques provenant du système d'information de l'entité, comme le grand livre général, les livres auxiliaires ou d'autres données opérationnelles. Lorsqu'il met en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut avoir recours à des techniques et à des outils automatisés, notamment pour l'analyse, le contrôle arithmétique, la réexécution et le rapprochement.
- A19. L'auditeur peut tirer des informations de différentes sources. Par exemple, il peut :
- recueillir des informations lors de ses interactions avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres membres clés du personnel de l'entité (par exemple, les auditeurs internes);
 - recueillir des informations directement ou indirectement auprès de tiers (par exemple, des autorités de réglementation);
 - utiliser des informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et à la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, en les mettant à jour au besoin;
 - consulter les informations sur l'entité qui sont accessibles au public, comme les communiqués de presse de l'entité, les documents qui sont destinés aux analystes ou qui concernent les présentations à l'intention des groupes d'investisseurs, les rapports produits par des analystes ou les informations boursières.

Il est possible que les informations provenant de ces sources soient contradictoires, ce qui peut aider l'auditeur à exercer son esprit critique lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives. Peu importe la source utilisée, l'auditeur tient compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, conformément à la norme ISA 500¹⁰⁰.

- A20. L'auditeur est tenu de mettre en œuvre l'ensemble des procédures d'évaluation des risques décrites au paragraphe 18 dans le cadre de l'acquisition du niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (voir les paragraphes 23 à 44), mais il n'est pas tenu de mettre toutes ces procédures en œuvre pour chacun des aspects de cette compréhension. L'auditeur peut mettre en œuvre d'autres procédures si les informations qu'elles lui permettraient d'obtenir sont susceptibles d'être utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives. Il peut, par exemple, procéder à des demandes d'informations auprès du conseiller juridique externe de l'entité ou des autorités de contrôle externes, ou auprès des experts en évaluation auxquels l'entité a fait appel.

⁹⁸ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes A14 à A17 et A21 à A25.

⁹⁹ Norme ISA 500, paragraphe A12.

¹⁰⁰ Norme ISA 500, paragraphe 7.

Demandes d'informations auprès de la direction, de la fonction d'audit interne et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : alinéa 18 a))

A21. Une bonne partie des informations que l'auditeur obtient au moyen de demandes d'informations lui viennent de la direction et des responsables de l'information financière. L'auditeur peut aussi obtenir des informations en adressant des demandes d'informations à la fonction d'audit interne, lorsque l'entité en a une, et à d'autres personnes au sein de l'entité.

A22. L'auditeur peut aussi obtenir des informations, ou une perspective différente lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, en adressant des demandes d'informations à d'autres personnes au sein de l'entité, dont des employés de différents niveaux hiérarchiques. Par exemple :

- les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont établis; la norme ISA 260 (révisée)¹⁰¹ souligne l'importance d'une communication bilatérale efficace qui facilite l'obtention par l'auditeur d'informations pertinentes à cet égard auprès des responsables de la gouvernance;
- les demandes d'informations auprès des employés intervenant dans le déclenchement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur à évaluer le caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables;
- les demandes d'informations auprès du conseiller juridique interne peuvent éclairer l'auditeur sur des questions telles que les procès, la conformité aux textes légaux et réglementaires, la connaissance de fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité, les garanties, les engagements après-vente, les accords (tels que ceux portant sur des coentreprises) conclus avec des partenaires commerciaux, ainsi que l'interprétation des conditions contractuelles;
- les demandes d'informations auprès du personnel marketing ou commercial peuvent renseigner l'auditeur sur les changements dans les stratégies marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les contrats conclus avec la clientèle;
- les demandes d'informations auprès de la fonction de gestion des risques (ou des personnes qui endossent ce rôle) peuvent renseigner l'auditeur sur les risques opérationnels et les risques découlant de la réglementation qui peuvent avoir une incidence sur l'information financière;
- les demandes d'informations auprès du personnel des systèmes d'information peuvent renseigner l'auditeur sur les modifications apportées aux systèmes, les défaillances des systèmes ou des contrôles, ou sur d'autres risques liés aux systèmes d'information.

A23. Comme l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement est un processus dynamique et continu, les demandes d'informations de l'auditeur peuvent avoir lieu tout au long de la mission d'audit.

Considérations propres aux entités du secteur public

A24. Lorsqu'ils procèdent à des demandes d'informations auprès de personnes susceptibles de détenir de l'information qui pourrait leur être utile pour l'identification des risques d'anomalies significatives, les auditeurs d'entités du secteur public peuvent se tourner vers d'autres sources et adresser leurs demandes d'informations aux auditeurs qui ont participé à des audits de performance et à d'autres audits concernant l'entité, par exemple.

¹⁰¹ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, alinéa 4 b).

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne

- A25. Si l'entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction peuvent fournir des informations utiles à l'auditeur pour l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Lors de la réalisation de ses travaux, la fonction d'audit interne a probablement obtenu des informations sur les activités et les risques d'entreprise de l'entité, et peut avoir fait des constatations à partir de ses travaux, par exemple avoir identifié des déficiences du contrôle ou bien des risques, et ces constatations peuvent être d'une grande utilité pour l'auditeur dans sa compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, et dans son évaluation des risques et d'autres aspects de l'audit. L'auditeur procède donc à ses demandes d'informations, qu'il compte ou non s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue¹⁰². Les demandes d'informations particulièrement pertinentes peuvent porter sur des questions soulevées par la fonction d'audit interne auprès des responsables de la gouvernance et sur les résultats de son propre processus d'évaluation des risques.
- A26. Si les réponses aux demandes d'informations de l'auditeur semblent indiquer l'existence de constatations susceptibles d'être pertinentes par rapport à l'information financière de l'entité et à l'audit, l'auditeur peut considérer comme approprié de lire les rapports d'audit interne qui en traitent. Les rapports de la fonction d'audit interne qui peuvent être pertinents comprennent, par exemple, ses documents de stratégie et de planification et ses rapports préparés à l'intention de la direction ou des responsables de la gouvernance leur décrivant les constatations découlant des travaux d'audit interne.
- A27. En outre, conformément à la norme ISA 240¹⁰³, si la fonction d'audit interne fournit des informations à l'auditeur concernant des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur en tient compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- A28. Les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne auxquelles sont adressées les demandes d'informations sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur, possèdent les connaissances, l'expérience et l'autorité voulues, par exemple le directeur de l'audit interne ou, selon les circonstances, d'autres membres du personnel au sein de la fonction. L'auditeur peut également considérer comme approprié de tenir des rencontres périodiques avec ces personnes.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A29. Les auditeurs des entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne et à la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Des demandes d'informations auprès des personnes appropriées qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur à identifier les risques de non-conformité significative aux textes légaux et réglementaires applicables et les risques de déficiences du contrôle concernant l'information financière.

Procédures analytiques (Réf. : alinéa 18 b))

- A30. Il se peut que les procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques révèlent des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et aident celui-ci

¹⁰² La norme ISA 610 (révisée en 2013) contient les exigences applicables.

¹⁰³ Norme ISA 240, paragraphe 19.

à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. Les procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent porter à la fois sur des informations financières et sur des informations non financières, par exemple sur la corrélation entre le chiffre d'affaires, d'une part, et la superficie de l'espace de vente ou le volume des ventes, d'autre part.

- A31. Les procédures analytiques peuvent faciliter l'identification des opérations ou des événements inhabituels, ainsi que des montants, des ratios et des tendances qui pourraient indiquer l'existence d'éléments ayant une incidence sur l'audit. Les relations inhabituelles ou inattendues relevées par l'auditeur peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, en particulier ceux résultant de fraudes.
- A32. Les procédures analytiques qui sont mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent reposer sur des données agrégées à un niveau élevé; leurs résultats fournissent alors une première indication générale sur la probabilité qu'une anomalie significative se produise. Ainsi, dans le cas de nombreuses entités, notamment celles dont le modèle économique, les processus ainsi que le système d'information sont relativement peu complexes, l'auditeur peut effectuer une simple comparaison des informations. Par exemple, pour avoir une idée des aspects qui pourraient présenter des risques plus élevés, l'auditeur peut comparer des informations intermédiaires ou mensuelles (comme la variation des soldes de comptes) à celles de périodes antérieures.
- A33. La mise en œuvre des procédures analytiques peut se faire au moyen d'outils ou de techniques automatisés. L'application de procédures analytiques automatisées à des données est parfois appelée «analyse de données». Il peut s'agir, par exemple, d'une comparaison que fait l'auditeur, à l'aide d'une feuille de calcul, entre les montants qui ont réellement été comptabilisés et les montants budgétés, ou encore de procédures plus complexes, comme l'application de techniques de visualisation à des données extraites du système d'information de l'entité aux fins d'analyses poussées permettant à l'auditeur de cerner avec précision les secteurs dans lesquels il pourrait y avoir des anomalies.
- A34. La présente norme ISA traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques. La norme ISA 520 traite de la mise en œuvre par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration («procédures analytiques de corroboration»). Par conséquent, lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques, l'auditeur n'est pas tenu de se conformer aux exigences de la norme ISA 520. Cela dit, les exigences et les modalités d'application de la norme ISA 520 peuvent fournir des indications utiles pour l'auditeur qui a recours à des procédures analytiques dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques.

Observations physiques et inspections (Réf. : alinéa 18 c))

- A35. Des observations physiques et des inspections peuvent confirmer les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes, et fournir également des informations sur l'entité et son environnement. Ces procédures d'évaluation des risques peuvent notamment consister en des observations physiques et des inspections portant sur :
- les activités de l'entité;
 - des documents internes (tels que les plans d'affaires et les stratégies), les livres comptables et les manuels de contrôle interne;
 - les rapports produits par la direction (par exemple, les rapports de gestion trimestriels et les états financiers intermédiaires) et par les responsables de la gouvernance (par exemple, les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration);

- les établissements et les installations de production de l'entité;
- les informations provenant de sources externes, notamment les revues de commerce ou d'économie, les rapports rédigés par des analystes, des banques ou des agences de notation, ou les publications réglementaires ou financières, ou d'autres documents externes qui traitent de la performance financière de l'entité (comme ceux qui sont mentionnés au paragraphe A74);
- le comportement et les actions de la direction et des responsables de la gouvernance (l'auditeur peut, par exemple, observer une réunion du comité d'audit).

Considérations propres aux entités du secteur public

A36. Les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par les auditeurs d'entités du secteur public peuvent aussi comprendre l'observation et l'inspection de documents préparés par la direction à l'intention du corps législatif, tels que les documents se rapportant à des obligations d'information sur la performance de l'entité.

Informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission d'audit (Réf. : par. 19)

A37. Selon la norme ISA 220, l'associé responsable de la mission doit s'assurer que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ont été suivies, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées¹⁰⁴. Certaines informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission d'audit peuvent s'avérer utiles pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment :

- les informations sur la nature de l'entité et sur les risques d'entreprise auxquels elle est exposée;
- les informations sur l'intégrité et les valeurs éthiques de la direction et des responsables de la gouvernance, qui peuvent aider l'auditeur à acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle et qui pourraient aussi avoir une incidence sur l'identification et l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers;
- le référentiel d'information financière applicable et les informations sur son application au regard de la nature et des circonstances de l'entité.

Informations obtenues dans le cadre d'autres missions réalisées auprès de l'entité (Réf. : par. 20)

A38. Il se peut que l'associé responsable de la mission ait réalisé d'autres missions auprès de l'entité, auquel cas il pourrait avoir acquis des connaissances pertinentes pour l'audit, notamment en ce qui a trait à l'entité et à son environnement. Ces autres missions peuvent être des missions d'application de procédures convenues (par exemple, une mission d'application de procédures convenues concernant la conformité de l'entité à des clauses restrictives de contrats d'emprunt) ou d'autres missions d'audit ou de certification (par exemple, un audit d'états financiers à usage particulier ou un examen d'informations financières intermédiaires).

Informations obtenues au cours de périodes antérieures (Réf. : par. 21)

A39. L'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité et les procédures d'audit mises en œuvre au cours des audits antérieurs peuvent fournir à l'auditeur des informations sur des points tels que :

¹⁰⁴ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 12.

- l'existence d'anomalies dans le passé et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps opportun;
- la nature de l'entité et son environnement, ainsi que son système de contrôle interne (y compris les déficiences du contrôle);
- les changements importants qui ont pu survenir dans l'entité ou ses activités depuis la période financière précédente, ce qui peut aider l'auditeur dans l'acquisition d'une compréhension de l'entité suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives;
- certains types d'opérations ou d'événements, ou les soldes de comptes (et les informations à fournir connexes), pour lesquels la mise en œuvre des procédures d'audit nécessaires a posé des difficultés, par exemple en raison de leur complexité.

A40. L'auditeur est tenu de déterminer si les informations obtenues au cours des périodes antérieures sont toujours pertinentes et fiables lorsqu'il compte les utiliser dans le cadre de l'audit en cours. Cela s'explique du fait que des changements survenus dans le système de contrôle interne de l'entité peuvent, par exemple, affecter la pertinence et la fiabilité des informations obtenues au cours de la période précédente. Pour déterminer si ces informations demeurent pertinentes et fiables pour l'audit en cours, l'auditeur peut se demander s'il y a eu des changements susceptibles d'affecter la pertinence ou la fiabilité de ces informations. Il peut, par exemple, procéder à des demandes d'informations et mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées, comme des tests de cheminement à l'égard des systèmes pertinents.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 22)

A41. Selon le paragraphe 22, l'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir de l'application du référentiel d'information financière applicable au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives. Lorsque la mission est réalisée par une seule personne (comme un professionnel exerçant à titre individuel) et que, par conséquent, il ne peut y avoir d'entretien entre les membres de l'équipe, la prise en compte des points mentionnés aux paragraphes A42 et A43 peut néanmoins aider l'auditeur à identifier les secteurs dans lesquels il pourrait y avoir des risques d'anomalies significatives.

A42. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives :

- constituent, pour les membres les plus expérimentés de l'équipe, y compris l'associé responsable de la mission, des occasions de partager les informations dont ils disposent déjà en raison de leur connaissance de l'entité, ce qui aide tous les membres de l'équipe de mission à acquérir une meilleure compréhension;
- permettent aux membres de l'équipe d'échanger des informations sur les risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité et sur l'incidence que pourraient avoir les facteurs de risque inhérent sur les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir, et de chercher à prévoir où et comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs;
- aident les membres de l'équipe à acquérir une meilleure compréhension des anomalies significatives potentielles dans les états financiers pour les aspects particuliers de l'audit qui leur ont été confiés, et à comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils mettent en œuvre peuvent avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit, notamment les décisions

concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Plus particulièrement, ces entretiens aident l'équipe de mission à examiner de près les informations contradictoires qui peuvent ressortir lorsque tous les membres mettent en commun leur compréhension de la nature et des circonstances de l'entité;

- fournissent une base de référence à partir de laquelle les membres de l'équipe communiquent et partagent les nouvelles informations obtenues tout au long de l'audit et pouvant avoir des conséquences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou sur les procédures d'audit mises en œuvre pour répondre à ces risques.

Selon la norme ISA 240, ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée¹⁰⁵.

A43. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission exigés par le paragraphe 22, la prise en compte des obligations d'information du référentiel d'information financière applicable permet de repérer tôt dans le processus d'audit les secteurs dans lesquels il peut y avoir des risques d'anomalies significatives relativement aux informations fournies, même dans les cas où le référentiel d'information financière applicable ne comporte que des obligations d'information simplifiées. Voici des exemples de questions dont l'équipe de mission peut discuter :

- la modification d'exigences en matière d'information financière qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées;
- les changements dans l'environnement de l'entité, dans sa situation financière, ou dans ses activités, qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées, par exemple, un important regroupement d'entreprises survenu au cours de la période faisant l'objet de l'audit;
- les informations pour lesquelles l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés par l'auditeur a peut-être été difficile dans le passé;
- les informations sur des questions complexes, y compris celles à l'égard desquelles la direction doit porter des jugements importants quant aux informations à fournir.

A44. Outre les avantages mentionnés au paragraphe A42, les entretiens entre les membres de l'équipe de mission favorisent l'exercice de l'esprit critique lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques (notamment en facilitant l'identification et la discussion des contradictions dans les informations obtenues au moyen de ces procédures) et lors de la prise en compte d'éventuels indices de parti pris de la direction (intentionnel ou non). L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants et, même dans le cas des audits récurrents, la tenue de discussions approfondies et ouvertes entre les membres de l'équipe de mission peut améliorer l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. De tels entretiens peuvent aussi aider l'auditeur à cerner des aspects précis de l'audit pour lesquels l'exercice de l'esprit critique pourrait s'avérer particulièrement important et, par conséquent, amener l'auditeur à se demander qui, parmi les membres de l'équipe, a les compétences nécessaires pour prendre part à la mise en œuvre des procédures d'audit se rapportant à ces aspects.

A45. Il n'est pas toujours nécessaire ou commode de faire participer tous les membres de l'équipe de mission en même temps aux entretiens (par exemple, dans le cas de l'audit d'une entité à établissements multiples). Il n'est pas non plus nécessaire que tous les membres de l'équipe soient informés de toutes

¹⁰⁵ Norme ISA 240, paragraphe 15.

les décisions prises au cours des entretiens. L'associé responsable de la mission peut s'entretenir de certains points avec les membres clés de l'équipe, y compris, s'il le juge approprié, les membres possédant des compétences ou des connaissances particulières et les responsables des audits des composantes du groupe, et déléguer à d'autres les entretiens avec les autres membres de l'équipe, compte tenu de l'étendue de la communication jugée nécessaire. Un plan de communication, approuvé par l'associé responsable de la mission, peut s'avérer utile.

Considérations propres aux entités du secteur public

A46. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission exigés par le paragraphe 22, les auditeurs d'entités du secteur public peuvent aussi discuter d'objectifs généraux supplémentaires liés au mandat d'audit ou aux obligations auxquelles doivent se conformer les entités du secteur public, et des risques se rattachant à ces objectifs.

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. 23 et 24)

A47. Grâce à sa compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives et pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit. Plus particulièrement, l'auditeur exerce son jugement professionnel afin de déterminer si la compréhension exigée par le paragraphe 23 constitue une base suffisante et appropriée pour lui permettre de comprendre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui sont censés se trouver dans les états financiers de l'entité. Cette compréhension aide l'auditeur à identifier les secteurs des états financiers qui pourraient être plus susceptibles que d'autres de comporter des anomalies significatives et à exercer son esprit critique tout au long de l'audit. La nature et l'étendue de la compréhension requise dépendront vraisemblablement de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité.

L'entité et son environnement (Réf. : alinéa 23 a))

A48. Pour mieux acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, l'auditeur peut avoir recours à des techniques et à des outils automatisés. Par exemple, lorsqu'il met en œuvre des procédures en vue d'acquérir une compréhension du système d'information, il peut se servir de techniques automatisées pour comprendre le cheminement et le traitement des opérations. Grâce à ces procédures, l'auditeur pourrait être en mesure d'obtenir des informations sur la structure organisationnelle de l'entité ou sur les parties avec lesquelles l'entité fait affaire (par exemple, ses fournisseurs, ses clients et ses parties liées).

La structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance, ainsi que son modèle économique (Réf. : sous-alinéa 23 a)i))

Structure organisationnelle et mode de propriété de l'entité

A49. La compréhension de la structure organisationnelle et du mode de propriété de l'entité peut permettre à l'auditeur de comprendre :

- la complexité de la structure de l'entité. Par exemple, l'entité peut être une entité unique ou, au contraire, présenter une structure comportant des filiales, des divisions ou d'autres composantes dans de multiples endroits. Par ailleurs, la structure juridique peut ne pas correspondre à la structure opérationnelle. Les structures complexes font souvent intervenir des facteurs qui peuvent faire augmenter la vulnérabilité aux anomalies significatives. Parmi les

questions qui se posent, il y a celle de savoir si les écarts d'acquisition (goodwills), les coentreprises, les participations ou les entités ad hoc sont comptabilisés correctement et si des informations adéquates ont été fournies à leur sujet dans les états financiers;

- le mode de propriété de l'entité, ainsi que les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités, y compris des parties liées. Cette compréhension peut être utile à l'auditeur pour déterminer si les opérations avec des parties liées ont été dûment identifiées, comptabilisées et communiquées adéquatement dans les états financiers¹⁰⁶;
- la distinction entre les propriétaires, les responsables de la gouvernance et la direction. Dans certaines entités, notamment celles qui sont petites et relativement peu complexes, il se peut que les propriétaires de l'entité, ou les responsables de la gouvernance¹⁰⁷, participent à la gestion de l'entité;
- l'environnement informatique de l'entité. Il est possible que l'environnement informatique de l'entité soit relativement simple : par exemple, il peut se composer uniquement d'un logiciel commercial qui n'a subi aucune modification, du fait que son code source est inaccessible à l'entité. Il se peut aussi que l'entité ait un environnement informatique fort complexe si, par exemple, pour prendre de l'expansion, elle a procédé à de nombreuses fusions et acquisitions et qu'elle a ainsi accumulé plusieurs systèmes informatiques qui sont utilisés dans différents secteurs d'activité et qui ne sont pas bien intégrés.

Considérations propres aux entités du secteur public

A50. Lorsqu'ils acquièrent une compréhension de la structure organisationnelle et du mode de propriété de l'entité, les auditeurs d'entités du secteur public peuvent se demander si, dans le contexte du secteur public, le mode de propriété est une question pertinente (dans le secteur public, le mode de propriété de l'entité peut ne pas être aussi pertinent que dans le secteur privé, car les décisions qui concernent l'entité peuvent découler de facteurs externes à l'entité, tels que des processus politiques, ce qui signifie que les décisions n'appartiennent pas toujours à la direction). Les questions liées à la compréhension de la structure organisationnelle, de la structure de gouvernance et du modèle économique de l'entité du secteur public peuvent comprendre la compréhension de la capacité de l'entité à prendre des décisions unilatérales, et la capacité d'autres entités du secteur public à contrôler ou à influencer le mandat et l'orientation stratégique de l'entité. Par exemple, l'entité du secteur public peut être assujettie à des textes légaux ou à d'autres directives de la part des autorités lui imposant d'obtenir l'approbation de parties externes à l'égard de sa stratégie et de ses objectifs avant leur mise en œuvre. La compréhension de la structure juridique de l'entité peut notamment porter sur les textes légaux et réglementaires applicables et sur le type d'entité (ministère, agence ou autre).

Gouvernance

A51. Les responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance ne concernent pas uniquement la surveillance du système de contrôle interne, mais elles sont généralement essentielles au fonctionnement efficace de celui-ci. Les responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance en ce qui a trait à l'environnement de contrôle sont plus amplement décrites à l'Annexe 3.

¹⁰⁶ La norme ISA 550 contient des exigences et des indications sur les éléments à prendre en compte par l'auditeur en ce qui concerne les parties liées.

¹⁰⁷ Les paragraphes A1 et A2 de la norme ISA 260 (révisée) fournissent des indications sur l'identification des responsables de la gouvernance et précisent que, dans certains cas, une partie ou la totalité des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité.

Des processus de gouvernance déficients peuvent restreindre la capacité de l'entité à surveiller adéquatement son système de contrôle interne, ce qui peut faire augmenter les risques d'anomalies significatives. Pour acquérir une compréhension de la gouvernance, l'auditeur peut se demander, par exemple :

- si une partie ou la totalité des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité;
- s'il existe un conseil constitué de personnes qui ne sont pas membres de la direction (et, le cas échéant, comment ce conseil est séparé de la haute direction);
- si les responsables de la gouvernance occupent des postes qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, comme des postes d'administrateurs;
- si les responsables de la gouvernance sont réunis en sous-groupes, comme un comité d'audit (et, le cas échéant, quelles sont les responsabilités de chacun de ces sous-groupes);
- quelles sont les responsabilités des responsables de la gouvernance en matière de surveillance de l'information financière, notamment en ce qui concerne l'approbation des états financiers.

Modèle économique de l'entité

- A52. La compréhension du modèle économique de l'entité et de la manière dont celui-ci est influencé par la stratégie et les objectifs d'affaires aide l'auditeur à identifier les risques d'entreprise qui sont pertinents dans le contexte de l'audit. Elle peut également faciliter l'identification des risques d'anomalies significatives. Par exemple, s'il existe des motifs ou des pressions qui amènent la direction à avoir un parti pris, intentionnel ou non, cela peut avoir des conséquences sur le caractère raisonnable des hypothèses et des attentes importantes de la direction et des responsables de la gouvernance; les risques d'anomalies significatives sont alors accrus. (Voir aussi le paragraphe A59.)
- A53. Le modèle économique décrit ce en quoi consistent, d'après l'entité, sa structure organisationnelle et son fonctionnement, la portée de ses activités et ses branches d'activité (y compris les concurrents et les clients pour chacune de ces branches), de même que ses processus, ses possibilités de croissance, son degré de mondialisation, son cadre réglementaire et son utilisation des technologies. Il décrit comment l'entité s'y prend pour créer, préserver ou obtenir de la valeur financière ou autre (comme un bienfait d'intérêt public) pour ses parties prenantes.
- A54. Les stratégies sont les approches au moyen desquelles la direction prévoit d'atteindre les objectifs de l'entité, notamment la manière dont elle prévoit de répondre aux risques et de tirer profit des occasions qui se présentent. La direction les modifie au fil du temps afin de tenir compte des changements qui touchent ses objectifs ou les circonstances internes et externes de l'entité.
- A55. Le modèle économique décrit généralement :
- la portée des activités de l'entité et les raisons pour lesquelles l'entité exerce ces activités;
 - la structure de l'entité et l'ampleur de ses activités;
 - les marchés ou les secteurs géographiques ou démographiques dans lesquels l'entité exerce ses activités, y compris le maillon de la chaîne de valeur dont elle fait partie, de même que la façon dont elle intervient dans ces marchés ou secteurs (principaux produits, segments de marché, méthodes de distribution) et ce qui la démarque de ses concurrents;
 - les processus opérationnels ou les processus de fonctionnement de l'entité (en ce qui concerne, par exemple, les activités de placement, de financement ou autres), en mettant l'accent sur les

aspects des processus opérationnels qui sont importants au regard de la création, de la préservation ou de l'obtention de valeur;

- les ressources (financières, humaines, intellectuelles, environnementales, technologiques ou autres) et autres intrants ou relations (clients, concurrents, fournisseurs, employés ou autres) qui sont essentiels ou importants pour sa réussite;
- la manière dont on a recours à l'informatique, dans ce modèle économique, pour permettre à l'entité d'interagir avec ses clients, ses fournisseurs, ses prêteurs et ses autres parties prenantes, que ce soit au moyen d'interfaces informatiques ou d'autres outils technologiques.

A56. La compréhension des objectifs, de la stratégie et du modèle économique de l'entité aide l'auditeur à comprendre le côté stratégique de l'entité, les risques d'entreprise qu'elle prend et ceux auxquels elle est exposée. Ce ne sont pas tous les aspects du modèle économique qui sont utiles à la compréhension de l'auditeur, mais ceux auxquels sont associés des risques d'entreprise (risques qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives) comptent généralement parmi les plus pertinents.

A57. L'Annexe 1 fournit des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il acquiert une compréhension des activités de l'entité, et d'autres éléments pouvant être pris en considération dans le cadre d'un audit d'entités ad hoc.

Considérations propres aux entités du secteur public

A58. Il se peut que les entités qui exercent leurs activités dans le secteur public ne s'y prennent pas de la même façon pour créer et fournir de la valeur que les entités qui créent de la valeur pour leurs propriétaires. Cela dit, elles ont quand même un «modèle économique» pour créer de la valeur dans l'intérêt public. En ce qui concerne le modèle économique de l'entité, il peut être utile pour les auditeurs d'entités du secteur public d'acquérir une compréhension d'éléments tels que :

- les activités gouvernementales pertinentes et les programmes y afférents;
- les objectifs et les stratégies des programmes, y compris les questions relatives aux politiques publiques.

Risques d'entreprise dans le contexte du modèle économique de l'entité

A59. Pour l'auditeur, il est utile de comprendre les risques d'entreprise qui ont une incidence sur les états financiers; cela l'aide à identifier les risques d'anomalies significatives, car la plupart des risques d'entreprise finissent par avoir des conséquences financières et, donc, une incidence sur les états financiers. Les risques d'entreprise sont plus généraux que les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, bien qu'ils englobent ceux-ci. L'auditeur n'est pas tenu d'identifier ou d'évaluer tous les risques d'entreprise, car ceux-ci ne génèrent pas tous des risques d'anomalies significatives. Le risque d'entreprise peut découler, par exemple, d'objectifs ou de stratégies qui ne sont pas appropriés, d'un manque d'efficacité dans la mise en œuvre des stratégies, ou encore du changement ou de la complexité des activités. Le fait de ne pas reconnaître un besoin de changement peut aussi entraîner des risques d'entreprise, lesquels peuvent être attribuables, par exemple :

- au développement de nouveaux produits ou services qui peuvent échouer;
- à un marché qui, malgré le développement réussi d'un produit ou service, est insuffisant pour ce produit ou service;

- à des défauts d'un produit ou service susceptibles d'engager la responsabilité légale de l'entité ou d'entraîner un risque d'atteinte à la réputation.

A60. Un risque d'entreprise peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir, tant au niveau des assertions qu'au niveau des états financiers. Par exemple, le risque d'entreprise découlant d'une détérioration importante de la valeur marchande des biens immobiliers peut accroître le risque d'anomalies significatives relativement à l'assertion sur l'évaluation d'un prêteur qui consent des prêts à moyen terme garantis par des biens immobiliers. Cependant, le même risque peut avoir des conséquences à plus long terme, particulièrement lorsqu'il se conjugue avec une grave récession qui fait augmenter le risque sous-jacent de pertes de crédit pour la durée de vie des prêts. L'exposition au risque de pertes de crédit qui résulte de la combinaison de ces deux facteurs peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et cela peut avoir des incidences sur les conclusions de la direction et de l'auditeur quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative. La question de savoir si un risque d'entreprise peut donner lieu à un risque d'anomalies significatives est donc examinée à la lumière des circonstances propres à l'entité. L'Annexe 2 fournit des exemples d'événements et de situations pouvant indiquer l'existence possible de risques d'anomalies significatives.

