



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



auditum@uvigo.es



Référentiel d'audit interne adapté aux universités marocaines

RAPPORT (LIVRABLE 3.2.)

UNIVERSITÉ DE VIGO – Juillet 2019

Ce projet a été réalisé avec le soutien de la commission européenne. Ce document reflète uniquement les opinions de l'auteur, et la commission ne peut pas être tenue pour responsable pour tout usage qui serait fait des informations qui y sont contenues

Auteur(s)/Organisation(s):

- Universidade de Vigo, Espagne
- Universidad Autónoma de Madrid
- Université Privée de Marrakech
- Toutes les institutions partenaires marocaines

Date de la version finale: 26 juillet 2019

Work Package(s) / Task(s): WP (WP 3.2.)

Historique des révisions				
Révision	Date	Auteur(s)	Status	Description
01	26/04/2019	Université de Vigo	Draft	Premier brouillon
02	11/05/2019	Université Autonome de Madrid	Draft	Deuxième brouillon
03	18/06/2019	Université Privée de Marrakech	Draft	Troisième brouillon
04	26/07/2019	Partenaires marocains	Final	Version finale

SOMMAIRE

RÉSUMÉ

1. DÉFINITIONS :
 - 1.1 DÉFINITION DE L'AUDIT INTERNE (AI)
2. CONTRÔLE INTERNE ET AUDIT INTERNE : DEUX ACTIVITÉS COMPLÉMENTAIRES
3. LIGNES DIRECTRICES POUR LA MISE EN PLACE DE L'AUDIT INTERNE
4. LES PRINCIPAUX RÉFÉRENTIELS INTERNATIONAUX RECOMMANDÉS
 - 4.1 RÉFÉRENTIELS POUR L'AUDIT INTERNE : ISA
5. RECOMMANDATIONS

REFERENCES

ANNEXES

Annexe 1 : Normes d'audit externe et interne

Annexe 2 : Handbook of International Quality Control, Auditing, Review

Annexe 3 : Règlement (UE, Euratom) 2018/1046 du Parlement Européen et du Conseil du 18 juillet 2018

Annexe 4 : Projet de Norme Internationale d'Audit 315 (révisée) ISA 315

Annexe 5 : Normes internationales d'audit applicables aux audits de conformité

Résumé :

Les universités publiques marocaines sont confrontées aujourd'hui aux principaux défis suivants : la massification, la diversification des filières de formation, l'amélioration de la qualité de l'enseignement et la promotion de la recherche scientifique et technologique.

Relever ces défis nécessite un management et une gouvernance efficaces et efficientes adaptées à des structures universitaires dont la taille et la complexité sont en perpétuelle croissance.

L'introduction des pratiques du contrôle et de l'audit interne dans les universités publiques vise l'amélioration de la maîtrise de l'ensemble des activités de production et de diffusion du savoir par le suivi continu de la réalisation des objectifs visés, de l'adéquation des opérations menées, de la bonne gestion des finances et de la prévention des risques.

Ce document rappelle les principales dénitions de l'audit interne et propose des lignes directrices simplifiées pour leur mise en œuvre dans le contexte des universités marocaines. Ces lignes directrices s'inspirent d'expériences universitaires et de référentiels puisés dans les standards internationaux et facilitent l'application progressive de ces référentiels.

Mots clés : lois, référentiel, audit interne, marchés publics, comptes publics, COSO...

1. Définitions

Nous précisons les définitions retenues pour l'audit interne avant de présenter leur mise en place et les référentiels préconisés.

1.1 Définition de l'audit interne

L'IIA a adopté la définition suivante de **l'audit interne** :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »

(Source : définition de l'audit interne, CRIPP)

La mission de l'audit interne est d'accroître et préserver la valeur de l'université en donnant avec objectivité une assurance, des conseils et des points de vue fondés sur une approche par les risques.

L'auditeur interne exerce son travail au sein des organisations, mais n'a pas de responsabilités de gestion, de sorte que son indépendance et son objectivité sont garanties. Son travail est axé sur les principaux risques susceptibles d'affecter son entreprise, en s'assurant que les contrôles existants sont adéquats pour atténuer les risques potentiels et que les processus de gouvernance sont efficaces et efficaces.

Domicilié à la Présidence, l'audit interne entretient une relation étroite avec le comité d'Audit qui peut être mis en place par le conseil de l'Université en vertu de l'article 77 de la loi 01-00. L'audit interne apportera une assurance sur l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne.

2. Contrôle interne et audit interne : deux activités complémentaires

Le contrôle interne et l'audit interne travaillent en étroite collaboration. Les fonctions d'audit et de contrôle internes sont complémentaires et constituent les composantes majeures du management des risques. En effet, le contrôle interne est le socle sur lequel s'appuie la maîtrise des opérations des entités, maîtrise que l'audit interne tend à évaluer.

Le contrôle interne vérifie les opérations pour assurer leur bonne exécution.

L'audit interne évalue les systèmes de contrôle, il ne vérifie pas les opérations.

3. Lignes directrices pour la mise en place de l'audit interne

De nombreux risques d'importance et de nature très différentes parsèment le chemin des activités d'une institution comme l'université publique marocaine et nécessitent la mise en œuvre de dispositions qui en assurent une maîtrise raisonnable.

Si la prise de risques est inévitable et même nécessaire pour une organisation, elle doit être cependant maîtrisée et c'est donc le rôle avant tout du « contrôle interne » que de seconder les services opérationnels dans cette maîtrise du risque.

Néanmoins, comme tout système organisationnel est sujet à défaillance, le contrôle interne peut se retrouver inefficace, ou à réajuster. L'audit interne est un outil d'évaluation et de surveillance du contrôle interne.

C'est une ligne de maîtrise supplémentaire. Il s'assure que les dispositifs de contrôle interne remplissent parfaitement leurs rôles, (i.e. permettre l'atteinte des objectifs).

Sa raison d'être est d'apporter une valeur ajoutée à l'organisation par une approche d'évaluation et d'amélioration des processus de gestion quels qu'ils soient. Ses préoccupations sont d'une part que les processus de gouvernance, soient respectés et d'autre part que le management des risques et le dispositif de prévention ou de contrôle interne soient sans cesse améliorés.

Le champ d'intervention de l'audit interne porte donc en théorie sur toute activité comportant des objectifs et des risques de ne pas les atteindre, nécessitant de ce fait un dispositif de contrôle interne. Ainsi toutes les structures, processus de l'université sont potentiellement des sujets d'audit, pas seulement les directions financières.

C'est en s'attachant à analyser les risques encourus (leur probabilité de survenance, leur impact) et leur degré de maîtrise que le responsable de l'audit interne identifie les besoins d'audit et propose un programme de travail à l'arbitrage du comité d'audit interne.

La mise en place de l'audit interne relève du comité d'audit qui peut être institué par le conseil de l'Université.

Ce comité est amené à donner à la présidence de l'université, au conseil de l'université et au conseil de gestion une assurance raisonnable que les objectifs seront atteints et un avis sur l'efficacité du contrôle interne de l'université en s'appuyant sur les travaux du service d'audit interne dont il garantit l'indépendance.

3.1 Création d'un comité d'audit interne:

- Le conseil de l'université désigne le nombre et les membres externes du comité d'audit pour un mandat de 4 ans.
- Les membres externes du comité d'audit interne par exemple au nombre de trois n'appartiennent pas à l'université. Ils sont choisis selon leurs compétences et leurs connaissances reconnues des pratiques d'audit et des problématiques universitaires (exemple : responsables dans d'autres universités, milieu socio-économiques, ministère des finances, etc)
- Les trois membres externes du comité d'audit interne disposent de voix délibératives et désignent parmi eux un président du comité
- Les autres membres du comité d'audit sont : le président de l'université, un membre représentant le conseil de gestion, le secrétaire général de l'université et le chef du service d'audit. Ces membres disposent de voix consultatives.
- Le comité d'audit interne est directement lié au service d'audit interne.
- Le comité d'audit interne se réunit au moins deux fois par an et autant de fois qu'il le juge nécessaire.
- Une véritable campagne de sensibilisation, d'information et de formation est menée au niveau de toutes les structures et de tout le personnel de l'université pour expliquer les objectifs, la mission et le rôle de l'audit interne dans la gestion, la maîtrise et l'amélioration de l'ensemble des activités de l'université. Elle devra également accompagner les changements induits par l'audit interne et prévenir les résistances au changement.

3.2 Missions du comité d'audit interne :

- Elaborer et veiller sur l'exécution d'un plan annuel d'audit

- Assurer l'indépendance et l'efficacité du service d'audit interne
- Etudier les rapports d'audit interne et s'assurer de leur adéquation avec les objectifs des audits réalisés
- S'assurer de l'efficacité du contrôle interne et de la gestion des risques
- Suivre le devenir des recommandations issues des audits internes et externes.
- Rédiger et présenter, au conseil de l'université, au moins une fois par an un rapport annuel sur l'efficacité du contrôle interne, le bon fonctionnement du service d'audit interne, la maîtrise des risques et les recommandations émanant du comité d'audit interne.

3.3 Création d'un service d'audit interne :

- Un service d'audit interne est créé au niveau de la présidence de l'université.
- Le service d'audit interne est composé d'un responsable désigné par le comité d'audit et d'auditeurs internes recrutés ou formés en interne.

3.4 Indépendance du service d'audit interne :

- Le service d'audit interne est placé sous la tutelle du comité d'audit interne qui garantit son indépendance. Il entretient des relations de concertation et d'information avec le conseil de gestion et le secrétariat général.
- Le responsable du service d'audit, les auditeurs internes et tout le personnel du service d'audit n'exercent aucune activité opérationnelle et ne gèrent pas les activités qu'ils auditent.
- Le service d'audit interne et les auditeurs ont droit d'accès aux informations dont ils ont besoin. L'ensemble du personnel de l'université est informé pour leur apporter aide et assistance pour réussir leur missions d'audit.
- Les auditeurs sont tenus d'être honnêtes et intègres, neutres et impartiaux, objectifs et consciencieux et de garantir la discrétion et la confidentialité nécessaires.

3.5 Champs et domaines d'application de l'audit interne :

D'une façon générale, l'audit interne porte sur toute activité ou opération dont les livrables, résultats ou objectifs présentent des risques de ne pas être réalisés ou atteints.

Toutes les missions d'audit interne sont décidées par le comité d'audit interne et donnent lieu à un ordre de mission signé par le président du comité d'audit et

par le président de l'université.

Ces missions peuvent porter sur :

- L'audit de processus
- L'audit de procédure
- L'audit de toute activité ou opération
- L'audit de structures ou d'entités appartenant à la présidence de l'université ou aux différents établissements de l'université
- L'audit de système de management transversaux (qualité, environnement, sécurité, etc)

3.6 Déroulement des audits internes :

Les missions d'audit se déroulent dans la transparence totale sans aucun effet de surprise et dans un esprit de concertation et de collaboration entre les auditeurs et les audités. Les principales étapes de l'audit interne sont les suivantes :

3.6.1 Déclenchement de l'audit interne :

Selon le plan annuel d'audit, un ordre de mission d'audit est adressé au responsable du service d'audit et une note d'information est envoyée aux audités concernés.

3.6.2 Préparation de l'audit :

- Le service d'audit procède à l'examen des documents, procédures, processus, réglementation et toutes autres données relatives au champ à auditer, opérations, indicateurs et objectifs à examiner.
- Le service d'audit désigne l'équipe d'auditeurs nécessaire.
- Le service d'audit prépare la grille d'évaluation ou check-list d'audit
- Le service d'audit prépare un plan d'audit détaillé comprenant : l'entité et l'activité à auditer, les objectifs de l'audit, les documents consultés, la proposition du planning d'audit (programme d'audit : dates, heures, lieux à visiter, activités à auditer, personnes concernées...) et la liste des auditeurs.

3.6.3 Information de l'audité :

Le service d'audit communique à l'audité sa proposition de planning et d'équipe d'audit et obtient son approbation après d'éventuelles suggestions, remarques ou modifications.

3.6.4 Réalisation de l'audit :

- Réunion d'ouverture : Le jour J, l'audit est déclenchée par une réunion d'ouverture pendant laquelle le responsable d'audit rappelle la mission d'audit, ses objectifs et son déroulement. D'éventuelles

modifications peuvent être apportées au plan d'audit lors de cette réunion.

- Exécution de l'audit : Par des entretiens, des observations, des tests et des visites de terrains, les auditeurs procèdent à l'analyse de l'entité objet de l'audit interne : conformité, atteinte des objectifs, livrables, efficacité du contrôle interne, maîtrise des risques...
- Préparation des conclusions de l'audit interne : le ou les auditeurs se retirent pour rédiger leurs conclusions
- Réunion de clôture : A la fin de l'audit, une réunion est tenue avec les responsables de l'entité auditée pour leur présenter les conclusions de l'audit : les points forts, les non-conformités détectées avec justification et éventuellement les axes d'amélioration suggérés.

3.6.5 Rédaction d'un rapport intermédiaire et son envoi au responsable de l'entité auditée dans un délai d'une semaine après la fin de l'audit.

L'auditée dispose d'un délai d'un mois après réception du rapport intermédiaire pour exercer son droit de réponse au service d'audit.

4.6.6 Rédaction et communication du rapport final d'audit.

Le responsable d'audit rédige le rapport final, dans un délai d'une semaine après réception du droit de réponse de l'auditée. Ce rapport est envoyé au président du comité d'audit et au président de l'université.

3.6.7 Elaboration d'un plan d'action d'amélioration :

- Le président de l'université appelle à une réunion avec les audités pour une analyse mutuelle du rapport d'audit
- Si nécessaire, il est fait appel par le président de l'université à des compétences internes ou externes à l'université pour l'élaboration du plan d'action d'amélioration
- Dans un délai de trois mois après la fin de l'audit, le plan d'action d'amélioration est élaboré dans un esprit participatif et collaboratif entre les audités, auditeurs et autres compétences impliquées.
- Le plan d'action d'amélioration doit se faire selon le modèle ci-après en désignant un responsable pour la réalisation du plan d'action et des échéances pour des réunions de présentation des rapports d'avancement:

Action préconisée	Comment, quoi faire ?	Nature du livrable ?	Qui est responsable ?	Ressources humaines nécessaires ?	Moyens matériel et financiers nécessaires ?	Echéancier : Date de début et date de fin
Action 1						
Action 2						
Action 3...						

3.6.8 Suivi de la réalisation du plan d'action :

- Il est assuré à la fois par le président de l'université et le chef du service d'audit interne.
- Le ou les responsables de la mise en place des actions correctives et recommandations sont tenus de présenter des rapports d'avancement selon le programme pré-établi lors de l'élaboration du plan d'action.
- Un rapport final rédigé par le responsable de la réalisation du plan d'action et signé par le responsable du service d'audit est adressé au président de l'université et au président du comité d'audit.

4. Les principaux référentiels internationaux recommandés

Pour les référentiels, nous recommandons l'utilisation des principales références internationales, à savoir le référentiel **COSO** (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) pour le contrôle interne et le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles (**CRIPP**) pour l'audit interne.

Le choix de ces référentiel s'appuie sur leur mobilisation dans le secteur public partout au monde et parce qu'ils font autorité en la matière pour tous les professionnels de l'audit interne.

4.1. Référentiel pour l'audit interne

Le Référentiel de Compétences de l'Audit interne de l'IIA constitue la référence majeure en matière d'audit interne. Ce référentiel définit les compétences nécessaires pour répondre aux exigences du Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP).

Pour le CRIPP, la compétence est entendue comme la capacité d'une personne à assumer une fonction ou à accomplir une tâche correctement. C'est un ensemble de connaissances, d'aptitudes, de comportements pour l'exercice de la fonction de l'audit interne.