A61. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension du modèle économique, des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques d'entreprise connexes qui peuvent donner lieu à un risque d'anomalies significatives dans les états financiers :

- évolution du secteur d'activité (le manque de personnel ou d'expertise de l'entité pour faire face aux changements sectoriels est un exemple de risque d'entreprise potentiel lié à cet élément);
- nouveaux produits et services (l'accroissement de la responsabilité du fait des produits est un exemple de risque d'entreprise potentiel lié à cet élément);
- expansion de l'entreprise (le manque de précision de l'estimation de la demande est un exemple de risque d'entreprise potentiel lié à cet élément);
- nouvelles exigences en matière de comptabilité (l'application incomplète ou inadéquate des nouvelles exigences et l'augmentation des coûts sont des exemples de risques d'entreprise potentiels liés à cet élément);
- exigences réglementaires (le risque accru de poursuites judiciaires est un exemple de risque d'entreprise potentiel lié à cet élément);
- besoins actuels et futurs en matière de financement (la perte de financement en raison de l'incapacité de l'entité d'honorer ses engagements est un exemple de risque d'entreprise potentiel lié à cet élément);
- recours à l'informatique (la mise en place d'un nouveau système informatique ayant une incidence sur les activités et l'information financière de l'entité est un exemple de risque d'entreprise potentiel lié à cet élément);
- conséquences de la mise en œuvre d'une stratégie, notamment celles se traduisant par de nouvelles exigences en matière de comptabilité (la mise en œuvre incomplète ou inadéquate de la stratégie est un exemple de risque d'entreprise potentiel lié à cet élément).

A62. Habituellement, la direction identifie les risques d'entreprise et définit des moyens pour y faire face. Ce processus d'évaluation des risques fait partie du système de contrôle interne de l'entité et il en est question aux paragraphes 29 à 31 et A115 à A121.

Considérations propres aux entités du secteur public

A63. Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, il se peut que les «objectifs de la direction» soient influencés par l'obligation de rendre des comptes au public et que certains de ces objectifs découlent de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Les facteurs sectoriels et réglementaires, et autres facteurs externes pertinents (Réf. : sous-alinéa 23 a)ii))

Facteurs sectoriels

A64. Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients, ainsi que les développements technologiques. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte :

- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence par les prix;
- les activités cycliques ou saisonnières;
- la technologie relative aux produits de l'entité;
- l'approvisionnement énergétique et le coût de l'énergie.

A65. Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, certains contrats à long terme peuvent nécessiter des estimations importantes des produits et des charges qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans ce cas, il importe que l'équipe de mission compte des membres possédant des connaissances et une expérience pertinentes et suffisantes¹⁰⁸.

Facteurs réglementaires

A66. Les facteurs réglementaires pertinents comprennent l'environnement réglementaire, qui englobe entre autres le référentiel d'information financière applicable ainsi que l'environnement juridique et politique, et tout changement les concernant. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération :

- le cadre réglementaire, dans le cas d'un secteur réglementé, comme celui de la santé ou des fonds de retraite, notamment les obligations d'information;
- les textes légaux et réglementaires ayant une incidence importante sur le fonctionnement de l'entité, comme ceux qui concernent le travail;
- les textes légaux et réglementaires en matière de fiscalité;
- les politiques des pouvoirs publics ayant actuellement une incidence sur les activités de l'entité, notamment la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique fiscale, les incitations financières (par exemple, les programmes d'aide publique) ainsi que la politique et les barrières douanières;

¹⁰⁸ Norme ISA 220, paragraphe 14.

- les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et les affaires de l'entité.

A67. La norme ISA 250 (révisée) contient des exigences spécifiques relatives au cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité¹⁰⁹.

Considérations propres aux entités du secteur public

A68. Dans le cas des audits d'entités du secteur public, il peut y avoir des textes légaux ou réglementaires particuliers qui ont une incidence sur les activités de l'entité. Il peut être essentiel de prendre ces éléments en considération lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

A69. Parmi les exemples d'autres facteurs externes qui ont une incidence sur l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération, il y a la conjoncture économique dans son ensemble, les taux d'intérêt et les possibilités de financement, ainsi que l'inflation ou une réévaluation de la monnaie.

Les indicateurs pertinents qui servent à évaluer la performance financière de l'entité
(Réf. : sous-alinéa 23 a)iii))

A70. La direction et d'autres personnes évaluent et examinent les aspects qu'elles considèrent comme importants. Les procédures mises en œuvre pour mesurer les aspects importants de la performance de l'entité peuvent varier selon la taille ou la complexité de celle-ci, et selon la mesure dans laquelle les propriétaires ou les responsables de la gouvernance participent à la gestion de celle-ci.

A71. Les indicateurs de performance, qui sont utilisés par l'entité ou par des parties externes, créent parfois sur l'entité des pressions qui peuvent avoir pour effet d'inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance ou à présenter intentionnellement des états financiers comportant des anomalies. En conséquence, une compréhension des indicateurs de performance de l'entité est utile à l'auditeur lorsqu'il évalue si des pressions à l'atteinte de cibles de performance peuvent amener la direction à entreprendre des actions qui augmentent la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. Par exemple, il est possible que l'auditeur relève des motifs ou des pressions susceptibles d'accroître le risque de contournement des contrôles par la direction. Voir la norme ISA 240, qui contient des exigences et des indications sur les risques de fraude.

A72. La mesure et l'analyse de la performance financière se distinguent du suivi du système de contrôle interne (composante du système de contrôle interne traitée aux paragraphes A122 à A135), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- la mesure et l'analyse de la performance visent à déterminer si la performance de l'entité répond aux objectifs définis par la direction (ou des tiers);
- le suivi du système de contrôle interne vise spécifiquement à surveiller l'efficacité du fonctionnement des contrôles, dont ceux qui concernent la mesure et l'analyse, par la direction, de la performance financière.

Dans certains cas, toutefois, les indicateurs de performance fournissent également à la direction des informations qui lui permettent de déceler des déficiences dans le contrôle.

A73. Voici des exemples d'informations d'origine interne qui sont utilisées par la direction pour la mesure et l'analyse de la performance financière de l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération :

¹⁰⁹ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 13.

- les indicateurs clés de performance (de nature financière et non financière) ainsi que les ratios, tendances et statistiques d'exploitation de première importance;
- Application and Other Explanatory Material le comparatif des performances financières par période;
- les budgets, les prévisions, les analyses des écarts budget/réel, les informations sectorielles, les rapports de performance des divisions, des services ou d'autres niveaux de fonctionnement;
- les évaluations de la performance du personnel et les politiques de rémunération au rendement;
- les comparaisons entre la performance de l'entité et celle de concurrents.

A74. Des parties externes peuvent également examiner et analyser la performance financière de l'entité, notamment lorsque l'information financière la concernant est accessible au public. Cette information financière peut être publiée, par exemple, par :

- des analystes ou des agences de notation;
- les autorités fiscales;
- les autorités de réglementation;
- des syndicats;
- des bailleurs de fonds.

Il est souvent possible d'obtenir cette information financière auprès de l'entité audité.

A75. Les indicateurs de performance d'origine interne peuvent faire ressortir des résultats ou tendances inattendus qui obligent la direction à en déterminer les causes et à prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction d'anomalies en temps opportun). Les indicateurs de performance peuvent par ailleurs renseigner l'auditeur sur la probabilité qu'il existe des risques d'anomalies dans les informations correspondantes des états financiers. Par exemple, ils peuvent montrer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité inhabituellement rapide par rapport à d'autres entités du même secteur d'activité.

A76. Qu'ils soient choisis par l'entité ou par des parties externes, les indicateurs et les cibles de performance, notamment lorsqu'ils sont associés à d'autres facteurs tels que des primes fondées sur la performance ou une rémunération au rendement, peuvent indiquer une vulnérabilité accrue aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes dans l'établissement des états financiers.

A77. Des demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que celle-ci se fie à certains indicateurs clés pour évaluer la performance financière et prendre les mesures appropriées. En pareil cas, l'auditeur peut tenir compte de l'information qui est utilisée par l'entité à des fins de gestion afin de cerner les indicateurs, internes ou externes, qui sont pertinents. Lorsque les réponses aux demandes d'informations indiquent l'absence de mesure et d'analyse de la performance, le risque que des anomalies ne soient ni détectées ni corrigées peut être plus grand.

Considérations propres aux entités du secteur public

A78. En plus de prendre en considération les indicateurs pertinents dont se servent les entités du secteur public pour évaluer leur performance financière, les auditeurs de telles entités peuvent aussi tenir compte d'informations non financières, telles que les bienfaits d'intérêt public qui ont été apportés (par exemple, le nombre de bénéficiaires d'un programme en particulier).

Le référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 23 b))

A79. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte dans l'acquisition d'une compréhension du référentiel d'information financière applicable de l'entité et de la manière dont il s'applique au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement :

- Pratiques d'information financière de l'entité se rapportant au référentiel d'information financière applicable :
 - principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris en ce qui concerne les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes propres au secteur d'activité (par exemple, prêts et placements dans le cas des banques, ou recherche et développement dans le cas des sociétés pharmaceutiques);
 - comptabilisation des produits;
 - comptabilisation des instruments financiers, y compris les pertes de crédit s'y rattachant;
 - actifs, passifs et opérations libellés en devises;
 - comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles conclues dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple, comptabilisation des rémunérations fondées sur des actions).
- Compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité, y compris, le cas échéant, les changements dans celles-ci et les raisons ayant motivé ces changements :
 - méthodes utilisées par l'entité pour la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication des opérations importantes et inhabituelles;
 - incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas d'indications faisant autorité ou consensus;
 - changements dans l'environnement, tels que des modifications apportées au référentiel d'information financière applicable ou une réforme fiscale, qui nécessitent un changement dans les méthodes comptables de l'entité;
 - normes d'information financière et textes légaux et réglementaires qui sont nouveaux pour l'entité, et moment et modalités de leur application par l'entité.

A80. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement aide l'auditeur à savoir où il pourrait s'attendre à voir des changements dans l'information financière de l'entité (par rapport aux exercices précédents, par exemple). Ainsi, dans le cas d'une entité ayant été partie à un important regroupement d'entreprises au cours de la période, l'auditeur s'attendra probablement à ce qu'il y ait des changements dans les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir touchés par ce regroupement. Dans d'autres cas, en l'absence de changement important dans le référentiel d'information financière au cours de la période, la compréhension acquise par l'auditeur aidera celui-ci à s'assurer que la compréhension qu'il a acquise au cours de la période précédente demeure applicable.

A81. Les informations fournies dans les états financiers des petites entités relativement peu complexes peuvent être plus simples et moins détaillées (certains référentiels d'information financière permettent en effet aux petites entités de fournir, dans leurs états financiers, des informations dont le niveau de complexité et de détail est moins élevé). Cependant, cela ne dégage en rien l'auditeur de l'obligation d'acquiescer une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable, dans le contexte propre à l'entité, et du système de contrôle interne de celle-ci.

Considérations propres aux entités du secteur public

A82. Dans le secteur public, c'est le cadre légal et réglementaire du territoire de compétence ou de la zone géographique qui établit le référentiel d'information financière applicable. En ce qui a trait aux exigences en matière d'information financière applicables auxquelles se conforme l'entité et à la manière dont ces exigences s'appliquent au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, les éléments pouvant être pris en considération comprennent notamment la question de savoir si l'entité utilise la méthode de la comptabilité d'exercice (conformément aux Normes comptables internationales du secteur public, par exemple), la méthode de comptabilité de trésorerie, ou une méthode hybride. Par ailleurs, le référentiel d'information financière appliqué par l'entité du secteur public a une incidence sur la mesure dans laquelle il est possible de s'assurer que l'entité rend compte de tous ses actifs et de tous ses passifs, et d'évaluer le système de contrôle interne de l'entité.

Incidence des facteurs de risque inhérent sur les événements et les situations

A83. L'auditeur doit prendre en considération les événements ou les situations pour comprendre comment le référentiel d'information financière applicable s'applique au regard de la nature et des circonstances de l'entité. Ce faisant, l'auditeur cerne l'incidence des facteurs de risque inhérent sur les événements et les situations, ce qui peut l'aider à comprendre quelles catégories d'opérations, quels soldes de comptes et quelles informations à fournir sont touchés. Grâce à sa compréhension de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur les événements ou les situations, le cas échéant, l'auditeur aura plus de facilité à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. L'Annexe 2 fournit des exemples d'événements et de situations pouvant indiquer l'existence possible de risques d'anomalies significatives, classés selon la catégorie de facteurs de risque inhérent.

A84. Souvent, plus il y a de changement ou d'incertitude relativement à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir, plus il y a de complexité et de subjectivité; dans bien des cas, ces facteurs sont en effet étroitement reliés. En outre, la complexité, la subjectivité, le changement et l'incertitude sont des facteurs de risque inhérent qui, lorsqu'ils touchent une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, peuvent amener la direction à avoir un parti pris, intentionnel ou non, et accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. L'interrelation entre ces facteurs de risque inhérent a donc une incidence à la fois sur l'identification par l'auditeur des risques d'anomalies significatives et sur son évaluation du risque inhérent au niveau des assertions.

A85. Lorsqu'il y a des événements ou des situations pour lesquels la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes entre en jeu, cela peut être un indice que les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes sont accrus. Il peut être utile pour l'auditeur d'en tenir compte lorsque, conformément au paragraphe 24 de la norme ISA 240, il évalue si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude.

A86. Lorsque la complexité fait partie des facteurs de risque inhérent qui sont présents, on peut supposer que la direction devra utiliser des processus relativement complexes pour préparer l'information, et que ceux-ci seront particulièrement difficiles à mettre en œuvre. Il se pourrait donc que des compétences et des connaissances spécialisées soient nécessaires et que la direction soit obligée d'avoir recours à un expert de son choix. Par exemple, lorsqu'il existe un grand nombre de sources de données possibles qui présentent chacune des caractéristiques différentes et que le traitement de ces données comporte de nombreuses étapes interreliées, on peut supposer que cela augmentera les difficultés inhérentes à l'identification, à la saisie, à l'obtention, à la compréhension ou au traitement des données.

- A87. Lorsque le jugement de la direction comporte une grande part de subjectivité, la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris, intentionnels ou non, de la direction peut augmenter. Par exemple, dans un cas où la direction a dû porter des jugements importants pour établir des estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure, il se peut que des partis pris, intentionnels ou non, se dégagent des conclusions de la direction quant aux méthodes, aux modèles et aux hypothèses à employer.
- A88. Si des circonstances favorables permettent à la direction de faire preuve de parti pris intentionnel ou de commettre une fraude (par exemple, dans une entité gérée par le propriétaire-dirigeant, la direction a la possibilité de contourner les contrôles), l'auditeur peut considérer que la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes est accrue.

Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 25 et 26)

- A89. L'acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité :
- aide l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions;
 - fournit à l'auditeur une base qui lui sera utile pour décider dans quelle mesure il prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, conformément à la norme ISA 330.
- A90. L'auditeur est tenu de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir une compréhension de chacune des composantes du contrôle interne de l'entité qui sont pertinentes pour l'information financière. Les paragraphes 27 à 38 traitent des aspects pour lesquels l'auditeur doit acquérir une compréhension en ce qui a trait aux composantes du système de contrôle interne. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre pour acquérir cette compréhension, l'auditeur exerce son jugement professionnel et se fonde sur ce qui, à son avis, lui permettrait d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par conséquent, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'auditeur met en œuvre pour acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité ne sont pas forcément les mêmes d'une entité à l'autre. Ils peuvent en effet dépendre de facteurs tels que :
- la taille et la complexité de l'entité, y compris son environnement informatique;
 - l'expérience passée auprès de l'entité;
 - la nature de chacune des composantes¹¹⁰ du système de contrôle interne de l'entité;
 - la nature de la documentation de l'entité, notamment en ce qui concerne des contrôles précis, et la forme sous laquelle elle se présente.
- A91. L'utilisation que fait l'entité de l'informatique de même que la nature et l'étendue des changements survenus dans l'environnement informatique peuvent aussi avoir une incidence sur les compétences spécialisées nécessaires à l'acquisition de la compréhension requise.
- A92. L'Annexe 3 traite de la nature du système de contrôle interne de l'entité et des limites inhérentes au contrôle interne de façon plus détaillée. On y trouve également des explications supplémentaires sur les composantes du système de contrôle interne aux fins de l'application des normes ISA.

¹¹⁰ Voir le paragraphe 102.

Système de contrôle interne pertinent pour l'information financière

A93. Le système de contrôle interne de l'entité est conçu, mis en place et maintenu pour faire face aux risques d'entreprise identifiés qui menacent la réalisation de l'un ou l'autre des objectifs de l'entité en ce qui concerne :

- la fiabilité de son information financière;
- l'efficacité et l'efficience de son exploitation;
- la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables.

La manière dont le système de contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de l'entité. Ainsi, il est possible que les petites entités relativement peu complexes aient recours à des contrôles (c'est-à-dire à des politiques et des procédures) plus simples et moins structurés pour atteindre leurs objectifs.

A94. Le système de contrôle interne pertinent pour l'information financière comprend les aspects du système de contrôle interne qui portent sur les objectifs de l'entité en matière d'information, notamment en matière d'information financière, mais aussi ceux qui concernent les objectifs liés à l'exploitation ou à la conformité, s'ils sont pertinents pour l'information financière. Ainsi, les contrôles liés à la conformité aux textes légaux et réglementaires peuvent être pertinents pour l'information financière s'ils sont utiles à la préparation, par l'entité, des informations à fournir dans les états financiers au sujet des éventualités. Plus particulièrement, selon le paragraphe 35, lorsque l'auditeur acquiert une compréhension du système d'information, il doit s'assurer de comprendre comment l'entité déclenche les opérations et saisit les données pertinentes pour l'information financière. Or, il se peut que ces données portent, entre autres, sur les systèmes et les contrôles de l'entité qui ont été conçus pour l'atteinte d'objectifs liés à l'exploitation et à la conformité. Par ailleurs, lorsqu'une entité dispose d'un système d'information fortement intégré, il se peut que les contrôles soient conçus de manière à permettre l'atteinte de plusieurs objectifs à la fois, par exemple toute combinaison d'objectifs liés à l'information financière, à la conformité et à l'exploitation.

A95. Dans la présente norme ISA, on entend par système de contrôle interne pertinent pour l'information financière le système de contrôle interne pertinent pour la préparation des états financiers conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable.

Considérations propres aux entités du secteur public

A96. Les auditeurs d'entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne, par exemple celle de produire un rapport sur le respect d'un code de bonnes pratiques prescrit ou sur le respect des budgets. Ils peuvent aussi avoir pour responsabilité de produire un rapport sur la conformité aux textes légaux et réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. Leur prise en compte du système de contrôle interne peut donc être plus étendue et plus détaillée.

Compréhension du recours à l'informatique dans le contexte des composantes du système de contrôle interne de l'entité

A97. Le système de contrôle interne d'une entité comprend des éléments manuels et automatisés. La proportion d'éléments automatisés par rapport aux éléments manuels dans le système de contrôle interne d'une entité varie selon la nature et la complexité de l'utilisation que fait l'entité de l'informatique. Quelle que soit cette proportion (environnement principalement manuel, entièrement automatisé, ou composé à la fois d'éléments manuels et d'éléments automatisés), l'objectif général et l'étendue

de l'audit demeurent inchangés. Le recours à l'informatique aura une incidence sur la manière dont l'entité traite, stocke et communique les données pertinentes pour l'information financière et, par conséquent, sur la conception et la mise en place du système de contrôle interne pertinent pour l'information financière. Chacune des composantes du système de contrôle interne peut être automatisée dans une certaine mesure. La compréhension de l'utilisation que fait l'entité de l'informatique dans chacune de ces composantes fait partie de la compréhension du système de contrôle interne pertinent pour l'information financière acquise par l'auditeur.

- A98. Les caractéristiques des éléments manuels ou automatisés sont pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur et pour la détermination des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Les contrôles automatisés peuvent se révéler plus fiables que les contrôles manuels, étant donné qu'il est plus difficile d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner, et qu'ils sont aussi moins susceptibles de faire l'objet de simples erreurs. Les contrôles automatisés peuvent être plus efficaces que les contrôles manuels dans les cas suivants :
- volume important d'opérations récurrentes, ou situations dans lesquelles les erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être prévenues, ou détectées et corrigées, à l'aide de paramètres de contrôle automatisés;
 - contrôles dont les modes particuliers d'exécution peuvent être adéquatement conçus et automatisés.

Composantes du système de contrôle interne de l'entité

- A99. Les composantes du système de contrôle interne d'une entité qui ont été établies pour les besoins de la présente norme ISA ne reflètent pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en place et maintient son système de contrôle interne, ni la façon dont elle en classe les différentes composantes. L'entité peut employer une terminologie ou un cadre différents pour décrire les divers aspects de son système de contrôle interne. L'auditeur peut faire de même dans le cadre de son audit, à condition cependant de tenir compte de toutes les composantes du système de contrôle interne qui sont décrites dans la présente norme ISA.
- A100. Le système de contrôle interne pertinent pour l'information financière vise à prévenir, à détecter et à corriger les anomalies dans les états financiers de l'entité, mais chacune de ses composantes fonctionne différemment à ces égards. L'environnement de contrôle constitue une base sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne. De façon similaire, les processus d'évaluation des risques et de suivi du système de contrôle interne par l'entité sont eux aussi conçus pour contribuer au bon fonctionnement du système de contrôle interne dans son ensemble. Autrement dit, ce sont des composantes qui favorisent le fonctionnement efficace des contrôles appartenant aux autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. Vu la manière dont ils sont conçus pour fonctionner, les contrôles qui font partie de ces composantes ne sont généralement pas assez précis pour prévenir ou pour détecter et corriger les anomalies au niveau des assertions; ils peuvent toutefois influencer indirectement sur la probabilité qu'une anomalie soit détectée ou prévenue en temps opportun. On les appelle parfois les «contrôles indirects».
- A101. Les composantes «système d'information et communication» et «activités de contrôle» comportent quant à elles des contrôles qui sont conçus pour prévenir ou pour détecter et corriger les anomalies au niveau des assertions concernant les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers de l'entité. L'expression «contrôles directs» est parfois employée pour désigner de tels contrôles.

A102. La nature de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité peut aussi avoir une incidence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur :

- Dans le cas des composantes «environnement de contrôle», «processus d'évaluation des risques par l'entité» et «processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité», la compréhension de l'auditeur a une incidence plus probable sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.
- Dans le cas des composantes «système d'information et communication» et «activités de contrôle», la compréhension de l'auditeur a une incidence plus probable sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A103. Toute composante du système de contrôle interne de l'entité peut comporter des contrôles directs ou indirects, peu importe le type de contrôle qui y est généralement associé. Ainsi, il peut y avoir des contrôles indirects parmi les contrôles généraux informatiques qui font partie de la composante «activités de contrôle», et il peut y avoir des contrôles directs parmi les contrôles qui assurent le fonctionnement continu des contrôles automatisés se rapportant au traitement des opérations, tels que les contrôles liés à l'intégrité de l'information.

Contrôles pertinents pour l'audit (Réf. : par. 26)

A104. L'auditeur identifie les contrôles qui sont pertinents pour l'audit, conformément aux paragraphes 39 à 41. La plupart du temps, ces contrôles sont axés sur les risques potentiels d'anomalies significatives au niveau des assertions (et font donc partie de la composante «activités de contrôle»). Cela dit, les contrôles d'autres composantes du système de contrôle interne (c'est-à-dire des composantes «environnement de contrôle», «processus d'évaluation des risques par l'entité» et «processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité») qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peuvent aussi être des contrôles pertinents pour l'audit. Conformément au paragraphe 42, l'auditeur évalue la conception de chacun des contrôles pertinents pour l'audit et détermine s'il a été mis en place.

Compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 27 à 38)

Environnement de contrôle (Réf. : par. 27)

A105. L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du système de contrôle interne et de son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton à l'organisation, et contribue à en conscientiser les membres sur l'importance du contrôle.

A106. L'environnement de contrôle des petites entités relativement peu complexes est généralement différent de celui des entités plus grandes ou plus complexes. Par exemple, il se peut que la structure organisationnelle soit plus simple et que les employés exerçant des fonctions liées à l'information financière soient peu nombreux. Il est aussi possible qu'il n'y ait pas de membre indépendant ou externe parmi les responsables de la gouvernance, et même que le rôle de gouvernance soit assumé directement par le propriétaire-dirigeant de l'entité lorsqu'il en est l'unique propriétaire. Par conséquent, il se peut que certaines considérations relatives à l'environnement de contrôle de l'entité ne s'appliquent pas ou qu'elles perdent de leur pertinence. Par exemple, si le rôle de gouvernance est assumé directement par le propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut juger que l'indépendance des responsables de la gouvernance n'est pas une question pertinente.

A107. Dans les petites entités relativement peu complexes, il se peut en outre que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme

de documents, en particulier là où la communication entre la direction et le personnel peut être informelle, mais néanmoins efficace. Par exemple, il se peut que ces entités ne disposent pas d'un code de bonne conduite écrit, mais qu'elles développent plutôt une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement éthique par la communication orale et l'exemple donné par la direction. L'attitude, le degré de sensibilisation et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant sont donc d'une importance particulière pour la compréhension de l'environnement de contrôle des petites entités relativement peu complexes.

Compréhension de l'environnement de contrôle

A108. En ce qui concerne la compréhension de l'environnement de contrôle, des éléments probants peuvent être obtenus en associant les demandes d'informations à d'autres procédures d'évaluation des risques (c.-à-d. en corroborant, par l'observation ou par l'inspection de documents, les informations reçues). La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'auditeur doit mettre en œuvre pour acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle peuvent varier dans la mesure nécessaire pour fournir une base appropriée aux fins de l'évaluation requise au paragraphe 28. Ainsi, pour comprendre dans quelle mesure la direction montre qu'elle attache de l'importance à l'intégrité et aux valeurs éthiques, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations auprès de la direction et du personnel au sujet de la façon dont la direction communique au personnel sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique, inspecter le code de bonne conduite écrit de la direction et observer si elle agit de manière à en favoriser le respect.

A109. L'auditeur peut également tenir compte des mesures prises par la direction à l'égard des constatations et des recommandations de la fonction d'audit interne concernant des déficiences du contrôle qui ont été relevées et qui sont pertinentes pour l'audit, et notamment se demander si et comment ces mesures ont été mises en place, et si elles ont été par la suite évaluées par la fonction d'audit interne.

A110. Lorsqu'il examine le rôle de l'informatique dans l'environnement de contrôle de l'entité, l'auditeur peut, par exemple :

- se demander si la gouvernance informatique est adaptée à la nature et à la taille de l'entité ainsi qu'aux activités de celle-ci qui dépendent de l'informatique, en tenant compte notamment de la complexité et de la maturité de la plateforme ou de l'architecture technologique de l'entité et de la mesure dans laquelle le processus d'information financière de l'entité repose sur des applications informatiques;
- prendre en considération la structure organisationnelle de gestion de l'informatique et les ressources allouées aux technologies de l'information (il peut se demander, par exemple, si l'entité s'est dotée d'un environnement informatique approprié et si elle a procédé aux améliorations nécessaires, ou encore si elle peut compter sur un nombre suffisant d'employés compétents, y compris dans les cas où l'entité utilise un logiciel commercial peu ou pas modifié).

Évaluation de l'environnement de contrôle (Réf. : par. 28)

A111. L'environnement de contrôle ne peut à lui seul prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative; il peut toutefois influencer l'évaluation que fait l'auditeur de l'efficacité d'autres contrôles (par exemple, le suivi des contrôles et le fonctionnement de contrôles particuliers de la composante «activités de contrôle») et, par conséquent, l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. L'existence de déficiences du contrôle dans l'environnement de contrôle peut entraîner des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et avoir des conséquences sur l'audit, notamment parce qu'elle peut influencer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures

d'audit complémentaires, comme il est précisé dans la norme ISA 330¹¹¹ (voir les paragraphes A218 et A219 pour de plus amples explications).

A112. Certains éléments de l'environnement de contrôle de l'entité ont un effet généralisé sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est influencé par les responsables de la gouvernance, parce que l'un de leurs rôles consiste à faire contrepoids aux pressions qui peuvent être exercées sur la direction, en ce qui a trait à l'information financière, en raison des exigences du marché ou des modes de rémunération. L'efficacité de la conception de l'environnement de contrôle, pour ce qui concerne la participation des responsables de la gouvernance, est donc influencée par des facteurs tels que :

- leur indépendance par rapport à la direction et leur capacité d'évaluer les actions de la direction;
- leur compréhension des opérations commerciales de l'entité;
- la mesure dans laquelle ils évaluent si les états financiers sont préparés conformément au référentiel d'information financière applicable, notamment si les états financiers fournissent des informations adéquates.

A113. Il peut arriver qu'une entité soit soumise à l'emprise d'une personne qui peut détenir à elle seule un fort pouvoir discrétionnaire. Les actions et l'attitude de cette personne peuvent alors avoir une incidence généralisée sur la culture de l'entité et, par conséquent, sur l'environnement de contrôle. Une telle incidence peut être positive ou négative. Par exemple, l'intervention directe de cette personne peut être un facteur déterminant dans l'atteinte des objectifs de croissance ou d'autres objectifs de l'entité, et contribuer de façon importante au fonctionnement efficace du système de contrôle interne. En revanche, une telle concentration des connaissances et des pouvoirs peut aussi accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant du contournement des contrôles par la direction.

A114. La participation active de responsables de la gouvernance indépendants peut influencer la philosophie et le style de gestion de la haute direction. D'autres éléments peuvent toutefois avoir un effet plus limité. Par exemple, même si des politiques et pratiques en matière de ressources humaines visant le recrutement de personnes compétentes en finance, en comptabilité et en informatique peuvent permettre de réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles ne permettent pas nécessairement d'atténuer un fort parti pris de la haute direction en faveur d'une surévaluation des bénéfices. Au bout du compte, il est possible qu'un environnement de contrôle approprié, qui constitue une bonne base sur laquelle peut s'appuyer le système de contrôle interne, contribue à réduire le risque de fraude, mais cela ne veut pas nécessairement dire qu'il s'agit d'une arme de dissuasion efficace.

Processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. 29 à 31)

A115. Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité est un processus itératif d'identification et d'analyse des risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité; il constitue la base à partir de laquelle la direction et les responsables de la gouvernance déterminent les risques à gérer.