Le CRIPP est un véritable guide structuré en dix (10) domaines de compétences

recommandées à l'adresse des auditeurs internes, des managers et des responsables de l'audit interne.

Nous avons intégré le référentiel tel quel au regard de sa parfaite conception qui s'applique bien au secteur public, et dans notre cas, les universités marocaines.

Les dix domaines de compétences sont les suivants :

I.	Déontologie : promouvoir et respecter la déontologie
II.	Gestion du service de l'audit interne : développer et gérer la fonction de l'audit interne
III.	CRIPP : appliquer le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne
IV.	Gouvernance, gestion des risques et dispositifs de contrôle : acquérir une compréhension approfondie, appropriée par rapport à l'organisation, de la gouvernance, de la gestion des risques et des dispositifs de contrôle
V.	Connaissance de l'organisation et de son environnement : cultiver une expertise en lien avec l'environnement de l'organisation, les pratiques du secteur et les éléments organisationnels spécifiques
VI.	Communication : communiquer efficacement
VII.	Persuasion et collaboration : convaincre et motiver ses interlocuteurs dans un esprit de collaboration et de coopération
VIII.	Esprit critique : appliquer les techniques d'analyse de processus, de veille stratégique et de résolution des problèmes
IX.	Planification et réalisation des missions d'audit interne : réaliser les missions d'audit interne
X.	Amélioration et innovation : s'adapter aux changements, favoriser l'amélioration et l'innovation

Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA



I. Déontologie

	Auditeurs internes	Managers	RAI*
1. Adhère au Code de déontologie de l'IIA et en assure la promotion	✓	✓	✓
2. Applique les principes et valeurs déontologiques dans le cadre des activités auditées	✓	✓	
3. Préconise l'application des principes et valeurs éthiques dans le cadre des activités auditées			✓
4. Adhère aux règles, pratiques et procédures clés de l'organisation	✓	✓	✓
5. Parle en connaissance de cause des règles, pratiques et procédures clés de l'organisation			✓
6. Explique les responsabilités de l'audit interne en ce qui concerne l'environnement éthique de l'organisation	✓		
7. Évalue et contribue à l'amélioration de l'environnement éthique au sein du Conseil et de la direction		✓	✓
8. Traite autrui équitablement et sans discrimination	✓	✓	✓
9. Fait preuve d'objectivité, aussi bien en apparence que dans les faits	✓	✓	✓
10. Examine des questions de déontologie avec le responsable de l'audit interne	✓	✓	
11. Examine, le cas échéant, des questions sensibles de déontologie avec le Conseil et le directeur général			✓
12. Mène des investigations à propos de problèmes d'éthique et propose des solutions	✓	✓	✓
13. Agit de manière appropriée en cas de violation de principes d'éthique	✓	✓	✓
14. Tient compte de l'intérêt général avant d'agir		✓	✓
15. Fait preuve de conscience professionnelle	✓	✓	✓

* Responsable de l'Audit Interne



Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA

II. Gestion du service d'audit interne

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Assure la promotion de l'audit interne et de sa valeur ajoutée dans l'ensemble de l'organisation			✓
2. Est un modèle pour les membres de l'équipe en démontrant un haut niveau de performance		✓	✓
3. Analyse ses propres forces et faiblesses en vue de maximiser sa contribution personnelle à l'organisation	✓	✓	✓
4. Anticipe les problèmes, préoccupations et questions des auditeurs internes et y répond de manière adéquate		✓	✓
5. Définit et articule clairement les attentes vis-à-vis de chaque personne et les objectifs collectifs en cohérence avec la stratégie de l'organisation		✓	✓
6. Fixe des règles de fonctionnement claires pour les auditeurs internes et l'audit interne			✓
7. Vise la qualité et l'excellence et encourage les autres collaborateurs à en faire autant	✓	✓	✓
8. Délègue les tâches de manière constructive et en apportant son soutien		✓	✓
9. Assume les résultats obtenus dans son domaine de responsabilité et en rend compte	✓	✓	✓
10. Surveille la performance et la charge de travail des auditeurs internes, réagit de manière constructive et en temps utile afin d'aider ses interlocuteurs à atteindre leurs objectifs		✓	✓
11. Accompagne ses collaborateurs dans le renforcement de leurs compétences et leur développement professionnel		✓	✓
12. Élabore et met en œuvre un plan de développement professionnel pour les membres de l'équipe d'audit interne		✓	✓

Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA



	Auditeurs internes	Managers	RAI
13. Développe continuellement ses compétences professionnelles et saisit les opportunités pertinentes de formation	✓	✓	✓
14. Offre des opportunités et contribue de manière proactive aux besoins de développement professionnel et d'évolution de ses collaborateurs		✓	✓
15. Évalue ses objectifs de développement personnel et ses objectifs de carrière et transforme les nouveaux défis en opportunités d'évolution personnelle et professionnelle	✓	✓	✓
16. Se maintient au niveau requis de compétences pour fournir des services efficaces	✓	✓	✓
17. Adapte l'éventail de domaines de compétences de l'équipe d'audit interne en fonction des objectifs et des risques de l'organisation			✓
18. Met en place des systèmes de recrutement qui permettent d'embaucher systématiquement des collaborateurs compétents			✓
19. Utilise différents outils et tests pour évaluer les capacités et les domaines de compétences des candidats		✓	✓
20. Contribue et participe au processus de recrutement	✓	✓	
21. Elabore et actualise régulièrement une stratégie de planification de la relève			✓
22. Valorise et favorise la diversité des points de vue et des cultures	✓	✓	✓
23. Met à profit ses connaissances des processus de gestion ressources humaines et des styles de management pour aider et orienter ses interlocuteurs	✓	✓	✓



Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA

III. CRIPP

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Actualise sa connaissance du CRIPP	✓	✓	✓
2. Dirige la mise en œuvre du CRIPP au sein du service d'audit interne			✓
3. Démontre une utilisation et une interprétation appropriées du CRIPP et demande conseil en cas de doute	✓	✓	
4. Respecte les exigences du CRIPP dans le cadre de la planification et de la réalisation d'une mission d'audit interne	✓	✓	
5. Elabore, conformément au CRIPP, le plan d'audit annuel, et si nécessaire l'ajuste, avec une approche fondée sur les risques		✓	✓
6. Veille à ce que l'audit interne ait accès à l'ensemble des systèmes, processus et collaborateurs			✓
7. Donne l'exemple et veille à ce que les activités d'audit interne soient conduites avec conscience professionnelle	✓	✓	
8. Donne l'exemple et veille à ce que l'équipe d'audit interne exerce ses activités avec conscience professionnelle			✓
9. Dirige l'élaboration, la mise en œuvre et la revue de la charte d'audit interne et obtient l'approbation du Conseil			✓
10. Veille à l'indépendance de l'audit interne			✓
11. Définit et actualise un programme d'assurance et d'amélioration qualité			✓
12. Met en œuvre le programme d'assurance et d'amélioration qualité et en assure la promotion		✓	
13. Communique les non-conformités avec le Code de déontologie et les <i>Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne</i> à la direction générale et au Conseil			✓

Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA



IV. Gouvernance, gestion des risques et dispositifs de contrôle

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Sensibilise la direction générale et le Conseil aux meilleures pratiques en matière de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle			✓
2. Évalue l'adéquation des référentiels de l'organisation en matière de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle		✓	✓
3. Contribue au développement d'une culture du risque au sein de l'organisation			✓
4. Actualise, en permanence une vision d'ensemble des risques actuels et émergents de l'organisation			✓
5. Surveille l'évolution future des risques de l'organisation en tenant compte des facteurs politiques, économiques, sociaux, environnementaux, juridiques et technologiques, et de leur impact potentiel			✓
6. Agit en respectant les référentiels de l'organisation en matière de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle	✓	✓	✓
7. Élabore les programmes de travail des missions d'audit interne en se fondant sur une approche par les risques et en tenant compte de leur impact sur l'organisation	✓	✓	
8. Applique les principes du contrôle interne dans le cadre des activités d'audit interne	✓	✓	
9. Évalue la gouvernance des systèmes d'information		✓	✓
10. S'assure que les activités de l'audit interne sont cohérentes avec la stratégie de gestion des risques et le profil de risque de l'organisation, tout en les améliorant		✓	✓
11. S'assure que les propositions d'amélioration relatives aux dispositifs de contrôle interne soient en phase avec les objectifs et les capacités de l'organisation		✓	
12. Explicite le profil de risque de l'organisation au Conseil et à la direction générale			✓
13. Explicite le profil de risque du domaine audité aux parties concernées	✓	✓	
14. Favorise la sensibilisation au risque de fraude à tous les niveaux de l'organisation	✓	✓	✓
15. Évalue et prend en compte le risque de fraude, identifie les types de fraude généralement associés aux activités et à la structure de l'organisation		✓	✓
16. Évalue et prend en compte le risque de fraude, identifie les types de fraude généralement associés au domaine audité	✓	✓	
17. Actualise sa connaissance des processus d'investigation de fraude	✓	✓	✓



Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA

V. Connaissance de l'organisation et de son environnement

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Actualise sa connaissance de l'organisation et des risques associés		✓	✓
2. Actualise sa connaissance spécifique du secteur d'activité des domaines audités	✓		
3. Actualise sa connaissance spécifique du secteur d'activité de l'organisation		✓	✓
4. Évalue et prend en compte les principaux facteurs macroéconomiques et microéconomiques ainsi que leur pertinence au regard des domaines audités	✓		
5. Évalue et prend en compte les facteurs macroéconomiques et microéconomiques ainsi que leur impact sur l'organisation		✓	✓
6. Actualise sa compréhension des dernières tendances mondiales et des obligations légales et réglementaires ; évalue leur pertinence au regard des domaines audités	✓		
7. Actualise sa compréhension des dernières tendances mondiales et du cadre légal et réglementaire de l'organisation		✓	✓
8. Actualise sa connaissance des principes, normes, systèmes et processus de reporting financiers, de contrôle de gestion et de comptabilité analytique pertinents au regard des domaines audités	✓		
9. Évalue et prend en compte les principes, normes, systèmes et processus de reporting financiers, de contrôle de gestion et de comptabilité analytique pertinents au regard au niveau de l'organisation		✓	✓
10. Évalue et prend en compte la contribution des systèmes d'information aux objectifs de l'organisation, les risques associés aux systèmes d'information des domaines audités	✓	✓	
11. Démontre une connaissance approfondie et opérationnelle des référentiels de contrôle qualité pertinents au regard des domaines audités	✓	✓	
12. Évalue les référentiels de contrôle qualité utilisés dans l'organisation			✓
13. Tient compte des variables culturelles de l'organisation	✓	✓	✓
14. Tient compte de la mission, des objectifs stratégiques et de la nature des activités de l'organisation	✓	✓	✓

Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA



VI. Communication

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Suscite la confiance de ses interlocuteurs grâce à une communication constructive	✓	✓	✓
2. Favorise une communication ouverte	✓	✓	✓
3. Respecte autrui et adapte les messages aux besoins de leurs destinataires	✓	✓	✓
4. Organise et exprime ses idées de manière claire et avec assurance afin d'obtenir l'adhésion des autres	✓	✓	✓
5. Extrait les informations clés de différentes sources afin de conforter sa communication	✓	✓	✓
6. Choisit le mode (verbal, non verbal, imagé, écrit) et le support (en tête-à-tête, électronique, papier) de communication appropriés	✓	✓	✓
7. Applique correctement les règles techniques de langage (orthographe, ponctuation, grammaire, etc.)	✓	✓	✓
8. Écoute attentivement et vérifie qu'il a bien compris	✓	✓	✓
9. Recueille les réactions des destinataires pour mesurer l'efficacité de la communication	✓	✓	✓
10. Anticipe l'impact de la communication et prévoit des réponses	✓	✓	✓
11. Discute, de manière professionnelle et avec assurance, des conclusions d'audit et de leur impact avec les niveaux appropriés de l'organisation	✓	✓	✓
12. Interprète et utilise le langage corporel pour renforcer la communication	✓	✓	✓
13. Utilise des illustrations pour communiquer sur les processus et toute autre information complexe	✓	✓	✓
14. Communique les informations de manière structurée afin d'encourager l'apprentissage et l'évolution professionnelle des personnes visées	✓	✓	✓
15. Utilise des compétences de communication appropriées au cours des entretiens	✓	✓	✓



Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA

Point d'attention

Les aptitudes nécessaires dans ce domaine de compétence sont communes à tous les niveaux hiérarchiques. Néanmoins, les exigences relatives à ces aptitudes augmentent avec les responsabilités parce que :

- les informations traitées sont plus complexes ;
- les sources d'information sont plus nombreuses ;
- l'importance stratégique des messages communiqués est accrue ;
- les destinataires sont plus nombreux, plus variés et ont des niveaux hiérarchiques plus élevés ;
- les destinataires sont plus exigeants ;
- l'exigence de réactivité, sans forcément avoir l'opportunité de se préparer, augmente.

VII. Persuasion et collaboration

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Privilégie un service orienté client	✓	✓	✓
2. Anticipe et tient compte de l'impact de sa personnalité sur la qualité de ses relations avec ses interlocuteurs	✓	✓	✓
3. Gère les conflits par la négociation et la résolution des désaccords	✓	✓	✓
4. Prend en compte la politique de l'organisation et agit en conséquence	✓	✓	✓
5. Trouve un équilibre entre diplomatie et fermeté			✓
6. Met à l'aise et noue des relations ouvertes et constructives avec l'ensemble des parties	✓	✓	✓
7. Établit et entretient des partenariats efficaces avec les clients de l'audit	✓	✓	
8. Établit et entretient des partenariats stratégiques efficaces avec les principales parties prenantes internes et externes (individuellement ou collectivement)			✓
9. Identifie et gère les besoins et les attentes des parties prenantes	✓	✓	✓
10. Collabore et incite à la collaboration	✓	✓	✓
11. Fait preuve de détermination dans les situations difficiles pour faire face à des résistances et ensuite collaborer de manière constructive		✓	✓
12. Donne l'exemple en termes de respect, de bonne volonté et de coopération	✓	✓	✓
13. Dirige en se fondant sur son autorité, ses convictions personnelles et sa sensibilité plutôt que par les pouvoirs associés à sa fonction			✓
14. Fait preuve d'indépendance et d'objectivité dans toutes les situations	✓	✓	✓
15. A une influence positive sur ses interlocuteurs, est crédible et suscite le respect et la coopération		✓	✓
16. Reconnaît ses limites et sollicite de l'aide et des conseils si nécessaire	✓	✓	✓
17. Respecte la confidentialité et obtient la confiance des autres parties	✓	✓	✓
18. Applique diverses stratégies pour obtenir le consensus et l'adhésion		✓	✓
19. Démonstre un réel esprit d'équipe	✓	✓	✓
20. S'efforce d'éliminer les obstacles organisationnels et identifie les ressources nécessaires à l'équipe d'audit interne	✓	✓	✓
21. Met à profit sa connaissance de la théorie de la motivation et de la dynamique de groupe pour encourager ses interlocuteurs	✓	✓	✓



Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA

VIII. Esprit critique

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Cultive sa curiosité et fait preuve d'esprit critique	✓	✓	✓
2. Sélectionne et utilise une gamme d'outils et de techniques manuels et automatisés pour obtenir des informations sur les processus métier	✓		
3. Analyse et évalue l'efficacité et l'efficacé des processus métier	✓	✓	
4. Veille à ce que les outils et techniques appropriés soient utilisés lors de l'analyse des processus métier		✓	
5. Applique les techniques de résolution des problèmes dans les situations courantes	✓		
6. Sélectionne et utilise les techniques appropriées de recherche, de veille stratégique et de résolution des problèmes pour analyser et résoudre les situations complexes		✓	✓
7. Fait preuve d'esprit critique afin d'identifier et de proposer des solutions d'amélioration des processus métier	✓	✓	
8. Aide le management à trouver des solutions pratiques aux problématiques identifiées dans le cadre de l'activité d'audit		✓	
9. Applique les techniques de collecte, d'extraction et d'analyse de données et les techniques statistiques	✓	✓	
10. Veille à ce que les informations utilisées dans la prise de décision soient pertinentes, exactes et suffisantes	✓	✓	✓
11. Utilise des études comparatives pour étayer les décisions et les messages clés			✓

Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA



IX. Planification et réalisation des missions d'audit interne

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Applique les méthodes et les procédures d'audit interne afin d'atteindre les objectifs spécifiques de la mission d'audit	✓	✓	
2. Veille à la qualité de la planification et de la réalisation des missions d'audit			✓
3. Supervise la réalisation des missions d'audit afin de s'assurer de l'atteinte des objectifs et de la qualité		✓	
4. Reste objectif tout au long de la mission d'audit	✓	✓	✓
5. Gère efficacement toutes les ressources afin de s'assurer de l'atteinte des objectifs de la mission	✓	✓	
6. Fait preuve d'efficacité et de persévérance, gère son temps et veille à ce que les délais de la mission soient respectés et les objectifs atteints	✓		
7. Élabore, met en œuvre et surveille les programmes de travail afin d'effectuer la mission dans les délais convenus		✓	
8. Sélectionne et utilise les outils et techniques appropriés pour collecter, analyser, interpréter et communiquer les données	✓	✓	
9. Prépare et réalise des missions d'audit afin d'identifier les risques et les contrôles clés	✓	✓	
10. Identifie les ressources nécessaires à la mission d'audit et gère les contraintes			✓
11. Obtient suffisamment d'éléments probants fiables et pertinents, et procède à une évaluation critique	✓	✓	
12. Identifie les implications stratégiques des conclusions d'audit et en informe la hiérarchie			✓
13. Élabore des documents de travail et veille à ce qu'ils reflètent fidèlement toutes les activités réalisées au cours de la mission d'audit	✓		
14. Présente les conclusions et formule des recommandations fondées sur une analyse causale	✓	✓	
15. Fournit des services d'assurance et de conseil à la direction générale et au Conseil		✓	✓
16. Veille à ce que le champ d'intervention soit adapté aux objectifs de la mission d'audit		✓	
17. Établit un processus de suivi des plans d'actions du management			✓
18. Assure un suivi auprès du management afin de vérifier que ses actions ont effectivement été mises en œuvre ou si la direction générale a accepté le risque de ne rien faire	✓	✓	



Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA

X. Amélioration et innovation

	Auditeurs internes	Managers	RAI
1. Encourage le changement, l'amélioration continue et l'innovation, et soutient ses interlocuteurs dans cette démarche			✓
2. Recherche et justifie les opportunités d'amélioration continue	✓	✓	
3. Amorce et gère le changement dans son domaine de compétence	✓	✓	✓
4. Accompagne le changement en exposant à ses interlocuteurs les avantages escomptés	✓	✓	✓
5. Donne une vision de la mise en œuvre du changement dans l'organisation			✓
6. Encourage ses collaborateurs à proposer des idées novatrices et réagit positivement pour s'assurer du développement des nouvelles idées		✓	✓
7. Formule des idées et des propositions de changement et d'amélioration		✓	✓
8. Contribue de manière significative à la stratégie de changement de l'organisation			✓
9. Recherche et analyse les raisons du changement au sein de l'organisation		✓	✓
10. Identifie les risques liés au changement et adapte l'activité d'audit de manière à gérer ces risques	✓	✓	✓
11. Évalue les ressources nécessaires et les obstacles potentiels aux initiatives de changement	✓	✓	✓
12. Met en œuvre les programmes de changement au sein de la fonction et de l'équipe d'audit		✓	✓
13. Demeure performant et efficace dans les environnements incertains et en évolution	✓	✓	✓
14. Tient compte des nouvelles priorités et adopte les changements nécessaires	✓	✓	✓
15. Révise les priorités de l'équipe en fonction de l'évolution des priorités de l'organisation		✓	✓
16. Anticipe les réactions face au changement et s'adapte afin d'aider ses interlocuteurs	✓	✓	✓

5. RECOMMANDATIONS

Le présent document propose un cadre référentiel de déploiement des activités du contrôle et d'audit interne dans les Universités marocaines en référence aux standards internationaux pour optimiser la gouvernance des universités marocaines

L'instauration des activités du contrôle et de l'audit internes est une brique majeure pour la meilleure gouvernance des universités dans un contexte de transparence accrue pour la chose publique.

Nous recommandons pour le respect des référentiels proposés, l'acquisition :

- COSO 2013 ;
- Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne, Edition 2017, Normes IIA ;
- Les normes internationales d'audit (ISA) éditées par INTOSAI (ISSAI)
<http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>

REFERENCES

1. Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - Edition 2017
2. Charte de l'audit interne, Université de Bordeaux, 2017
3. COSO 2013 : Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation, Pocket Guide, IFACI & PWC , Edition 2017,
4. Le Norme ISA 610. Utilisation des travaux des auditeurs internes
5. Le Norme ISA 315. Identification et evaluation des risques d'anomalies significatives.
6. La Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) et son Comité du secteur public (PSC) <http://ifac.org/publicsector>
7. L'Institut des auditeurs internes (IIA) <http://www.theiia.org/iia>
8. L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle internes (IFACI) <https://www.ifaci.com>
9. L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances Publiques (INTOSAI) <http://www.intosai.org>
10. Loi 01-00 portant organisation de l'enseignement supérieur au Maroc
11. Mise en place d'un système de contrôle interne (SCI), Contrôle Fédéral des Finances suisse, Edition 2017
12. The Global Internal Audit, Common Body of Knowledge 2015
13. Les documents et experiences des universités partenaires dans le projet Auditum (Univesité de Vigo, Université d'Aix-Marseille, Université de Madrid).

ANNEXES

Annexe 1 : Normes d'audit externe et interne

Normes de contrôle de l'INTOSAI

Catégories	Description
Postulats de base	Il s'agit des principes essentiels destinés à rendre les pouvoirs publics davantage comptables de leurs actes, à savoir notamment : l'utilisation de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports ;

<i>Normes de contrôle de l'INTOSAI</i>	
Catégories	Description
Postulats de base	<ul style="list-style-type: none"> l'utilisation de principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de publication de celles- l'application de normes de contrôle par les ISC qui doivent, ce faisant, exercer leur propre jugement ; la nécessité pour les ISC d'avoir mandat de contrôler toutes les activités et bénéficier de la coopération des organismes contrôlés.
Principes généraux	<p><u>Principes généraux de contrôle des finances publiques</u></p> <p>Ces principes précisent que chaque ISC doit adopter une politique et des procédures visant à recruter et superviser un personnel ayant une qualification appropriée et lui permettre de se perfectionner, affecter le personnel nécessaire aux fonctions d'audit et examiner les normes et procédures internes.</p>
Normes d'application du contrôle	<p>Ce sont les normes détaillées applicables à l'exercice des activités d'audit et à la communication relative à ces activités et à la présentation de leurs résultats.</p> <p>Les normes d'application du contrôle se répartissent en six catégories : la programmation, la supervision et les examens, l'évaluation du contrôle interne et externe, les rapports et les communications.</p>
Normes des rapports	<p>Deux catégories de normes de rapports existent pour aider l'auditeur à formuler une appréciation dans son opinion ou son rapport. Elles concernent :</p> <ul style="list-style-type: none"> la nécessité de présenter des opinions et des rapports par écrit, ainsi que leur nature et leur contenu ; la nécessité d'indiquer la suite à donner aux pratiques frauduleuses relevées par les auditeurs et les informations à communiquer en rapport avec ces dernières.

<i>Normes de l'IIA pour la pratique professionnelle de l'audit interne</i>	
Catégories	Description
Normes de qualification	<p>Ces normes énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne. Elles se répartissent en quatre catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Définition claire de la mission, des pouvoirs et des responsabilités • Indépendance et objectivité • Compétence et conscience professionnelle • Programme d'amélioration et d'assurance qualité
Normes de fonctionnement	<p>Ces normes portent sur l'exercice des activités d'audit interne et comprennent sept catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gestion de l'activité d'audit interne • Nature du travail • Planification de la mission • Accomplissement de la mission • Communication des résultats • Surveillance des actions de progrès • Acceptation des risques par la Direction générale
Normes de mise en œuvre	<p>Elles déclinent les normes de qualification et les normes de fonctionnement et fournissent des lignes directrices pour des types de missions spécifiques.</p>

Annexe 2 : Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (volumes I, II et III).

Portée de l'ISQC

La Norme internationale de contrôle de la qualité (ISQC) traite des responsabilités d'un cabinet quant à son système de contrôle de la qualité pour les vérifications et les examens des états financiers et autres missions de certification et de services connexes. L'ISQC doit être lu conjointement avec les exigences éthiques pertinentes.

D'autres prises de position de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) énoncent des normes et des directives supplémentaires sur les responsabilités du personnel du cabinet concernant les procédures de contrôle de la qualité pour des types de missions spécifiques. La Norme ISA 220, par exemple, traite des procédures de contrôle de la qualité pour les audits des états financiers.

Un système de contrôle de la qualité comprend des politiques conçues pour atteindre l'objectif énoncé au paragraphe 11 et les procédures nécessaires pour mettre en œuvre et contrôler le respect de ces politiques.

- **The IAASB's Exposure Drafts for Quality Management at the Firm and Engagement Level, including Engagement Quality Reviews.**

1. Le mémorandum fournit le contexte des trois exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité au niveau du cabinet et de la mission :

a) Projet de norme internationale sur la gestion de la qualité 1 (anciennement Norme internationale de contrôle de la qualité (ISQC) 11), Management de la qualité pour les cabinets qui effectuent des audits ou des examens d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes (ED-ISQM 1).

b) Projet de norme internationale sur la gestion de la qualité 2, Revues de la qualité des missions (ED-ISQM 2).

c) Projet de norme internationale d'audit 220 (révisée), Management de la qualité pour un audit d'états financiers (ED-220).

L'IAASB a approuvé l'exposition aux trois normes proposées en décembre 2018.

L'IAASB est d'avis que les trois normes amélioreront, individuellement et collectivement, la qualité des missions en abordant les principales questions d'intérêt public liées à la gestion de la qualité au niveau du cabinet et de la mission et à la réalisation des revues qualité des missions.

2. Le présent mémorandum explique également les questions importantes omniprésentes dans les trois exposés-sondages, y compris l'extensibilité et l'interrelation des trois normes proposées. Il présente également les propositions de l'IAASB concernant la date d'entrée en vigueur et la période de mise en œuvre connexe pour les trois normes proposées, ainsi que les activités d'appui prévues par l'IAASB.

3. Le mémorandum doit être lu en parallèle avec les notes explicatives de chacune des trois normes proposées, qui fournissent le contexte de chacun des exposés-sondages, et avec les principales questions examinées par l'IAASB lors de l'élaboration de ces exposés-sondages. Les notes explicatives de chacune des normes sont disponibles à l'adresse <http://www.iaasb.org/quality-management>.

- **Proposed International Standard on Auditing 220 (Revised) – *Quality Management for an Audit of Financial Statements*.**

La note fournit le contexte et une explication de l'exposé-sondage de la Norme ISA 220 (révisée) proposée, Management de la qualité pour un audit d'états financiers (ED-220), qui a été approuvée par l'IAASB en décembre 2018.

2. ED-220 fait partie d'un ensemble de normes de gestion de la qualité proposées à l'égard desquelles l'IAASB sollicite les commentaires du public. Le présent mémorandum complète l'exposé des motifs général, Exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité au niveau du cabinet et de la mission. L'exposé des motifs général comprend le contexte des trois exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité, traite de l'extensibilité des normes et expose les considérations de l'IAASB concernant les dates d'entrée en vigueur possibles des trois normes après leur approbation finale par l'IAASB et leur approbation par le Public Interest Oversight Board. L'exposé des motifs général explique également les liens entre les trois normes de gestion de la qualité et traite des amendements connexes aux Normes internationales d'audit

(ISA) de l'IAASB.

- Proposed International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1) – *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements.*

1. La note de service fournit le contexte et une explication de l'exposé-sondage sur le projet de Norme internationale proposée sur la gestion de la qualité 1 (anciennement Norme internationale sur le contrôle de la qualité (ISQC) 11), Gestion de la qualité pour les cabinets qui effectuent des vérifications ou des examens d'états financiers ou d'autres missions de certification ou de services connexes (ED-ISQM 1), que le IAASB a approuvé en décembre 2018 à titre indicatif. Les sections qui suivent décrivent les principales questions examinées par l'IAASB lors de l'élaboration de l'ED-ISQM 1. Les révisions proposées portent sur les questions d'intérêt public les plus pertinentes liées aux systèmes de contrôle de la qualité des entreprises, y compris celles mises en évidence dans l'invitation à commenter (ITC) publiée en décembre 2015, Améliorer la qualité des vérifications dans l'intérêt public : L'accent est mis sur le scepticisme professionnel, le contrôle de la qualité et les audits de groupe.

2. ED-ISQM 1 fait partie d'un ensemble de normes de gestion de la qualité proposées sur lesquelles l'IAASB sollicite les commentaires du public. Le présent mémorandum complète l'exposé des motifs général, Exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité au niveau du cabinet et de la mission. L'exposé des motifs général comprend le contexte des trois exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité, traite de l'extensibilité des normes et expose les considérations de l'IAASB concernant les dates d'entrée en vigueur possibles des trois normes après leur approbation finale par l'IAASB et leur approbation par le Public Interest Oversight Board. L'exposé des motifs général explique également les liens entre les trois normes de gestion de la qualité et traite des amendements connexes aux Normes internationales d'audit (ISA) de l'IAASB.

- **Proposed International Standard on Quality Management 2 – *Engagement Quality Reviews*.**

1. Le mémorandum fournit le contexte et une explication de l'exposé-sondage de l'International Standard on Quality Management (ISQM) 2, Engagement Quality Reviews (ED-ISQM 2), que l'IAASB a approuvé pour exposition en décembre 2018. Les sections qui suivent décrivent les principales questions examinées par l'IAASB lors de l'élaboration de l'ED-ISQM 2 et les révisions proposées portent sur les questions d'intérêt public les plus pertinentes liées aux examens de la qualité des missions, y compris celles mises en évidence dans le document intitulé Améliorer la qualité des vérifications dans l'intérêt public publié en décembre 2015, Invitation aux commentaires (ITC) : L'accent est mis sur le scepticisme professionnel, le contrôle de la qualité et les audits de groupe.

2. ED-ISQM 2 fait partie d'un ensemble de normes de gestion de la qualité proposées pour lesquelles l'IAASB sollicite les commentaires du public. Le présent mémorandum complète l'exposé des motifs général, Exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité au niveau du cabinet et de la mission. L'exposé des motifs général comprend le contexte des trois exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité¹, traite de l'extensibilité des normes et expose les considérations de l'IAASB concernant les dates d'entrée en vigueur possibles des trois normes après leur approbation finale par l'IAASB et leur approbation par le Public Interest Oversight Board. L'exposé des motifs général explique également les liens entre les trois normes de gestion de la qualité et traite des amendements connexes aux Normes internationales d'audit (ISA) de l'IAASB.