A116. La mesure dans laquelle l'entité a mis en place un processus d'évaluation des risques en bonne et due forme peut varier. Dans certaines entités, dont les petites et relativement peu complexes (notamment les entités gérées par un propriétaire-dirigeant), il est possible qu'il n'y ait pas de processus d'évaluation des risques établi de façon structurée, ou encore qu'il n'ait pas été consigné ou qu'il ne soit pas réalisé régulièrement. Peu importe le degré de formalité du processus d'évaluation des risques, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et à des observations pour acquérir la compréhension exigée

¹¹¹ Norme ISA 330, paragraphes A2 et A3.

par le paragraphe 29 de la manière dont l'entité identifie les risques à prendre en considération au regard de l'information financière et de la façon dont elle y répond.

Compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. 29)

A117. Pour comprendre comment la direction et les responsables de la gouvernance ont identifié les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière et ont décidé des mesures à prendre pour y répondre, l'auditeur peut, par exemple, se demander comment la direction ou, selon ce qui convient le mieux, les responsables de la gouvernance ont :

- défini les objectifs avec suffisamment de précision pour permettre l'identification et l'évaluation des risques s'y rattachant;
- identifié et analysé les risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité afin de disposer d'une base leur permettant de déterminer comment gérer ces risques;
- tenu compte, dans leur examen des risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité, de la possibilité que des fraudes soient commises;
- identifié et évalué les changements qui pourraient avoir une incidence importante sur le système de contrôle interne de l'entité.
- Comme il est précisé au paragraphe A59, les risques d'entreprise ne génèrent pas tous des risques d'anomalies significatives.

A118. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques que l'auditeur a mises en œuvre pour acquérir une compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité peuvent varier dans la mesure nécessaire pour fournir une base appropriée aux fins de l'évaluation requise au paragraphe 31.

A119. La compréhension des risques relevés par l'entité en ce qui concerne l'utilisation qu'elle fait de l'informatique ainsi que de la manière dont elle y répond est très utile à l'auditeur pour identifier les risques découlant du recours à l'informatique conformément au paragraphe 41. Elle peut aussi aider l'auditeur à comprendre la nature et l'étendue des processus automatisés et des données sur lesquels s'appuient certains contrôles qui peuvent être pertinents pour l'audit.

Évaluation du caractère approprié du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. 31)

A120. La question de savoir si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié par rapport aux circonstances propres à l'entité, notamment la nature, la taille et la complexité de celle-ci, relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, dans certaines petites entités relativement peu complexes (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), une intervention directe de la direction ou du propriétaire-dirigeant peut constituer un processus d'évaluation des risques approprié (par exemple, il est possible que le dirigeant ou le propriétaire-dirigeant prenne régulièrement le temps de suivre les activités de la concurrence et les nouveautés sur le marché pour identifier les risques émergents qui pourraient avoir une incidence sur l'application par l'entité des exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation).

A121. Lorsque, en application de l'alinéa 31 b), l'auditeur conclut à l'existence de déficiences du contrôle qui concernent le processus d'évaluation des risques par l'entité, il est tenu, selon le paragraphe 43, de déterminer si ces déficiences constituent des déficiences importantes du contrôle. La question de savoir si l'absence de processus d'évaluation des risques approprié constitue une déficience importante du contrôle relève du jugement professionnel de l'auditeur. Voici des exemples de situations pouvant indiquer l'existence d'une déficience importante du contrôle :

- l'absence de processus d'évaluation des risques là où on s'attendrait normalement à ce qu'il y en ait un;
- des éléments probants indiquent que le processus d'évaluation des risques est inefficace, ce qui peut se produire si un risque d'anomalies significatives est passé inaperçu alors qu'on s'attendrait à ce qu'il ait été identifié dans le cadre du processus d'évaluation des risques.

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 32 à 34)

A122. Le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est le processus continu au moyen duquel l'entité évalue l'efficacité du système de contrôle interne et prend les mesures correctives nécessaires en temps opportun. Il peut comporter des activités continues, des évaluations ponctuelles (réalisées périodiquement), ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes de gestion et de supervision. L'étendue et la fréquence du processus varient généralement en fonction de l'évaluation des risques que fait l'entité.

A123. Dans les petites entités relativement peu complexes (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité se fait souvent par une participation directe de la direction ou du propriétaire-dirigeant à l'exploitation, et il se peut qu'il n'y ait aucune autre activité de suivi. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque les écarts importants par rapport aux attentes et les inexactitudes dans les données financières sont identifiés grâce à l'intervention directe du propriétaire-dirigeant. Quant à la prise de mesures correctives, elle peut aussi être faite par le propriétaire-dirigeant, qui pose des actions et qui assure un suivi. Dans de tels cas, pour acquérir une compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne, l'auditeur peut adresser, au propriétaire-dirigeant et à des employés, des demandes d'informations concernant ces activités. Il peut aussi inspecter ou observer les communications à ce sujet ou d'autres éléments probants attestant la prise de mesures correctives.

A124. Lorsque l'entité ne dispose pas de processus distinct pour le suivi du système de contrôle interne, il peut être difficile de faire la distinction entre les activités de suivi et les contrôles de la composante «activités de contrôle». Par exemple, même si l'entité ne considère pas les examens effectués par des superviseurs comme des activités de suivi, il se peut que ces examens jouent un rôle dans le suivi de l'efficacité des contrôles sous-jacents. Dans ce cas, la compréhension des examens périodiques de l'information comptable de la direction conçus pour contribuer aux moyens que prend l'entité pour prévenir ou détecter les anomalies peut faire partie de la compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne.

A125. En général, la plupart des contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité sont des contrôles indirects. Cela dit, certaines activités de suivi, telles que des examens effectués par la direction ou par des superviseurs, peuvent être effectuées avec assez de précision pour répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (il s'agit dans ce cas de contrôles directs). De tels contrôles peuvent aussi comprendre des activités réalisées par la fonction d'audit interne. L'auditeur peut juger que certains contrôles directs sont des contrôles pertinents pour l'audit, conformément aux paragraphes 39 à 41.

Compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 32)

A126. Pour comprendre comment l'entité effectue le suivi de son système de contrôle interne, il peut être pertinent pour l'auditeur de prendre en considération des éléments tels que :

- la conception des activités de suivi (activités périodiques ou continues, par exemple);

- l'exécution et la fréquence des activités de suivi;
- l'évaluation en temps opportun des résultats des activités de suivi aux fins de l'appréciation de l'efficacité des contrôles;
- la manière dont l'entité a pris des mesures correctives appropriées pour corriger les déficiences relevées, y compris ce qui a été fait pour communiquer ces déficiences en temps opportun aux personnes chargées de prendre des mesures correctives.

A127. Le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité comprend le suivi de contrôles sous-jacents dont le fonctionnement repose sur l'informatique, tels que :

- les contrôles de suivi d'environnements informatiques complexes qui visent :
 - soit à évaluer l'efficacité continue de la conception des contrôles sous-jacents et à modifier ces contrôles, au besoin, pour tenir compte de changements de circonstances,
 - soit à évaluer l'efficacité continue du fonctionnement des contrôles sous-jacents;
- les contrôles de suivi des autorisations se rapportant aux contrôles des applications qui sont automatisés et qui assurent la séparation des tâches;
- les contrôles de suivi de l'identification et de la correction des erreurs ou des déficiences du contrôle liées à l'automatisation du processus d'information financière.

A128. Parmi les contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, y compris ceux qui assurent le suivi de contrôles sous-jacents automatisés, il peut y avoir des contrôles automatisés, des contrôles manuels, ou une combinaison des deux. Par exemple, pour assurer le suivi des accès à une technologie, une entité peut avoir recours à des contrôles automatisés qui génèrent automatiquement des rapports signalant toute activité inhabituelle à la direction; celle-ci procède ensuite manuellement à une investigation des exceptions relevées.

Sources d'informations (Réf. : par. 33)

A129. Une bonne partie de l'information utilisée à des fins de suivi peut être générée par le système d'information de l'entité. Lorsque la direction suppose, sans fondement réel, que l'information utilisée pour le suivi est exacte, des erreurs possibles dans celle-ci pourraient amener la direction à tirer des conclusions incorrectes de ses activités de suivi. C'est pourquoi, afin de disposer d'une base lui permettant de comprendre le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, l'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension :

- des sources de l'information servant dans les activités de suivi de l'entité;
- des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour estimer que cette information est suffisamment fiable pour servir aux activités de suivi.

A130. Les activités de suivi effectuées par la direction peuvent reposer sur l'utilisation d'informations provenant de tiers, telles que les plaintes des clients et les commentaires des autorités de réglementation qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer.

Fonction d'audit interne de l'entité (Réf. : par. 34)

A131. Si l'entité a une fonction d'audit interne, le fait pour l'auditeur d'acquérir une compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité implique d'acquérir une compréhension du rôle joué par la fonction d'audit interne dans ce processus. Les réponses aux demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne

conformément à l'alinéa 18 a) de la présente norme ISA aident l'auditeur à acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne en examinant, le cas échéant, le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction. Cette compréhension ainsi que les informations obtenues grâce aux demandes d'informations mentionnées à l'alinéa 18 a) de la présente norme ISA peuvent également fournir des informations qui sont directement pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur.

- A132. Si, par leur nature, les responsabilités et les activités de certification de la fonction d'audit interne ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il se peut également que l'auditeur puisse s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier de ses propres procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur peut être plus susceptible de pouvoir utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si, par exemple, l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des responsables de la gouvernance.
- A133. Si, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne, l'auditeur compte s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la norme ISA 610 (révisée en 2013) s'applique.
- A134. Comme il est expliqué plus en détail dans la norme ISA 610 (révisée en 2013), les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents pour l'information financière, comme les examens de l'information comptable de la direction conçus pour contribuer aux moyens que prend une entité pour prévenir ou détecter les anomalies.
- A135. La mise en place d'une communication soutenue avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité à un stade initial de la mission et le maintien de cette communication tout au long de la mission peuvent faciliter l'échange efficace d'informations. Le climat ainsi créé fait que l'auditeur peut être informé de toute question importante qui a retenu l'attention de la fonction d'audit interne et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La norme ISA 200¹¹² traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Système d'information et communication

Système d'information pertinent pour l'information financière (Réf. : par. 35)

- A136. Le système d'information pertinent pour l'information financière est constitué des politiques ou des procédures ainsi que des documents conçus et établis pour :

¹¹² Norme ISA 200, paragraphe 15.

- déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations de l'entité (ainsi que pour saisir, traiter et communiquer les informations sur les événements et les situations autres que les opérations) et pour rendre compte des actifs, des passifs et des capitaux propres sur lesquels portent ces opérations;
- résoudre les traitements incorrects des opérations, par exemple les fichiers d'attente automatisés et les procédures suivies pour traiter en temps voulu les éléments en attente;
- traiter les contournements des systèmes et les dérogations aux contrôles et en rendre compte;
- incorporer dans le grand livre général les informations résultant du traitement des opérations (en y transférant, par exemple, les opérations qui ont été accumulées dans les livres auxiliaires);
- saisir et traiter les données pertinentes pour l'information financière qui ont trait aux événements et situations autres que des opérations, par exemple l'amortissement des actifs et les changements dans la recouvrabilité des actifs;
- s'assurer que les informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable sont cumulées, enregistrées, traitées, résumées et communiquées de manière appropriée dans les états financiers.

A137. Les processus opérationnels d'une entité comprennent les activités conçues pour :

- développer, acheter, produire, vendre et distribuer ses produits et services;
- assurer la conformité aux textes légaux et réglementaires;
- enregistrer l'information, dont l'information comptable et l'information financière à communiquer.

Les processus opérationnels aboutissent aux opérations qui sont enregistrées, traitées et communiquées par le système d'information. L'acquisition d'une compréhension des processus opérationnels, notamment de la manière dont les opérations sont générées, aide également l'auditeur à acquérir une compréhension, dans le contexte propre à l'entité, du système d'information pertinent pour l'information financière.

A138. Le système d'information de l'entité pertinent pour l'information financière peut faire appel à des éléments manuels et des éléments automatisés ayant une incidence sur la façon dont les opérations sont déclenchées, enregistrées, traitées et communiquées. Par exemple, les procédures de déclenchement, d'enregistrement, de traitement et de communication des opérations peuvent se faire au moyen d'applications informatiques que l'entité a configurées à ces fins. Par ailleurs, des documents électroniques peuvent venir remplacer ou compléter les documents papier.

A139. Dans les petites entités relativement peu complexes, le système d'information et les processus opérationnels connexes pertinents pour l'information financière sont susceptibles d'être moins sophistiqués que dans les grandes entités et il est probable que l'environnement informatique sera lui aussi moins complexe; toutefois, cela ne diminue en rien l'importance du rôle du système d'information. En effet, peu importe la taille ou la nature de l'entité, le système d'information présente des aspects pertinents au regard des informations qui sont fournies dans les états financiers, informations qui peuvent provenir ou non du grand livre général et des livres auxiliaires. Les petites entités relativement peu complexes dans lesquelles la direction joue un rôle direct n'ont peut-être pas besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, d'une comptabilité complexe ou de politiques écrites. L'acquisition d'une compréhension du système d'information pertinent pour l'information financière peut en conséquence nécessiter moins d'efforts dans le cadre de l'audit de petites entités relativement peu complexes et se faire davantage par des demandes d'informations que par l'examen de documents.

L'acquisition de cette compréhension reste néanmoins importante aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.

- A140. Pour acquérir la compréhension du système d'information pertinent pour l'information financière qui est exigée par le paragraphe 35, l'auditeur doit comprendre le cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes des états financiers; il n'est pas tenu de comprendre le cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui ne sont pas importants.
- A141. L'identification et l'évaluation des risques constituent un processus itératif. Ainsi, pour déterminer, conformément au paragraphe 46, les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes qu'il lui faudra comprendre dans le cadre de l'acquisition de sa compréhension du système d'information exigée par le paragraphe 35, l'auditeur peut s'aider des attentes qu'il a définies, conformément au paragraphe 23, en ce qui a trait aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir. Par exemple, un auditeur peut s'attendre à trouver certaines catégories d'opérations importantes concernant les produits mais se rendre compte, lorsqu'il acquiert une compréhension du cheminement des informations dans le système d'information, qu'il pourrait y en avoir d'autres.

Informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires

A142. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires. Voici des exemples de telles informations :

- les informations provenant de contrats de location fournies dans les états financiers, comme les options de renouvellement ou les paiements futurs au titre de la location;
- les informations fournies dans les états financiers qui sont produites par le système de gestion des risques de l'entité;
- les informations en juste valeur produites par des experts choisis par la direction et fournies dans les états financiers;
- les informations fournies dans les états financiers provenant de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou communiquées dans les états financiers, notamment les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple :
 - les hypothèses élaborées à l'interne pouvant avoir une incidence sur la durée de vie utile d'un actif,
 - les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité;
- les informations fournies dans les états financiers concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles;
- les informations comptabilisées ou fournies dans les états financiers provenant des déclarations fiscales et des documents d'impôt de l'entité;
- les informations fournies dans les états financiers provenant d'analyses préparées à l'appui de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, comme

les informations, s'il en est, relatives aux événements ou aux situations relevés susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité¹¹³.

A143. Certains montants ou informations fournis dans les états financiers de l'entité (comme les informations concernant le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché) peuvent être fondés sur des informations provenant du système de gestion des risques de l'entité. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de comprendre tous les aspects du système de gestion des risques; il exerce son jugement professionnel pour déterminer la compréhension qu'il est nécessaire d'acquérir.

Compréhension du recours à l'informatique dans le contexte du système d'information (Réf. : alinéa 35 d))

A144. L'auditeur doit comprendre l'environnement informatique qui est pertinent pour le système d'information de l'entité, car des aspects de cet environnement, dont l'utilisation que fait l'entité des applications informatiques, peuvent donner lieu à des risques découlant du recours à l'informatique. La nature et l'importance de ces risques sont fonction de la mesure dans laquelle le bon déroulement des processus du système d'information de l'entité ainsi que l'exhaustivité et l'exactitude des données et des informations sous-jacentes dépendent de l'informatique, y compris de contrôles automatisés. Pour répondre à ces risques, l'entité peut mettre en place des contrôles généraux informatiques. Ces contrôles peuvent être pertinents pour l'audit et l'auditeur pourrait devoir en tenir compte lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle au niveau des assertions.

A145. Voici des exemples de risques découlant du recours à l'informatique :

- confiance inappropriée dans des applications informatiques qui ne traitent pas les données avec exactitude, qui traitent des données inexactes, ou les deux;
- accès non autorisé aux données pouvant aboutir à des destructions ou modifications inappropriées de données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou inexistantes ou l'enregistrement inexact d'opérations. L'accès de multiples utilisateurs à une base de données commune peut poser des risques particuliers;
- possibilité que le personnel du service informatique obtienne des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de ses fonctions, et que la séparation des tâches se trouve ainsi compromise;
- modifications non autorisées des données dans les fichiers maîtres;
- modifications non autorisées d'applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique;
- non-réalisation de modifications nécessaires d'applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique;
- interventions manuelles inappropriées;
- perte possible de données ou incapacité d'accéder aux données requises.

A146. Pour acquérir une compréhension de l'environnement informatique, l'auditeur peut choisir d'identifier les applications informatiques et l'infrastructure informatique sous-jacente en même temps qu'il acquiert une compréhension du cheminement des informations sur les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes dans le système d'information.

¹¹³ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 19 et 20.

A147. Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'environnement informatique, l'auditeur peut aussi acquérir une compréhension générale des processus informatiques et du personnel qui s'occupe de l'environnement informatique (par exemple, le nombre de personnes faisant partie du personnel de soutien informatique chargé de la sécurité et de la gestion des modifications de l'environnement informatique, et le niveau de compétence de ces personnes), ce qui l'aide à comprendre la complexité de l'environnement informatique. Cette compréhension peut comprendre l'identification de changements importants qui sont survenus dans l'environnement informatique et qui se traduisent, par exemple, par une modification importante du cheminement des opérations ou des informations dans le système d'information de l'entité.

A148. L'acquisition d'une compréhension de l'environnement informatique selon l'alinéa 35 d) et l'identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit selon le paragraphe 40 peuvent faire l'objet d'un processus itératif ou se faire simultanément. Voici des exemples de questions qu'il peut être pertinent pour l'auditeur de prendre en considération, que ce soit pour acquérir une compréhension de l'environnement informatique ou pour identifier les aspects pertinents pour l'audit :

- la proportion de procédures de traitement qui sont automatisées et la complexité de ces procédures, y compris la question de savoir s'il existe des procédures de traitement sans papier hautement automatisées;
- la mesure dans laquelle le traitement de l'information par l'entité repose sur les rapports générés par le système;
- la méthode de saisie de données (saisie manuelle, saisie par le client ou par le fournisseur, ou téléchargement de fichiers, par exemple);
- la manière dont l'informatique est utilisée pour permettre la communication entre les applications, les bases de données ou d'autres éléments de l'environnement informatique, en interne ou à l'externe, selon le cas, grâce à des interfaces;
- le volume et la complexité des données numériques qui sont traitées par le système, et le fait que des documents comptables ou d'autres informations sont stockés ou non sous forme numérique;
- les questions touchant des aspects particuliers de l'environnement informatique, telles que :
 - le type d'application (par exemple, application commerciale peu ou pas personnalisée ou, au contraire, très personnalisée, ou application fortement intégrée qui a été soit achetée et personnalisée soit développée en interne),
 - la complexité de la nature des applications informatiques et de l'infrastructure informatique sous-jacente,
 - la complexité des questions liées à la sécurité de l'environnement informatique, dont la vulnérabilité des applications informatiques, des bases de données et d'autres éléments de l'environnement informatique aux risques de cybersécurité, notamment lorsque des opérations sont effectuées au moyen du Web ou d'interfaces externes,
 - l'ampleur des changements survenus dans l'environnement informatique (par exemple, les nouveautés dans cet environnement ou les modifications importantes apportées aux applications informatiques ou à l'infrastructure informatique),
 - la question de savoir si l'entité a recours aux services d'hébergement de tiers ou si elle externalise ses services informatiques,
 - la question de savoir si l'entité a recours à des technologies émergentes qui ont une incidence sur son information financière;

- la question de savoir s'il y a eu une conversion de données majeure au cours de la période et, si tel est le cas, la nature et l'importance des changements et la méthode de conversion;
- la question de savoir si l'on a changé des programmes pour modifier la manière dont l'information est traitée et, si tel est le cas, l'ampleur des changements qui ont eu lieu au cours de la période.

A149. Il peut être plus facile pour l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'environnement informatique d'une petite entité relativement peu complexe qui utilise un logiciel commercial et qui, faute de pouvoir accéder au code source, ne peut apporter aucune modification aux programmes. Il est possible qu'une telle entité n'ait pas de personnel du service informatique à proprement parler, mais qu'elle ait nommé un administrateur pour la gestion des droits d'accès des employés aux applications informatiques ou pour l'installation des mises à jour qu'envoie le fournisseur. Voici des exemples d'éléments particuliers que l'auditeur peut prendre en considération lorsqu'il acquiert une compréhension de la nature d'un progiciel comptable commercial, qui est parfois l'unique application informatique utilisée dans le système d'information d'une petite entité relativement peu complexe :

- la mesure dans laquelle le logiciel est éprouvé et réputé pour sa fiabilité;
- la mesure dans laquelle l'entité peut modifier le code source du logiciel;
- la nature et l'ampleur des modifications qu'a subies le logiciel. Nombre de progiciels offrent des options de configuration (choix ou modification des paramètres de l'information, par exemple). Dans ce cas, le code source n'est généralement pas modifié, mais l'auditeur peut tout de même tenir compte de la gamme d'options de configuration que peut choisir l'entité lorsqu'il s'assure de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations produites par le logiciel qui sont utilisées comme éléments probants.

A150. Dans les environnements informatiques complexes, il peut y avoir des applications informatiques qui, en raison de leur haut degré de personnalisation ou d'intégration, sont plus difficiles à comprendre. Les processus ou les applications informatiques se rapportant à l'information financière peuvent être intégrés à d'autres applications informatiques. Ainsi, il est possible que les applications informatiques utilisées aux fins de l'information financière reçoivent des données d'autres applications informatiques servant aux activités d'exploitation de l'entité. Ces dernières peuvent alors être pertinentes pour l'information financière, même si elles servent en premier lieu à l'exploitation de l'entité. Les environnements informatiques complexes nécessitent souvent un service informatique doté de processus structurés et composé d'employés possédant des compétences en développement de logiciels et en maintenance d'environnement informatique. Il peut aussi arriver qu'une entité confie la gestion de certains aspects ou de certains processus de son environnement informatique à des tiers fournisseurs de services.

Évaluation de la conception des contrôles du système d'information pertinents pour l'information financière (Réf. : par. 36)

A151. Le système d'information pertinent pour l'information financière englobe les processus d'information financière de l'entité ainsi que les membres de son personnel, les systèmes informatiques et autres ressources affectés à l'application de ces processus. Ces derniers visent à saisir, à stocker et à traiter des données provenant de sources internes et externes ainsi qu'à produire les documents comptables de l'entité et à générer l'information qu'elle doit fournir dans ses états financiers. Ces processus visent également à assurer la conformité aux exigences et aux principes du référentiel d'information financière applicable ainsi qu'à ceux d'autres textes légaux ou réglementaires applicables. Les paragraphes 10 à 12 de l'Annexe 3 font état d'autres éléments à prendre en considération en ce qui a trait au système d'information.

A152. Les modalités de conception du système d'information sont énoncées dans les politiques et procédures qui définissent la nature, le calendrier et l'étendue des processus d'information financière de l'entité et décrivent comment les membres du personnel de l'entité, ses systèmes informatiques et autres ressources sont affectés à l'application de ces processus. Dans la présente norme ISA, ces contrôles sont désignés comme des contrôles du système d'information pertinent pour l'information financière. Ces politiques et procédures peuvent être consignées en bonne et due forme, par exemple dans un manuel d'information financière, ou peuvent être établies de façon moins formelle en étant communiquées par la direction.

A153. Pour acquérir la compréhension du système d'information, l'auditeur peut s'y prendre de différentes façons. Voici des exemples de procédures d'évaluation des risques que l'auditeur peut combiner pour acquérir une telle compréhension :

- l'inspection des manuels décrivant les politiques et les processus ou d'autres documents portant sur le système d'information de l'entité;
- des demandes d'informations auprès des membres concernés du personnel au sujet des procédures de déclenchement, d'enregistrement, de traitement et de communication des opérations ou du processus d'information financière de l'entité;
- l'observation de l'application des politiques ou des procédures par le personnel de l'entité;
- la sélection d'opérations et le suivi de leur cheminement dans le processus applicable du système d'information.

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes, à elles seules, pour acquérir la compréhension requise.

A154. L'auditeur utilise les éléments probants obtenus par la mise en œuvre de ces procédures d'évaluation des risques pour évaluer la conception des contrôles du système d'information pertinent pour l'information financière et pour déterminer si ceux-ci ont été mis en place. Dans son évaluation de la conception des contrôles du système d'information de l'entité pertinent pour l'information financière, l'auditeur se demande si ces contrôles répondraient aux objectifs de l'information financière s'ils étaient mis en place tels qu'ils ont été conçus et fonctionnaient efficacement.

A155. Le recours à des techniques automatisées est également possible si l'auditeur peut soit accéder directement aux bases de données du système d'information de l'entité qui contiennent les documents comptables relatifs aux opérations, soit télécharger ces bases de données. Les informations ainsi obtenues peuvent aider l'auditeur à vérifier sa compréhension du cheminement des opérations dans le système d'information, de leur déclenchement dans les documents comptables jusqu'à leur enregistrement dans le grand livre général, en lui permettant de retracer les écritures de journal ou d'autres enregistrements électroniques, que ce soit pour une opération donnée ou pour l'ensemble des opérations (population entière). L'analyse de vastes ensembles d'opérations, voire d'ensembles complets, peut révéler des écarts par rapport aux procédures de traitement normales ou prévues, et ainsi permettre l'identification d'autres risques d'anomalies significatives découlant de procédures inhabituelles.

A156. Quelles que soient les techniques qu'il utilise pour évaluer la conception du système d'information et déterminer si celui-ci a été mis en place, l'auditeur peut s'appuyer sur sa compréhension de la provenance des données et des applications informatiques servant à leur traitement afin de comprendre l'environnement informatique.

A157. L'entité met aussi en place des contrôles qui sont conçus pour assurer l'efficacité du fonctionnement des contrôles intégrés au système d'information. Pour les besoins des normes ISA, les contrôles à l'égard du système d'information sont traités comme des contrôles faisant partie de la composante «activités de contrôle» et peuvent être identifiés comme des contrôles pertinents pour l'audit. Ces contrôles visent notamment à maintenir l'intégrité et la sécurité des données saisies, stockées ou traitées ainsi que celles des documents comptables produits et de l'information générée par le système d'information. L'auditeur est tenu, selon le paragraphe 42, d'évaluer la conception de ces contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place. La mise en œuvre des procédures qu'il conçoit à cette fin peut coïncider avec celle des procédures servant à évaluer la conception des contrôles du système d'information pertinent pour l'information financière. Par exemple, lorsqu'il suit à la trace une opération afin de tester le cheminement d'une catégorie d'opérations, l'auditeur peut en profiter pour évaluer en même temps la conception et la mise en place des contrôles pertinents pour l'audit (par exemple, les approbations ou les rapprochements) qui concernent cette catégorie d'opérations.

Communication (Réf. : par. 37)

A158. Il importe que la communication par l'entité des rôles et des responsabilités ainsi que des questions importantes concernant l'information financière permette de comprendre les rôles et responsabilités respectifs des différents intervenants dans le système de contrôle interne pertinent pour l'information financière. La communication peut englober notamment des aspects tels que le niveau de compréhension, par les membres du personnel, de la manière dont leur rôle dans le système d'information est lié au travail d'autres personnes, ainsi que les moyens dont ils disposent pour signaler les écarts à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. La communication peut prendre la forme de manuels de politiques et de manuels d'information financière, surtout dans les grandes entités.

A159. Dans les petites entités relativement peu complexes, la communication peut être moins structurée et plus simple que dans les grandes entités (par exemple, absence de manuels officiels) en raison d'un nombre plus réduit de niveaux hiérarchiques, ainsi que de la plus grande visibilité et disponibilité de la direction. Peu importe la taille de l'entité, le maintien de voies de communication ouvertes contribue à ce que les écarts soient signalés et fassent l'objet de mesures correctives.

Activités de contrôle (Réf. : par. 38)

A160. Les contrôles de la composante «activités de contrôle» comprennent les contrôles à l'égard du cheminement, dans le système d'information, des informations sur les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes ainsi qu'à l'égard du processus d'information financière suivi aux fins de la préparation des états financiers. Il s'agit de contrôles des applications et de contrôles généraux informatiques qui pourraient les uns et les autres être automatisés ou manuels. Qu'ils concernent l'environnement informatique ou les systèmes manuels, les contrôles peuvent avoir divers objectifs et être exécutés à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels. Parmi les exemples de contrôles faisant partie de la composante «activités de contrôle», il y a notamment les autorisations et les approbations, les rapprochements, les vérifications (comme les contrôles d'édition ou de validation et les calculs automatisés), la séparation de tâches ainsi que les contrôles physiques ou logiques, y compris ceux qui assurent la sauvegarde des actifs.

A161. Quelle que soit la taille de l'entité, les contrôles en place sont généralement similaires, mais il est possible que le degré de formalité de leur mise en œuvre dans les petites entités relativement peu complexes ne soit pas le même que dans les grandes entités. En outre, dans les petites entités relativement peu complexes, il peut y avoir plus de contrôles qui sont effectués directement par

la direction. Par exemple, la centralisation auprès de la direction du pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut tenir lieu de contrôle étroit sur certains des soldes de comptes principaux et certaines des opérations principales.