Annexe 3 : Règlement (UE, Euratom) 2018/1046 du Parlement Européen et du Conseil du 18 juillet 2018, relatif aux règles financières applicables au budget général de l'Union, modifiant les règlements (UE) n.º 1296/2013, (UE) n.º 1301/2013, (UE) n.º 1303/2013, (UE) n.º 1304/2013, (UE) n.º 1309/2013, (UE) n.º 1316/2013, (UE) n.º 223/2014, (UE) n.º 283/2014 et la décision n.º 541/2014/UE, et abrogeant le règlement (UE, Euratom) n.º 966/2012.

o Article 36

Contrôle interne de l'exécution budgétaire 1. Dans le respect du principe de bonne gestion financière, le budget est exécuté selon le principe d'un contrôle interne efficace et efficient, approprié à chaque mode d'exécution et conformément à la réglementation sectorielle pertinente. 2. Aux fins de l'exécution budgétaire, le contrôle interne s'applique à tous les niveaux de la chaîne de gestion et est conçu pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants: a) l'efficacité, l'efficience et l'économie des opérations; b) la fiabilité des informations; c) la préservation des actifs et de l'information; d) la prévention, la détection, la correction et le suivi de la fraude et des irrégularités; e) la gestion appropriée des risques concernant la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, en tenant compte du caractère pluriannuel des programmes et de la nature des paiements concernés. 3. Un contrôle interne efficace est fondé sur les bonnes pratiques internationales et comprend notamment les éléments suivants: a) la séparation des tâches; b) une stratégie appropriée de contrôle et de gestion des risques qui comprend un contrôle au niveau des destinataires; c) la prévention des conflits d'intérêts; d) des pistes d'audit adéquates et l'intégrité des données dans les bases de données; e) des procédures pour le suivi de l'efficacité et de l'efficience; L 193/44 Journal officiel de l'Union européenne 30.7.2018 FR f) des procédures pour le suivi des déficiences de contrôle interne identifiées et des exceptions; g) une évaluation périodique du bon fonctionnement du système de contrôle interne. 4. Un contrôle interne efficient repose sur les éléments suivants: a) la mise en œuvre d'une stratégie appropriée de contrôle et de gestion des risques, coordonnée entre les acteurs compétents de la chaîne de contrôle; b) la

possibilité, pour tous les acteurs compétents de la chaîne de contrôle, d'accéder aux résultats des contrôles réalisés; c) la confiance accordée, le cas échéant, aux déclarations de gestion des partenaires chargés de l'exécution et aux avis d'audit indépendants, à condition que la qualité des travaux qui s'y rapportent soit appropriée et acceptable et que ces travaux aient été réalisés conformément aux normes convenues; d) l'application en temps utile de mesures correctrices, y compris, le cas échéant, de sanctions dissuasives; e) une législation claire et sans ambiguïtés constituant le fondement des politiques concernées, y compris des actes de base relatifs aux éléments des contrôles internes; f) l'élimination des contrôles multiples; g) l'amélioration du rapport coûts-avantages des contrôles. 5. Si, au cours de la mise en œuvre, le niveau d'erreur reste élevé, la Commission identifie les faiblesses des systèmes de contrôle, analyse les coûts et les avantages des éventuelles mesures correctrices et prend ou propose les mesures appropriées, notamment la simplification des dispositions applicables, l'amélioration des systèmes de contrôle et le remodelage du programme ou des systèmes de mise en œuvre.

o Article 117

Désignation de l'auditeur interne 1. Chaque institution de l'Union crée une fonction d'audit interne qui est exercée dans le respect des normes internationales pertinentes. L'auditeur interne désigné par l'institution de l'Union concernée est responsable envers celle-ci de la vérification du bon fonctionnement des systèmes et des procédures d'exécution du budget. L'auditeur interne n'est ni l'ordonnateur ni le comptable. 2. Aux fins de l'audit interne du SEAE, les chefs des délégations de l'Union qui agissent en tant qu'ordonnateurs subdélégués conformément à l'article 60, paragraphe 2, sont soumis aux pouvoirs de contrôle de l'auditeur interne de la Commission en ce qui concerne la gestion financière qui leur est confiée par subdélégation. L'auditeur interne de la Commission fait également fonction d'auditeur interne du SEAE en ce qui concerne l'exécution de la section du budget afférente au SEAE. 3. Chaque institution de l'Union désigne son auditeur interne selon des modalités adaptées à ses spécificités et à ses besoins. Chaque institution de

l'Union informe le Parlement européen et le Conseil de la nomination de son auditeur interne. 4. Chaque institution de l'Union définit selon ses spécificités et ses besoins le champ de la mission de son auditeur interne et arrête, dans le détail, les objectifs et les procédures de l'exercice de la fonction d'audit interne, dans le respect des normes internationales en matière d'audit interne. 5. Chaque institution de l'Union peut désigner comme auditeur interne, en raison de ses compétences particulières, un fonctionnaire ou autre agent soumis au statut sélectionné parmi les ressortissants des États membres. 6. Lorsque plusieurs institutions de l'Union désignent le même auditeur interne, elles prennent les dispositions nécessaires pour que sa responsabilité puisse être mise en cause dans les conditions visées à l'article 121. 7. Lorsqu'il est mis fin aux fonctions de son auditeur interne, chaque institution de l'Union en informe le Parlement européen et le Conseil.

o Article 118

Pouvoirs et fonctions de l'auditeur interne 1. L'auditeur interne conseille son institution de l'Union dans la maîtrise des risques, en formulant des avis indépendants portant sur la qualité des systèmes de gestion et de contrôle et en émettant des recommandations pour améliorer les conditions d'exécution des opérations et promouvoir la bonne gestion financière. L'auditeur interne est notamment chargé: a) d'apprécier l'adéquation et l'efficacité des systèmes de gestion internes ainsi que la performance des services dans la réalisation des politiques, des programmes et des actions en relation avec les risques qui y sont associés; b) d'apprécier l'efficience et l'efficacité des systèmes de contrôle et d'audit internes applicables à chaque opération d'exécution budgétaire. 2. L'auditeur interne exerce ses fonctions relativement à l'ensemble des activités et des services de l'institution de l'Union concernée. Il dispose d'un accès complet et illimité à toute information requise pour l'exercice de ses tâches et au besoin sur place, y compris dans les États membres et dans les pays tiers. L'auditeur interne prend connaissance du rapport annuel d'activités des ordonnateurs et de tout autre élément d'information identifié. 3. L'auditeur

interne fait rapport à l'institution de l'Union concernée de ses constatations et recommandations. L'institution de l'Union concernée assure le suivi des recommandations issues des audits. 30.7.2018 Journal officiel de l'Union européenne L 193/87 FR Chaque institution de l'Union examine si les recommandations formulées dans les rapports de son auditeur interne peuvent faire l'objet d'un échange de bonnes pratiques avec les autres institutions de l'Union. 4. L'auditeur interne soumet à l'institution de l'Union concernée un rapport d'audit interne annuel indiquant le nombre et le type d'audits internes effectués, les principales recommandations formulées et les suites données à ces recommandations. Ce rapport d'audit interne annuel mentionne les problèmes systémiques relevés par l'instance mise en place en application de l'article 143, lorsque celle-ci formule un avis conformément à l'article 93. 5. Lors de l'élaboration du rapport, l'auditeur interne accorde une attention particulière au respect global des principes de bonne gestion financière et de performance et s'assure que des mesures appropriées ont été prises en vue d'une amélioration et d'un renforcement continu de leur application. 6. Chaque année, dans le cadre de la procédure de décharge et conformément à l'article 319 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Commission transmet sur demande son rapport d'audit interne annuel dans le respect des exigences de confidentialité. 7. Chaque institution de l'Union communique les coordonnées de son auditeur interne à toute personne physique ou morale associée aux opérations de dépenses souhaitant se mettre en relation, à titre confidentiel, avec l'auditeur interne. 8. Chaque année, chaque institution de l'Union établit un rapport contenant un résumé du nombre et du type d'audits internes effectués, une synthèse des recommandations formulées et des suites données à ces recommandations, et elle le transmet au Parlement européen et au Conseil conformément à l'article 247. 9. Les rapports et les conclusions de l'auditeur interne, ainsi que le rapport de l'institution de l'Union concernée, ne sont accessibles au public que lorsque l'auditeur interne a validé les mesures prises en vue de leur mise en œuvre. 10. Chaque institution de l'Union met à la disposition de son auditeur interne les ressources nécessaires au bon accomplissement de la fonction d'audit interne ainsi qu'une charte de mission décrivant en détail les tâches, droits et obligations de son auditeur interne.

- Article 119

Programme de travail de l'auditeur interne 1. L'auditeur interne adopte le programme de travail et le soumet à l'institution de l'Union concernée. 2. Chaque institution de l'Union peut demander à son auditeur interne d'effectuer des audits ne figurant pas dans le programme de travail visé au paragraphe 1.

- Article 120

Indépendance de l'auditeur interne 1. L'auditeur interne jouit d'une complète indépendance dans la conduite des audits. Des règles particulières applicables à l'auditeur interne sont prévues par l'institution de l'Union concernée de manière à garantir l'indépendance totale de la fonction de l'auditeur interne et à établir la responsabilité de celui-ci. 2. L'auditeur interne ne peut recevoir aucune instruction ni se voir opposer aucune limite en ce qui concerne l'exercice des fonctions qui, par sa désignation, lui sont assignées en vertu du présent règlement. 3. Si l'auditeur interne a la qualité d'agent, il exerce ses fonctions exclusives d'audit en toute indépendance et engage sa responsabilité, dans les conditions prévues par le statut.

- Article 121

Responsabilité de l'auditeur interne La responsabilité de l'auditeur interne en tant qu'agent ne peut être mise en cause que par chaque institution de l'Union elle-même, dans les conditions mentionnées au présent article. Chaque institution de l'Union prend une décision motivée portant ouverture d'une enquête. Cette décision est signifiée à l'intéressé. L'institution de l'Union concernée peut charger de l'enquête, sous sa responsabilité directe, un ou plusieurs fonctionnaires de grade égal ou supérieur à celui de l'agent concerné. Au cours de cette enquête, l'intéressé est obligatoirement entendu. L 193/88 Journal officiel de l'Union européenne 30.7.2018 FR Le rapport d'enquête est communiqué à l'intéressé qui est ensuite entendu par l'institution de l'Union

concernée au sujet de ce rapport. Sur la base du rapport et de l'audit, l'institution de l'Union concernée adopte soit une décision motivée de clôture de la procédure, soit une décision motivée prise conformément aux articles 22 et 86 et à l'annexe IX du statut. Les décisions portant sanctions disciplinaires ou pécuniaires sont notifiées à l'intéressé et communiquées, pour information, aux autres institutions de l'Union et à la Cour des comptes. Ces décisions peuvent faire l'objet d'un recours de l'intéressé devant la Cour de justice de l'Union européenne, dans les conditions prévues au statut.

o Article 122

Recours devant la Cour de justice de l'Union européenne Sans préjudice des voies de recours ouvertes par le statut, il est ouvert à l'auditeur interne un recours direct devant la Cour de justice de l'Union européenne contre tout acte relatif à l'exercice de sa fonction d'auditeur interne. Il forme un tel recours dans un délai de trois mois à compter du jour civil où il a eu connaissance de l'acte en cause. Le recours est instruit et jugé conformément à l'article 91, paragraphe 5, du statut.

o Article 123

Comités de suivi d'audit interne 1. Chaque institution de l'Union met en place un comité de suivi d'audit interne chargé de veiller à l'indépendance de l'auditeur interne, de contrôler la qualité des travaux d'audit interne et de veiller à ce que les recommandations d'audit interne et externe soient dûment prises en considération et fassent l'objet d'un suivi par ses services. 2. Chaque institution de l'Union décide de la composition du comité de suivi d'audit interne, compte tenu de son autonomie organisationnelle et de l'importance des avis d'experts indépendants.

Annexe 4 : Projet de Norme Internationale d'Audit 315 (révisée) ISA 315 – 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.

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISA-315-Revised-ED-CanadaFR.pdf>

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.

Annexe 5 : Normes internationales d'audit applicables aux audits de conformité.

Source INTOSAI et IFAC

IFAC – NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

<https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/isa-nouvelle-et-r-vis-es/tableau-isa-nouvelles-et-r-vis-es>

INTOSAI - NOTE PRATIQUE DE L'ISA (en français) et de l'ISA (en arabe)

ISA 230 PREPARATION DE LA DOCUMENTATION

L'ISSAI a préparé une note pratique en complément du contenu de la Norme ISA qui précise que l'objectif de l'auditeur est de préparer une documentation qui fournit un enregistrement suffisant et approprié de la base de l'opinion de l'auditeur ; et qui indique que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes internationales d'audit et aux exigences légales et réglementaires.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1230 – Documentation d'audit
Objectif:	La présente note sur l'utilisation fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA 230) – Documentation d'audit.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 230 traite de la responsabilité de l'auditeur relative à la préparation de la documentation d'audit dans le cadre d'un audit d'états financiers. L'annexe de la norme ISA énumère les autres normes ISA contenant des diligences requises et des modalités d'application spécifiques en matière de documentation.
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>La documentation des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis</p> <p>La mise en forme finale des dossiers d'audit</p> <p>Les questions relatives à la confidentialité et à la transparence</p> <p>Des considérations particulières relatives à la documentation pour les auditeurs du secteur public travaillant dans une ISC exerçant une fonction juridictionnelle.</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XIXe Congrès de l'INTOSAI, Mexique 2007
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 230 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public dans leur fonction d'auditeurs d'états financier

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISA 250 RESPECT A LA LEGISLATION ET A LA REGLEMENTATION EN VIGUEUR

La norme internationale d'audit 250 définit la responsabilité de l'auditeur de prendre en compte et d'assumer les lois et règlements pertinents lors d'un audit d'états financiers.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1230 – Documentation d'audit
Objectif:	La présente note sur l'utilisation fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA 230) – Documentation d'audit.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 230 traite de la responsabilité de l'auditeur relative à la préparation de la documentation d'audit dans le cadre d'un audit d'états financiers. L'annexe de la norme ISA énumère les autres normes ISA contenant des diligences requises et des modalités d'application spécifiques en matière de documentation.
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>La documentation des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis</p> <p>La mise en forme finale des dossiers d'audit</p> <p>Les questions relatives à la confidentialité et à la transparence</p> <p>Des considérations particulières relatives à la documentation pour les auditeurs du secteur public travaillant dans une ISC exerçant une fonction juridictionnell.</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XIXe Congrès de l'INTOSAI, Mexique 2007
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 230 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public dans leur fonction d'auditeurs d'états finan

PS. Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISA 260 COMMUNICATIONS AVEC LES RESPONSABLES DE L'ENTITÉ

La norme internationale d'audit 260 décrit la responsabilité de l'auditeur à maintenir la communication avec les personnes chargées de la gouvernance d'entreprise de l'entité et de présenter un cadre pour l'étendue de la communication en identifiant certaines questions spécifiques que l'auditeur devra communiquer.

ISSAI Executive Summaries

synthèse:	ISSAI 1260 – Ligne directrice d'audit financier – Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise
Objectif:	La présente note de pratique fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public sur la norme internationale d'audit (ISA 260) - Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 260 traite des tâches de communication de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en ce qui concerne un audit d'états financiers. Quoique la norme ISA s'applique indépendamment de la structure du gouvernement d'entreprise ou de la taille de l'entité concernée, des considérations particulières s'appliquent à la gestion d'une entité, et aux entités faisant appel à l'épargne publique.
Champ d'application - Contenu:	La présente note fournit des directives supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise Les questions à communiquer et Le processus de communication
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XIXe Congrès de l'INTOSAI, Mexico 2007
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Documents de synthèse:	INTOSAI GOV 9140 – Audit interne Indépendance au sein du secteur public
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 260 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers. L'Annexe 1 de la norme ISA identifie d'autres normes ISA qui

requièrent une communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

ISA 265 LA RESPONSABILITÉ DE L'AUDITEUR A COMMUNIQUER DE MANIÈRE APPROPRIÉE.

La norme internationale d'audit 265 présente la responsabilité de l'auditeur de communiquer en temps voulu et de manière appropriée aux personnes chargées de la gouvernance d'entreprise les déficiences de gestion constatées dans le contrôle interne au cours de la réalisation de l'audit.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1265 – Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes responsables de la gouvernance et à la direction
Objectif:	La présente note sur l'utilisation fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA 265) – Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes responsables de la gouvernance et à la direction.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 265 traite de l'obligation faite à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux personnes responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences dans le contrôle interne qu'il a relevées lors d'un audit d'états financiers.
Champ d'application - Contenu:	La note sur l'utilisation fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne Les diligences requises L'identification des personnes responsables de la gouvernance dans le secteur public Le fait de déterminer si des déficiences affectent le contrôle interne
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm

Documents connexes - Autres:	La norme ISA 265 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers.
------------------------------	---

PS. Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISA 300 PLANIFICATION

Cette norme présente la responsabilité de l'auditeur dans la planification de la vérification des états financiers. La planification comprend l'établissement de la stratégie globale et l'élaboration du plan de travail de la vérification.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1300 – Planification d'une mission d'audit d'états financiers
Objectif:	La présente note sur l'utilisation fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA 300) – Planification d'une mission d'audit d'états financiers (version remaniée en avril 2009).
Catégorie ISSAI:	Niveau 4 : Directives de contrôle - lignes directrices - Lignes directrices pour l'audit financier
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 300 traite des tâches de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Elle s'inscrit dans le cadre des audits récurrents. L'Annexe de la norme ISA 300 fournit des exemples d'aspects qui peuvent être pertinents pour la mise en place de la stratégie d'audit générale.
Champ d'application - Contenu:	La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne L'étendue de la norme ISA Les travaux préliminaires liés à la mission Les activités de planification Les considérations propres aux plus petites entités La documentation Les considérations supplémentaires relatives aux premières missions d'audit Les considérations propres à un environnement de type Cour des comptes
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XIXe Congrès de l'INTOSAI, Mexico 2007
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm

Documents connexes - Autres:	La norme ISA 200 – Les principes généraux de contrôle des finances publiques et normes déontologiques La norme ISA 300 - Planification d'une mission d'audit d'états financiers (version remaniée en avril 2009)
---------------------------------	---

PD. Las notas prácticas tienen traducción al francés y árabe, la NIA solo al árabe.

NORME ISA 315 - CONTROLE INTERNE. IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES

Les normes d'audit, qui traitent des "risques", rappellent constamment aux auditeurs des états financiers la nécessité d'appliquer leur jugement professionnel dans l'évaluation des risques. En outre, elles constituent un principe fondamental pour décider quelles procédures de contrôle appliquer et si ces procédures sont opportunes et couvrent l'ensemble de la structure de contrôle interne.

L'une des préoccupations de l'auditeur externe au cours du processus d'audit des états financiers est d'identifier les risques d'erreurs importantes ou significatives dans les états financiers résultant d'un acte frauduleux ou d'une erreur, de sorte que l'auditeur externe ait à effectuer au moins les travaux suivants :

- o Identifier les risques.
- o Évaluer leur vulnérabilité aux distorsions (erreurs) de l'information financière, y compris les erreurs ou la fraude.
- o Évaluer les mesures (contrôles) que l'entreprise a mises en place pour minimiser les risques.
- o Concevoir des procédures d'audit qui testent ces mesures, pour en tirer parti et que les autres procédures à appliquer, par la suite, soient des combinaisons de risques faibles, dans lesquelles la confiance professionnelle est soutenue.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1315 – Identification et évaluation des risques d'anomalie significative par la connaissance de l'entité et de son environnement
Objectif:	La présente note sur l'utilisation fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA 315) – Identification et évaluation des risques d'anomalie significative par la connaissance de l'entité et de son environnement.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 315 traite des tâches de l'auditeur en matière d'identification et d'évaluation des risques d'anomalie significative dans les états financiers, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité.
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>Les procédures d'évaluation des risques et les activités connexes</p> <p>La connaissance nécessaire de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité</p> <p>L'identification et l'évaluation des risques d'anomalie significative</p> <p>L'Annexe de la norme fournit des exemples de conditions et éléments pouvant indiquer des risques d'anomalie significative.</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XIXe Congrès de l'INTOSAI, Mexico 2007
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 315 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISA 500 ET 501 PREUVES D'AUDIT

L'auditeur doit sélectionner les éléments auxquels il appliquera les tests et procédures d'audit, qui sont efficaces et lui permettront d'obtenir les preuves nécessaires à la réalisation des objectifs des procédures d'audit. L'auditeur peut sélectionner tous les éléments, des éléments spécifiques ou par échantillonnage d'audit. Cette sélection dépend des circonstances dans lesquelles l'audit a été effectué.

ISSAI Executive Summaries

synthèse:	ISSAI 1500 – Éléments probants
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA) 500 – Éléments probants
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 500 explique ce que l'on entend par éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers, et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder l'opinion d'audit.
Champ d'application - Contenu:	Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction, et toutes celles qui les contredisent. Lorsqu'ils examinent les sources des éléments probants, les auditeurs du secteur public peuvent aussi tenir compte des éléments probants acquis lors d'audits de la performance ou d'autres travaux d'audit relatifs à l'entité.
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 500 est applicable aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers et à tous les éléments probants collectés au cours de l'audit. D'autres normes ISA portent sur les éléments probants à recueillir en relation avec des sujets particuliers (par exemple la norme ISA 570 – Continuité de l'exploitation), sur les procédures spécifiques pour collecter des éléments probants (par exemple la norme ISA 520 – Procédures analytiques), et sur l'appréciation visant à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été collectés (par exemple la norme ISA 200 – Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes

	internationales d'audit) et la norme ISA 330 – Réponses de l'auditeur aux risques évalués).
--	---

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1501 – Éléments probants - Considérations particulières sur des aspects spécifiques
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA) 501 – Éléments probants – Considérations particulières sur des aspects spécifiques
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 501 traite de la prise en considération par l'auditeur, lors de la collecte d'éléments probants suffisants et appropriés de certains aspects particuliers concernant les stocks, les procès et les litiges impliquant l'entité, et l'information sectorielle dans le cadre d'un audit d'états financiers.
Champ d'application - Contenu:	La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne Les stocks Les procès et les litiges L'information sectorielle
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 501 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers et traite de considérations particulières sur des aspects spécifiques conformément à la norme ISA 500 – Éléments probants

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISA 505 COMMUNICATIONS EXTERNES

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1505 – Confirmations externes
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme d'audit internationale (ISA) 505 – Confirmations externes
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 505 traite de l'application, par l'auditeur, des procédures de confirmation externe en vue d'obtenir des éléments probants conformément aux dispositions des normes des normes ISA 330 (Réponses de l'auditeur aux risques évalués) et ISA 500 (Éléments probants)
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>Les procédures de confirmation externe en vue de recueillir des éléments probants</p> <p>Le refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	<p>La norme ISA 505 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers</p> <p>La norme ISA 500 – Éléments probants</p>

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISA 520 PROCEDURES D'ANALYSE

Conformément à la Norme ISA 520, l'auditeur doit obtenir des éléments probants, pertinents et fiables en utilisant des procédures analytiques de validation. Le deuxième objectif est la conception et l'application de procédures analytiques qui aident l'auditeur à parvenir à une conclusion globale.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1520 – Procédures analytiques
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA) 520 – Procédures analytiques. Les procédures analytiques relatives aux dépenses encourues dans le cadre des programmes du secteur public sont susceptibles de comprendre des comparaisons avec des données non financières parce qu'il existe normalement moins d'informations financières comparables permettant de mettre en œuvre des procédures analytiques. Les procédures analytiques disposent que l'auditeur fixe l'écart acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, écart au delà duquel il lui faudra entreprendre des investigations complémentaires.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 520 traite de l'application, par l'auditeur, des procédures analytiques en tant que contrôles de validation. Elle porte également sur la responsabilité de l'auditeur d'appliquer des procédures analytiques de corroboration à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur les états financiers.
Champ d'application - Contenu:	La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne. Les procédures analytiques de validation L'analyse des résultats des procédures analytiques La nature des procédures analytiques
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier.
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 520 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers. La norme ISA 520 est liée à la norme ISA 315 qui traite de l'application des procédures analytiques comme procédures d'évaluation des risques et à la norme ISA 330 qui comprend des diligences requises et des modalités d'application concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse aux risques évalués.

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

ISA 530 AUDIT PAR ECHANTILLONAGE

La norme internationale d'audit 530 présente la responsabilité de l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, en expliquant ce qui constitue la preuve de l'audit.

ISSAI Executive Summaries

Document nt de synthèse:	ISSAI 1530 – Sondages en audit
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA) 530 – Sondages en audit. La norme ISA 530 s'applique lorsque l'auditeur a décidé de recourir aux sondages pour la réalisation des procédures d'audit.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	<p>La norme ISA 530 traite de l'utilisation de la méthode des sondages statistiques et non statistiques pour établir un plan de sondage et sélectionner un échantillon, de la mise en œuvre des tests des procédures et des tests des opérations, ainsi que de l'évaluation des résultats du sondage.</p> <p>Les annexes à la présente note fournissent des indications supplémentaires en ce qui concerne</p> <p>Les stratification et sélection d'unités monétaires pondérées (Annexe 1)</p> <p>Les exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des tests de procédures (Annexe 2) et dans les tests des opérations (Annexe 3)</p> <p>Les méthodes de sélection d'échantillons (Annexe 4).</p>
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>Les plans de sondage, la taille et la sélection de l'échantillon</p> <p>La nature et la cause des écarts et des anomalies</p> <p>L'extrapolation des anomalies</p> <p>L'évaluation des résultats des sondages</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 530 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers. La norme ISA 530 complète la norme ISA 500 (Eléments probants), qui traite de la responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne la définition et la réalisation de procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

NIA 560 ÉVÉNEMENTS ULTÉRIEURS

La norme internationale d'audit 560 présente les responsabilités de l'auditeur à l'égard des événements qui surviennent après l'audit des états financiers, étant donné que les états financiers peuvent être affectés non seulement par des éléments certains qui surviennent à la date ces états financiers mais également par les événements qui surviennent après leur élaboration.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1560 – Événements postérieurs à la date de clôture
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit (ISA) 560 – Événements postérieurs à la date de clôture
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	La norme ISA 560 traite de la responsabilité de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la date de clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle est liée à la norme ISA 700 et explique que la date indiquée dans le rapport de l'auditeur informe le lecteur que l'auditeur a pris en considération l'incidence des événements et des transactions dont il a eu connaissance et qui ont lieu jusqu'à la date de son rapport.
Champ d'application - Contenu:	La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne Les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur, et Les faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 560 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers ISA 700 – Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

NIA 700 SE FORMER UNE OPINION SUR LES ÉTATS FINANCIERS.

L'objectif de cette norme est de souligner la transparence et la clarté des conclusions, ce qui se traduit par une plus grande confiance dans l'audit.

ISSAI Executive Summaries

Document de synthèse:	ISSAI 1700 – Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit ISA 700 relative au fondement de l'opinion et au rapport d'audit sur les états financiers.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	<p>La norme ISA 700 porte sur l'obligation de l'auditeur de se faire une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit des états financiers.</p> <p>La norme est édictée dans le contexte d'un jeu complet d'états financiers à caractère général. Elle préconise une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur.</p>
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>Le champ d'application de ladite norme ISA le rapport de l'auditeur les informations fournies sur l'incidence d'opérations et d'événements significatifs sur l'information retenue dans les états financiers. L'annexe de la norme ISA fournit des exemples de rapport de l'auditeur sur des états financiers.</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	<p>La norme ISA 700 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité des états financiers.</p> <p>Des normes ISA supplémentaires connexes sont</p> <p>ISA 705 – Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant</p> <p>ISA 706 – Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur indépendant</p> <p>ISA 800 – Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique</p> <p>ISA 805 – Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers.</p>

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

NIA 705 PUBLIER UN RAPPORT ADÉQUAT

Document de synthèse:	ISSAI 1705 – Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit ISA 705 relative aux modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	<p>La norme ISA 705 traite de l'obligation faite à l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, en fondant son opinion conformément à la norme ISA 700, il conclut qu'une modification de l'opinion formulée dans son rapport d'audit sur les états financiers est nécessaire.</p> <p>La norme ISA 705 se divise en trois types d'opinion modifiée, à savoir</p> <p>une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une impossibilité d'exprimer une opinion.</p> <p>Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend de la nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion, à savoir: si les états financiers sont erronés de manière significative, et du jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences possibles du problème.</p>
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>les situations qui requièrent une opinion modifiée la détermination du type d'opinion modifiée la nature des anomalies significatives ; la nature d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés la forme et le contenu du rapport de l'auditeur lorsqu'une modification est apportée à l'opinion la communication avec les personnes responsables de la gouvernance.</p> <p>L'annexe de la norme ISA 705 illustre des exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion.</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	<p>La norme ISA 705 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers. Les normes ISA connexes sont</p> <p>ISA 700 – Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers, ISA 706 – Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur indépendant.</p>

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

NIA 706 COMMUNICATIONS COMPLEMENTAIRES

Document de synthèse:	ISSAI 1706 – Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur indépendant
Objectif:	La présente note fournit des indications supplémentaires sur la norme internationale d'audit ISA 706 relative aux paragraphes d'observation et aux paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur indépendant.
Groupe cible:	Commissaires aux comptes externes des finances publiques
Principe:	<p>La norme ISA 706 traite des communications additionnelles dans le rapport de l'auditeur lorsque celui-ci considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs</p> <p>sur un point ou des points présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci et qui sont d'une importance telle qu'ils sont fondamentaux pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états, ou</p> <p>sur tout ou tous autres point(s) en dehors de ceux mentionnés dans les informations fournies dans les états financiers et qui sont pertinents pour les utilisateurs pour comprendre l'audit, les responsabilités de l'auditeur ou son rapport d'audit.</p> <p>Les annexes 1 et 2 donnent une liste des normes ISA qui contiennent des obligations spécifiques pour l'auditeur d'inclure des paragraphes d'observation ou des paragraphes descriptifs d'autres questions dans son rapport d'audit.</p>
Champ d'application - Contenu:	<p>La présente note fournit des indications supplémentaires aux auditeurs du secteur public en ce qui concerne</p> <p>les paragraphes d'observation dans le rapport de l'auditeur</p> <p>les paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur</p> <p>la communication avec les personnes responsables de la gouvernance</p>
Auteur - Commission:	Commission des normes professionnelles de l'INTOSAI – Sous-commission des normes de contrôle de l'audit financier
Etat d'avancement:	Approuvée lors du XXe Congrès de l'INTOSAI, Johannesburg 2010
Lien à télécharger:	http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
Documents connexes - Autres:	La norme ISA 706 s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers

PS : Les notes pratiques sont traduites en français et en arabe, ISA uniquement en arabe.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 610 (Révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 610 (Révisée en 2013)

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées

à compter du 15 décembre 2014)*

(*) Vu l'importance des modifications de la présente norme ISA suite à sa révision, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans le texte ci-dessous.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 5
Relations entre la norme ISA 315 (Révisée) et la norme ISA 610 (Révisée en 2013) ..	6 – 10
Responsabilité de l'auditeur externe relative à l'audit	11
Date d'entrée en vigueur	12
Objectifs	13
Définitions	14
Diligences requises	
Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure	15 – 20
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne	21 – 25
Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure	26 – 32
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes	33 – 35
Documentation	36 – 37
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition de la fonction d'audit interne	A1 – A4
Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure	A5 – A23
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne	A24 – A30
Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure	A31 – A39
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes	A40 – A41

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur externe lorsqu'il utilise les travaux des auditeurs internes. Ceci inclut les cas suivants : (a) lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne en vue de recueillir des éléments probants ; et (b) lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sous sa direction, sa supervision et sa revue.
2. La présente Norme ISA ne s'applique pas en l'absence de fonction d'audit interne dans l'entité. (Voir par. A2)
3. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, les exigences de la présente Norme ISA concernant l'utilisation des travaux de cette fonction ne s'appliquent pas dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - (a) Les responsabilités et les activités de la fonction ne sont pas pertinentes pour l'audit;
 - (b) L'auditeur externe, compte tenu de sa connaissance initiale de la fonction acquise dans le cadre de la mise en œuvre des procédures prévues par la Norme ISA 315 (Révisée)¹, n'a pas l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour recueillir des éléments probants.