- A162. Un même contrôle peut être en partie automatisé et en partie manuel. C'est notamment le cas de certains contrôles qui reposent sur des informations générées par un système informatique (telles qu'un relevé des écarts) et qui comportent des procédures manuelles (examen et suivi, par exemple). Les applications informatiques étant largement utilisées aux fins de l'information financière, on trouve souvent, dans les entités, une majorité de contrôles automatisés ou, du moins, une combinaison de contrôles automatisés et de contrôles manuels. Dans certains cas, l'entité utilise des technologies de gestion de flux de travail ou des documents justificatifs sous forme électronique pour les autorisations, les approbations et les rapprochements.
- A163. Lorsqu'une grande proportion des contrôles concernant l'information financière auxquels la direction a recours ou sur lesquels elle s'appuie sont entièrement ou partiellement automatisés, il peut être d'autant plus important que l'entité mette en place des contrôles généraux informatiques qui assurent le fonctionnement continu des éléments automatisés des contrôles des applications.
- A164. Dans les petites entités relativement peu complexes qui n'ont pas beaucoup d'employés, la mesure dans laquelle la séparation des tâches est faisable en pratique peut être limitée. Toutefois, dans une entité gérée par le propriétaire-dirigeant, il arrive que celui-ci soit à même d'exercer, grâce à une intervention directe, une surveillance plus efficace que dans le cas d'une plus grande entité, ce qui peut compenser les possibilités généralement plus limitées de séparation des tâches. Par contre, comme il est précisé dans la norme ISA 240, le fait que la direction soit assumée par une seule personne peut constituer une déficience potentielle du contrôle, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles¹¹⁴.
- A165. Les contrôles de la composante «activités de contrôle» peuvent comprendre des contrôles mis en place par la direction afin de répondre aux risques d'anomalies significatives découlant d'informations n'ayant pas été préparées conformément au référentiel d'information financière applicable. Ces contrôles peuvent porter sur les informations fournies dans les états financiers ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires.

Contrôles pertinents pour l'audit (Réf. : par. 39 à 41)

Identification des contrôles qui sont pertinents pour l'audit (Réf. : par. 39)

- A166. Les contrôles pertinents pour l'audit sont pour la plupart des contrôles directs et se rattachent le plus souvent à la composante «activités de contrôle», puisqu'il s'agit généralement de contrôles sur le système d'information de l'entité qui concernent des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Cela dit, il peut aussi y avoir des contrôles directs dans les composantes «environnement de contrôle», «processus d'évaluation des risques par l'entité» ou «processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité». Les contrôles qui répondent à au moins un des critères énumérés au paragraphe 39 doivent être identifiés comme pertinents pour l'audit. Cependant, lorsque plusieurs contrôles permettent chacun d'atteindre le même objectif, il n'est pas nécessaire d'identifier chacun d'eux comme étant pertinent.
- A167. Les contrôles pertinents pour l'audit doivent comprendre les contrôles afférents aux écritures de journal, étant donné que le transfert des informations entre les systèmes de traitement des opérations et le grand livre général se fait habituellement au moyen d'écritures de journal — courantes ou non, automatisées

¹¹⁴ Norme ISA 240, paragraphe A27.

ou manuelles. La mesure dans laquelle les autres contrôles sont pertinents pour l'audit dépend de la nature de l'entité et de la stratégie qu'a définie l'auditeur en ce qui a trait aux procédures d'audit complémentaires. Ainsi, dans le cas d'une petite entité relativement peu complexe, il se peut que le système d'information de l'entité soit simple et que l'auditeur ne soit pas tenu, et n'ait pas l'intention, de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Il se peut aussi que l'auditeur n'ait identifié aucun risque important et aucun autre risque d'anomalies significatives l'obligeant à évaluer la conception des contrôles et à déterminer si ces contrôles ont été mis en place. L'auditeur peut alors déterminer que les seuls contrôles pertinents pour l'audit sont ceux qui portent sur les écritures de journal.

Contrôles qui concernent les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : alinéa 39 a))

A168. Selon le paragraphe 51, l'auditeur détermine s'il y a des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. Si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, il doit, selon la norme ISA 330¹¹⁵, concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents qui concernent les risques d'anomalies significatives en question. Par conséquent, les contrôles en place concernant de tels risques sont pertinents pour l'audit.

Contrôles qui concernent les risques qui sont identifiés comme des risques importants (Réf. : alinéa 39 b))

A169. L'auditeur détermine, conformément au paragraphe 49, si l'un ou l'autre des risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions constitue un risque important. Un risque important est un risque qui se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent et qui, pour cette raison, fait partie des risques d'anomalies significatives pour lesquels l'auditeur doit, conformément à la norme ISA 330¹¹⁶, obtenir les éléments probants les plus convaincants. Selon le paragraphe 39, l'auditeur doit identifier les contrôles qui concernent les risques importants comme pertinents pour l'audit. Les procédures d'évaluation des risques que l'auditeur met en œuvre, conformément au paragraphe 42, afin de comprendre ces contrôles permettent également d'obtenir des éléments probants à l'égard des risques importants.

A170. Qu'il ait l'intention ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui concernent les risques importants, l'auditeur peut juger utile, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant à ces risques, comme l'exige la norme ISA 330¹¹⁷, de se servir de la compréhension qu'il a acquise à l'égard de la manière dont la direction répond aux risques importants. Bien que les risques associés à des opérations importantes non courantes ou à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement soient souvent moins susceptibles de faire l'objet de contrôles de routine, il est possible que la direction ait pris d'autres mesures pour faire face à ces risques. En conséquence, pour déterminer si l'entité a conçu et mis en place des contrôles à l'égard des risques importants associés à de telles opérations et questions, l'auditeur se demande notamment si, et comment, la direction répond aux risques. Voici certaines des réponses possibles :

- contrôles tels qu'un examen des hypothèses par la haute direction ou par des experts;
- recours à des processus documentés pour établir des estimations comptables;

¹¹⁵ Norme ISA 330, paragraphe 8.

¹¹⁶ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

¹¹⁷ Norme ISA 330, paragraphe 21.

- procédure d'approbation par les responsables de la gouvernance.

A171. Par exemple, dans le cas d'un événement isolé, tel que la réception de la signification d'une poursuite importante, l'appréciation de la réponse de l'entité peut notamment consister à déterminer si l'affaire a été soumise à des experts compétents (comme les conseillers juridiques internes ou des avocats externes), si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A172. La norme ISA 240¹¹⁸ exige que l'auditeur considère comme des contrôles pertinents pour l'audit les contrôles qui concernent les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et explique qu'il est important pour l'auditeur d'acquérir une compréhension des contrôles conçus, mis en place et maintenus par la direction pour prévenir et détecter les fraudes. En identifiant les contrôles pertinents pour l'audit qui concernent les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à une non-séparation des tâches.

A173. Il se peut que, dans certains cas, la direction n'ait pas répondu adéquatement à des risques importants par la mise en place de contrôles relatifs à ces risques. Le défaut de mise en place de ces contrôles par la direction est l'indice d'une déficience importante du contrôle¹¹⁹.

Contrôles afférents aux écritures de journal (Réf. : alinéa 39 c)

A174. Le système d'information d'une entité comporte normalement l'utilisation d'écritures de journal courantes qui sont requises de façon récurrente pour enregistrer dans le grand livre général ou dans les livres auxiliaires des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements, ou pour enregistrer les estimations comptables qui sont faites périodiquement par la direction, par exemple les révisions de l'estimation comptable des créances irrécouvrables.

A175. Le processus d'information financière d'une entité comprend également l'utilisation d'écritures de journal non courantes pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Ces écritures comprennent notamment les ajustements de consolidation, les écritures relatives à un regroupement d'entreprises ou à une cession d'entreprise, ou des estimations non récurrentes, telles qu'une dépréciation d'actif. Dans les systèmes comptables tenus manuellement, les écritures de journal non courantes peuvent être repérées par l'inspection des livres, des journaux et des documents justificatifs. Lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et l'établissement des états financiers, il se peut que ces écritures n'existent que sous forme électronique et qu'elles soient plus facilement repérables par l'application de techniques automatisées. Ainsi, le recours à des techniques automatisées pour l'analyse de l'ensemble d'une population d'écritures de journal du grand livre général peut aider l'auditeur à comprendre la nature et l'étendue de ces écritures, à identifier les soldes de comptes qui font l'objet d'écritures courantes et non courantes et à identifier les membres du personnel de l'entité qui ont passé ou autorisé ces écritures. Pour connaître les contrôles afférents aux écritures de journal qui ont été mis en place par l'entité, l'auditeur peut combiner ces techniques à des demandes d'informations adressées à la direction ou à l'inspection de documents justificatifs se rapportant aux écritures de journal.

¹¹⁸ Norme ISA 240, paragraphes 27 et A32.

¹¹⁹ Norme ISA 265, paragraphe A7.

Tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : alinéa 39 d))

A176. Si l'auditeur détermine qu'il y a des risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, il doit, selon la norme ISA 330¹²⁰, concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents. Par ailleurs, si l'auditeur a volontairement choisi de tenir compte de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, ces contrôles doivent être identifiés comme pertinents pour l'audit, puisque la norme ISA 330¹²¹ exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des tests à leur égard. Par exemple, l'auditeur peut choisir de tester les contrôles sur les catégories d'opérations courantes, car il s'agit parfois de l'approche la plus efficace ou la plus efficiente lorsqu'il y a un grand nombre d'opérations homogènes.

A177. Les risques d'anomalies significatives que l'auditeur a identifiés au niveau des états financiers peuvent aussi avoir une incidence sur le fait que celui-ci ait ou non l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, si l'auditeur relève des déficiences dans l'environnement de contrôle, cela peut influencer sur ses attentes quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles directs en général.

A178. L'auditeur peut avoir l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles portant sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations produites par l'entité s'il compte se servir de ces informations comme éléments probants. En effet, l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles peut faire partie des considérations dont il prévoit de tenir compte lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires lui permettant de s'assurer de la fiabilité de ces informations. L'auditeur peut aussi avoir l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles liés aux objectifs en matière d'exploitation et de conformité si ces contrôles ont trait à des données qu'il évalue ou utilise dans le cadre de ses procédures d'audit.

Autres contrôles pertinents pour l'audit (Réf. : alinéa 39 e))

A179. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer dans quelle mesure d'autres contrôles sont pertinents pour l'audit. Pour savoir s'il est approprié qu'il consacre plus d'attention à l'évaluation de la conception des contrôles et à la vérification de leur mise en place, afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, l'auditeur exerce son jugement en prenant en considération :

- sa connaissance de l'existence ou de l'absence de contrôles, obtenue lors de l'acquisition de sa compréhension des composantes du système de contrôle interne. Par exemple, dans le cas d'une nouvelle mission ou lorsque l'entité a apporté des changements importants à son système d'information, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir plus d'information sur les contrôles de l'entité pour disposer d'une base lui permettant de concevoir des procédures d'audit complémentaires, notamment pour prendre la décision de tester ou non l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
- les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et son évaluation du risque inhérent au niveau des assertions pour chacun de ces risques, étant donné que la norme ISA 330 lui impose d'obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé¹²². Lorsqu'il détermine que des risques autres que des risques

¹²⁰ Norme ISA 330, paragraphe 8.

¹²¹ Norme ISA 330, alinéa 8 a).

¹²² Norme ISA 330, alinéa 7 b).

importants sont élevés, l'auditeur peut identifier les contrôles les concernant comme pertinents pour l'audit. Il en évalue alors la conception et détermine s'ils ont été mis en place, comme dans le cas des contrôles qui concernent des risques importants, ce qui lui permet d'obtenir des éléments probants à l'égard de ces risques élevés. La compréhension des contrôles qu'il acquiert de cette façon peut aussi l'aider à concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques.

Applications informatiques et autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit (Réf. : alinéa 35 d) et par. 40)

- A180. Une entité peut avoir recours à l'informatique, ou s'appuyer sur celle-ci, pour assurer l'exactitude du traitement et le maintien de l'intégrité des informations dans le système d'information pertinent pour son information financière. Lorsque, conformément à l'alinéa 35 d), l'auditeur a acquis une compréhension de l'environnement informatique de l'entité, il peut avoir obtenu de l'information sur la nature et le nombre des applications informatiques et sur la complexité des processus informatiques faisant partie de cet environnement. L'acquisition d'une compréhension générale du rôle que joue la mise en place de contrôles généraux informatiques dans les processus informatiques de l'entité peut aider l'auditeur à déterminer s'il y a des applications informatiques qui peuvent être pertinentes pour l'audit, du fait que la direction s'en sert aux fins de l'information financière. L'auditeur doit aussi tenir compte des points mentionnés au paragraphe 39, car ils lui seront possiblement utiles pour identifier les contrôles généraux informatiques qui, compte tenu des applications informatiques auxquelles ils se rapportent, peuvent être pertinents pour l'audit.
- A181. Dans une petite entité relativement peu complexe qui utilise un logiciel commercial et qui, faute de pouvoir accéder au code source, ne peut apporter aucune modification aux programmes, il se peut que le seul processus informatique soit celui par lequel l'entité procède aux mises à jour de logiciel que lui envoie son fournisseur, par exemple. En outre, il est possible que la direction d'une telle entité n'ait pas recours aux applications informatiques et aux contrôles qui y sont intégrés pour assurer le maintien de l'intégrité des informations, et qu'elle se fie plutôt au rapprochement des informations sur les opérations traitées au moyen d'applications informatiques et des informations se trouvant dans des documents papier ou des documents externes (comme le rapprochement des ventes au comptant et des dépôts indiqués sur un relevé bancaire). Lorsque l'entité utilise une application informatique bien connue, couramment utilisée et considérée comme fiable, qu'elle ne peut en modifier la programmation, et qu'elle conserve une copie papier des documents comptables, l'auditeur peut déterminer qu'il n'y a aucune application informatique pertinente pour l'audit. Dans un tel cas, la mise en œuvre de procédures de corroboration lui fournira probablement des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations produites par l'entité devant à leur tour servir comme éléments probants, sans qu'il soit nécessaire de tester les contrôles liés à la production de ces informations.
- A182. Dans une grande entité, il est possible que le recours à l'informatique soit plus important, que l'environnement informatique comporte de nombreuses applications informatiques et que cet environnement soit géré au moyen de processus informatiques complexes. Si l'environnement informatique de l'entité est particulièrement complexe, il est probable qu'il soit nécessaire d'inclure dans l'équipe des membres possédant des compétences spécialisées en informatique qui seront appelés à participer à l'identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit.

Points à prendre en compte dans l'identification des applications informatiques qui sont pertinentes pour l'audit

- A183. Parmi les contrôles automatisés qui, selon le paragraphe 40, peuvent être identifiés comme pertinents pour l'audit, il y a les calculs automatisés et les contrôles sur les données d'entrée, le traitement et les données de sortie, tels que le triple rapprochement (bons de commande, bordereaux d'expédition, factures). Quant aux rapports générés par le système dont l'auditeur pourrait vouloir se servir comme éléments probants, il peut s'agir, par exemple, de rapports chronologiques des créances clients ou de rapports d'évaluation des stocks.
- A184. Pour savoir si des applications informatiques qui comportent des contrôles automatisés et qui génèrent des rapports sont pertinentes pour l'audit, l'auditeur tient généralement compte de la mesure dans laquelle l'entité peut accéder au code source pour modifier les programmes liés à ces contrôles ou aux applications informatiques. Afin d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des rapports générés par le système devant à leur tour servir comme éléments probants, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures de corroboration portant sur les données d'entrée et de sortie de ces rapports. Dans d'autres cas, il peut avoir l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur la préparation et la mise à jour de ces rapports; l'application informatique qui génère les rapports sera alors probablement pertinente pour l'audit.
- A185. Il peut y avoir une fonction de génération de rapports à même l'application informatique, mais il arrive aussi que l'entité ait recours à une application distincte (générateur de rapports). Dans ce dernier cas, l'auditeur devra parfois déterminer d'où proviennent les rapports générés par le système (c'est-à-dire qu'il devra trouver l'application qui prépare les rapports ainsi que les sources de données utilisées) pour identifier les applications informatiques qui sont pertinentes pour l'audit. Il se peut que les sources de données utilisées par les applications informatiques soient des bases de données qui sont seulement accessibles par l'intermédiaire de l'application informatique ou dont l'accès est restreint aux membres du personnel du service informatique qui détiennent des droits d'administrateur. Dans d'autres cas, la source de données peut être un entrepôt de données qui est lui-même considéré comme une application informatique pertinente pour l'audit.
- A186. La capacité de l'entité d'assurer le maintien de l'intégrité des informations qui sont stockées dans le système d'information, ou traitées au moyen de celui-ci, peut varier selon la complexité et le volume des opérations et des autres informations concernées. Si les données qui étayent une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante sont complexes et volumineuses, il sera d'autant plus difficile pour l'entité d'assurer le maintien de l'intégrité des informations en ayant seulement recours à des contrôles des applications (par exemple, des contrôles sur les données d'entrée et de sortie ou des contrôles de revue). Il sera aussi moins probable que l'auditeur soit en mesure d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de ces informations, s'il compte s'en servir à leur tour comme éléments probants, en ayant seulement recours à des procédures de corroboration. Parfois, lorsque les opérations sont peu complexes et peu volumineuses, la direction peut avoir recours à un contrôle des applications qui permet à lui seul de vérifier l'exhaustivité et l'exactitude des données (par exemple, un rapprochement permettant de vérifier la concordance entre les bons de commande individuels qui ont été traités et pour lesquels il existe une facture et les informations se trouvant sur les documents papier d'où proviennent les données qui ont été saisies initialement dans l'application informatique). Lorsque l'entité a recours à des contrôles généraux informatiques pour assurer le maintien de l'intégrité de certaines informations utilisées par les applications informatiques, l'auditeur peut déterminer que ces applications sont pertinentes pour l'audit.
- A187. Lorsque l'entité a recours à des procédures sans papier hautement automatisées pour le traitement de ses opérations et que ces procédures reposent sur de nombreuses applications informatiques

intégrées, il est possible que l'auditeur identifie un risque pour lequel les procédures de corroboration ne sont pas suffisantes à elles seules. Il y aura alors probablement des contrôles automatisés parmi les contrôles pertinents pour l'audit. De plus, il se peut que l'entité ait recours à des contrôles généraux informatiques pour assurer le maintien de l'intégrité des opérations traitées et des autres informations servant au traitement. Les applications informatiques ayant un rôle dans le traitement et le stockage des informations seront alors probablement pertinentes pour l'audit.

Identification des autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit

A188. Parmi les autres aspects de l'environnement informatique qui peuvent être pertinents pour l'audit, il y a le réseau, le système d'exploitation, les bases de données et, dans certains cas, les interfaces entre les applications informatiques. S'il n'y a aucune application informatique pertinente pour l'audit, aucun autre aspect de l'environnement informatique n'est pertinent pour l'audit. Si, au contraire, il y a des applications informatiques pertinentes pour l'audit, alors les autres aspects de l'environnement informatique peuvent être pertinents pour l'audit, selon la mesure dans laquelle ils soutiennent les applications informatiques identifiées comme pertinentes pour l'audit et interagissent avec elles. Les bases de données dans lesquelles se trouvent les données qui sont traitées par une application informatique pertinente pour l'audit sont elles aussi pertinentes pour l'audit. De même, le système d'exploitation est généralement pertinent pour l'audit, puisqu'il est souvent essentiel au fonctionnement des applications informatiques. Le réseau peut aussi être pertinent pour l'audit lorsque, par exemple, des applications informatiques utilisent Internet pour faciliter les interactions avec des fournisseurs ou des tiers.

Risques découlant du recours à l'informatique et contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit (Réf. : par. 41)

A189. L'étendue et la nature des risques découlant du recours à l'informatique varient selon la nature et les caractéristiques des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit. Il peut y avoir des risques informatiques particuliers si l'entité a recours aux services d'hébergement de tiers pour des aspects pertinents de son environnement informatique. Les risques informatiques découlant du recours à l'informatique sont généralement d'autant plus grands que les contrôles des applications qui sont automatisés sont nombreux ou complexes et que la direction s'appuie fortement sur ces contrôles pour assurer le traitement efficace des opérations ou le maintien efficace de l'intégrité des informations sous-jacentes. Des exemples de risques découlant du recours à l'informatique sont fournis au paragraphe A145.

A190. Les contrôles généraux informatiques sont des contrôles que l'entité met en place pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique. Pour identifier les contrôles généraux informatiques qui sont pertinents pour l'audit, l'auditeur se fonde donc sur la compréhension qu'il a acquise à l'égard des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit ainsi que des risques découlant du recours à l'informatique qui y sont associés. L'une des approches que peut adopter l'auditeur consiste à acquérir, pour chacune des applications informatiques et chacun des aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents pour l'audit, une compréhension des contrôles généraux informatiques portant sur les processus informatiques mis en place par l'entité pour la gestion des accès, des modifications apportées aux programmes et des activités liées à l'informatique. Lorsque l'entité utilise les mêmes processus informatiques pour l'ensemble de son environnement informatique ou pour certaines de ses applications informatiques, il est possible que l'auditeur identifie des risques communs découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques communs.

- A191. Lors de l'identification des risques découlant du recours à l'informatique, l'auditeur peut aussi prendre en compte la nature des applications informatiques ou des autres aspects de l'environnement informatique ainsi que les raisons pour lesquelles ces applications ou ces autres aspects sont identifiés comme pertinents pour l'audit. Pour certaines applications informatiques ou certains autres aspects de l'environnement informatique, il se peut que les risques identifiés concernent surtout les accès non autorisés ou les modifications apportées aux programmes sans autorisation. Pour ce qui est des bases de données ou des entrepôts de données, l'auditeur peut accorder une attention particulière, d'une part, au risque qu'un accès direct aux bases de données ait permis de modifier les données de façon inappropriée et, d'autre part, à la mesure dans laquelle il est possible de manipuler les informations directement.
- A192. En règle générale, les contrôles généraux informatiques portant sur les applications informatiques et sur les bases de données ont plus de chances d'être pertinents pour l'audit que ceux portant sur d'autres aspects de l'environnement informatique, puisqu'ils sont plus étroitement liés au traitement et au stockage des informations et qu'ils sont plus susceptibles d'être visés par les contrôles automatisés du système d'information de l'entité. Pour identifier les contrôles généraux informatiques, l'auditeur peut tenir compte non seulement des contrôles liés aux actions posées par les utilisateurs finaux, mais aussi de ceux liés aux actions du personnel du service informatique ou des fournisseurs de services informatiques.
- A193. L'identification des risques découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques pertinents pour l'audit nécessite généralement la participation dans l'équipe de membres qui possèdent des compétences spécialisées en informatique, sauf si l'environnement informatique de l'entité est très simple. Lorsque l'environnement informatique est complexe, cette participation est souvent essentielle et peut prendre une grande ampleur. L'Annexe 4 fournit de plus amples explications sur la nature des contrôles généraux informatiques qui sont couramment mis en place pour différents aspects de l'environnement informatique. On y trouve aussi des exemples de contrôles généraux informatiques pour certains processus informatiques.

Évaluation de la conception des contrôles pertinents pour l'audit et vérification de leur mise en place (Réf. : par. 42)

- A194. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si le contrôle, seul ou en association avec d'autres, a la capacité de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies significatives (c.-à-d. l'objectif de contrôle). La mise en place d'un contrôle suppose que le contrôle existe et que l'entité l'utilise. Mais comme il ne sert pas à grand-chose de juger de la mise en place d'un contrôle dont la conception est inefficace, il faut d'abord examiner la conception du contrôle. Un contrôle mal conçu peut constituer une déficience importante du contrôle.
- A195. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau d'assertions particulières. Il est généralement utile d'acquérir une compréhension des contrôles et d'établir des liens entre ceux-ci et les risques d'anomalies significatives dans le contexte des processus et, le cas échéant, des applications informatiques dans lequel ils s'inscrivent. Une fois que les liens avec les applications informatiques sont établis, il devient plus facile de rattacher les contrôles généraux informatiques identifiés comme pertinents pour l'audit aux contrôles dont ils favorisent le fonctionnement efficace. Il arrive souvent qu'un contrôle donné ne permette pas à lui seul de répondre adéquatement à un risque d'anomalies significatives. Dans bien des cas, plusieurs contrôles, associés à d'autres composantes du système de contrôle interne, sont nécessaires pour répondre à un risque d'anomalies significatives.

A196. Certains contrôles peuvent avoir une incidence précise sur un risque d'anomalies significatives particulier en ce qui a trait aux assertions concernant une catégorie d'opérations importante ou un solde de compte important spécifique. Par exemple, les contrôles qu'une entité a mis en place afin de s'assurer que son personnel compte et enregistre correctement les stocks lors de l'inventaire physique annuel sont directement liés aux risques d'anomalies significatives qui ont trait aux assertions sur l'existence et l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A197. Les contrôles qui favorisent le fonctionnement efficace d'autres contrôles sont des contrôles indirects. Plus le lien est indirect, plus le contrôle risque d'être inefficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies relatives à un risque d'anomalies significatives. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes du sommaire des ventes pour des magasins précis par région n'est en général lié qu'indirectement au risque d'anomalies significatives en ce qui a trait à l'assertion sur l'exhaustivité des produits. En conséquence, il se peut qu'un tel examen soit moins efficace pour réduire ce risque que des contrôles qui y sont liés plus directement, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation. De même, un contrôle général informatique ne permet généralement pas à lui seul de répondre à un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A198. Les procédures d'évaluation des risques appliquées pour obtenir des éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles pertinents pour l'audit peuvent comprendre :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité;
- l'observation de l'application de contrôles particuliers;
- l'inspection de documents et de rapports.

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes, à elles seules, pour évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents.

A199. Pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents pour l'audit, il ne suffit pas d'évaluer la conception et de déterminer s'ils ont été mis en place, sauf lorsqu'une certaine automatisation assure le fonctionnement systématique des contrôles. Par exemple, l'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à son fonctionnement efficace à d'autres moments au cours de la période faisant l'objet de l'audit. Cependant, l'auditeur peut évaluer la conception des contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place en même temps qu'il teste l'efficacité de leur fonctionnement lorsque, par exemple, une certaine automatisation assure le fonctionnement systématique des contrôles et que des mesures (telles que la mise en place de contrôles généraux informatiques qui fonctionnent efficacement) ont été prises en réponse aux risques découlant du recours à l'informatique qui sont pertinents. Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, y compris des contrôles indirects, sont décrits plus en détail dans la norme ISA 330¹²³.

A200. Les procédures d'évaluation des risques que l'auditeur met en œuvre pour obtenir des éléments probants sur la conception et la mise en place des contrôles pertinents pour l'audit ne sont pas suffisantes pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles (ni pour établir le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum), mais elles fournissent néanmoins de l'information importante pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur et pour la conception des procédures d'audit complémentaires. En plus d'aider l'auditeur à comprendre les composantes du système de contrôle interne de l'entité, les résultats de ces procédures d'évaluation des risques peuvent :

¹²³ Norme ISA 330, paragraphes 8 à 11.

- avoir une incidence sur les tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles qu'il prévoit de faire. Il n'y a aucune utilité à tester un contrôle dont la conception ou la mise en place est inefficace. Par contre, si un contrôle est conçu efficacement et mis en place, l'auditeur peut conclure qu'il convient de le tester afin de tenir compte de l'efficacité de son fonctionnement lors de la conception des procédures de corroboration. Lorsque l'auditeur a l'intention de tester un contrôle, l'information qu'il a obtenue sur la mesure dans laquelle ce contrôle permet de répondre à un ou à plusieurs risques d'anomalies significatives est prise en considération lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions;
- l'aider à mieux comprendre les risques d'anomalies significatives et à en identifier d'autres. Cette compréhension lui sera utile pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration lui permettant de répondre aux risques d'anomalies significatives, même s'il n'a pas l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, les résultats de ces procédures peuvent aider l'auditeur à prendre en considération d'éventuels écarts dans une population lorsqu'il conçoit des sondages;
- mener à l'identification de risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers si, par exemple, les résultats des procédures de l'auditeur ne concordent pas avec les attentes qu'il a définies à l'égard du système de contrôle interne de l'entité en se fondant sur l'information obtenue dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

A201. Les informations réunies lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants obtenus lors de l'évaluation de la conception des contrôles pertinents pour l'audit et de la vérification de leur mise en place, sont utilisées comme éléments probants à l'appui de l'évaluation des risques. L'évaluation des risques détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre conformément à la norme ISA 330. Aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la norme ISA 200¹²⁴.

A202. L'acquisition de la compréhension exigée par les paragraphes 23 à 25 et l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives constituent un processus itératif. Par exemple, il peut arriver que l'auditeur définisse ses attentes initiales concernant les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes en se fondant sur la compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable qu'il a acquise conformément au paragraphe 23. Ces attentes peuvent changer ou se confirmer à mesure que l'auditeur met en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques pour satisfaire aux exigences des paragraphes 24 et 25, notamment celles sur sa compréhension du système d'information de l'entité. Plus précisément, il se peut que l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives supplémentaires qui viennent confirmer l'importance de catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir qu'il soupçonnait déjà d'être importants. L'auditeur peut aussi identifier des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions touchant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir qu'il n'avait jusque-là pas considérés comme importants, ce qui peut l'amener à identifier d'autres catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes. (Réf. : alinéa 45 b) et par. 46)

¹²⁴ Norme ISA 200, paragraphe 15.

Utilisation des assertions

A203. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut se référer aux assertions données aux alinéas A204 a) et b) ci-dessous, ou encore les exprimer différemment pourvu que tous les aspects ci-dessous soient couverts. Il peut ainsi choisir de combiner les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements, ainsi que les informations connexes, avec celles concernant les soldes de comptes et les informations connexes.

A204. Les assertions auxquelles l'auditeur se réfère lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles peuvent entrer dans les catégories suivantes :

- a) les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements de la période faisant l'objet de l'audit, ainsi que les informations connexes :
 - i) réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité,
 - ii) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été, et toutes les informations connexes qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont bien été,
 - iii) exactitude : les montants et autres données qui se rapportent à ces opérations et événements ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations connexes ont été évaluées et présentées convenablement,
 - iv) séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période,
 - v) classement : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes,
 - vi) présentation : les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable;
- b) les assertions concernant les soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations connexes :
 - i) existence : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres existent,
 - ii) droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs correspondent aux obligations de l'entité,
 - iii) exhaustivité : tous les actifs, tous les passifs et tous les éléments de capitaux propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été, et toutes les informations connexes qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont bien été,
 - iv) exactitude, évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été inscrits dans les états financiers pour les bons montants et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation ont été correctement enregistrés, et les informations connexes ont été évaluées et présentées convenablement,
 - v) classement : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes,
 - vi) présentation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable.

A205. L'auditeur peut également se référer aux assertions données aux alinéas a) et b) du paragraphe A204, en les adaptant au besoin, lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies pouvant se trouver dans les informations fournies qui ne sont pas directement liées à des catégories d'opérations et à des événements ou à des soldes de comptes enregistrés. Par exemple, l'entité peut être tenue de décrire son exposition aux risques découlant d'instruments financiers et de préciser l'origine des risques, les objectifs, politiques et processus relatifs à la gestion des risques, et les méthodes suivies pour évaluer ces risques.