Rien dans la présente Norme ISA n'oblige l'auditeur externe à s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue; il s'agit là d'une décision qui lui appartient lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

4. De plus, les diligences requises par la présente Norme ISA concernant l'assistance directe ne s'appliquent pas si l'auditeur externe n'a pas l'intention de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe.
5. Il se peut que, dans certains pays, la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions empêchant l'auditeur externe d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe. Les normes internationales d'audit n'ayant pas préséance sur les textes législatifs ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers², le respect de telles interdictions ou restrictions n'empêche donc pas l'auditeur externe de se conformer aux Normes ISA. (Voir par. A31)

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe A57.

Relations entre les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 610 (Révisée en 2013)

6. De nombreuses entités intègrent des fonctions d'audit interne dans leurs structures de contrôle interne et de gouvernance. Les objectifs et le champ d'une fonction d'audit interne, la nature de ses attributions et sa position dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
7. La Norme ISA 315 (Révisée) traite de la façon dont les connaissances et l'expérience de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. La Norme ISA 315 (Révisée)³ explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de points importants susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.
8. En fonction de la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, de l'existence de politiques pertinentes et de procédures adéquates qui permettent aux auditeurs internes de faire preuve d'objectivité, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et selon que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse, l'auditeur externe peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de manière constructive et en complément à ses propres travaux. La présente Norme ISA traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur externe lorsqu'il a l'intention, du fait de la connaissance initiale qu'il a acquise de la fonction d'audit interne dans le cadre de la mise en œuvre des procédures prévues par la Norme ISA 315 (Révisée), d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne en tant qu'éléments probants recueillis.⁴ L'utilisation de ces travaux entraîne une modification de la nature ou du calendrier des procédures d'audit que l'auditeur externe mettra en œuvre lui-même, ou une réduction de leur étendue.
9. La présente Norme ISA traite également des responsabilités de l'auditeur externe qui envisage de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe sous sa direction, sa supervision et sa revue.
10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des contrôles internes, et le recueil d'éléments probants concernant

³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A120.

⁴ Voir les paragraphes 15–25.

l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la Norme ISA 330⁵.

Responsabilité de l'auditeur externe relative à l'audit

11. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux de la fonction d'audit interne ni par l'assistance directe qui lui est fournie par les auditeurs internes dans le cadre de la mission. Même s'ils peuvent mettre en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par l'auditeur externe, ni la fonction d'audit interne ni les auditeurs internes ne sont indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être dans le cadre d'un audit d'états financiers conformément à la Norme ISA 200⁶. La présente Norme ISA définit par conséquent les conditions qui sont nécessaires pour que l'auditeur externe puisse utiliser les travaux des auditeurs internes. Elle définit également la charge de travail nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les travaux de la fonction d'audit interne ou des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe sont adéquats pour les besoins de l'audit. Les diligences requises visent à fournir un cadre pour l'exercice du jugement par les auditeurs externes concernant l'utilisation des travaux des auditeurs internes afin d'éviter une utilisation excessive ou indue de ces travaux.

Date d'entrée en vigueur

12. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2014.

Objectifs

13. Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne et que celui-ci a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette fonction pour modifier la nature ou le calendrier ou réduire l'étendue des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même, ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sont les suivants :
- (a) Déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, et si oui, dans quels domaines et dans quelle mesure ;
- et, l'ayant déterminé :
- (b) Si ceux-ci sont utilisés, déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne sont adéquats pour les besoins de l'audit ; et
 - (c) S'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, de diriger, superviser et revoir leurs travaux.

⁵ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 14.

Définitions

14. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
- (a) Fonction d'audit interne – Une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité de la gouvernance, de la gestion des risques et des processus de contrôle interne de l'entité. (Voir par. A1 – A4)
 - (b) Assistance directe – La mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.

Diligences requises

Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure

Évaluation de la fonction d'audit interne

15. L'auditeur externe doit déterminer s'il est possible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de l'audit en évaluant :
- (a) La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ; (Voir par. A5–A9)
 - (b) Le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ; et (Voir par. A5–A9)
 - (c) L'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Voir par. A10–A11)
16. L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne s'il détermine que :
- (a) La position de la fonction dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ;
 - (b) La fonction ne présente pas la compétence suffisante ; ou
 - (c) La fonction n'adopte pas une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Voir par. A12–A14)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

17. Pour déterminer les domaines de l'audit où les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés et l'étendue de leur utilisation, l'auditeur externe doit prendre en considération la nature et le champ des travaux qui ont été ou qui seront réalisés par la

fonction d'audit interne et leur pertinence par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission. (Voir par. A15–A17)

18. L'auditeur externe doit exercer tous les jugements qui sont importants dans le cadre de la mission et, afin d'éviter une utilisation indue des travaux de la fonction d'audit interne, il doit prévoir d'utiliser dans une moindre mesure les travaux de cette fonction et par conséquent d'effectuer lui-même une part plus importante des travaux, en fonction des circonstances ci-dessous : (Voir par. A15–A17)
 - (a) Plus il y a de jugement qui intervient dans :
 - (i) La planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ; et
 - (ii) L'évaluation des éléments probants collectés ; (Voir par. A18–A19)
 - (b) Plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, compte tenu particulièrement des risques identifiés comme étant importants ; (Voir par. A20–A22)
 - (c) Moins la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ; et
 - (d) Moindre est le niveau de compétence de la fonction d'audit interne.
19. L'auditeur externe doit également évaluer si, dans l'ensemble, l'utilisation des travaux de la fonction interne telle que prévue lui permettrait de conserver une implication suffisante lors de l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A15–A22)
20. Lorsqu'il communique aux personnes chargées du gouvernement d'entreprise les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)⁷, l'auditeur externe doit indiquer de quelle façon il a prévu d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. (Voir par. A23)

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

21. Lorsque l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit s'entretenir avec celle-ci de l'utilisation prévue de ces travaux afin de permettre la coordination de leurs activités respectives. (Voir par. A24–A26)
22. L'auditeur externe doit lire les rapports de la fonction d'audit interne portant sur les travaux de celle-ci qu'il a l'intention d'utiliser pour acquérir une connaissance de la nature et de l'étendue des procédures d'audit qu'elle a mises en œuvre et des constatations qui en résultent.

⁷ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprises*, paragraphe 15.

23. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne qu'il a l'intention d'utiliser pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes sur ces travaux pris dans leur ensemble, notamment pour évaluer si :
- (a) Les travaux de la fonction ont été correctement planifiés, réalisés, supervisés, revus et documentés ;
 - (b) La fonction a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables ; et
 - (c) Les conclusions tirées sont appropriées dans les circonstances et les rapports établis par la fonction sont cohérents avec les résultats des travaux effectués. (Voir par. A27–A30)
24. La nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe doivent être fonction de son évaluation des éléments suivants :
- (a) L'importance du jugement intervenu ;
 - (b) Le risque d'anomalies significatives ;
 - (c) La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ;
 - (d) Le niveau de compétence de la fonction⁸ ; (Voir par. A27–A29)
- et doivent comprendre la réexécution de certains des travaux. (Voir par. A30)
25. L'auditeur externe doit également évaluer si ses conclusions concernant la fonction d'audit interne en application du paragraphe 15 de la présente Norme ISA, et si la détermination de la nature et de l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction pour les besoins de l'audit en application des paragraphes 18 et 19 de la présente Norme ISA demeurent appropriées.

Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure

Détermination de la possibilité d'avoir recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe pour les besoins de l'audit

26. Il se peut que la loi ou la réglementation interdise à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Le cas échéant, les paragraphes 27–35 et 37 ne s'appliquent pas. (Voir par. A31)
27. Si aucune loi ou réglementation n'interdit à l'auditeur externe d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit, et s'il a

⁸ Voir le paragraphe 18.

l'intention de le faire, il doit évaluer l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront une telle assistance. L'évaluation par l'auditeur externe de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes, et le cas échéant, de l'importance de ces menaces, doit comprendre des demandes d'information auprès des auditeurs internes sur les intérêts et relations qui pourraient constituer une menace à leur objectivité. (Voir par. A32–A34)

28. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :
- (a) Lorsqu'il existe des menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne ;
ou
 - (b) Lorsque l'auditeur interne ne possède pas une compétence suffisante pour réaliser les travaux proposés. (Voir par. A32–A34)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe

29. Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue qui sont appropriés dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :
- (a) La mesure dans laquelle le jugement intervient dans :
 - (i) La planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ; et
 - (ii) L'évaluation des éléments probants collectés ;
 - (b) L'évaluation du risque d'anomalies significatives ; et
 - (c) Son évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront l'assistance directe. (Voir par. A35–A39)
30. L'auditeur externe ne doit pas demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans la mise en œuvre de procédures qui :
- (a) Impliquent d'exercer des jugements importants dans le cadre de l'audit ; (Voir par. A19)
 - (b) Ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et où une part de jugement non limitée est nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants collectés ; (Voir par. A38)
 - (c) Ont trait à des travaux auxquels les auditeurs internes ont participé et qui ont fait ou feront l'objet de communications à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise par la fonction d'audit interne ; ou

- (d) Ont trait aux décisions que prend l'auditeur externe conformément à la présente Norme ISA concernant la fonction d'audit interne et l'utilisation de ses travaux ou le recours à son assistance directe. (Voir par. A35–A39)
31. Après avoir évalué de manière appropriée la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes et, le cas échéant, l'étendue de ce recours, l'auditeur externe doit, lorsqu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)⁹, leur indiquer la nature et l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle il a l'intention d'avoir recours, de manière à s'entendre avec elles sur le fait qu'un tel recours n'est pas excessif dans les circonstances de la mission. (Voir par. A39)
32. L'auditeur externe doit évaluer si, dans l'ensemble, le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mesure prévue ainsi que l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne n'aboutiraient pas à implication insuffisante de sa part lors de l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

33. Avant de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit :
- (a) Obtenir l'accord écrit d'un représentant autorisé de l'entité confirmant qu'il sera permis aux auditeurs internes de suivre les instructions de l'auditeur externe et que l'entité n'interviendra pas dans les travaux que les auditeurs internes effectueront pour l'auditeur externe; et
 - (b) Obtenir l'accord écrit des auditeurs internes confirmant qu'ils respecteront la confidentialité de certains points selon les instructions de l'auditeur externe et informeront celui-ci de toute menace à leur objectivité.
34. L'auditeur doit diriger, superviser et revoir les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la Norme ISA 220¹⁰. À cette fin :
- (a) La nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29 de la présente Norme ISA; et
 - (b) Les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des éléments probants obtenus par les auditeurs internes dans le cadre de certains des travaux effectués par ces derniers.

⁹ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

¹⁰ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour le convaincre que les auditeurs internes ont recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux. (Voir par. A40 et A41)

35. En assurant la direction, la supervision et la revue des travaux effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit demeurer attentif aux éléments indiquant que les évaluations qu'il a faites en application du paragraphe 27 ne sont plus appropriées.

Documentation

36. Si l'auditeur externe utilise les travaux de la fonction d'audit interne, il doit consigner dans la documentation de l'audit :
- (a) L'évaluation :
 - (i) Du fait que la position de la fonction au sein de l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent ou non l'objectivité des auditeurs internes ;
 - (ii) Du niveau de compétence de la fonction ;
 - (iii) Du fait que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité ;
 - (b) La nature et l'étendue des travaux utilisés et les raisons de la décision de les utiliser ; et
 - (c) Les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe pour évaluer le caractère adéquat des travaux utilisés.
37. Lorsque l'auditeur externe a recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit, il doit inclure dans la documentation de l'audit :
- (a) L'évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que l'évaluation du niveau de compétence des auditeurs internes auxquels il a demandé de lui fournir une assistance directe ;
 - (b) Les motifs de la décision concernant la nature et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs internes ;
 - (c) Qui a revu les travaux effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue, conformément à la Norme ISA 230¹¹ ;
 - (d) Les accords écrits obtenus d'un représentant autorisé de l'entité et des auditeurs internes en application du paragraphe 33 de la présente Norme ISA ; et
 - (e) Les papiers de travail préparés par les auditeurs internes qui ont fourni une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

¹¹ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition de la fonction d'audit interne (Voir par. 2 et 14 (a))

A1. Les objectifs et le champ de la fonction d'audit interne englobent généralement des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité tels que:

Activités liées à la gouvernance

- La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance en ce qui concerne la réalisation des objectifs relatifs à l'éthique et aux valeurs de l'entité, à la gestion de la performance et à la reddition de comptes, à la communication de l'information sur les risques et sur les contrôles aux secteurs concernés de l'organisation et l'efficacité de la communication entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les auditeurs externes et internes et la direction.

Activités liées à la gestion des risques

- La fonction d'audit interne peut aider l'entité en identifiant et en évaluant les risques auxquels elle est exposée de manière importante et en participant à l'amélioration des systèmes de gestion des risques et du contrôle interne (y compris l'efficacité du processus de l'élaboration de l'information financière).
- La fonction d'audit interne peut mettre en œuvre des procédures pour aider l'entité à détecter les fraudes.

Activités liées au contrôle interne

- Evaluation du contrôle interne. Il peut être assigné à la fonction d'audit interne des responsabilités spécifiques en matière de revue des contrôles, d'évaluation de leur réalisation et de recommandations visant à leur amélioration. Ce faisant, la fonction d'audit interne fournit une assurance à l'égard des contrôles. Par exemple, la fonction d'audit interne peut planifier et mettre en œuvre des tests ou d'autres procédures afin de fournir, à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, une assurance quant à la conception, à la mise en place et à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, y compris ceux qui sont pertinents pour l'audit.
- Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir les moyens utilisés pour identifier, comptabiliser, mesurer, classifier et présenter l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations particulières sur des aspects individuels, y compris d'effectuer des vérifications de détail sur les transactions, les soldes de comptes et les procédures.