Considérations propres aux entités du secteur public

A206. Dans le cadre de ses assertions sur les états financiers, en sus des assertions indiquées aux alinéas a) et b) du paragraphe A204, la direction d'une entité du secteur public peut souvent déclarer que les opérations et événements ont été réalisés conformément aux textes légaux ou réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. De telles assertions peuvent être incluses dans l'étendue de l'audit des états financiers.

Identification des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 45)

A207. La compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable ainsi que du système de contrôle interne que doit acquérir l'auditeur sert de fondement à son identification des risques d'anomalies significatives. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui se répercutent de manière généralisée sur les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à des assertions précises au niveau d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information à fournir. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter de manière généralisée les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A208. Les risques d'anomalies significatives qui ne se répercutent pas sur les états financiers de manière généralisée sont des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, lesquels doivent être identifiés avant prise en compte des contrôles. Pour ce faire, l'auditeur s'appuie sur une évaluation préliminaire du risque inhérent qui comporte l'identification des risques présentant une possibilité raisonnable d'anomalies significatives. Les assertions auxquelles sont associés ces risques d'anomalies significatives sont des assertions pertinentes, et les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir auxquels sont associées les assertions pertinentes sont des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes.

A209. Lors de l'acquisition de la compréhension exigée par le paragraphe 23, l'auditeur tient compte des facteurs de risque inhérent. L'Annexe 2 fournit, à cet égard, des exemples d'événements et de situations pouvant indiquer l'existence possible d'anomalies qui pourraient s'avérer significatives.

Considérations propres aux entités du secteur public

A210. Dans le cas des entités du secteur public, l'identification des risques au niveau des états financiers peut se faire en tenant compte, entre autres, de questions relatives au climat politique, à l'intérêt public ou au caractère délicat des programmes concernés.

Catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes ainsi que les assertions pertinentes les concernant (Réf. : par. 46)

A211. L'auditeur détermine les catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes en se demandant s'il existe un ou plusieurs risques d'anomalies

significatives associés aux assertions portant sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir qui sont censés se trouver dans les états financiers (c.-à-d. s'il existe une possibilité raisonnable qu'elles comportent une anomalie significative, individuellement ou cumulée avec d'autres). Lorsque la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie significative est faible, il n'y a aucun risque identifié d'anomalie significative et l'assertion n'est pas pertinente. Pour déterminer les assertions pertinentes, l'auditeur prend en considération les informations obtenues par la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques concernant les risques identifiés d'anomalies significatives et les assertions qu'ils sont susceptibles d'affecter.

- A212. Lorsqu'il détermine les catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes en s'appuyant sur les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés, le fait de comprendre l'incidence des facteurs de risque inhérent sur les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir lui permet de prendre en considération les assertions connexes pouvant comporter des risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A83).
- A213. L'auditeur peut également avoir recours à des techniques automatisées pour confirmer l'identification de l'ensemble des catégories d'opérations importantes et des soldes de comptes importants, par exemple en analysant l'ensemble d'une population d'opérations afin d'en identifier la nature, la source, la taille et le volume. L'application de techniques automatisées peut notamment permettre à l'auditeur d'identifier qu'un compte à solde nul en fin de période se composait de nombreuses opérations de sens contraire et écritures de journal durant la période, ce qui indique que le solde de compte ou la catégorie d'opérations peut être important (par exemple, un «compte d'attente pour le traitement de prêts» dans une institution financière).

Identification des informations à fournir importantes

- A214. Les informations à fournir importantes comprennent les informations tant quantitatives que qualitatives auxquelles sont associées une ou plusieurs assertions. Les informations à fournir importantes qui ont des aspects qualitatifs portent par exemple sur :
- les liquidités ou les clauses restrictives, lorsque l'entité éprouve des difficultés financières;
 - les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur;
 - les principales sources d'incertitude relative aux estimations, notamment les hypothèses quant à l'avenir;
 - la nature d'un changement de méthode comptable et les autres informations pertinentes exigées par le référentiel d'information financière applicable, lorsque, par exemple, l'on s'attend à ce que de nouvelles obligations d'information financière aient une incidence importante sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière;
 - les accords de paiement fondé sur des actions, notamment les informations sur la manière dont les montants enregistrés ont été déterminés, et d'autres informations pertinentes;
 - les parties liées et les opérations entre parties liées;
 - les analyses de sensibilité, y compris les effets des changements dans les hypothèses retenues aux fins des techniques d'évaluation de l'entité, visant à permettre aux utilisateurs de comprendre l'incertitude de mesure sous-jacente à un montant comptabilisé ou communiqué.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : par. 47)

- A215. Étant donné que les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont un effet généralisé sur les états financiers, il n'est pas toujours possible d'identifier les assertions spécifiques qui sont les plus susceptibles d'être affectées par un risque en particulier (par exemple, le risque de contournement des contrôles par la direction). Dans d'autres cas, il se peut que l'auditeur identifie plusieurs assertions qui sont susceptibles d'être affectées par le risque, ce qui peut avoir des conséquences sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.
- A216. L'appréciation de la question de savoir si les risques identifiés se répercutent de manière généralisée sur les états financiers, comme l'exige l'alinéa 45 a), permet à l'auditeur de procéder à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des états financiers, comme l'exige le paragraphe 47. Dans son évaluation du risque inhérent au niveau des assertions, conformément à l'alinéa 48 b), l'auditeur prend en considération la détermination de l'effet des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers sur les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, comme l'exige l'alinéa 47 a).
- A217. La prise en compte des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peut être particulièrement pertinente lorsque l'auditeur analyse les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Par exemple, le risque de contournement des contrôles par la direction peut avoir un effet généralisé sur les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, même si l'auditeur peut considérer que certaines assertions sont plus susceptibles de comporter une anomalie en raison d'une plus grande vulnérabilité au parti pris de la direction ou à la fraude.
- A218. L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers sont influencées par la compréhension que l'auditeur a du système de contrôle interne de l'entité, y compris le résultat des évaluations exigées par le paragraphe 28 et l'alinéa 31 b) et toute déficience du contrôle relevée en application du paragraphe 43. Plus particulièrement, les risques au niveau des états financiers peuvent découler de déficiences dans l'environnement de contrôle ou d'événements ou de situations externes, comme un ralentissement de la conjoncture économique.
- A219. La compréhension de l'environnement de contrôle et des autres composantes du système de contrôle interne acquise par l'auditeur peut soulever des doutes sur la possibilité d'auditer les états financiers de l'entité, de sorte que cela peut avoir une incidence sur son opinion ou l'amener à démissionner. Par exemple :
- les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être graves au point de l'amener à conclure que le risque que les états financiers contiennent des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit;
 - les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'état et de la fiabilité de la comptabilité de l'entité peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra probablement pas réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.
- A220. La norme ISA 705 (révisée)¹²⁵ définit des exigences et fournit des indications sur la détermination des cas où l'auditeur se trouve amené à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou, comme il peut être nécessaire dans certains cas, à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

¹²⁵ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Évaluation du risque inhérent (Réf. : par. 48)

Évaluation de la probabilité et de l'ampleur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 48 a))

- A221. La mesure dans laquelle les événements et les situations qui ont été relevés en ce qui concerne des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes sont touchés par les facteurs de risque inhérent influe sur la mesure dans laquelle ces événements ou ces situations sont susceptibles de comporter des anomalies. Les facteurs de risque inhérent ont des conséquences sur l'évaluation de la probabilité et de l'ampleur des risques d'anomalies significatives que l'auditeur a identifiés au niveau des assertions. Plus une catégorie d'opérations, un solde de compte ou des informations à fournir sont susceptibles de comporter des anomalies, plus l'évaluation du risque inhérent est susceptible d'être élevée.
- A222. La partie de l'échelle de risque inhérent où se situe l'évaluation du risque d'anomalie est fonction des degrés relatifs de probabilité et d'ampleur de l'anomalie possible. Plus la probabilité et l'ampleur combinées sont élevées, plus le risque inhérent sera élevé, tandis que plus la probabilité et l'ampleur combinées sont faibles, plus le risque inhérent sera faible. Les aspects quantitatifs et qualitatifs de l'anomalie possible peuvent être pertinents pour la prise en compte de l'ampleur que l'anomalie pourrait prendre. Différentes combinaisons de probabilité et d'ampleur peuvent également donner lieu à une évaluation du risque inhérent plus élevée, par exemple, une probabilité plus faible combinée à une ampleur beaucoup plus élevée pourrait donner lieu à une évaluation du risque plus élevée. La détermination de la combinaison de probabilité et d'ampleur d'une anomalie possible relève du jugement professionnel de l'auditeur. Les risques importants, qui sont identifiés conformément au paragraphe 49, sont ceux qui se rapprochent de la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent.
- A223. Les anomalies dans des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir peuvent être jugées significatives en raison de leur ordre de grandeur, de leur nature ou des circonstances les entourant.
- A224. L'évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques individuels d'anomalies significatives en ce qui concerne les audits de petites entités relativement peu complexes peut être telle que l'évaluation d'une plus grande proportion de ces risques se rapproche de la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent.
- A225. Aux fins de l'élaboration de stratégies appropriées en réponse aux risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut, d'après son évaluation du risque inhérent, désigner les risques d'anomalies significatives en fonction de catégories relatives sur l'échelle de risque inhérent. Ces catégories relatives peuvent prendre différentes formes, par exemple recours à des catégories numériques (échelle de un à dix) dans le cas de certaines méthodes d'audit, ou description du degré relatif de risque (élevé, moyen, faible) sur l'échelle de risque inhérent. Quel que soit le type de catégorie utilisé, l'évaluation du risque inhérent par l'auditeur est appropriée lorsque la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés d'anomalies significatives au niveau des assertions prennent en compte cette évaluation du risque inhérent et les raisons qui la sous-tendent.
- A226. Lorsque l'auditeur procède à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions, il peut conclure que certains des risques d'anomalies significatives touchent de manière plus généralisée les états financiers dans leur ensemble et qu'ils sont susceptibles d'affecter de nombreuses assertions, auquel cas l'auditeur peut revoir l'identification des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.

A227. Dans les circonstances où les risques d'anomalies significatives sont identifiés au niveau des états financiers en raison de leur effet généralisé sur plusieurs assertions et où cet effet est associé à des assertions précises, l'auditeur tient compte, dans son évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, de l'évaluation exigée par l'alinéa 47 b), y compris les assertions identifiées qui sont touchées par ces risques. (Réf. : alinéa 48 b))

Considérations propres aux entités du secteur public

A228. Lorsqu'ils exercent leur jugement professionnel en ce qui concerne l'évaluation des risques d'anomalies significatives, les auditeurs d'entités du secteur public peuvent tenir compte de la complexité des textes réglementaires et des directives, ainsi que des risques de non-conformité aux autorisations.

Risques importants (Réf. : par. 49)

A229. Pour déterminer les risques importants, l'auditeur peut d'abord identifier les risques inhérents dont l'évaluation se rapproche de la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent. La détermination des risques inhérents dont l'évaluation se rapproche de la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent et qui, par conséquent, sont des risques importants, relève du jugement professionnel, à moins qu'il ne s'agisse d'un type de risque pour lequel il est précisé qu'il doit être traité comme un risque important conformément aux exigences d'une autre norme ISA (voir le paragraphe A230). Les opérations simples et courantes qui font l'objet de traitements systématiques sont moins susceptibles de donner lieu à des risques importants, car elles sont plus susceptibles de donner lieu à des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions dont l'évaluation se rapproche de la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent. Par ailleurs, les risques d'anomalies significatives qui peuvent être évalués comme comportant un risque inhérent plus élevé et, donc, comme des risques importants peuvent découler notamment des éléments suivants :

- les opérations pour lesquelles il existe de multiples traitements comptables acceptables de sorte qu'elles peuvent donner lieu à une certaine subjectivité;
- les estimations comptables qui présentent un degré élevé d'incertitude de mesure ou des modèles complexes;
- la complexité de la collecte et du traitement des données à l'appui des soldes de comptes;
- les soldes de comptes ou les informations quantitatives qui nécessitent des calculs complexes;
- les principes comptables qui peuvent faire l'objet d'interprétations différentes;
- des changements survenus dans les activités de l'entité qui amènent des changements de traitements comptables, par exemple dans le cas de fusions et d'acquisitions.

A230. Les risques importants comprennent les risques d'anomalies significatives qui sont traités comme étant importants conformément aux exigences d'autres normes ISA. La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹²⁶.

Incidences sur l'audit

A231. La norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important en ce qui concerne les procédures d'audit complémentaires. Lorsqu'un risque a été évalué comme un risque important, les incidences pour l'audit comprennent la conception et la mise en œuvre des réponses appropriées

¹²⁶ Norme ISA 240, paragraphes 25 à 27.

à cette évaluation du risque, ce qui peut inclure, par exemple, le recours à des membres plus expérimentés de l'équipe de mission, y compris ceux qui possèdent des compétences spécialisées, pour la mise en œuvre des procédures d'audit ou le recours aux services d'un expert pour réaliser le travail d'audit. En outre, les normes ISA énoncent les réponses requises, notamment les suivantes :

- le paragraphe 39 exige de l'auditeur qu'il identifie les contrôles qui concernent les risques importants comme étant des risques qui sont pertinents pour l'audit;
- la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il teste les contrôles qui concernent les risques importants dans la période sur laquelle porte sa mission (si celui-ci a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles) et qu'il planifie et mette en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement au risque important identifié¹²⁷;
- la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé¹²⁸;
- la norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance les risques importants qu'il a identifiés¹²⁹;
- la norme ISA 701 exige de l'auditeur qu'il prenne en considération les risques importants dans sa détermination des questions ayant nécessité une attention importante de sa part et qui peuvent donc constituer des questions clés de l'audit¹³⁰;
- la revue par l'associé responsable de la mission de la documentation de l'audit, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, permettant la résolution des questions importantes, y compris les risques importants, dans un délai approprié et à la satisfaction de l'associé responsable de la mission¹³¹;
- la norme ISA 600 exige une plus grande intervention de la part de l'associé responsable de l'audit du groupe si un risque important a été identifié au niveau d'une composante du groupe et exige également que l'équipe affectée à l'audit du groupe dirige les travaux à réaliser à l'égard de la composante par l'auditeur de la composante¹³².
- La nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention des personnes possédant des compétences et des connaissances spécialisées peuvent varier tout au long de l'audit.

Évaluation du risque lié au contrôle (Réf. : par. 50)

A232. L'intention de l'auditeur de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles lui fournit une base pour évaluer le risque lié au contrôle. L'évaluation que fait l'auditeur du risque lié au contrôle repose sur son attente quant au fonctionnement efficace des contrôles (d'après son évaluation de l'efficacité de la conception et de la mise en place des contrôles énoncée au paragraphe 42).

A233. L'auditeur peut procéder à une évaluation du risque lié au contrôle de diverses manières en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées. L'évaluation du risque lié au contrôle peut être décrite à l'aide de catégories qualitatives (par exemple, évaluation du risque lié au contrôle comme étant

¹²⁷ Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

¹²⁸ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

¹²⁹ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

¹³⁰ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 9.

¹³¹ Norme ISA 220, paragraphes 17 et A18.

¹³² Norme ISA 600, paragraphes 30 et 31.

maximal, modéré, minimal) ou en fonction de l'attente qu'a l'auditeur du degré d'efficacité du ou des contrôles pour ce qui est de répondre au risque identifié. Par exemple, si le risque lié au contrôle est établi au maximum, l'auditeur ne définit aucune attente à l'égard du fonctionnement efficace des contrôles. Si le risque lié au contrôle est établi à un niveau inférieur au maximum, l'auditeur envisage de définir des attentes quant au fonctionnement efficace des contrôles.

- A234. Si un risque d'anomalies significatives est visé par un ou plusieurs contrôles, l'auditeur se demande si un contrôle ou une combinaison de contrôles répondront à l'évaluation du risque inhérent.
- A235. L'évaluation du risque lié au contrôle tient compte des résultats attendus des tests que l'auditeur prévoit d'effectuer à l'égard de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents pour l'audit, y compris les contrôles généraux informatiques. En ce qui concerne les contrôles pertinents pour l'audit identifiés conformément au paragraphe 39 et dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement, l'auditeur peut identifier des contrôles généraux informatiques connexes comme étant pertinents pour l'audit conformément au paragraphe 41. Par exemple, lorsque l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle automatisé, il peut également prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques pertinents qui favorisent le fonctionnement continu de ce contrôle d'application pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique et pour fonder son attente à l'égard du fonctionnement efficace du contrôle d'application tout au long de la période. Lorsque l'auditeur s'attend à ce que les contrôles généraux informatiques qui ont été identifiés comme étant pertinents pour l'audit soient inefficaces, cette détermination peut avoir une incidence sur son évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions selon que l'auditeur est en mesure ou non d'effectuer d'autres tests en réponse à ces risques découlant du recours à l'informatique. La norme ISA 330 fournit des indications supplémentaires concernant les procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre dans ces circonstances¹³³.

Risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 51)

- A236. Il arrive que des risques d'anomalies significatives soient directement associés à l'enregistrement de catégories d'opérations courantes ou de soldes de comptes courants et à l'établissement d'états financiers fiables. Ces risques peuvent comprendre les risques de traitement inexact ou incomplet de catégories d'opérations courantes et importantes telles que celles concernant les produits, les achats, les encaissements et les décaissements.
- A237. Lorsque de telles opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, il peut s'avérer impossible de mettre en œuvre uniquement des procédures de corroboration à l'égard du risque. Par exemple, l'auditeur peut juger qu'il en est ainsi lorsqu'une partie importante des informations de l'entité sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme électronique seulement, comme dans un système d'information dont l'ensemble des applications informatiques sont hautement intégrées. Dans un tel cas :
- il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique, et leur caractère suffisant et approprié dépend habituellement de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité;
 - le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.

¹³³ Norme ISA 330, paragraphes A29 à A31.

A238. La norme ISA 540 (révisée) fournit des indications supplémentaires sur les estimations comptables, notamment concernant les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés¹³⁴.

A239. Le paragraphe 39 exige l'identification des contrôles qui concernent les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés comme étant pertinents pour l'audit du fait que l'auditeur doit, conformément à la norme ISA 330¹³⁵, concevoir et mettre en œuvre des tests sur ces contrôles.

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs
(Réf. : par. 52)

A240. Comme il est expliqué dans la norme ISA 320¹³⁶, le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers¹³⁷. Les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif s'il est raisonnable de s'attendre à ce que leur omission, leur inexactitude ou leur obscurcissement puisse influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble.

A241. Il peut y avoir des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui, sans être des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants ou des informations à fournir importantes (c.-à-d. qu'ils ne font pas l'objet d'assertions pertinentes), sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif. Par exemple, l'entité peut avoir fourni des informations sur la rémunération des dirigeants à l'égard desquelles l'auditeur n'a pas identifié de risque d'anomalies significatives. Toutefois, l'auditeur peut déterminer, en se fondant sur les considérations énoncées au paragraphe A240, que ces informations sont significatives.

A242. La norme ISA 330¹³⁸ traite des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'égard des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif. Si l'auditeur détermine, en application du paragraphe 46, qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou des informations à fournir sont importants, il doit aussi, pour l'application du paragraphe 18 de la norme ISA 330, traiter la catégorie d'opérations, le solde de compte ou les informations à fournir comme une catégorie d'opérations significative, un solde de compte significatif ou des informations à fournir significatives.

Révision de l'évaluation des risques (Réf. : par. 53)

A243. Pendant l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de certaines informations qui diffèrent sensiblement des informations ayant servi à son évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation initiale des risques peut avoir été fondée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnaient efficacement. En effectuant des tests de ces contrôles, l'auditeur peut obtenir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours

¹³⁴ Norme ISA 540 (révisée), paragraphes A87 à A89.

¹³⁵ Norme ISA 330, paragraphe 8.

¹³⁶ Norme ISA 320, paragraphe A1.

¹³⁷ Norme ISA 320, paragraphe 4.

¹³⁸ Norme ISA 330, paragraphe 18.

de l'audit. De même, lors de la mise en œuvre de procédures de corroboration, l'auditeur peut détecter des anomalies dont les montants ou la fréquence ne sont pas compatibles avec son évaluation des risques. Il se peut alors que l'évaluation initiale des risques ne reflète pas adéquatement la situation réelle de l'entité et que les procédures d'audit complémentaires prévues ne soient pas efficaces pour détecter les anomalies significatives. Les paragraphes 16 et 17 de la norme ISA 330 fournissent des indications supplémentaires concernant l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Documentation (Réf. : par. 54)

- A244. La façon dont l'auditeur consigne dans son dossier les informations exigées au paragraphe 54 relève de son jugement professionnel. Par exemple, dans le cas des audits de petites entités relativement peu complexes, la documentation peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur sur la stratégie générale d'audit et le plan d'audit¹³⁹. De même, par exemple, les résultats de l'évaluation des risques peuvent être consignés séparément ou être intégrés à la documentation de l'auditeur sur les procédures d'audit complémentaires¹⁴⁰. La forme et l'étendue de la documentation dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son système de contrôle interne, de l'information disponible auprès de l'entité ainsi que des méthodes et des techniques employées au cours de l'audit.
- A245. Une documentation plus détaillée peut être requise lorsque l'auditeur exerce un degré plus élevé de jugement professionnel, par exemple pour étayer les raisons motivant des jugements difficiles. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de consigner en dossier chaque facteur de risque inhérent pris en compte dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.
- A246. Dans le cas des audits des petites entités relativement peu complexes, la forme et l'étendue de la documentation peuvent être simples et relativement succinctes. Il n'est pas nécessaire de consigner en dossier tous les aspects de la compréhension de l'entité acquise par l'auditeur et des questions qui s'y rattachent. Les éléments clés de cette compréhension consignés par l'auditeur dans ses dossiers peuvent comprendre ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives.
- A247. Dans le cas de missions récurrentes, certains éléments de la documentation d'audits antérieurs peuvent être réutilisés, après mise à jour au besoin pour refléter les changements survenus dans les activités ou les processus de l'entité.

¹³⁹ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7 et 9.

¹⁴⁰ Norme ISA 330, paragraphe 28.

Annexe 1

(Réf. : sous-alinéa 23 a)i) et par. A57)

Exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre l'entité et son modèle économique

La présente annexe contient d'autres éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour comprendre l'entité et son modèle économique.

Activités de l'entité

1. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération dans l'acquisition d'une compréhension des activités de l'entité (lesquelles s'inscrivent dans son modèle économique) :

a) Activités de l'entreprise :

- nature des sources de revenus, des produits ou services, et des marchés, y compris le recours au commerce électronique, notamment les ventes et les activités de marketing sur Internet;
- conduite des activités (par exemple, phases et méthodes de production ou activités exposées à des risques environnementaux);
- alliances, coentreprises et sous-traitances ou externalisations;
- dispersion géographique et segmentation sectorielle;
- emplacement des installations de production, des entrepôts et des bureaux, emplacement et quantités des stocks;
- principaux clients et fournisseurs importants de biens et de services, conditions d'emploi (y compris l'existence de conventions collectives, de régimes de retraite et d'autres avantages postérieurs à l'emploi, de plans d'options sur actions ou primes de rendement, ainsi que la réglementation des pouvoirs publics en matière de travail);
- activités et frais de recherche et de développement;
- opérations avec des parties liées.

b) Investissements et activités d'investissement :

- acquisitions ou cessions envisagées ou réalisées récemment;
- achats et cessions de valeurs mobilières et de prêts;
- dépenses en immobilisations;
- participations dans des entités non consolidées, y compris dans des sociétés de personnes, des coentreprises et des entités ad hoc.

c) Financement et activités de financement :

- principales filiales et entités associées, y compris les structures consolidées et non consolidées;
- structure de la dette et termes et conditions y afférents, y compris les opérations de financement hors bilan et les opérations de crédit-bail;
- propriétaires réels (nationaux, étrangers, réputation et expérience en affaires) et parties liées;
- utilisation d'instruments financiers dérivés.

Nature des entités ad hoc

2. Une entité ad hoc (parfois désignée par l'expression «structure d'accueil») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, par exemple effectuer une location, une titrisation d'actifs financiers ou des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société de capitaux, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité morale. L'entité pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée peut souvent lui transférer des actifs (dans le cadre d'une opération de décomptabilisation impliquant des actifs financiers, par exemple), obtenir le droit d'en utiliser les actifs ou lui fournir des services, tandis que d'autres parties peuvent assurer le financement de l'entité ad hoc. Comme le précise la norme ISA 550, dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc constitue une partie liée à l'entité¹⁴¹.
3. Les référentiels d'information financière prévoient souvent des conditions détaillées qui sont réputées équivaloir au contrôle, ou les circonstances où une entité ad hoc doit être prise en compte dans la consolidation. L'interprétation des exigences de ces référentiels nécessite souvent de connaître le détail des ententes pertinentes concernant l'entité ad hoc.

¹⁴¹ Norme ISA 550, paragraphe A7.

Annexe 2

(Réf. : par. A60, A83, A209)

Événements et situations pouvant indiquer l'existence possible de risques d'anomalies significatives

Pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable conformément au paragraphe 23, l'auditeur se demande si et, le cas échéant, comment des événements ou des situations sont touchés par les facteurs de risque inhérent.

La présente annexe donne des exemples d'événements et de situations pouvant indiquer l'existence possible de risques d'anomalies significatives dans les états financiers, au niveau des états financiers ou au niveau des assertions. Les exemples suivants fournis par facteur de risque inhérent couvrent un large éventail d'événements et de situations, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive. Les événements et situations ont été classés en fonction du facteur de risque inhérent qui pourrait avoir la plus grande incidence dans les circonstances. Il est important de noter qu'en raison des interrelations entre les facteurs de risque inhérent, les événements et les situations donnés en exemple sont également susceptibles d'être touchés, à différents degrés, par d'autres facteurs de risque inhérent.

Facteurs de risque inhérent au niveau des assertions

Complexité :

Réglementation :

- Activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et très complexe.

Modèle économique :

- Existence d'alliances et de coentreprises complexes.

Référentiel d'information financière applicable :

- Évaluations comptables faisant appel à des processus complexes.

Opérations :

- Recours à des opérations de financement hors bilan, à des entités ad hoc ou à d'autres mécanismes complexes de financement.

Subjectivité :

Référentiel d'information financière applicable :

- Large fourchette de critères d'évaluation possibles d'une estimation comptable. Par exemple, la comptabilisation, par la direction, de l'amortissement ou des produits et des charges de construction.
- Technique ou modèle choisi par la direction pour l'évaluation d'actifs non courants, comme des immeubles de placement.

Changements :

Conjoncture économique :

- Activités dans des régions économiquement instables (par exemple, pays dont la monnaie a subi une dévaluation importante ou dont l'économie est fortement inflationniste).

Marchés :

- Activités exposées à des marchés volatils (par exemple, marchés à terme).

Pertes de clients :

- Problèmes de continuité de l'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants.

Modèle sectoriel :

- Changements dans le secteur d'activité de l'entité.

Modèle économique :

- Changements dans la chaîne d'approvisionnement.
- Développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou orientation vers de nouvelles branches d'activité.

Situation géographique :

- Expansion vers de nouveaux lieux d'implantation.

Structure de l'entité :

- Changements au sein de l'entité tels que d'importantes acquisitions ou restructurations ou d'autres événements inhabituels.
- Vente probable d'entités ou de branches d'activité.

Ressources humaines :

- Changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants.

Informatique :

- Changements dans l'environnement informatique.
- Installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière.

Référentiel d'information financière applicable :

- Application de nouvelles positions officielles en comptabilité.

Incertitude :

Informations :

- Événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude de mesure importante, y compris les estimations comptables, et les informations connexes.
- Procès en cours et passifs éventuels (par exemple, garanties après-vente, cautionnements financiers et coûts de dépollution).

Vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes :

Informations :

- Occasions pour la direction et les employés de présenter des informations financières mensongères, y compris l'omission d'informations importantes dans les informations à fournir, ou fait de les obscurcir.

Opérations :

- Opérations importantes avec des parties liées.
- Volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, notamment des opérations intra-groupe et des opérations générant d'importants montants de produits en fin de période.
- Opérations enregistrées en fonction des intentions de la direction (par exemple, refinancement de la dette, actifs destinés à la vente et classement des titres négociables).

Autres facteurs de risque inhérent :

- Contraction du capital et du crédit.
- Manque de cohérence entre la stratégie informatique de l'entité et ses stratégies opérationnelles.
- Enquêtes sur les activités ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de réglementation ou des organismes publics.

Autres événements ou situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers :

- Manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en information financière.
- Déficiences du contrôle, notamment celles que la direction n'a pas cherché à résoudre.
- Anomalies et erreurs dans le passé ou volume important d'ajustements en fin de période.

Annexe 3

(Réf. : alinéa 16 f), par. 27 à 38, A51, A92, A105 à A165)

Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

1. La présente annexe donne de plus amples précisions sur les composantes, ainsi que les limites, du système de contrôle interne de l'entité décrites à l'alinéa 16 f) ainsi qu'aux paragraphes 27 à 38, A51, A92 et A105 à A165, dans le contexte d'un audit d'états financiers.