- Revue des activités opérationnelles. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir l'économie, l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles, y compris des activités non financières de l'entité.
 - Examen du respect des textes législatifs et réglementaires. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche d'examiner le respect des textes législatifs, réglementaires ou autres obligations externes, ainsi que des politiques et directives de la direction et autres exigences internes.
- A2. Des activités similaires à celles exercées par une fonction d'audit interne peuvent être menées par des fonctions autrement désignées au sein de l'entité. Les activités d'une fonction d'audit interne peuvent aussi être confiées, en tout ou en partie, à un tiers fournisseur de services. Ni la désignation de la fonction, ni le fait que les activités soient mises en œuvre par l'entité ou un tiers fournisseur de services ne sont les seuls facteurs déterminants du fait que l'auditeur externe puisse ou non utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. Ce sont plutôt la nature des activités, la mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, la compétence et l'approche systématique et rigoureuse de la fonction qui sont pertinentes. Dans la présente Norme ISA, les mentions relatives aux travaux de la fonction d'audit interne visent également les activités pertinentes d'autres fonctions ou de tiers fournisseurs qui présentent ces caractéristiques.
- A3. De plus, en raison des menaces portant sur leur objectivité auxquelles font face les personnes extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne pour les besoins de la présente Norme ISA, même si elles sont susceptibles de réaliser des activités de contrôle pouvant faire l'objet de tests conformément à la Norme ISA 330¹². C'est pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.
- A4. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne d'une entité et ceux de l'auditeur externe diffèrent, la fonction peut mettre en œuvre des procédures d'audit semblables à celles mises en œuvre par l'auditeur externe dans le cadre d'un audit d'états financiers. Le cas échéant, l'auditeur externe peut utiliser les travaux de la fonction pour les besoins de son audit dans l'un ou l'autre des buts suivants :
- Pour obtenir des informations pertinentes pour son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. À cet égard, la norme ISA 315 (Révisée)¹³ requiert de l'auditeur externe qu'il acquière une connaissance de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de sa position au sein de l'organisation, et des activités qu'elle a mises ou qu'elle

¹² Voir le paragraphe 10.

¹³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 6(a).

mettra en œuvre, et qu'il procède à des demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque l'entité en a une); ou

- A moins que la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut, après évaluation appropriée, décider d'utiliser les travaux réalisés par la fonction d'audit interne au cours de la période, en remplacement partiel des éléments probants à recueillir lui-même¹⁴.

De plus, à moins que la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut demander aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures d'audit sous sa direction, sa supervision et sa revue (dans la présente Norme ISA, ces travaux sont désignés par le terme « assistance directe »)¹⁵.

Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelles mesures.

Évaluation de la fonction d'audit interne

Objectivité et compétence (Voir par. 15(a)–(b))

- A5. L'auditeur externe exerce son jugement professionnel pour déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés pour les besoins de l'audit et pour établir la nature et l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés dans les circonstances.
- A6. La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction sont particulièrement importants pour déterminer la pertinence, et le cas échéant, la nature et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction qui sont appropriées dans les circonstances.
- A7. L'objectivité s'entend de la capacité de réaliser ces tâches sans que le jugement professionnel ne soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Les facteurs qui peuvent affecter l'évaluation par l'auditeur externe comprennent les aspects suivants :
- Savoir si la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, favorise la mesure dans laquelle la fonction peut être à l'abri de partis pris, de conflits d'intérêts ou d'influences indues de tiers pouvant altérer le jugement professionnel. Par exemple : savoir si la fonction d'audit interne a l'obligation de rendre compte aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou à un cadre ayant une autorité appropriée, ou si la

¹⁴ Voir les paragraphes 15–25.

¹⁵ Voir les paragraphes 26 à 35.

fonction d'audit interne a l'obligation de rendre compte à la direction, savoir si elle a un accès direct aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

- Savoir si la fonction d'audit interne n'est pas soumise à des conflits d'intérêts, par exemple, si elle a des fonctions ou des responsabilités liées à l'exploitation ou à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne ;
- Savoir si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise supervisent les décisions en matière d'emploi des membres de la fonction d'audit interne, par exemple, en établissant la politique de rémunération appropriée ;
- Savoir s'il existe de quelconques pressions ou restrictions exercées par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur la fonction d'audit interne, par exemple en ce qui concerne la communication à l'auditeur externe des constatations de la fonction d'audit interne ;
- Savoir si les auditeurs internes sont membres d'instituts professionnels pertinents et si leur appartenance à ces instituts professionnels les oblige à se conformer aux normes professionnelles applicables relatives à l'objectivité, ou si leurs politiques internes visent les mêmes objectifs.

A8. La compétence de la fonction d'audit interne s'entend de l'acquisition et du maintien, au sein de la fonction dans son ensemble, du niveau de connaissance et de compétence nécessaire pour que les tâches soient accomplies diligemment et conformément aux normes professionnelles applicables. Les facteurs qui peuvent affecter la détermination par l'auditeur externe comprennent les aspects suivants :

- Savoir si la fonction d'audit interne dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités ;
- Savoir si des politiques ont été établies pour l'embauche et la formation des auditeurs internes et pour leur affectation aux missions d'audit interne;
- Savoir si les auditeurs internes ont la formation technique et les compétences adéquates en audit ; parmi les critères pertinents que l'auditeur externe peut prendre en considération dans son évaluation, il y a la détention ou non d'un titre professionnel pertinent et d'une expérience appropriée par les auditeurs internes ;
- Savoir si les auditeurs internes possèdent les connaissances nécessaires concernant l'élaboration de l'information financière de l'entité et le référentiel comptable applicable, et savoir si la fonction d'audit interne possède les compétences nécessaires (par exemple une bonne connaissance du secteur d'activité) pour effectuer des travaux liés aux états financiers de l'entité ;
- Savoir si les auditeurs internes sont membres d'instituts professionnels pertinents qui les obligent à respecter les normes professionnelles applicables, y compris les exigences en matière de formation professionnelle continue.

A9. L'objectivité et la compétence peuvent être considérées comme un continuum. Plus la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et plus le niveau de compétence de la fonction est élevé, plus l'auditeur externe est susceptible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et plus nombreux seront les domaines de l'audit pour lesquels il pourra le faire. Cependant, une position dans l'organisation et des politiques et procédures qui favorisent fortement l'objectivité des auditeurs internes ne peut compenser le manque de compétence suffisante de la fonction d'audit interne, tout comme un haut niveau de compétence de la fonction d'audit interne ne peut compenser une position dans l'organisation et des politiques et procédures qui ne favorisent pas l'objectivité des auditeurs internes.

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Voir par. 15(c))

A10. L'adoption par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse à l'égard de la planification, de la réalisation, de la supervision, de la revue et de la documentation de ses activités permet de distinguer celles-ci des autres activités de suivi des contrôles qui peuvent être réalisées au sein de l'entité.

A11. Les facteurs qui peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse, comprennent :

- L'existence, le caractère adéquat et l'utilisation de procédures d'audit interne documentées ou de lignes directrices portant sur des domaines tels que l'évaluation des risques, les programmes de travail, la documentation et les rapports, et dont la nature et l'étendue sont cohérentes avec la taille et la situation de l'entité ;
- L'existence ou non de politiques et procédures appropriées de contrôle qualité au sein de la fonction d'audit interne, telles que celles qui sont prévues par exemple dans la Norme ISQC 1¹⁶, et qui pourraient être appliquées au sein d'une fonction d'audit interne (comme celles ayant trait à l'encadrement, aux ressources humaines et à la réalisation des missions), ou d'exigences en matière de contrôle qualité énoncées dans des normes établies par des instituts professionnels pertinents pour les auditeurs internes. De tels instituts peuvent également établir d'autres exigences appropriées telles que l'obligation de réaliser périodiquement des évaluations externes de la qualité.

Circonstances dans lesquelles les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés (Voir par. 16)

¹⁶ Norme internationale de contrôle qualité (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.*

- A12. L'évaluation par l'auditeur externe du fait que la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne et du fait que celle-ci adopte ou non une approche systématique et rigoureuse peut indiquer que les risques pour la qualité des travaux de la fonction sont trop importants, auquel cas il n'est donc pas approprié d'utiliser les travaux réalisés par la fonction à titre d'éléments probants.
- A13. Il est important de prendre en compte les facteurs énoncés aux paragraphes A7, A8 et A11 de la présente Norme ISA tant pris isolément que dans leur ensemble, parce que la prise en compte d'un facteur isolé est souvent insuffisante pour conclure que les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés pour les besoins de l'audit. Par exemple, la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation revêt une importance particulière pour l'évaluation des menaces à l'objectivité des auditeurs internes. Ainsi, le fait que la fonction d'audit interne relève de la direction serait considéré comme une menace importante pour l'objectivité de la fonction, à moins que d'autres facteurs tels que ceux décrits au paragraphe A7 de la présente Norme ISA n'assurent collectivement des sauvegardes suffisantes pour ramener la menace à un niveau acceptable.
- A14. De plus, le Code de l'IESBA¹⁷ indique qu'il y a un risque d'autocontrôle lorsque l'auditeur externe accepte une mission visant à fournir des services d'audit interne à un client d'audit et que les résultats de ces services seront utilisés pour la réalisation de l'audit. Cela s'explique par la possibilité que l'équipe affectée à l'audit utilise les résultats du service d'audit interne sans les évaluer de façon appropriée ou sans exercer le même niveau d'esprit critique qu'elle exercerait si les travaux d'audit interne étaient effectués par des personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Le Code de l'IESBA¹⁸ traite des interdictions qui s'appliquent dans certaines circonstances et des sauvegardes qui, dans d'autres circonstances, peuvent être mises en place pour ramener les menaces à un niveau acceptable.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

Facteurs pouvant affecter la détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés (Voir par. 17–19)

- A15. Une fois que l'auditeur externe a déterminé que les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés pour les besoins de l'audit, la première question qui se pose à lui est de savoir si la nature et l'étendue prévues des travaux de la fonction d'audit interne qui ont été réalisés ou dont la réalisation est prévue sont pertinentes par rapport à

¹⁷ Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), article 290.194.

¹⁸ Code de l'IESBA, articles 290.190–290.195.

la stratégie générale d'audit et au plan de mission qu'il a établis conformément à la Norme ISA 300¹⁹.

A16. Des exemples de travaux de la fonction d'audit interne que l'auditeur externe peut utiliser comprennent :

- Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- Les contrôles de substance impliquant une part limitée de jugement ;
- L'observation du comptage des stocks ;
- Le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière ;
- Les tests de conformité aux exigences réglementaires ;
- Dans certaines circonstances, les audits ou les examens limités de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composants importants du groupe (lorsque cela n'entre pas en conflit avec les diligences requises par la Norme ISA 600)²⁰.

A17. La détermination par l'auditeur externe de la nature et de l'étendue prévues de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne sera affectée par son évaluation de la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que des politiques et procédures pertinentes qui favorisent l'objectivité des auditeurs internes, et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, tel qu'il est indiqué au paragraphe 18 de la présente Norme ISA. De plus, la part de jugement nécessaire pour planifier, réaliser et évaluer ces travaux, ainsi que le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions constituent des éléments dont l'auditeur externe tient compte dans cette détermination. En outre, comme il est indiqué au paragraphe 16 de la présente Norme ISA, il existe des circonstances dans lesquelles l'auditeur externe ne peut pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de l'audit.

Jugements nécessaires pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, et l'évaluation des résultats (Voir par. 18 (a), 30 (a))

A18. Plus grande est la part de jugement à exercer pour planifier et mettre en œuvre les procédures d'audit, et pour évaluer les éléments probants, plus l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part importante des procédures, conformément au paragraphe 18 de la présente Norme ISA, car en n'utilisant que les travaux de la fonction d'audit interne, il ne recueillera pas d'éléments probants suffisants et appropriés.

¹⁹ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

²⁰ Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

A19. Comme l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée, c'est à lui qu'incombe d'exercer les jugements importants dans le cadre de la mission d'audit conformément au paragraphe 18. Les jugements importants concernent notamment les éléments suivants :

- L'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- L'évaluation du caractère suffisant des tests mis en œuvre ;
- L'évaluation du bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité d'exploitation ;
- L'évaluation des estimations comptables importantes ; et
- L'évaluation du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres points ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur.

Évaluation du risque d'anomalies significatives (Voir par. 18 (b))

A20. Pour un solde de compte spécifique, un flux d'opérations particulier ou une information spécifique à fournir, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus souvent le jugement interviendra dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Dans de telles circonstances, l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part plus importante des procédures conformément au paragraphe 18 de la présente Norme ISA et, par conséquent, faire une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, selon les explications de la Norme ISA 200²¹, plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants dont l'auditeur externe a besoin devront être convaincants et, par conséquent, plus grande sera la part des travaux que l'auditeur externe devra réaliser lui-même.

A21. Comme il est expliqué dans la Norme ISA 315 (Révisée)²², les risques importants requièrent une attention spéciale sur le plan de l'audit 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.

A22. La mise en œuvre de procédures conformément à la présente Norme ISA peut amener l'auditeur externe à reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives, ce qui peut avoir une incidence sur sa détermination de la pertinence d'utiliser les

²¹ Norme ISA 200, paragraphe A31.

²² Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 4(e).

travaux de la fonction d'audit interne et de la nécessité d'appliquer les autres dispositions de la présente Norme ISA.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 20)

A23. Conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)²³, l'auditeur externe est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. L'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne fait partie intégrante de la stratégie générale d'audit de l'auditeur externe et est par conséquent pertinente pour que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent la stratégie d'audit proposée.

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

Entretiens et coordination avec la fonction d'audit interne (Voir par. 21)

A24. Lors des entretiens avec la fonction d'audit interne concernant l'utilisation prévue de ses travaux en vue de la coordination des activités respectives, il peut être utile d'aborder les points suivants :

- Le calendrier de leurs travaux ;
- La nature des travaux effectués;
- L'étendue de la couverture d'audit ;
- Le seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification retenus) pour des flux d'opérations particuliers, soldes de comptes spécifiques ou informations spécifiques à fournir dans les états financiers), et le seuil de planification ;
- Les méthodes proposées pour la sélection d'éléments et la taille des échantillons;
- La documentation des travaux effectués ;
- Les procédures de revue et de compte rendu des travaux.

A25. La coordination entre l'auditeur externe et la fonction d'audit interne est efficace notamment lorsque :

- Des entretiens ont lieu à intervalles appropriés pendant la période ;
- L'auditeur externe informe la fonction d'audit interne des points importants qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur la fonction ;
- L'auditeur externe est avisé des rapports pertinents de la fonction d'audit interne et peut les consulter, et il est informé de tous les points importants ayant retenu l'attention de la fonction lorsque ces points sont susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur externe, de manière à ce que celui-ci soit en

²³ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

mesure de prendre en considération les incidences de tels points dans le cadre de la mission d'audit.

A26. La Norme ISA 200²⁴ 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. Par conséquent, 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 externe sur les points susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier²⁵. L'auditeur externe peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, lorsque ces informations indiquent l'existence d'un risque accru que les états financiers comportent des anomalies significatives ou concernent des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur externe peut en tenir compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la Norme ISA 240²⁶.

Procédures visant à déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne (Voir par. 23 et 24)

A27. Les procédures d'audit que l'auditeur externe prévoit de mettre en œuvre sur les travaux de la fonction d'audit interne pris dans leur ensemble lui servent de base pour évaluer la qualité générale de ces travaux et l'objectivité avec laquelle ils ont été effectués.

A28. Les procédures que l'auditeur externe peut mettre en œuvre pour évaluer la qualité des travaux réalisés par la fonction d'audit interne et les conclusions qu'elle a tirées comprennent notamment, en sus des réexecutions dont il est question au paragraphe 24 :

- Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne ;
- L'observation de la mise en œuvre de procédures par la fonction d'audit interne ;
- La revue du programme de travail et des papiers de travail de la fonction d'audit interne.

A29. Plus la part de jugement est importante et le risque d'anomalies significatives évalué est élevé, moins l'auditeur externe prend en compte la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, les politiques et procédures pertinentes qui favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction d'audit interne et, par conséquent, plus il est nécessaire pour l'auditeur externe de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction afin de fonder sa décision de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour

²⁴ Norme ISA 200, paragraphes 15 et A20.