Composantes du système de contrôle interne

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :
 - a) *Comment l'entité montre qu'elle attache de l'importance à l'intégrité et aux valeurs éthiques.* L'efficacité des contrôles est tributaire de l'intégrité et des valeurs éthiques des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et le comportement éthique sont fonction des normes d'éthique et de comportement de l'entité ou de ses codes de conduite, ainsi que de la manière dont ceux-ci sont communiqués (p. ex., par l'intermédiaire d'énoncés de politique) et dont on les fait respecter en pratique (p. ex., par les actions menées par la direction pour éliminer ou limiter les motifs ou les tentations pouvant amener le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique). La transmission des valeurs de l'entité en matière d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication de normes de comportement au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de bonne conduite et par l'exemple.
 - b) *Comment les responsables de la gouvernance démontrent leur indépendance face à la direction et exercent une surveillance sur le système de contrôle interne de l'entité.* Les responsables de la gouvernance influent considérablement sur l'attention que porte l'entité au contrôle. Les éléments à prendre en considération comprennent la question de savoir s'il y a un nombre suffisant de personnes qui sont indépendantes de la direction et qui font preuve d'objectivité dans leurs évaluations et leurs prises de décisions; la façon dont les responsables de la gouvernance identifient et assument leurs responsabilités de surveillance; et la question de savoir s'ils conservent la responsabilité de la surveillance de la conception, de la mise en œuvre et de l'application, par la direction, du système de contrôle interne de l'entité. L'importance des responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance est reconnue dans des codes de pratique, dans des textes légaux et réglementaires ou dans des indications élaborées à leur intention. Ces responsabilités s'étendent à la surveillance de la conception et de l'efficacité du fonctionnement des procédures d'alerte éthique.
 - c) *Comment l'entité établit, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, des structures et des voies hiérarchiques, ainsi que des pouvoirs et des responsabilités appropriés, en vue d'atteindre ses objectifs.* Pour ce faire, il faut prendre en considération les aspects suivants :
 - les postes clés en matière de pouvoirs et de responsabilités et les voies hiérarchiques appropriées;

- les politiques concernant les pratiques commerciales appropriées, les connaissances et l'expérience exigées du personnel clé et les ressources fournies pour l'exercice des fonctions attribuées;
- les politiques et les communications visant à assurer que tous les membres du personnel comprennent les objectifs de l'entité, sont conscients de la manière dont leurs actions individuelles s'intègrent les unes aux autres et contribuent à la réalisation de ces objectifs, et savent de quoi et devant qui ils sont responsables.

Le caractère adapté de la structure organisationnelle et de gouvernance dépend en partie de la taille de l'entité et de la nature de ses activités.

d) *Comment l'entité montre qu'elle attache de l'importance à l'embauche, au perfectionnement et à la rétention de personnes qui sont compétentes et dont le profil est compatible avec les objectifs de l'entité.* Cela comprend les mesures que l'entité prend pour s'assurer que les personnes concernées possèdent les connaissances et les compétences nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'elles occupent, par exemple :

- application de normes pour le recrutement des personnes les plus compétentes — qui mettent l'accent sur la formation, l'expérience professionnelle, les réalisations antérieures et la preuve d'un comportement intègre et éthique;
- politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités susceptibles d'être assumés et qui prévoient la tenue d'activités de formation structurées illustrant les niveaux de performance et de comportement attendus;
- promotions reposant sur des évaluations périodiques de la performance qui montrent que l'entité est déterminée à favoriser l'avancement du personnel compétent en lui confiant des niveaux de responsabilité supérieurs.

e) *Comment l'entité demande aux personnes ayant des responsabilités en matière de contrôle interne de lui rendre des comptes sur l'atteinte des objectifs.* Pour ce faire, elle peut notamment recourir aux moyens suivants :

- mise au point de mécanismes de communication et de reddition de comptes des personnes ayant des responsabilités en matière de contrôle interne et mise en place de mesures correctives, au besoin;
- élaboration de mesures de la performance, d'incitatifs et de récompenses à l'intention des responsables du contrôle interne, y compris l'évaluation de ces mesures et le maintien de leur caractère pertinent;
- évaluation de l'incidence des pressions associées à l'atteinte des objectifs en matière de contrôle interne sur les responsabilités et les mesures de la performance des personnes concernées;
- application de sanctions disciplinaires à l'encontre des personnes concernées, au besoin.

Le caractère approprié des éléments susmentionnés variera en fonction de la taille, de la complexité de la structure et de la nature des activités de chaque entité.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

3. Aux fins de l'information financière, le processus d'évaluation des risques par l'entité englobe, d'une part, la manière dont la direction identifie les risques d'entreprise pertinents par rapport à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, estime l'importance de ces risques, évalue leur probabilité de réalisation, et décide des mesures à prendre pour y répondre et les gérer et, d'autre part, les résultats qui en découlent. Par exemple, le processus d'évaluation des risques par l'entité peut prévoir la façon dont l'entité fait face à la possibilité que des opérations ne soient pas enregistrées, ou la façon dont elle identifie et analyse les estimations importantes figurant dans les états financiers.
4. Les risques pertinents susceptibles d'affecter la fiabilité de l'information financière comprennent des événements, opérations ou circonstances externes et internes qui peuvent se produire et compromettre la capacité de l'entité de générer, enregistrer, traiter et communiquer des informations financières concordant avec les assertions de la direction que comportent les états financiers. La direction peut entreprendre des plans, des programmes ou des actions afin de répondre à des risques spécifiques ou elle peut décider d'assumer un risque pour des raisons de coûts ou pour d'autres considérations. Les risques peuvent naître ou évoluer en raison de circonstances telles que les suivantes :
 - *changements dans l'environnement opérationnel* — des changements dans le cadre réglementaire ou dans l'environnement économique ou opérationnel peuvent se traduire par de nouvelles pressions concurrentielles et donner lieu à des risques considérablement différents;
 - *changement de personnel* — le nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du système de contrôle interne;
 - *système d'information nouveau ou mis à niveau* — l'apport de modifications importantes et fréquentes au système d'information peut modifier les risques liés au système de contrôle interne de l'entité;
 - *croissance rapide* — une expansion importante et rapide des activités peut mettre les contrôles à rude épreuve et accroître leur risque de défaillance;
 - *nouvelles technologies* — l'intégration de nouvelles technologies dans les processus de production ou le système d'information peut modifier les risques liés au système de contrôle interne de l'entité;
 - *nouveaux modèles opérationnels, nouveaux produits ou nouvelles activités* — la pénétration de secteurs ou la conclusion d'opérations dont l'entité a une expérience limitée peut faire naître de nouveaux risques liés au système de contrôle interne de l'entité;
 - *restructuration de l'entreprise* — les restructurations peuvent s'accompagner de compressions de personnel et de changements dans la supervision et la séparation des tâches qui sont susceptibles de modifier les risques liés au système de contrôle interne de l'entité;
 - *expansion à l'étranger* — l'expansion ou l'acquisition d'établissements à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent exceptionnels qui peuvent affecter le contrôle interne, par exemple des risques additionnels ou différents associés aux opérations en devises;
 - *nouvelles positions officielles en comptabilité* — l'adoption de nouveaux principes comptables ou l'évolution des principes comptables existants peut modifier les risques associés à l'établissement des états financiers;
 - *risques découlant du recours à l'informatique associés :*

- au maintien de l'intégrité du traitement des données et des informations (y compris les risques liés à la cybersécurité),
- à la stratégie d'entreprise de l'entité si cette stratégie n'est pas soutenue efficacement par la stratégie informatique de l'entité,
- à des changements ou à des interruptions dans l'environnement informatique de l'entité, à un roulement du personnel du service informatique, ou au défaut de faire les mises à niveau nécessaires de l'environnement informatique ou de les faire en temps opportun.

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

5. Une des responsabilités importantes de la direction est de mettre en place et de maintenir le système de contrôle interne permanent de l'entité. Le processus de suivi du système de contrôle interne par la direction consiste notamment à déterminer si les contrôles fonctionnent comme prévu et s'ils sont modifiés selon les besoins pour répondre à de nouvelles situations. Le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité peut comporter des activités telles que l'examen par la direction des rapprochements bancaires pour s'assurer qu'ils sont établis en temps opportun, l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel de vente de la politique de l'entité concernant les modalités des contrats de vente, et la surveillance par le service juridique du respect de la politique de l'entité en matière d'éthique ou de pratiques commerciales. Le suivi des contrôles a aussi pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement au fil du temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des rapprochements bancaires ne font pas l'objet de suivi, il est probable que le personnel cessera de les préparer.
6. Pour faire la distinction entre une activité de suivi et un contrôle de la composante «activités de contrôle», il faut tenir compte des détails sous-jacents de l'activité, particulièrement si l'activité suppose la réalisation de certains examens par des superviseurs. Comme il est également expliqué dans les modalités d'application, ces examens ne sont pas considérés d'emblée comme des activités de suivi, et la question de savoir si un examen est considéré comme un contrôle de la composante «activités de contrôle» ou comme une activité de suivi peut relever du jugement. Par exemple, un contrôle de l'exhaustivité mensuel de la composante «activités de contrôle» aurait pour but de détecter et de corriger des erreurs, tandis qu'une activité de suivi chercherait à identifier la cause des erreurs et confierait à la direction la responsabilité de corriger le processus afin de prévenir d'autres éventuelles erreurs. Autrement dit, un contrôle de la composante «activités de contrôle» vise à répondre à un risque spécifique, tandis qu'une activité de suivi permet d'évaluer si les contrôles de chacune des cinq composantes du système de contrôle interne fonctionnent comme prévu.
7. Les activités de suivi peuvent comprendre l'utilisation d'informations communiquées par des tiers, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des aspects à améliorer. Les clients corroborent implicitement les données de facturation en réglant leurs factures ou en les contestant. Par ailleurs, les autorités de réglementation peuvent communiquer avec l'entité au sujet de questions qui influent sur le fonctionnement du système de contrôle interne, par exemple les communications concernant les examens effectués par les organismes de réglementation du secteur bancaire. La direction peut aussi, dans le cadre de ses activités de suivi, tenir compte des communications des auditeurs externes au sujet du système de contrôle interne.

Recours à l'audit interne

8. Les objectifs et l'étendue de la fonction d'audit interne, la nature de ses responsabilités et son statut au sein de l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses obligations de reddition de comptes, varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences

de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. Ces questions peuvent être indiquées dans une charte ou un mandat d'audit interne.

9. La fonction d'audit interne peut, par exemple, être chargée de mettre en œuvre des procédures et d'en évaluer les résultats afin de fournir une assurance à la direction et aux responsables de la gouvernance sur la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques et de gouvernance et du système de contrôle interne. Le cas échéant, la fonction d'audit interne peut jouer un rôle important dans le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité. Toutefois, les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent se concentrer principalement sur l'évaluation de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité avec lesquelles sont réalisées les activités et, le cas échéant, les travaux de la fonction peuvent n'avoir aucun rapport direct avec l'information financière de l'entité.

Système d'information et communication

10. Le système d'information pertinent pour l'information financière, qui comprend le système d'information financière, englobe des politiques, des procédures et des registres qui permettent :
 - d'identifier et d'enregistrer toutes les opérations valides;
 - de décrire en temps opportun les opérations avec suffisamment de détails pour qu'elles puissent être classées adéquatement pour les besoins de l'information financière;
 - d'évaluer les opérations de manière à pouvoir traduire leur véritable valeur monétaire dans les états financiers;
 - de déterminer le moment où les opérations ont eu lieu de façon à pouvoir les comptabiliser dans la bonne période comptable;
 - de présenter correctement les opérations et les informations y afférentes dans les états financiers;
 - de saisir, de traiter et de présenter des informations sur des événements et des situations autres que des opérations.
11. La qualité de l'information se répercute sur la capacité de la direction de prendre des décisions appropriées concernant la gestion et le contrôle des activités de l'entité et de préparer des rapports financiers fiables.
12. La communication, qui implique notamment de faire comprendre les rôles et les responsabilités de chacun en ce qui concerne le système de contrôle interne de l'entité, peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels de comptabilité et d'information financière, et de notes de service de la direction. La communication peut aussi se faire électroniquement ou verbalement, et passer par l'exemplarité des actions de la direction.

Activités de contrôle

13. Les contrôles de la composante «activités de contrôle» comprennent les contrôles des applications et les contrôles généraux informatiques, ces deux types de contrôles pouvant être manuels ou automatisés, et peuvent avoir trait aux éléments suivants :
 - *autorisation et approbations* — l'autorisation confirme qu'une opération est valide (c'est-à-dire qu'elle représente un événement économique réel ou qu'elle a été conclue conformément à une politique de l'entité). L'autorisation revêt habituellement la forme d'une approbation par un dirigeant d'un échelon supérieur ou d'une vérification visant à établir la validité de l'opération. Un exemple du premier cas serait l'approbation par le superviseur d'une

note de frais après examen du caractère raisonnable des frais engagés et de leur conformité à la politique de l'entité. La comparaison automatique du coût unitaire figurant sur la facture à celui qui figure sur le bon de commande et dont le résultat se situe sous le seuil de tolérance préalablement autorisé constitue un exemple d'approbation automatisée. Le traitement des factures dont l'écart se situe sous le seuil de tolérance est automatiquement approuvé. Les factures présentant un écart qui excède le seuil de tolérance sont signalées et font l'objet d'une investigation supplémentaire;

- *rapprochements* — les rapprochements consistent à comparer deux ou plusieurs éléments de données et, si des différences sont relevées, des mesures sont prises afin de faire concorder les données. Les rapprochements portent généralement sur l'exhaustivité ou l'exactitude du traitement des opérations;
- *vérifications* — les vérifications consistent à comparer deux ou plusieurs éléments les uns avec les autres ou par rapport à une politique, ainsi qu'à prendre des mesures de suivi lorsque les deux éléments ne concordent pas ou qu'un élément n'est pas conforme à la politique. Les vérifications portent généralement sur l'exhaustivité, l'exactitude ou la validité du traitement des opérations;
- *contrôles physiques ou logiques, y compris ceux qui assurent la sécurité des actifs contre un accès, une acquisition, une utilisation ou une cession non autorisée* — ces contrôles englobent :
 - la sécurité physique des actifs, notamment le recours à des sauvegardes adéquates telles que des installations à accès contrôlé pour protéger les actifs et les documents comptables,
 - le contrôle de l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données (c'est-à-dire l'accès logique),
 - des comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les montants figurant dans les documents servant au contrôle (par exemple, comparaison des résultats du comptage de la caisse, des titres de placement et des stocks avec les livres comptables);

La mesure dans laquelle les contrôles physiques visant à prévenir les vols d'actifs sont pertinents pour l'établissement d'états financiers fiables dépend des circonstances, notamment de l'importance du risque de détournement associé aux actifs.

- *séparation des tâches* — l'attribution à des personnes différentes des responsabilités relatives à l'autorisation des opérations, à l'enregistrement des opérations et à la garde des actifs vise à réduire les possibilités qu'une même personne puisse commettre et dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de ses fonctions.

Par exemple, il n'incombe pas au responsable de l'autorisation des ventes à crédit de tenir les registres des comptes clients ni de s'occuper des encaissements. Si la responsabilité de l'ensemble de ces activités était attribuée à une même personne, celle-ci pourrait, par exemple, créer une vente fictive pouvant ne pas être détectée. De même, les vendeurs ne devraient pas être en mesure de modifier les listes de prix des produits ni les taux de commission.

Il arrive parfois que la séparation des tâches ne soit ni pratique, ni économique, ni faisable. Par exemple, les petites entités relativement peu complexes peuvent ne pas disposer des ressources nécessaires pour pouvoir séparer les tâches de façon idéale, et les coûts découlant de l'embauche de nouveaux employés peuvent être prohibitifs. En pareille situation, la direction

peut mettre en œuvre d'autres contrôles. Dans l'exemple ci-dessus, si le vendeur est en mesure de modifier les listes de prix des produits, une activité de contrôle de détection peut être mise en place aux fins de l'examen périodique, par des employés ne relevant pas de la fonction ventes, de la question de savoir si le vendeur a modifié des prix et, le cas échéant, dans quelles circonstances.

14. Certains contrôles de la composante «activités de contrôle» peuvent dépendre de l'existence de contrôles de supervision appropriés, établis par la direction ou les responsables de la gouvernance. Ainsi, certaines autorisations peuvent être déléguées dans le cadre de lignes directrices définies, par exemple des critères d'investissement établis par les responsables de la gouvernance. Par contre, les opérations inhabituelles telles que les acquisitions et les désinvestissements importants peuvent nécessiter l'approbation spécifique d'un niveau hiérarchique supérieur, et même, dans certains cas, l'approbation des actionnaires.

Avantages liés au recours à l'informatique

15. En général, le recours à l'informatique présente des avantages pour le système de contrôle interne en permettant à l'entité :
 - d'appliquer systématiquement des règles prédéfinies et d'exécuter des calculs complexes en traitant d'importants volumes d'opérations ou de données;
 - d'accroître la rapidité, la disponibilité et l'exactitude des informations;
 - de faciliter une analyse plus poussée des informations;
 - d'accroître sa capacité de faire le suivi des résultats de ses activités, ainsi que de ses politiques et procédures;
 - de réduire le risque de contournement des contrôles;
 - d'accroître la capacité de réaliser une séparation des tâches efficace en mettant en place des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

Limites du contrôle interne

16. Le contrôle interne, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à une entité qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs en matière d'information financière. La probabilité de leur réalisation est affectée par les limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites tiennent entre autres à la possibilité que des erreurs de jugement surviennent dans la prise de décisions et que des défaillances se produisent dans le contrôle interne en raison, par exemple, d'erreurs humaines. Ainsi, il peut y avoir une faille dans la conception ou dans la modification d'un contrôle. De même, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace, comme dans le cas où des informations produites aux fins du système de contrôle interne (par exemple, un relevé des écarts) ne sont pas utilisées efficacement parce que la personne chargée de les examiner n'en comprend pas le but ou néglige de prendre les mesures qui s'imposent.
17. De plus, les contrôles peuvent être neutralisés par la collusion entre plusieurs personnes ou en raison du contournement du contrôle interne par la direction. Par exemple, la direction peut conclure avec certains clients des accords parallèles dont les modalités sont différentes de celles des contrats de vente courants de l'entité, ce qui peut aboutir à une comptabilisation inadéquate des produits. Il est également possible de contourner ou de désactiver les contrôles de validation d'une

application informatique qui sont conçus pour repérer et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit prédéterminées.

18. Par ailleurs, lors de la conception et de la mise en place des contrôles, la direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer.

Annexe 4

(Réf. : par. A193)

Exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre les contrôles généraux informatiques

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour comprendre les contrôles généraux informatiques.

1. Nature des contrôles généraux informatiques couramment mis en place pour chaque aspect de l'environnement informatique

a) Applications

Les contrôles généraux informatiques au niveau de la couche «applications informatiques» sont mis en place en fonction de la nature et de l'étendue de la fonctionnalité des applications et des chemins d'accès qu'elles permettent d'emprunter. Par exemple, un plus grand nombre de contrôles seront pertinents pour les applications informatiques hautement intégrées comportant des options de sécurité complexes que pour une application informatique traditionnelle soutenant un petit nombre de soldes de comptes et ne donnant accès qu'aux opérations.

b) Base de données

Les contrôles généraux informatiques au niveau de la couche «base de données» sont couramment mis en place en réponse aux risques découlant du recours à l'informatique en lien avec les mises à jour non autorisées des informations financières dans la base de données au moyen d'un accès direct à celle-ci ou de l'exécution d'un script ou d'un programme.

c) Système d'exploitation

Les contrôles généraux informatiques au niveau de la couche «système d'exploitation» sont couramment mis en place en réponse aux risques découlant du recours à l'informatique en lien avec l'accès administrateur, ce qui peut être propice au contournement d'autres contrôles. L'usurpation de l'authentifiant d'autres utilisateurs, l'ajout de nouveaux utilisateurs non autorisés, le téléchargement de logiciels malveillants ou l'exécution de scripts ou autres programmes non autorisés en constituent des exemples.

d) Réseau

Les contrôles généraux informatiques au niveau de la couche «réseau» sont couramment mis en place en réponse aux risques découlant du recours à l'informatique en lien avec la segmentation du réseau, l'accès à distance et l'authentification. Les contrôles du réseau peuvent être pertinents lorsque l'entité utilise des applications Web pour la présentation de l'information financière. Ces contrôles peuvent aussi être pertinents lorsque l'entité entretient des relations avec un nombre important de partenaires commerciaux ou de tiers fournisseurs de services, ce qui peut se traduire par une augmentation de la fréquence des transmissions de données et la nécessité d'avoir l'accès à distance.

2. Voici des exemples de contrôles généraux informatiques pouvant être mis en place par processus informatique :

- a) Processus de gestion de l'accès
- *Authentification*
Contrôles consistant à valider qu'un utilisateur accède à une application informatique ou à un autre élément de l'environnement informatique au moyen de son propre authentifiant (c'est-à-dire que celui-ci n'utilise pas l'authentifiant d'un autre utilisateur).
 - *Autorisation*
Contrôles permettant aux utilisateurs d'avoir accès uniquement aux informations nécessaires pour leur permettre de s'acquitter des responsabilités rattachées à leur poste, ce qui favorise une séparation des tâches appropriée.
 - *Attribution*
Contrôles attribuant des droits d'accès aux nouveaux utilisateurs et autorisant la modification des privilèges d'accès des utilisateurs existants.
 - *Révocation*
Contrôles révoquant les droits d'accès d'un utilisateur en cas de cessation d'emploi ou de mutation.
 - *Accès privilégié*
Contrôles mis en place à l'égard de l'accès administrateur ou de l'accès des utilisateurs avec pouvoir.
 - *Examen des accès utilisateurs*
Contrôles visant à évaluer ou à attester de nouveau l'autorisation continue des accès utilisateurs.
 - *Paramètres de sécurité*
Contrôles dont est généralement dotée chaque technologie consistant en des paramètres de configuration clés permettant de restreindre l'accès à l'environnement informatique.
 - *Accès physique*
Contrôles mis en place à l'égard de l'accès physique au centre de données et au matériel informatique afin d'éviter que cet accès puisse servir au contournement d'autres contrôles.
- b) Processus de gestion des programmes ou d'autres changements apportés à l'environnement informatique
- *Processus de gestion du changement*
Contrôles mis en place à l'égard du processus visant la conception, la programmation, la mise à l'essai et le passage des changements dans un environnement de production (utilisateur final).
 - *Séparation des tâches dans le cadre du passage des changements dans un environnement de production*

Contrôles visant la séparation des droits d'accès aux fins de l'apport de changements et de leur passage dans un environnement de production.

- *Élaboration, acquisition ou mise en œuvre des systèmes*

Contrôles mis en place à l'égard de l'élaboration ou de la mise en œuvre initiale des applications informatiques (ou par rapport à d'autres aspects de l'environnement informatique).

- *Conversion des données*

Contrôles mis en place à l'égard de la conversion des données durant l'élaboration, la mise en œuvre ou les mises à niveau de l'environnement informatique.

c) Processus de gestion des opérations informatiques

- *Planification des travaux*

Contrôles mis en place à l'égard de l'accès permettant de planifier et de lancer des travaux ou des programmes pouvant avoir une incidence sur l'information financière.

- *Suivi des travaux*

Contrôles mis en place pour assurer le suivi des travaux ou des programmes portant sur l'information financière en vue de leur bon déroulement.

- *Sauvegarde et récupération*

Contrôles mis en place pour s'assurer que des sauvegardes des données liées à l'information financière ont lieu comme prévu et que ces données sont disponibles et rapidement récupérables en cas de panne ou d'attaque.

- *Détection des intrusions*

Contrôles mis en place pour assurer la surveillance des points vulnérables de l'environnement informatique et/ou le suivi des intrusions dont il fait l'objet.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 315 (RÉVISÉE)

À noter :

La présente section indique les modifications de concordance découlant de l'exposé-sondage sur la norme ISA 315 (révisée) qui touchent les normes :

- *ISA 200 – Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit;*
- *ISA 240 – Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers;*
- *ISA 330 – Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.*

En ce qui concerne les normes ISA 200 et ISA 240, seuls les paragraphes touchés par des modifications de concordance sont présentés. Par exemple, un paragraphe de la section relative aux exigences de ces normes est présenté lorsqu'une modification de concordance est apportée :

- *au paragraphe en tant que tel;*
- *à une note de bas de page dont l'appel se trouve dans ce paragraphe;*
- *aux modalités d'application relatives à ce paragraphe.*

La norme ISA 330, quant à elle, est présentée dans son intégralité à des fins de mise en contexte, étant donné que bon nombre de paragraphes de cette norme sont mentionnés dans l'exposé-sondage et dans les graphiques complémentaires.

Dans tous les cas, les paragraphes qui n'ont pas nécessairement de lien direct avec une modification de concordance proposée sont grisés.

Les autres modifications de concordance à apporter aux normes ISA sont décrites dans les notes explicatives.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 200

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET RÉALISATION D'UN AUDIT CONFORME AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

L'audit d'états financiers

[...]

7. Les normes ISA contiennent des objectifs, des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont conçus pour aider l'auditeur à obtenir une assurance raisonnable. Elles exigent de l'auditeur qu'il exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et, entre autres :
- qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, en se fondant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement, ~~y compris son~~ du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité;
 - qu'il obtienne, en concevant et en mettant en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques, des éléments probants suffisants et appropriés indiquant s'il existe des anomalies significatives;
 - qu'il se forme une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

Objectifs généraux de l'auditeur

[...]

Définitions

13. Dans les normes ISA, on entend par :

[...]

- n) «risque d'anomalies significatives», le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :
- i) «risque inhérent», la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents,

- ii) «risque lié au contrôle», le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par les contrôles internes de l'entité;

[...]

Exigences

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers

[...]

Esprit critique

[...]

Jugement professionnel

[...]

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

17. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Réf. : par. A30 à A54)

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Respect des normes ISA pertinentes pour l'audit

[...]

19. L'auditeur doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte d'une norme ISA, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences. (Réf. : par. A60 à A68)

[...]

Objectifs particuliers des différentes normes ISA

[...]

Conformité aux exigences pertinentes

[...]

Incapacité d'atteindre un objectif

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

L'audit d'états financiers

Étendue de l'audit (Réf. : par. 3)

[...]

Préparation des états financiers (Réf. : par. 4)

[...]

Considérations propres aux audits dans le secteur public

[...]

Forme de l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 8)

[...]

Définitions

États financiers (Réf. : alinéa 13 f))

[...]

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers (Réf. : par. 14)

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 15)

[...]

Jugement professionnel (Réf. : par. 16)

[...]

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

A30. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours¹⁴²) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites

¹⁴² Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 921.

par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

[...]

Risque d'audit

[...]

Risques d'anomalies significatives

[...]

- A40. Le risque inhérent varie selon les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, avant prise en considération des contrôles (autrement dit, il varie selon les facteurs de risque inhérent), ~~est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres. Le degré auquel il se situe sur l'échelle de risque inhérent dépend de la mesure dans laquelle l'assertion est touchée par de tels facteurs de risque inhérent. L'auditeur détermine les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, ainsi que les assertions pertinentes les concernant, au cours du processus d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, il peut être plus élevé dans le cas de calculs complexes ou de~~ il se peut que des soldes de comptes comportant des montants provenant d'estimations comptables qui présentent une incertitude de mesure importante soient identifiés comme étant des soldes de comptes importants et qu'en raison de cette incertitude, l'évaluation du risque inhérent que fait l'auditeur pour les risques au niveau des assertions se rattachant à ces soldes de comptes se situe à un niveau supérieur de l'échelle de risque inhérent. Des facteurs externes à l'origine de certains risques d'entreprise peuvent également influencer sur le risque inhérent. Par exemple, l'évolution technologique peut rendre obsolète un produit donné, et augmenter de ce fait le risque d'une surévaluation des stocks. Des facteurs caractérisant l'entité et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir peuvent également influencer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples possibles de tels facteurs.
- A41. Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction ~~des contrôles interne~~ des contrôles internes nécessaires pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites ~~qui lui sont inhérentes~~ aux contrôles. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles,

que ce soit en raison de collusions ou de leur contournement par la direction. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle. Les normes ISA précisent dans quelles situations l'auditeur est tenu, ou peut choisir, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre¹⁴³.

À noter :

Il a déjà été proposé d'apporter, au paragraphe A42 de la norme ISA 200, certaines modifications de concordance en lien avec la norme ISA 540 (révisée), qui a été approuvée par l'IAASB en juin 2018. L'approbation de l'exposé-sondage sur la norme ISA 315 (révisée) implique toutefois d'autres modifications de concordance. Par conséquent, les modifications de concordance à apporter à ce paragraphe ne seront indiquées que dans le complément au présent exposé-sondage qui porte sur les modifications de concordance se rapportant à la révision de la norme ISA 540.

A42. En général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle, mais parlent plutôt d'une évaluation globale des «risques d'anomalies significatives». Cela dit, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées ainsi que de considérations pratiques. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée.

A43a. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions vise à permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés¹⁴⁴.

Risque de non-détection

[...]

Limites inhérentes à l'audit

[...]

La nature de l'information financière

[...]

Nature des procédures d'audit

[...]

Célérité et rapport coût-avantage en matière d'information financière

¹⁴³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 7 à 17.

¹⁴⁴ Norme ISA 330, *paragraphe 6*.

[...]

A52. Compte tenu des approches décrites au paragraphe A51, les normes ISA contiennent des exigences concernant la planification et la réalisation de l'audit, et imposent entre autres à l'auditeur :

- de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions¹⁴⁵;
- de recourir à des tests et à d'autres méthodes d'étude de populations afin de disposer d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population étudiée¹⁴⁶.

Autres facteurs influant sur les limites inhérentes à l'audit

[...]

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Nature des normes ISA (Réf. : par. 18)

[...]

Considérations propres aux audits dans le secteur public

[...]

Contenu des normes ISA (Réf. : par. 19)

[...]

Considérations propres aux petites entités

A66. Aux fins des considérations supplémentaires propres à l'audit de petites entités, le terme «petite entité» s'entend d'une entité qui possède généralement les caractéristiques qualitatives suivantes :

- a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique : soit une personne physique, soit une autre entreprise propriétaire de l'entité, à condition que son propriétaire présente les caractéristiques qualitatives pertinentes);
- b) une ou plusieurs des particularités suivantes :
 - i) des opérations classiques ou dénuées de complexité,
 - ii) une comptabilité simple,
 - iii) un nombre restreint de branches d'activité et de produits par branche d'activité,
 - iv) ~~peu un système de contrôles internes simple,~~
 - v) un nombre restreint d'échelons de direction, ayant toutefois la responsabilité d'un large éventail de contrôles,

¹⁴⁵ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 517 à 4022.

¹⁴⁶ Norme ISA 330, norme ISA 500, norme ISA 520, *Procédures analytiques*, et norme ISA 530, *Sondages en audit*.

vi) des effectifs limités, dont beaucoup ont un large éventail de tâches.

Ces caractéristiques qualitatives ne constituent pas une liste exhaustive, elles ne sont pas l'apanage des petites entités et les petites entités ne les présentent pas nécessairement toutes.

A67. Les considérations propres aux petites entités que contiennent les normes ISA ont été élaborées avant tout dans la perspective d'entités non cotées. Toutefois, certaines de ces considérations peuvent être utiles pour l'audit de petites entités cotées.

A67a. La norme ISA 315 (révisée) comporte des considérations propres aux audits d'entités qui sont à la fois petites et relativement peu complexes (c'est-à-dire d'entités qui, en plus d'être petites, présentent la plupart des particularités énumérées à l'alinéa A66 b)). C'est pourquoi, dans ce contexte, la norme ISA 315 (révisée) fait référence aux «petites entités relativement peu complexes».

Objectifs particuliers des différentes normes ISA (Réf. : par. 21)

[...]

Détermination, au moyen des objectifs, de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires (Réf. : alinéa 21 a))

[...]

Évaluation, au regard des objectifs, du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (Réf. : alinéa 21 b))

[...]

Respect des exigences pertinentes

Exigences pertinentes (Réf. : par. 22)

[...]

Dérogation à une exigence (Réf. : par. 23)

[...]

Incapacité d'atteindre un objectif (Réf. : par. 24)

[...]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240

RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES FRAUDES LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

Caractéristiques de la fraude

[...]

Responsabilité pour la prévention et la détection des fraudes

[...]

Responsabilités de l'auditeur

[...]

7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les ~~procédures de contrôles~~ conçues pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

Objectifs

[...]

Définitions

[...]

Exigences

Esprit critique

12. Conformément à la norme ISA 200¹⁴⁷, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude,

¹⁴⁷ Norme ISA 200, paragraphe 15.

nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A7 et A8)

13. À moins d'avoir des raisons de croire le contraire, l'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques. Si des situations rencontrées au cours de l'audit l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, il doit procéder à des investigations complémentaires. (Réf. : par. A9)
14. Lorsque les réponses de la direction ou des responsables de la gouvernance à ses demandes d'informations sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission

15. La norme ISA 315 (révisée) exige que des entretiens aient lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens¹⁴⁸. Ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A10 et A11)

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

16. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée)¹⁴⁹, il doit mettre en œuvre les procédures énumérées aux paragraphes 1723 à 2444 pour obtenir des informations qui lui serviront à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Direction et autres personnes au sein de l'entité

[...]

Responsables de la gouvernance

20. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité¹⁵⁰, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont ils exercent leur surveillance sur les procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, ainsi que sur les contrôles interne établis par la direction pour réduire ces risques. (Réf. : par. A19 à A21)

[...]

¹⁴⁸ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 4022.

¹⁴⁹ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 5 à 24.

¹⁵⁰ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

Identification de corrélations inhabituelles ou inattendues

[...]

Autres informations

23. L'auditeur doit se demander si d'autres informations qu'il a obtenues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A22)

Évaluation des facteurs de risque de fraude

24. L'auditeur doit évaluer si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Bien que la présence de facteurs de risque de fraude n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations de fraude et peuvent donc indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A23 à A27)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

25. Conformément à la norme ISA 315 (révisée), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers¹⁵¹.
26. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 donne des précisions sur la documentation exigée de l'auditeur dans les cas où il conclut que la présomption ne s'applique pas dans le contexte de la mission et qu'il n'a donc pas identifié la comptabilisation des produits comme étant à l'origine d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A28 à A30)
27. L'auditeur doit considérer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants et, en conséquence, s'il ne l'a pas déjà fait, ~~acquérir une compréhension des~~ identifier les contrôles correspondants de l'entité, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport à qui répondent à ces risques comme des contrôles pertinents pour l'audit, évaluer leur conception et déterminer s'ils ont été mis en place¹⁵². (Réf. : par. A31 et A32)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales

[...]

¹⁵¹ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe ~~245~~, alinéa 47 a) et paragraphe 48.

¹⁵² Norme ISA 315 (révisée), alinéa 39 b) et paragraphe 42.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions

[...]

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

[...]

32. Indépendamment de son évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées :

- a) à vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit en vue de cette vérification, l'auditeur doit :
 - i) s'enquérir auprès des personnes participant au processus d'information financière de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements,
 - ii) sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période,
 - iii) considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période; (Réf. : par. A41 à A44)

[...]

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. A49)

[...]

Impossibilité de poursuivre la mission

[...]

Déclarations écrites

[...]

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

[...]

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle

[...]

Documentation

44. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit¹⁵³ portant sur ~~sa compréhension de l'entité et de son environnement et sur son~~ l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives exigées par la norme ISA 315 (révisée)¹⁵⁴ :
- a) les décisions importantes prises au cours des entretiens entre les membres de l'équipe de mission en ce qui concerne les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité;
 - b) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés et évalués au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions;
 - c) les contrôles qui ont été identifiés comme des contrôles pertinents pour l'audit du fait qu'ils concernent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui ont été relevés.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractéristiques de la fraude (Réf. : par. 3)

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 12 à 14)

- A7. Faire preuve d'esprit critique, c'est s'interroger tout au long de la mission sur la possibilité que les informations et les éléments probants obtenus donnent à penser qu'une anomalie significative résultant d'une fraude pourrait exister. L'esprit critique exige également de s'interroger sur la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, ~~le cas échéant,~~ sur les contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations, lorsque ceux-ci sont identifiés comme des contrôles pertinents pour l'audit. Compte tenu des caractéristiques de la fraude, il est particulièrement important que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

[...]

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 15)

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Demandes d'informations auprès de la direction

Évaluation par la direction des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (Réf. : alinéa 17 a))

[...]

¹⁵³ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

¹⁵⁴ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 3254.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 19)

A18. La norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 610 (révisée en 2013) définissent des exigences et fournissent des indications pertinentes pour les audits des entités qui ont une fonction d'audit interne¹⁵⁵. Lors de la mise en œuvre des exigences de ces normes ISA en contexte de fraude, l'auditeur peut demander des informations au sujet d'activités spécifiques de la fonction, par exemple :

- quelles procédures ont été mises en œuvre par la fonction d'audit interne au cours de l'exercice, le cas échéant, pour détecter les fraudes;
- si la direction a donné suite de façon satisfaisante aux constatations découlant de l'application de ces procédures.

Acquisition d'une compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 20)

A19. Les responsables de la gouvernance de l'entité exercent une surveillance sur les systèmes de suivi des risques, du contrôle financier et de la conformité à la législation. Dans beaucoup de pays, les pratiques en matière de gouvernance sont bien développées et les responsables de la gouvernance jouent un rôle actif dans la surveillance de l'évaluation des risques de fraude par l'entité et ~~du contrôle interne relatif des contrôles qui visent à répondre~~ à ces risques. Étant donné que les responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance et à la direction peuvent varier selon l'entité et d'un pays à l'autre, il est important que l'auditeur comprenne la nature de leurs responsabilités respectives pour pouvoir acquérir une compréhension de la surveillance exercée par les personnes compétentes¹⁵⁶.

A20. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut éclairer l'auditeur sur les possibilités que l'entité soit exposée à des fraudes commises par la direction, sur le caractère adéquat ~~du contrôle interne relatif aux~~ des contrôles visant à répondre à ces risques de fraude et sur la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette compréhension par différents moyens, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont abordées, par la lecture des procès-verbaux de ces réunions, ou encore par des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance.

Considérations propres aux petites entités

[...]

Prise en considération d'autres informations (Réf. : par. 23)

A22. En plus des informations obtenues par la mise en œuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies au sujet de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité peuvent être utiles pour identifier

¹⁵⁵ Norme ISA 315 (révisée), alinéa 186 a) et paragraphe 3423, et norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

¹⁵⁶ Les paragraphes A1 à A8 de la norme ISA 260 (révisée) expliquent avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent fournir des informations utiles pour l'identification de ces risques. Les informations obtenues par l'auditeur dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la relation client, de même que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple des missions d'examen d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi se révéler pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Évaluation des facteurs de risque de fraude (Réf. : par. 24)

[...]

A25. L'Annexe 1 présente des exemples de facteurs de risque de fraude ayant rapport aux informations financières mensongères et aux détournements d'actifs. Ces exemples sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes en cas de fraude :

- des motifs ou des pressions pour commettre une fraude;
- des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude;
- la capacité de rationaliser l'acte frauduleux.

Les facteurs de risque de fraude liés à des motifs ou à des pressions ou encore à des circonstances favorables découlent parfois de situations qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes (laquelle constitue un facteur de risque inhérent)¹⁵⁷. Les facteurs de risque de fraude peuvent aussi être rattachés à des conditions, présentes dans le système de contrôle interne de l'entité, qui offrent l'occasion de commettre une fraude ou qui sont susceptibles d'influencer l'attitude de la direction ou sa capacité de rationaliser l'acte frauduleux. Il se peut que les facteurs de risque qui reflètent une attitude permettant la rationalisation de l'acte frauduleux ne soient pas facilement décelables par l'auditeur. Il peut néanmoins arriver qu'il prenne connaissance de l'existence de telles d'informations indiquant la présence de tels facteurs, notamment grâce à la compréhension qu'il est tenu d'acquérir de l'environnement de contrôle de l'entité¹⁵⁸. Bien que les facteurs de risque de fraude décrits à l'Annexe 1 couvrent un large éventail de situations susceptibles d'être rencontrées par l'auditeur, ils ne constituent que des exemples, et d'autres facteurs de risque peuvent exister.

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Risques de fraude dans la comptabilisation des produits (Réf. : par. 26)

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et compréhension des contrôles correspondants de l'entité (Réf. : par. 27)

¹⁵⁷ Norme ISA 315 (révisée), alinéa 16 f).

¹⁵⁸ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 27 et 28.

- A31. La direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en place dans le but de prévenir et de détecter les fraudes, la direction prend en compte les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes. Dans sa démarche, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace par rapport au coût de mettre en place et de maintenir un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes est limitée.
- A32. Il est donc important pour l'auditeur d'acquérir une compréhension des contrôles conçus, mis en place et maintenus par la direction pour prévenir et détecter les fraudes. ~~Ce faisant~~ En identifiant les contrôles pertinents pour l'audit qui concernent les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à une non-séparation des tâches. Par ailleurs, les informations obtenues dans le cadre de ~~l'acquisition de cette compréhension~~ l'identification de ces contrôles, de l'évaluation de leur conception et de la vérification de leur mise en place peuvent également être utiles pour identifier les facteurs de risque de fraude susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales (Réf. : par. 28)

[...]

Affectation et supervision de l'équipe de mission (Réf. : alinéa 29 a))

[...]

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit (Réf. : alinéa 29 c))

[...]

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 30)

[...]

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

Écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéa 32 a))

[...]

- A42. En outre, il importe que l'auditeur considère les risques d'anomalies significatives liés au contournement des contrôles sur les écritures de journal¹⁵⁹, car si les processus et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs accidentelles, ils n'éliminent pas le risque que des personnes contournent ces processus automatisés, par exemple en modifiant les montants qui sont automatiquement transmis au grand livre ou au système d'information financière. Dans les cas où

¹⁵⁹ Norme ISA 315 (révisée), alinéa 39 c).

on a recours à l'informatique pour le transfert automatique d'informations, il se peut aussi qu'il y ait peu ou point de traces visibles de telles interventions dans les systèmes d'information.

A43. Pour identifier et sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les pièces justificatives des éléments sélectionnés, les facteurs suivants sont pertinents :

- *l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes* — la présence de facteurs de risque de fraude et les autres informations recueillies dans le cadre de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peuvent aider l'auditeur à identifier des catégories spécifiques d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester;
- *les contrôles mis en place sur les écritures de journal et les autres ajustements* — la mise en place de contrôles efficaces sur la préparation et la passation des écritures de journal et des autres ajustements peut permettre de réduire l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre, à condition que l'auditeur ait testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles;
- *le processus d'information financière de l'entité et la nature des éléments probants pouvant être obtenus* — dans de nombreuses entités, le traitement des opérations courantes comporte des contrôles tâches et des procédures à la fois ~~manuelles et automatisées~~ manuels et automatisés. De la même façon, le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut comporter des ~~procédures et des contrôles~~ à la fois manuels et automatisés. Dans les cas où l'informatique est utilisée dans le processus d'information financière, il se peut que les écritures de journal et les autres ajustements n'existent que sur support électronique;
- *les caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects présentent souvent des caractéristiques particulières. Il peut notamment s'agir d'écritures a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, inhabituels ou rarement utilisés, b) passées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, c) inscrites en fin de période ou après la date de clôture avec peu ou pas de justification ou de description, d) passées sans numéro de compte soit avant ou pendant la préparation des états financiers, ou e) comportant des chiffres ronds ou qui se terminent invariablement par les mêmes chiffres;
- *la nature et la complexité des comptes* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects peuvent être enregistrés dans des comptes qui a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, b) contiennent des estimations et des ajustements de clôture importants, c) ont comporté des anomalies dans le passé, d) n'ont pas fait l'objet d'un rapprochement dans le délai normal ou comportent des différences non expliquées, e) contiennent des opérations intragroupe, ou f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lors de l'audit d'entités ayant plusieurs établissements ou composantes, il faut envisager la nécessité de sélectionner des écritures de journal de plusieurs établissements;
- *les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre normal des activités* — il se peut que les contrôles auxquels sont soumises les écritures de journal non standard ne soient pas de même nature et de même étendue ~~soumises au même niveau de contrôle interne~~

que les contrôles auxquels sont soumises les écritures de journal courantes passées pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements mensuels.

[...]

Estimations comptables (Réf. : alinéa 32 b))

[...]

Justification économique des opérations importantes (Réf. : alinéa 32 c))

[...]

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. 34 à 37)

[...]

Procédures analytiques mises en œuvre vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 34)

[...]

Prise en compte des anomalies détectées (Réf. : par. 35 à 37)

[...]

Impossibilité de poursuivre la mission (Réf. : par. 38)

[...]

Déclarations écrites (Réf. : par. 39)

[...]

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

Communication avec la direction (Réf. : par. 40)

[...]

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 41)

[...]

Autres questions ayant trait à la fraude (Réf. : par. 42)

[...]

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle (Réf. : par. 43)

[...]

Annexe 1

(Réf. : par. A25)

Exemples de facteurs de risque de fraude

La présente annexe contient des exemples de facteurs de risque de fraude que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Elle présente séparément les exemples ayant trait aux deux types de fraudes pris en considération par l'auditeur : les informations financières mensongères et les détournements d'actifs. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risque sont par ailleurs classés selon les trois conditions qui sont généralement présentes en cas d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit : a) motifs et pressions, b) circonstances favorables et c) attitudes et rationalisations. Bien que les facteurs de risque présentés couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risque ou des facteurs différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, son mode de propriété ou les circonstances. Enfin, l'ordre dans lequel les facteurs sont présentés ne reflète pas leur importance relative ou leur fréquence de survenance.

Les facteurs de risque de fraude liés à des motifs ou à des pressions découlent généralement de situations qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes (laquelle constitue un facteur de risque inhérent). Par ailleurs, il se peut que des facteurs de risque de fraude liés à des circonstances favorables découlent d'autres facteurs de risque inhérent (par exemple, la complexité ou l'incertitude peuvent créer des circonstances favorables qui, à leur tour, peuvent donner lieu à une vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes). Les facteurs de risque de fraude liés à des circonstances favorables peuvent aussi être rattachés à des conditions présentes dans le système de contrôle interne de l'entité, telles que des limites ou des déficiences du contrôle interne de l'entité qui créent de telles circonstances. Quant aux facteurs de risque de fraude liés aux attitudes et aux rationalisations, ils découlent dans bien des cas de limites ou de déficiences de l'environnement de contrôle de l'entité.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

Les exemples de facteurs de risque qui suivent sont associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères.

Motifs et pressions

La stabilité financière ou la rentabilité de l'entité sont menacées par des conditions économiques ou sectorielles ou par des conditions affectant l'exploitation de l'entité, telles que les suivantes :

[...]

La direction subit des pressions énormes pour satisfaire aux exigences ou aux attentes de tiers en raison :

[...]

Les informations disponibles indiquent que les performances financières de l'entité menacent la situation financière personnelle des dirigeants ou des responsables de la gouvernance du fait :

[...]

Circonstances favorables

La nature des activités de l'entité ou du secteur fournit des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

[...]

Le suivi de la direction n'est pas efficace, pour les raisons suivantes :

[...]

La structure organisationnelle est complexe ou instable, comme l'attestent les faits suivants :

[...]

~~Des composantes du~~ Le contrôle interne ~~est~~ comporte des déficiences pour les raisons suivantes :

- le recours à un processus inadéquat pour le suivi ~~inadéquat du système de contrôle interne de l'entité~~ ~~des contrôles~~, y compris les contrôles automatisés et les contrôles sur l'information financière intermédiaire (lorsque la publication externe de celle-ci est requise);
- des taux de rotation élevés ou l'emploi de personnel inefficace dans les fonctions de comptabilité, d'informatique ou d'audit interne;
- des systèmes comptables et d'information inefficaces, notamment des situations impliquant des déficiences importantes du contrôle interne.

Attitudes et rationalisations

[...]

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs

Les facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois conditions généralement présentes en cas de fraude : les motifs et les pressions, les circonstances favorables, ainsi que les attitudes et les rationalisations. Certains des facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères peuvent aussi être présents dans le cas d'anomalies résultant de détournements d'actifs. Par exemple, il peut y avoir un suivi inefficace exercé sur la direction ou d'autres déficiences du contrôle interne dans le cas d'anomalies résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. On trouvera ci-après une liste d'exemples de facteurs de risque de fraude associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs.

Motifs et pressions

[...]

Circonstances favorables

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître le risque de détournements d'actifs. Par exemple, les facteurs suivants augmentent les possibilités de détournements d'actifs :

[...]

~~Un~~ Des ~~contrôles interne~~ inadéquats sur certains actifs peuvent accroître le risque de détournements de ces actifs. Par exemple, des détournements d'actifs peuvent survenir pour les raisons suivantes :

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats;
- surveillance inadéquate des dépenses de la haute direction, notamment les frais de déplacement et autres frais remboursés;
- surveillance inadéquate, par la direction, du personnel responsable des actifs (par exemple, supervision ou suivi inadéquats des établissements éloignés);
- sélection inadéquate des candidats aux postes donnant accès à des actifs;
- tenue inadéquate des fichiers sur les actifs;
- système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple, pour les achats);
- moyens inadéquats de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations;
- absence de rapprochements exhaustifs et en temps opportun des actifs;
- manque de documentation appropriée et en temps opportun pour certaines opérations (par exemple, dans le cas des crédits pour retours de marchandises);
- absence de vacances obligatoires pour le personnel exécutant des fonctions clés en matière de contrôle;
- compréhension insuffisante de l'informatique de la part de la direction, ce qui donne la possibilité au personnel informatique de commettre des détournements;
- contrôles d'accès inadéquats sur les fichiers automatisés, y compris les contrôles sur les journaux de bord des systèmes informatiques et l'analyse de ces journaux.

Attitudes et rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de contrôler ou de réduire les risques liés au détournement d'actifs.
- Indifférence concernant ~~les~~ contrôles interne ~~relatifs~~ aux détournements d'actifs (contournement des contrôles existants ou absence de mesures appropriées pour corriger les déficiences connues du contrôle interne).
- Comportement dénotant du mécontentement ou de l'insatisfaction par rapport à l'entité ou à la façon dont elle traite l'employé.
- Changement de comportement ou de train de vie pouvant constituer un indice de détournements d'actifs.
- Tolérance pour les petits vols.

Annexe 2

(Réf. : par. A40)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

On trouvera ci-après une liste d'exemples de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs. Bien que les procédures indiquées couvrent un large éventail de situations, elles ne constituent que des exemples et, par conséquent, peuvent ne pas être les plus appropriées ou ne pas être nécessaires dans toutes les situations. Enfin, l'ordre dans lequel les procédures sont présentées ne reflète pas leur importance relative.

Prise en considération des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes varient selon les types ou les associations de facteurs de risque de fraude ou de conditions identifiés, et selon les catégories d'opérations, les soldes de comptes, les informations à fournir et les assertions susceptibles d'être affectés.

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

[...]

- lorsque les travaux d'un expert deviennent particulièrement importants relativement à un poste des états financiers pour lequel le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes est considéré comme élevé, mettre en œuvre des procédures supplémentaires portant sur certaines ou l'ensemble des hypothèses, méthodes ou constatations de l'expert pour s'assurer que les constatations de celui-ci ne sont pas déraisonnables, ou engager un autre expert à cette fin;

[...]

Réponses spécifiques — Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères :

[...]

Annexe 3

(Réf. : par. A49)

Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent une anomalie significative résultant de fraudes.

[...]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 330

RÉPONSES DE L'AUDITEUR À L'ÉVALUATION DES RISQUES

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a effectuée conformément à la norme ISA 315 (révisée)¹⁶⁰ dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces risques.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - (a) «procédure de corroboration», une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent :
 - (i) des tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information fournie),
 - (ii) des procédures analytiques de corroboration;
 - (b) «test des contrôles», une procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.

Exigences

Réponses globales

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Réf. : par. A1 à A3)

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

¹⁶⁰ Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.*

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A4 à A8 et A42 à A52)
7. Pour concevoir les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'auditeur doit :
 - a) tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations importante, chaque solde de compte important et chaque information ~~fournie~~ à fournir importante, y compris :
 - i) la probabilité et l'ampleur des anomalies significatives compte tenu des caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations importante, du solde de compte important ou de l'information ~~fournie~~ à fournir importante (c'est-à-dire le risque inhérent),
 - ii) la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des ~~contrôles pertinents~~ qui permettent de répondre au risque d'anomalies significatives (c'est-à-dire le risque lié au contrôle), leur prise en compte exigeant l'obtention par l'auditeur d'éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (lorsqu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration); (Réf. : par. A9 à A18)
 - b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. (Réf. : par. A19)

Test des contrôles

8. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les ~~contrôles pertinents~~ de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration);
 - b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A20 à A24)
9. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles. (Réf. : par. A25)

Nature et étendue des tests des contrôles

10. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit :
 - a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et notamment :

- i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée,
 - ii) s'ils ont été appliqués systématiquement,
 - iii) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués; (Réf. : par. A26 à A29a)
- b) déterminer, dans la mesure où cela n'a pas déjà été fait, si les contrôles à tester sont tributaires d'autres contrôles (contrôles indirects) et, dans l'affirmative, s'il est nécessaire de réunir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles indirects. (Réf. : par. A30 et A31)

Calendrier des tests des contrôles

11. L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le moment précis ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des dispositions des paragraphes 12 et 15 ci-dessous, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Réf. : par. A32)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire

12. Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire, il doit :
- a) obtenir des éléments probants concernant tout changement important survenu dans ces contrôles après la période intermédiaire;
 - b) déterminer les éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice. (Réf. : par. A33 et A34)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants :
- a) l'efficacité des autres éléments composantes du système de contrôle interne de l'entité, notamment l'environnement de contrôle, le processus de suivi du système des contrôles interne par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité;
 - b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé;
 - c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques;
 - d) l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application du contrôle;
 - e) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé;

- f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré. (Réf. : par. A35)
14. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité et la fiabilité du fonctionnement de certains contrôles, il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non dans ces contrôles depuis l'audit précédent. Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et :
- a) lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours; (Réf. : par. A36)
- b) lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles. (Réf. : par. A37 à A39)

Contrôles relatifs à des risques importants

15. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles liés à un risque qu'il a jugé important, il doit tester ces contrôles dans la période sur laquelle porte sa mission.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents sur lesquels il a l'intention de s'appuyer~~, il doit apprécier si les anomalies que les procédures de corroboration ont permis de détecter indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement. Le fait que les procédures de corroboration n'aient permis de détecter aucune anomalie ne constitue toutefois pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles liés à l'assertion testée. (Réf. : par. A40)
17. Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont détectés, il doit procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et il doit déterminer : (Réf. : par. A41)
- a) si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles;
- b) si des tests additionnels des contrôles sont nécessaires;
- c) si les risques ~~potentiels~~ d'anomalies significatives exigent la mise en œuvre de procédures de corroboration.

Procédures de corroboration

18. Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information ~~fournie à fournir~~, dès lors qu'ils sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif. (Réf. : par. A42 à A47)

19. L'auditeur doit se demander s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe en tant que procédures de corroboration. (Réf. : par. A48 à A51)

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers

20. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de finalisation des états financiers :
- a) vérification de la concordance ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies, avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires;
 - b) examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers. (Réf. : par. A52)

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants

21. Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important, il doit mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. (Réf. : par. A53)

Calendrier des procédures de corroboration

22. Si des procédures de corroboration sont réalisées à une date intermédiaire, l'auditeur doit, pour couvrir le restant de la période, mettre en œuvre :
- a) soit des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles,
 - b) soit uniquement des procédures de corroboration complémentaires, s'il juge que cela suffit, afin d'avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler que les conclusions de l'audit à la date intermédiaire sont toujours valables à la fin de la période. (Réf. : par. A54 à A57)
23. Lorsque l'auditeur détecte à une date intermédiaire des anomalies qu'il n'avait pas anticipées dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier son évaluation du risque concerné ainsi que la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de la période. (Réf. : par. A58)

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies

24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander si la présentation des états financiers traduit :
- le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière et des opérations et événements sous-jacents;
 - la présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers. (Réf. : par. A59)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

25. En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. (Réf. : par. A60 et A61)
26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Pour se former une opinion, il doit tenir compte de tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A62)
27. ~~Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur une assertion importante contenue dans les états financiers~~ en ce qui a trait au risque d'anomalies significatives lié à une assertion pertinente portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants complémentaires. S'il n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit¹⁶¹ :
 - a) les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre;
 - b) le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions;
 - c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement. (Réf. : par. A63)
29. Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent.
30. La documentation de l'auditeur doit démontrer que les données communiquées dans les états financiers, y compris les informations fournies, concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Réponses globales (Réf. : par. 5)

- A1. Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'auditeur peut notamment :
 - insister auprès de l'équipe de mission sur la nécessité de garder un esprit critique;
 - affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore faire appel à des experts;

¹⁶¹ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

- renforcer la supervision ~~modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe, ainsi que de la revue de leurs travaux;~~
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre;
- apporter des modifications à la stratégie générale d'audit, comme l'exige la norme ISA 300, ou aux procédures d'audit prévues, notamment en ce qui concerne :
 - la détermination par l'auditeur du seuil de signification pour les travaux conformément à la norme ISA 320,
 - les tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles que l'auditeur a prévus et le caractère convaincant que devront présenter les éléments probants obtenus pour permettre à l'auditeur de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, dans la mesure où il a l'intention de le faire, en particulier lorsque des déficiences ont été relevées dans l'environnement de contrôle ou dans les activités de suivi de l'entité,
 - la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. Par exemple, il peut être approprié que ces procédures soient mises en œuvre à la date de clôture, ou vers cette date, si les risques d'anomalies significatives sont élevés.
- ~~modifier globalement la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit, notamment en mettant en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants.~~

A2. La compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse; par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, l'auditeur peut :

- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire;
- chercher à obtenir plus d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures de corroboration;
- augmenter le nombre d'établissements à inclure dans le champ de l'audit.

A3. Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur, qui peut par exemple privilégier les procédures de corroboration (stratégie de corroboration) ou une combinaison de tests des contrôles et de procédures de corroboration (stratégie mixte).

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Réf. : par. 6)

- A4. L'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions lui fournit une base pour définir la stratégie appropriée à adopter pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut déterminer :
- a) que seuls des tests des contrôles peuvent constituer une réponse efficace à son évaluation du risque d'anomalies significatives pour une assertion donnée;
 - b) que la mise en œuvre de procédures de corroboration seulement est appropriée pour des assertions données et, de ce fait, ne pas tenir compte de l'efficacité des contrôles dans son évaluation du risque concerné. Cela peut être le cas lorsque, du fait que les procédures d'évaluation des risques qu'il a mises en œuvre ne lui ont permis d'identifier aucun contrôle efficace pertinent pour cette assertion, ou du fait qu'il serait inefficace de tester les contrôles, l'auditeur n'a pas l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à réaliser;
 - c) qu'une stratégie mixte associant tests des contrôles et procédures de corroboration constitue une stratégie efficace.

Néanmoins, ainsi que l'exige le paragraphe 18, indépendamment de la stratégie retenue, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information ~~fournie~~ à fournir, dès lors qu'ils sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif.

- A5. La nature d'une procédure d'audit a trait à son objectif (tests des contrôles ou procédures de corroboration) et à son type (inspection, observation physique, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est de la plus haute importance dans l'élaboration d'une réponse à l'évaluation des risques.
- A6. Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en œuvre, ou à la période ou à la date à laquelle se rapportent les éléments probants.
- A7. L'étendue d'une procédure d'audit a trait à l'aspect quantitatif, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations physiques concernant une activité de contrôle.
- A8. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions permet d'établir un lien clair entre les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques.

Réponse à l'évaluation des risques au niveau des assertions (Réf. : alinéa 7 a))

Nature

- A9. La norme ISA 315 (révisée) exige que l'auditeur évalue le risque inhérent et le risque lié au contrôle aux fins de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur détermine la probabilité et l'ampleur des anomalies significatives en se demandant comment, et dans quelle mesure, les événements et situations liés aux catégories

d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes qu'il a identifiés sont touchés par les facteurs de risque inhérent¹⁶². L'évaluation des risques faite par l'auditeur ainsi que les raisons qui la sous-tendent peuvent ~~peut~~ influencer tant sur les types de procédures d'audit à mettre en œuvre que sur leur association. Par exemple, lorsqu'il évalue le risque à un niveau élevé, l'auditeur peut se faire confirmer l'exhaustivité des clauses d'un contrat par l'autre partie au contrat, en plus d'inspecter lui-même le document. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent convenir davantage à certaines assertions qu'à d'autres. Ainsi, dans le cas des produits, des tests des contrôles peuvent représenter la réponse la plus adaptée à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives concernant l'assertion sur l'exhaustivité, tandis que des procédures de corroboration peuvent être la meilleure réponse à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives concernant l'assertion sur la réalité.

- A10. Les raisons qui ont conduit l'auditeur à évaluer un risque comme il l'a fait sont pertinentes pour la détermination de la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un niveau de risque est considéré comme faible en raison des caractéristiques particulières d'une catégorie donnée d'opérations, indépendamment des contrôles les concernant, l'auditeur peut décider que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration est suffisante pour l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. En revanche, si le niveau de risque est considéré comme faible en raison de ~~certaines~~ certains l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, et que l'auditeur a l'intention de concevoir des procédures de corroboration sur la base de cette évaluation, il exécute alors des tests de ces contrôles, comme l'exige l'alinéa 8 a). Ce peut être le cas, par exemple, pour une catégorie d'opérations dotées de caractéristiques raisonnablement homogènes, dénuées de complexité et qui sont systématiquement traitées et contrôlées par le système informatique de l'entité.

Calendrier

- A11. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles ou des procédures de corroboration à une date intermédiaire ou à la fin de la période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, mettre en œuvre des procédures d'audit dans des établissements sélectionnés sans annonce préalable). De telles décisions sont particulièrement pertinentes lors de la prise en considération des réponses aux risques de fraude. Ainsi, lorsque des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations ont été identifiés, il peut arriver que l'auditeur conclue que des procédures destinées à étendre jusqu'à la fin de la période les conclusions de ses travaux réalisés à une date intermédiaire ne seraient pas efficaces.
- A12. Inversement, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier les problèmes importants à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à mettre au point une stratégie d'audit efficace en réponse à ces problèmes.
- A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit ne sauraient être mises en œuvre avant la date de clôture, par exemple :

¹⁶² Norme ISA 315, paragraphe 48.

- la vérification de la concordance ou le rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies, avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires;
- le contrôle des ajustements effectués lors de la préparation des états financiers;
- les procédures répondant au risque que, à la fin de la période, l'entité ait pu conclure des contrats de vente irréguliers ou que des opérations non finalisées aient été comptabilisées.

A14. Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en œuvre des procédures d'audit, il tient également compte des facteurs suivants :

- l'environnement de contrôle;
- le moment où les informations pertinentes sont disponibles (par exemple, certains fichiers informatiques peuvent être ultérieurement écrasés ou l'observation physique de certaines procédures peut n'être possible qu'à des moments particuliers);
- la nature du risque (par exemple, s'il y a un risque de surévaluation des produits pour satisfaire aux attentes concernant les bénéficiaires, par la création ultérieure de faux contrats de vente, l'auditeur souhaitera peut-être examiner les contrats en cours à la fin de la période);
- la période ou la date à laquelle se rapportent les éléments probants;
- le moment de la préparation des états financiers, notamment lorsque des informations sont fournies pour donner des explications supplémentaires sur les montants inscrits dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Étendue

A15. Pour juger de l'étendue à donner à une procédure d'audit, l'auditeur tient compte du seuil de signification, de son évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir. Lorsque plusieurs procédures sont exécutées en association en vue d'un seul objectif, l'auditeur s'interroge séparément sur l'étendue de chaque procédure. En général, l'étendue des procédures d'audit sera d'autant plus grande que le risque d'anomalies significatives est élevé. Par exemple, pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être approprié d'augmenter la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration à un niveau de détail plus poussé. Cela dit, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit est pertinente par rapport au risque considéré.

A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre des tests de plus grande ampleur des opérations automatisées et des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des tests, par exemple en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner des échantillons d'opérations dans des fichiers électroniques clés, trier des opérations dotées de certaines caractéristiques particulières ou tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

Considérations propres aux entités du secteur public

A17. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires peut être influencée par le mandat d'audit et par l'existence éventuelle d'exigences particulières applicables à la mission.

Considérations propres aux petites entités

A18. Dans le cas des très petites entités, il peut arriver que les activités de contrôles identifiables par l'auditeur soient rares ou que la mesure dans laquelle leur existence ou leur fonctionnement ont été documentés par l'entité soit limitée. En pareille situation, il se peut qu'il soit plus efficient pour l'auditeur de privilégier les procédures de corroboration dans le choix de ses procédures d'audit complémentaires. Dans de rares cas, par ailleurs, l'absence d'activités de contrôles ou d'autres éléments de composantes du système de contrôle interne peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Risque élevé (Réf. : alinéa 7 b))

A19. Lorsque, par suite de son évaluation, l'auditeur considère que le risque est élevé et qu'il cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents et plus fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes.

Test des contrôles

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles (Réf. : par. 8)

A20. Seuls sont soumis à des tests les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative concernant une assertion pertinente, et sur lesquels il a l'intention de s'appuyer. Lorsque des contrôles substantiellement différents ont été appliqués à divers moments de la période auditée, chacun de ces contrôles est pris en considération séparément.

A21. Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et comprendre et évaluer leur conception et leur mise en place, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures sont appliqués dans les deux cas. L'auditeur peut donc juger efficient de procéder simultanément au test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi qu'à l'évaluation de leur conception et à la vérification de leur mise en place.

A22. En outre, il peut arriver que, sans avoir été expressément conçues pour tester les contrôles, certaines procédures d'évaluation des risques fournissent des éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement et, partant, servent de tests des contrôles. Par exemple, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut avoir :

- demandé à la direction des informations sur l'utilisation qu'elle fait des budgets;
- observé le processus suivi par la direction pour comparer les charges mensuelles budgétées et les charges réelles;
- examiné les rapports d'analyse des écarts entre les montants budgétés et les montants réels.

Non seulement ces procédures renseignent l'auditeur sur la conception des politiques budgétaires de l'entité et sur la réalité de leur application, mais elles peuvent aussi lui fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires de l'entité pour ce qui concerne la prévention ou la détection des anomalies significatives dans le classement des charges.

- A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test des contrôles à mettre en œuvre conjointement avec un test de détail portant sur la même opération. Bien que le test des contrôles n'ait pas le même objectif que le test de détail, la simultanéité d'exécution est possible, et l'on peut alors parler de test à double objectif. Par exemple, l'auditeur peut concevoir un test et en évaluer les résultats dans le cadre de l'examen d'une facture pour, d'une part, déterminer si elle a été approuvée et, d'autre part, obtenir un élément probant corroborant une opération. Pour concevoir un test à double objectif comme pour en évaluer les résultats, l'auditeur considère chaque objectif séparément.
- A24. Dans certaines situations, l'auditeur peut conclure à l'impossibilité de concevoir des procédures de corroboration qui soient assez efficaces pour fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions¹⁶³. Ce peut être le cas lorsqu'une entité dont le fonctionnement est informatisé ne produit ou ne conserve aucune documentation sur ses opérations, si ce n'est dans le système informatique. En pareil cas, l'alinéa 8 b) exige que l'auditeur ~~soumette~~ teste les contrôles concernés à des tests qui concernent les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés.

Éléments probants et intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 9)

- A25. L'auditeur peut chercher à obtenir un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque sa stratégie consiste principalement à mettre en œuvre des tests des contrôles, surtout si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés n'est pas possible ou faisable en pratique au moyen de procédures de corroboration seulement.

Nature et étendue des tests des contrôles

Autres procédures d'audit associées aux demandes d'informations (Réf. : alinéa 10 a))

- A26. Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en œuvre en association avec elles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valent que pour le moment où elles sont réalisées.
- A27. Le type de procédure requis pour obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle est fonction de la nature de celui-ci. Par exemple, lorsque l'efficacité du fonctionnement est documentée, l'auditeur peut décider d'inspecter les documents pour obtenir des éléments probants attestant cette efficacité. Il arrive en revanche que certains contrôles ne fassent l'objet d'aucune documentation, du moins pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit consigné nulle part le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certains types ~~d'activités~~ de contrôles, ~~telles~~

¹⁶³ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 3051.

~~que celles qui sont exécutées par un ordinateur tels que les contrôles automatisés.~~ En pareille situation, les éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d'informations en association avec d'autres procédures d'audit, comme l'observation ou les techniques d'audit assistées par ordinateur.

Étendue des tests des contrôles

A28. Lorsque des éléments probants plus convaincants sont nécessaires pour pouvoir attester l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests sur ce contrôle. Pour déterminer l'étendue des tests des contrôles, outre la mesure dans laquelle il compte s'appuyer sur les contrôles, l'auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

- la fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité pendant la période;
- la durée, au cours de la période audité, pour laquelle il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle;
- le taux d'écarts attendu par rapport au contrôle;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion;
- la mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus en testant d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La norme ISA 530¹⁶⁴ contient des indications complémentaires sur l'étendue à donner aux tests.

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, il se peut qu'il ne soit pas nécessaire d'augmenter l'étendue des tests sur un contrôle automatisé. On peut s'attendre au fonctionnement uniforme d'un contrôle automatisé tant que ~~le programme~~ l'application informatique (y compris les tables, les fichiers et les autres données permanentes utilisés par ~~le programme~~ celle-ci) n'est pas modifiée. Une fois que l'auditeur a déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qu'il peut faire lors de la mise en place initiale du contrôle ou à toute autre date), il peut envisager d'effectuer des tests pour vérifier que le contrôle continue de fonctionner efficacement. L'auditeur peut ~~Les tests peuvent~~ notamment tester les contrôles généraux informatiques portant sur l'application informatique. ~~consister à vérifier que :~~

- ~~• des modifications ne sont pas apportées au programme sans être soumises à des contrôles appropriés;~~
- ~~• la version autorisée du programme est utilisée pour le traitement des opérations;~~
- ~~• d'autres contrôles généraux pertinents sont efficaces~~

~~Ces tests peuvent aussi consister à vérifier que les programmes n'ont pas subi de modifications, par exemple dans le cas où l'entité utilise des logiciels d'application prêts à l'emploi sans les modifier ni les mettre à jour. Ainsi, l'auditeur peut inspecter les archives du service chargé de la sécurité informatique pour obtenir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu pendant la période considérée.~~

¹⁶⁴ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

A29a. De même, l'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles qui permettent de répondre aux risques d'anomalies significatives concernant l'intégrité des données de l'entité ou l'exhaustivité et l'exactitude des rapports générés par le système de l'entité, ou des contrôles qui concernent les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. Ces tests des contrôles peuvent entre autres porter sur des contrôles généraux informatiques et tenir compte des éléments mentionnés à l'alinéa 10 a), ce qui évitera possiblement à l'auditeur d'avoir à mettre en œuvre d'autres tests pour obtenir des éléments probants sur ces éléments.

A29b. Lorsqu'il détermine qu'un contrôle général informatique est déficient, l'auditeur peut prendre en considération la nature des risques découlant du recours à l'informatique qu'il a identifiés conformément à la norme ISA 315 (révisée)¹⁶⁵, afin de disposer d'une base pour la conception de procédures d'audit supplémentaires lui permettant d'établir si les contrôles sous-jacents touchés par le contrôle général informatique déficient ont fonctionné tout au long de la période. Ces procédures supplémentaires peuvent notamment servir à déterminer :

- si les risques découlant du recours à l'informatique qui sont liés au contrôle déficient se sont matérialisés. Par exemple, si certains utilisateurs disposent d'un accès non autorisé à une application informatique, mais qu'ils ne peuvent ni accéder à l'historique des accès du système ni le modifier, l'auditeur peut inspecter cet historique afin d'obtenir des éléments probants attestant que ces utilisateurs n'ont pas accédé à l'application informatique au cours de la période;
- s'il y a des contrôles de remplacement, des contrôles redondants ou d'autres contrôles qui permettent de répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui sont liés au contrôle déficient. Lorsqu'il y en a, l'auditeur peut déterminer (s'il ne l'a pas déjà fait) que ces contrôles sont pertinents pour l'audit. Il en évaluera alors la conception, déterminera s'ils ont été mis en place et en testera l'efficacité du fonctionnement. Par exemple, s'agissant de la déficience d'un contrôle général informatique lié aux accès, il se peut que l'entité ait prévu, en guise de contrôle de remplacement, que la direction du service informatique examine en temps opportun des rapports sur les accès des utilisateurs finaux. Il peut y avoir des circonstances où des contrôles des applications permettent de répondre aux risques découlant du recours à l'informatique lorsque, par exemple, les informations possiblement touchées par la déficience du contrôle général informatique peuvent faire l'objet d'un rapprochement avec des informations provenant de sources externes (par exemple, un relevé bancaire) ou de sources internes qui ne sont pas touchées par cette déficience (par exemple, une autre application informatique ou une autre source de données).

Tests des contrôles indirects (Réf. : alinéa 10 b))

A30. Dans certaines situations, il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects (par exemple, de contrôles généraux informatiques). Comme il est expliqué aux paragraphes A29 à A29b, il se peut que des contrôles généraux informatiques aient été identifiés comme des contrôles pertinents pour l'audit, en application de la norme ISA 315 (révisée), du fait qu'ils assurent l'efficacité du fonctionnement de contrôles

¹⁶⁵ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 41.

automatisés ou le maintien de l'intégrité des informations qui sont utilisées dans le cadre du processus d'information financière de l'entité, y compris les rapports générés par le système. L'exigence énoncée à l'alinéa 10 b) évoque la possibilité que l'auditeur ait déjà testé certains contrôles indirects en ce qui concerne les éléments mentionnés à l'alinéa 10 a). Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester la revue faite par un utilisateur des relevés des écarts correspondant à des dépassements de la limite de crédit autorisée par client, cette revue de l'utilisateur et le suivi qui en découle constituent le contrôle directement pertinent pour l'auditeur. Les contrôles portant sur l'exactitude des informations contenues dans les relevés (par exemple, les contrôles généraux auxquels sont soumis les systèmes informatiques) sont qualifiés de contrôles «indirects».

A31. ~~En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, les éléments probants concernant la mise en place d'un contrôle d'application automatisé, considérés conjointement avec les éléments probants obtenus sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (en particulier, les contrôles sur les modifications de programmes), peuvent aussi fournir des éléments probants substantiels quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle d'application en question.~~

Calendrier des tests des contrôles

Période pour laquelle l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 11)

A32. Il peut arriver que des éléments probants qui se rapportent uniquement à un moment précis soient suffisants pour satisfaire à l'objectif de l'auditeur, par exemple dans le cas d'un test des contrôles portant sur la prise d'inventaire physique de fin de période. Si, en revanche, l'auditeur entend s'appuyer sur un contrôle pour l'ensemble d'une période donnée, il convient qu'il mette en œuvre des tests lui permettant d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement du contrôle à des moments pertinents pendant cette période. Ces tests des contrôles peuvent notamment porter sur le des contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par que fait l'entité de ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire (Réf. : alinéa 12 b))

A33. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à obtenir sur le fonctionnement des contrôles en place pendant la période restant à couvrir après une période intermédiaire, il y a les suivants :

- l'importance des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, selon l'évaluation de l'auditeur;
- les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qu'ils ont subis depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus ou le personnel;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a obtenu des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
- la durée de la période restant à couvrir;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires en raison de la confiance qu'il accorde aux contrôles;
- l'environnement de contrôle.

A34. Pour obtenir ces éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi que fait l'entité sur ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Réf. : par. 13)

A35. Dans certains cas, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents et fiables. Par exemple, lors d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants qui lui permettent de déterminer si le contrôle en question a fait l'objet de modifications affectant l'efficacité continue de son fonctionnement, par exemple par des demandes d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux des interventions indiquant les contrôles qui ont été modifiés. La prise en considération des éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution, des éléments probants à obtenir pendant la période en cours relativement à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Contrôles modifiés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 a))

A36. Il peut arriver que des changements réduisent la pertinence et la fiabilité des éléments probants obtenus lors des audits précédents au point de leur faire perdre toute utilité pour l'audit en cours. Par exemple, s'il est peu probable que des modifications apportées à un système pour lui faire produire un nouveau type de rapport utilisable par l'entité réduisent la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent, en revanche, une modification du système qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment en réduit la pertinence.

Contrôles inchangés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants obtenus lors d'audits précédents pour des contrôles qui :

- a) d'une part, n'ont subi aucun changement depuis les derniers tests auxquels ils ont été soumis,
- b) d'autre part, n'ont pas pour effet d'atténuer un risque important,

relève du jugement professionnel. Par ailleurs, la durée du délai que l'auditeur peut laisser s'écouler avant de retester ces contrôles relève également du jugement professionnel, sous réserve que chaque contrôle soit testé au moins une fois tous les trois audits, ainsi que l'exige l'alinéa 14 b).

A38. En général, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus l'auditeur s'appuie sur les contrôles, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court, à supposer que le contrôle ne soit pas soumis à un test lors de chaque audit. Les facteurs susceptibles d'avoir pour effet de réduire ce délai ou de conduire l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants obtenus lors des audits précédents sont notamment :

- un environnement de contrôle déficient;
- ~~un suivi déficient des contrôles~~ une déficience du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité;
- l'importance de l'intervention humaine dans le fonctionnement des contrôles ~~concernés;~~

- l'importance de l'incidence des changements de personnel sur le fonctionnement des contrôles;
- les changements de circonstances qui appellent une modification des contrôles;
- des contrôles informatiques généraux qui sont déficients.

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents, le fait de tester certains de ces contrôles au cours de chaque audit fournit à l'auditeur des informations confirmant l'efficacité continue de l'environnement de contrôle. Cela aide l'auditeur à décider s'il convient ou non de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 16 et 17)

A40. La détection d'une anomalie significative par les procédures de l'auditeur constitue une indication forte d'une déficience importante du contrôle interne.

A41. Le concept de l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'exclut pas la possibilité d'écarts dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Ces écarts par rapport aux contrôles prescrits peuvent être causés par des facteurs tels que des changements dans le personnel clé, des fluctuations saisonnières importantes du volume d'opérations ou des erreurs humaines. Le taux d'écart relevé, et plus précisément la mesure dans laquelle il excède le taux d'écart attendu, peut indiquer qu'il n'y a pas lieu de penser que le contrôle concerné soit suffisant pour ramener le risque au niveau des assertions à celui évalué par l'auditeur.

Procédures de corroboration (Réf. : par. 6 et 18)

A42. Le paragraphe 18 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information ~~fournie à fournir, dès lors qu'ils sont significatifs d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, et ce, indépendamment de son évaluation du risque d'anomalies significatives. En ce qui concerne les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, il se peut que des procédures de corroboration aient déjà été mises en œuvre, car le paragraphe 6 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Des procédures de corroboration doivent donc être conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 18 :~~

- lorsqu'il n'y a pas de procédures de corroboration parmi les procédures d'audit complémentaires conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 6 à l'égard des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes;
- pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information à fournir qui ne constitue pas une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante, selon le cas, mais qui a été identifié comme étant significatif d'un point de vue quantitatif ou qualitatif en application de la norme ISA 315 (révisée)¹⁶⁶.

¹⁶⁶ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 52.

Cette exigence reflète le fait : a) que l'évaluation du risque par l'auditeur est affaire de jugement et ne permet pas nécessairement d'identifier tous les risques d'anomalies significatives, et b) qu'il existe des limites inhérentes aux contrôles internes, notamment la possibilité de ~~son~~ leur contournement par la direction.

A42a. Lors de la conception des procédures de corroboration à mettre en œuvre, la prise en compte des assertions au niveau desquelles une anomalie pourrait possiblement se produire et pour lesquelles l'incidence d'une telle anomalie, si elle venait à se produire, serait des plus significatives, peut aider l'auditeur à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue qui conviennent pour les procédures à mettre en œuvre.

Nature et étendue des procédures de corroboration

A43. Selon le cas, l'auditeur peut déterminer :

- que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration sera suffisante à elle seule pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. C'est le cas, par exemple, lorsque l'évaluation du risque faite par l'auditeur est étayée par des éléments probants obtenus au moyen de tests des contrôles;
- que seuls des tests de détail conviennent;
- que la meilleure réponse à l'évaluation du risque consiste à associer des procédures analytiques de corroboration à des tests de détail.

A44. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps. La norme ISA 520¹⁶⁷ définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en œuvre de procédures analytiques au cours d'un audit.

A45. La conception des tests de détail est influencée par ~~la nature~~ l'évaluation du risque ~~et celle~~ ou par la nature de l'assertion. Par exemple, les tests de détail relatifs aux assertions sur l'existence ou sur la réalité peuvent impliquer de sélectionner des éléments dans un poste des états financiers et d'obtenir des éléments probants les concernant. En revanche, les tests de détail relatifs à l'assertion sur l'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments que devrait normalement contenir un poste des états financiers et à vérifier si ces éléments s'y trouvent effectivement.

A46. Étant donné que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte ~~des contrôles du contrôle interne~~ sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer, il se peut qu'il faille augmenter l'étendue des procédures de corroboration lorsque les résultats des tests des contrôles ne sont pas satisfaisants. Cela dit, augmenter ainsi l'étendue d'une procédure d'audit n'est approprié que si cette dernière est pertinente par rapport au risque considéré.

A47. Lors de la conception des tests de détail, l'étendue des tests est souvent envisagée en termes de taille de l'échantillon. Toutefois, d'autres considérations sont également pertinentes; on peut

¹⁶⁷ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

notamment se demander s'il ne serait pas plus efficace d'avoir recours à un autre mode de sélection d'éléments à des fins de tests. Voir la norme ISA 500¹⁶⁸.

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Réf. : par. 19)

A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à des soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation externe des termes d'accords, de contrats ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers. Les confirmations externes peuvent également être utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut viser spécifiquement à faire confirmer l'absence d'un «accord parallèle» qui pourrait être pertinent en ce qui concerne l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi fournir des éléments probants pertinents, dans le cadre des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives, à l'égard par exemple :

- des soldes de comptes bancaires et d'autres informations concernant les relations avec les banques;
- des soldes et conditions des comptes clients;
- des stocks détenus par des tiers soit en entrepôt de douane en attente de traitement, soit en consignation;
- des titres de propriété déposés en garde ou en nantissement auprès d'avocats ou d'établissements financiers;
- des valeurs mobilières sous la garde de tiers, ou achetées de courtiers en valeurs mobilières mais non encore livrées à la date de clôture;
- des montants dus à des prêteurs, y compris les modalités de remboursement pertinentes et les clauses restrictives;
- des soldes et conditions des comptes fournisseurs.

A49. Les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants pertinents à l'égard de certaines assertions, mais des éléments probants moins pertinents dans le cas d'autres assertions. Par exemple, elles fournissent des éléments probants moins pertinents en ce qui concerne la recouvrabilité des soldes de comptes clients qu'en ce qui concerne leur existence.

A50. L'auditeur peut déterminer que les procédures de confirmation externe mises en œuvre dans un but donné procurent l'occasion d'obtenir des éléments probants sur d'autres questions. Par exemple, les demandes de confirmation portant sur des soldes de comptes bancaires comportent souvent des demandes d'informations pertinentes pour d'autres assertions contenues dans les états financiers.

¹⁶⁸ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 10.

De telles considérations peuvent influencer sur la décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de confirmation externe.

A51. Voici d'autres facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe doivent être mises en œuvre en tant que procédures de corroboration :

- la connaissance qu'a le tiers de l'objet de la demande de confirmation — il se peut que les réponses soient plus fiables si la personne qui répond au nom du tiers a une connaissance suffisante de l'information à confirmer;
- la capacité et la volonté de répondre du tiers visé. Il se peut par exemple que le tiers :
 - refuse d'assumer la responsabilité liée à la réponse à une demande de confirmation,
 - considère que le processus de réponse est trop coûteux ou prend trop de temps,
 - craigne de voir sa responsabilité éventuellement engagée du fait de sa réponse,
 - comptabilise les opérations dans des monnaies différentes,
 - exerce ses activités dans un environnement où le fait de répondre à des demandes de confirmation ne constitue pas un aspect important des activités courantes.

En pareil cas, il se peut que les tiers ne répondent pas, répondent à la légère ou tentent de limiter la confiance à accorder à la réponse;

- l'objectivité du tiers — si le tiers est une partie liée à l'entité, il se peut que les réponses aux demandes de confirmation soient moins fiables.

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers (Réf. : alinéa 20 b))

A52. La nature ainsi que l'étendue de la vérification, par l'auditeur, des écritures de journal et des autres ajustements sont fonction de la nature et de la complexité du processus d'information financière de l'entité et des risques d'anomalies significatives y afférents.

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants (Réf. : par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il mette en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement aux risques qu'il a définis comme étant importants. Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers compétents peuvent contribuer à l'obtention des éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction subit des pressions pour atteindre les résultats attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de compte, mais aussi les termes des contrats de vente, y compris la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les modalités de livraison. De plus, il peut juger efficace de compléter ces procédures de confirmation externe par des

demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente ou les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés.

Calendrier des procédures de corroboration (Réf. : par. 22 et 23)

A54. Dans la plupart des cas, il y a peu ou pas d'éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent qui demeurent pertinents pour la période considérée. Il existe toutefois des exceptions. Ainsi, un avis juridique obtenu lors d'un audit précédent au sujet d'une structure de titrisation qui n'a subi aucune modification depuis peut être encore pertinent pour la période considérée. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser des éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent, pourvu que ni les éléments probants ni leur objet n'aient fondamentalement changé et que des procédures d'audit aient été mises en œuvre pour la période considérée de manière à établir que ces éléments probants n'ont rien perdu de leur pertinence.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période intermédiaire (Réf. : par. 22)

A55. Dans certains cas, l'auditeur peut juger efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire et d'effectuer une comparaison et un rapprochement des informations sur les soldes de clôture avec les informations correspondantes recueillies à la date intermédiaire afin :

- a) d'identifier les montants qui paraissent inhabituels;
- b) de procéder à des investigations sur ces montants;
- c) de procéder, pour le restant de l'exercice, à des procédures analytiques de corroboration ou à des tests de détail.

A56. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, sans en réaliser d'autres à une date ultérieure, il s'expose à un risque accru de ne pas détecter des anomalies pouvant exister à la fin de l'exercice. Ce risque est d'autant plus grand que la partie de l'exercice restant à couvrir est longue. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la décision de mettre en œuvre ou non des procédures de corroboration à une date intermédiaire :

- l'environnement de contrôle et les autres contrôles pertinents;
- la disponibilité, à une date ultérieure, d'informations nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit;
- le but de la procédure de corroboration;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives;
- la nature de la catégorie d'opérations ou du solde de compte et les assertions sous-jacentes;
- la possibilité, pour l'auditeur, de mettre en œuvre, pour le restant de l'exercice, des procédures de corroboration appropriées ou des procédures de corroboration associées à des tests des contrôles, afin de réduire le risque de non-détection d'anomalies existant à la fin de l'exercice.

A57. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la décision de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration pour la période comprise entre la date intermédiaire et la fin de l'exercice :

- le caractère raisonnablement prévisible ou non des données de clôture des catégories d'opérations ou des soldes de comptes concernés pour ce qui est de leur montant, de leur importance relative et des éléments qui les composent;
- le caractère approprié ou non des procédures de l'entité pour l'analyse et l'ajustement de ces catégories d'opérations ou soldes de comptes à des dates intermédiaires ainsi que de ses procédures de séparation des exercices;
- la fourniture ou non, par le système pertinent pour l'information financière, d'informations suffisantes sur les soldes de clôture et les opérations réalisées pendant le restant de l'exercice pour permettre de procéder à des investigations sur :
 - a) les opérations ou les écritures inhabituelles importantes (y compris celles intervenues à la fin de l'exercice ou à une date qui en est proche),
 - b) les autres causes de variations importantes, ou les variations prévues qui ne se sont pas produites,
 - c) les changements dans la composition des catégories d'opérations ou des soldes de comptes.

Anomalies détectées à une date intermédiaire (Réf. : par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de modifier la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de l'exercice parce qu'il a détecté des anomalies inattendues à une date intermédiaire, il peut notamment étendre ou répéter à la fin de l'exercice les procédures mises en œuvre à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers (Réf. : par. 24)

A59. Évaluer le caractère approprié de la présentation, de la disposition et du contenu des états financiers consiste, par exemple, à prendre en considération la terminologie employée selon les exigences du référentiel d'information financière applicable, le niveau de détail fourni, le regroupement ou la ventilation des montants et les modes de détermination des montants présentés.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (Réf. : par. 25 à 27)

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

- il peut arriver que l'étendue des anomalies détectées à l'occasion de la mise en œuvre de procédures de corroboration amène l'auditeur à modifier son évaluation du risque et indique une déficience importante du contrôle interne;

- l'auditeur peut découvrir des cas de non-concordance dans les documents comptables ou constater que certaines pièces justificatives sont manquantes ou contradictoires;
- la mise en œuvre de procédures analytiques à l'étape de la revue d'ensemble de l'audit peut révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives passé jusque-là inaperçu.

En pareil cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues, compte tenu de sa nouvelle évaluation des risques d'anomalies significatives et de l'incidence sur les ~~relative à l'ensemble ou à une partie des~~ catégories d'opérations importantes, ~~des~~ les soldes de comptes importants ou ~~des~~ les informations ~~fournies à~~ fournir importantes et des les assertions pertinentes les concernant ~~sous-jacentes~~. La norme ISA 315 (révisée) donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur¹⁶⁹.

- A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi, pour déterminer si son évaluation demeure valable ou non, il importe qu'il tienne compte des répercussions de la détection d'une anomalie sur son évaluation des risques d'anomalies significatives.
- A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé notamment par les facteurs suivants :
- l'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion et la probabilité que, seule ou cumulée avec d'autres, elle ait une incidence significative sur les états financiers;
 - l'efficacité des dispositions prises et des contrôles mis en place par la direction pour répondre aux risques;
 - l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires;
 - les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, selon notamment qu'elles ont permis de mettre en lumière ou non des cas précis de fraude ou d'erreur;
 - la source et la fiabilité des informations disponibles;
 - le caractère convaincant des éléments probants;
 - la compréhension de l'entité et de son environnement, ~~y compris de son~~ du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité.

Documentation (Réf. : par. 28)

- A63. La forme et l'étendue de la documentation de l'audit relèvent du jugement professionnel et varient selon la nature, la taille et la complexité de l'entité et de son contrôle interne, le degré de disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les méthodes et techniques d'audit employées.

¹⁶⁹ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 3453.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © Juillet 2018 IFAC. Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin d'en maximiser la diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : *Copyright © Juillet 2018 International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires.*

Les appellations «International Auditing and Assurance Standards Board», «International Standards on Auditing», «International Standards on Assurance Engagements», «International Standards on Review Engagements», «International Standards on Related Services», «International Standards on Quality Control», «International Auditing Practice Notes», les sigles «IAASB», «ISA», «ISAE», «ISRE», «ISRS», «ISQC», «IAPN», ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques déposées et des marques de service de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

Le présent exposé-sondage, «Projet de Norme internationale d'audit 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, et projet de modifications corrélatives et de modifications de concordance à apporter à d'autres normes ISA», de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en juillet 2018, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en août 2018, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de l'exposé-sondage «Projet de Norme internationale d'audit 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*» © 2018 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de l'exposé-sondage «Projet de Norme internationale d'audit 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, et projet de modifications corrélatives et de modifications de concordance à apporter à d'autres normes ISA» © 2018 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Proposed International Standard on Auditing 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement and Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs, *Exposure Draft*



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org