²⁵ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A120.

²⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A11, en lien avec la norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

Réexécution (Voir par. 24)

A30. Pour les besoins de la présente Norme ISA, la réexécution s'entend de la mise en œuvre personnelle par l'auditeur externe de procédures afin de valider les conclusions tirées par la fonction d'audit interne. Cet objectif peut être atteint par la vérification d'éléments qui ont déjà fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne ou, lorsque cela est impossible, par la vérification d'un nombre suffisant d'autres éléments similaires qui n'ont pas fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne. La réexécution fournit des éléments probants plus convaincants concernant le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne que les autres procédures pouvant être mises en œuvre par l'auditeur externe en application du paragraphe A28. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que l'auditeur externe procède à une réexécution pour chaque domaine de l'audit où des travaux de la fonction d'audit interne sont utilisés, il est nécessaire qu'il procède à des réexecutions sur les travaux de la fonction d'audit interne pris dans leur ensemble qu'il prévoit d'utiliser conformément au paragraphe 24. L'auditeur externe est plus susceptible de concentrer les réexecutions sur les domaines de l'audit où la fonction d'audit interne a dû davantage faire appel au jugement pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que pour l'évaluation des résultats des procédures, ainsi que sur les domaines où le risque d'anomalies significatives est plus élevé.

Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure

Détermination de l'opportunité du recours à l'assistance directe des auditeurs internes pour les besoins de l'audit (Voir par. 5, 26–28)

A31. Dans les pays où la loi ou la réglementation interdit à l'auditeur externe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que les auditeurs d'un groupe apprécient si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composants et, le cas échéant, qu'ils traitent de ce point lorsqu'ils communiquent avec les auditeurs des composants²⁷.

A32. Tel qu'il est énoncé au paragraphe A7 de la présente Norme ISA, l'objectivité s'entend de la capacité d'effectuer les travaux proposés sans que le jugement professionnel soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Pour les besoins de l'évaluation de l'existence et de l'importance de menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne, les facteurs suivants peuvent être pertinents :

²⁷ Norme ISA 600, paragraphe 40(b).

- La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes²⁸ ;
- Les relations familiales et personnelles avec une personne dont le travail est lié à l'aspect de l'entité auquel les travaux se rapportent, ou qui en a la charge ;
- Une collaboration avec la division ou le service de l'entité auquel les travaux se rapportent ;
- Des intérêts financiers importants dans l'entité, autres qu'une rémunération établie selon des conditions qui correspondent à celles applicables aux autres membres du personnel occupant des fonctions de niveau hiérarchique similaire.

Les documents publiés par les instituts professionnels pertinents à l'intention des auditeurs internes peuvent fournir des lignes directrices utiles supplémentaires.

- A33. Il se peut également que, dans certaines circonstances, l'importance des menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne soit telle qu'aucune sauvegarde ne puisse être mise en place pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. Par exemple, du fait que l'efficacité des sauvegardes est fonction de l'importance des travaux réalisés dans le cadre de l'audit, le paragraphe 30 (a) et (b) interdit le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mise en œuvre de procédures qui impliquent d'exercer des jugements importants dans le cadre de l'audit ou qui ont trait à une situation où les risques d'anomalies significatives sont élevés et la part de jugement non limitée est nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants collectés. Il en va de même lorsque les travaux concernés génèrent un risque d'autocontrôle, d'où l'interdiction qui est faite aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures dans les circonstances décrites au paragraphe 30 (c) et (d).
- A34. Pour évaluer le niveau de compétence d'un auditeur interne, bon nombre des facteurs énumérés au paragraphe A8 de la présente Norme ISA peuvent également être pertinents, appliqués au cas d'espèce des auditeurs internes en question et des travaux auxquels ils peuvent être affectés.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe (Voir par. 29-31)

- A35. Les paragraphes A15-A22 de la présente Norme ISA fournissent des modalités d'application pertinentes concernant la détermination de la nature et de l'étendue des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes.
- A36. Lorsqu'il détermine la nature des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes, l'auditeur externe prend soin de limiter ces travaux aux domaines de l'audit qui serait appropriés de leur allouer. Des exemples d'activités et de tâches pour lesquelles il

²⁸ Voir le paragraphe A7.

ne serait pas approprié de demander aux auditeurs internes de fournir une assistance directe comprennent :

- Les discussions sur les risques de fraude. L'auditeur externe peut toutefois procéder à des demandes d'informations auprès des auditeurs internes concernant les risques de fraude dans l'organisation, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)²⁹ ;
- La détermination des procédures d'audit à mettre en œuvre de manière inopinée, tel qu'il est indiqué dans la Norme ISA 240.

A37. De même, étant donné que, conformément à la Norme ISA 505³⁰, l'auditeur externe est tenu de conserver le contrôle des demandes de confirmation externe et d'évaluer les résultats des procédures de confirmation externe, il ne serait pas approprié de confier ces responsabilités aux auditeurs internes. Ceux-ci peuvent toutefois aider l'auditeur externe à rassembler les informations dont il a besoin pour résoudre les divergences dans les réponses à des demandes de confirmation.

A38. La part de jugement qui intervient et le risque d'anomalies significatives sont également pertinents pour déterminer quels travaux peuvent être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe. Par exemple, lorsque l'évaluation des comptes clients est considérée comme un domaine présentant un risque élevé, l'auditeur externe pourrait confier le contrôle de l'exactitude de la balance âgée à un auditeur interne qui lui fournit une assistance directe. Toutefois, comme l'évaluation du caractère adéquat de la provision fondée sur la balance âgée ferait appel à une part de jugement non limitée, il ne serait pas approprié de confier cette dernière procédure à un auditeur interne qui fournit une assistance directe.

A39. Nonobstant la direction, la supervision et la revue assurées par l'auditeur externe, un recours excessif à l'assistance directe des auditeurs internes peut avoir une incidence sur la perception de l'indépendance de l'auditeur externe dans le cadre de la mission d'audit.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes (Voir par. 34)

A40. Étant donné que les personnes qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne ne sont pas indépendantes de l'entité comme est tenu de l'être l'auditeur externe lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers, la direction, la supervision et la revue par l'auditeur externe des travaux réalisés par les auditeurs internes qui fournissent une assistance directe seront généralement de nature différente et plus poussées que si les travaux avaient été réalisés par des membres de l'équipe affectée à l'audit.

A41. Lorsqu'il dirige les auditeurs internes, l'auditeur externe peut leur rappeler de porter à son attention les problèmes ayant par exemple trait à la comptabilité et à l'audit relevés

²⁹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 6(a).

³⁰ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 7 et 16.

lors de l'audit. Lorsqu'il revoit les travaux réalisés par les auditeurs internes, l'auditeur externe se demande notamment si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés en la circonstance et s'ils étayent les conclusions tirées.

Prise de position définitive
Décembre 2019

ISA™

Norme internationale d'audit 315 (révisée en 2019)

Norme ISA 315 (révisée en
2019)

et

modifications de concordance
et modifications corrélatives
apportées à d'autres
normes internationales par suite
de la publication de la norme
ISA 315 (révisée en 2019)

Élaborée par :

Traduite par :



International Auditing
and Assurance
Standards Board™



À propos de l'IAASB

Le présent document 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. 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).

Copyright © 2019 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 216](#).

SOMMAIRE

	Page
Norme ISA 315 (révisée en 2019), <i>Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives</i>	4
Modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales	129

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA) 315 (RÉVISÉE EN 2019)

IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Concepts fondamentaux de la présente norme ISA	2
Adaptabilité	9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectif	11
Définitions	12
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	13–
18	10
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 ..	19–27
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	28–37
Documentation	38
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définitions	A1–A10
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	19
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 ..	A48–A183
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A184–A236
Documentation	A237–A241

Annexe 1 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle d'entreprise

Annexe 2 : Compréhension des facteurs de risque inhérent

Annexe 3 : Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

Annexe 4 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité

Annexe 5 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension du recours à l'informatique par l'entité

Annexe 6 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension des contrôles généraux informatiques

La Norme internationale d'audit (ISA) 315 (révisée en 2019), *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*.

La norme ISA 315 (révisée en 2019) a été approuvée par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB), qui a conclu qu'elle a été élaborée dans le respect de la procédure officielle et que l'intérêt public a dûment été pris en compte.

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 financiers¹, dont celui qui consiste à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible². Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection³. La norme ISA 200 précise que les risques d'anomalies significatives peuvent se situer à deux niveaux⁴ : 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.
3. La norme ISA 200 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 financiers⁵.
4. 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 affecter de multiples 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 opportun par le système de contrôle interne de l'entité.
5. La norme ISA 200 explique que 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 appropriés⁶. 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. 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 concernés que pour

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

² Norme ISA 200, paragraphe 17.

³ Norme ISA 200, alinéa 13 c).

⁴ Norme ISA 200, paragraphe A36.

⁵ Norme ISA 200, paragraphes 15 et 16.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe A43a, et norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 6.

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. 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 240⁷ au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et à y répondre.
7. Le processus d'identification et d'évaluation des risques par l'auditeur est itératif et dynamique. Il existe une relation d'interdépendance entre, d'une part, 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 et, d'autre part, les concepts qui sous-tendent les exigences d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Pour acquérir la compréhension exigée par la présente norme ISA, l'auditeur peut établir des attentes initiales concernant les risques – attentes qu'il précisera à mesure qu'il avance dans le processus d'identification et d'évaluation des risques. Par ailleurs, la présente norme ISA et la norme ISA 330 exigent 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, conformément à la norme ISA 330, des procédures d'audit complémentaires, et de toute information nouvelle dont il prend connaissance.
8. La norme ISA 330 exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers⁸. Elle précise que 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. La norme ISA 330 exige aussi que l'auditeur conçoive et mette 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 assertions⁹.

Adaptabilité

9. Dans la norme ISA 200, il est précisé que certaines normes ISA comportent des considérations relatives à l'adaptabilité dont le but est d'illustrer l'application des exigences à toutes les entités, que leur nature et leurs circonstances soient peu complexes ou très complexes¹⁰. La présente norme ISA vise les audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur complexité. On y trouve donc, dans les modalités d'application, des considérations propres aux entités peu complexes et aux entités plus complexes, lorsque cela est pertinent. S'il est vrai que la taille de l'entité peut être un indicateur de sa complexité, il existe tout de même de petites entités qui sont complexes et, à l'inverse, de grandes entités qui sont peu complexes.

⁷ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

⁸ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 5.

⁹ Norme ISA 330, paragraphe 6.

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe A65a.

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021.

Objectif

11. 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, au niveau des états financiers et au niveau 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

12. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) « assertions », les affirmations que formule la direction, explicitement ou non, concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture d'informations dans les états financiers lorsqu'elle déclare que les états financiers ont été préparés conformément au référentiel 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)
 - b) « 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 ;
 - c) « contrôles », les politiques et procédures qu'établit l'entité pour atteindre les objectifs de contrôle de la direction et des responsables de la gouvernance. Dans ce contexte : (Réf. : par. A2 à A5)
 - i) 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 actions et les décisions de façon implicite,
 - ii) les procédures sont les actions par lesquelles les politiques sont mises en œuvre ;
 - d) « contrôles généraux informatiques », les contrôles afférents aux processus informatiques de l'entité qui contribuent à assurer le bon fonctionnement continu de l'environnement informatique, notamment le maintien du fonctionnement efficace des contrôles du traitement de l'information et l'intégrité (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité) des informations se trouvant dans le système d'information de l'entité. Voir également la définition d'« environnement informatique » ;
 - e) « contrôles du traitement de l'information », les contrôles qui concernent le traitement de l'information dans les applications informatiques ou les processus manuels du système d'information de l'entité et qui visent à répondre directement aux risques liés à l'intégrité des informations (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des opérations et des autres informations) ; (Réf. : par. A6)

- 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, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, 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 d'autres facteurs de risque de fraude¹¹, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent ; (Réf. : par. A7 et A8)
- 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 :
- i) 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. Les applications informatiques comprennent les entrepôts de données et les générateurs de rapports,
 - ii) l'infrastructure informatique se compose du réseau, des systèmes d'exploitation et des bases de données ainsi que du matériel et des logiciels connexes,
 - iii) 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 ;
- h) « assertions pertinentes », les assertions portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir pour lesquelles il y a un risque d'anomalies significatives identifié. Lorsque l'auditeur détermine si une assertion est pertinente, il le fait avant prise en considération des contrôles y afférents (c'est-à-dire qu'il tient compte du risque inhérent) ; (Réf. : par. A9)
- i) « risques découlant du recours à l'informatique », la possibilité que la conception ou le fonctionnement des contrôles du traitement de l'information soient inefficaces ou les risques que l'intégrité des informations (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des opérations et des autres informations) ne soit pas maintenue au sein du système d'information de l'entité, en raison de l'inefficacité de la conception ou du fonctionnement des contrôles se rapportant aux processus informatiques de l'entité (voir la définition d'« environnement informatique ») ;
- j) « 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, au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;
- k) « 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 ;
- l) « risque important », un risque d'anomalies significatives identifié, dans l'un ou l'autre des cas suivants : (Réf. : par. A10)

¹¹ Norme ISA 240, paragraphes A24 à A27.

- i) l'évaluation du risque inhérent pour ce risque d'anomalies significatives se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant,
 - ii) le risque d'anomalies significatives doit, selon les exigences d'autres normes ISA, être considéré comme un risque important¹² ;
- m) « 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 :
- i) environnement de contrôle,
 - ii) processus d'évaluation des risques par l'entité,
 - iii) processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité,
 - iv) système d'information et communications,
 - v) activités de contrôle.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

13. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour : (Réf. : par. A11 à A18)
- a) l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;
 - b) la conception, conformément à la norme ISA 330, de procédures d'audit complémentaires.
- L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. (Réf. : par. A14)
14. Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre : (Réf. : par. A19 à A21)
- a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité, dont les membres de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) ; (Réf. : par. A22 à A26)
 - b) des procédures analytiques ; (Réf. : par. A27 à A31)
 - c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A32 à A36)

¹² Norme ISA 240, paragraphe 27, et norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 18.

Informations provenant d'autres sources

15. Pour obtenir des éléments probants conformément au paragraphe 13, l'auditeur doit prendre en considération les informations obtenues dans le cadre : (Réf. : par. A37 et A38)
 - a) des procédures qu'il a mises en œuvre relativement à l'acceptation ou au maintien de la relation client ou de la mission d'audit ;
 - b) d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission, le cas échéant.
16. Lorsque 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 à A41)

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission

17. 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 ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives. (Réf. : par. A42 à A47)
18. Lorsque certains membres de l'équipe de mission ne participent pas à l'entretien, l'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui doivent leur être communiqués.

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 (Réf. : par. A48 et A49)

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. A50 à A55)

19. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir une compréhension :
 - a) des aspects suivants de l'entité et de son environnement :
 - i) la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance ainsi que son modèle d'entreprise, dont la mesure dans laquelle le recours à l'informatique y est intégré, (Réf. : par. A56 à A67)
 - ii) les facteurs sectoriels, les facteurs réglementaires et les autres facteurs externes pertinents, (Réf. : par. A68 à A73)
 - iii) les mesures qui sont utilisées par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité ; (Réf. : par. A74 à A81)
 - b) du référentiel d'information financière applicable, des méthodes comptables retenues par l'entité et, le cas échéant, des raisons des changements dans celles-ci ; (Réf. : par. A82 à A84)
 - c) de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies et de la mesure dans laquelle ils influent sur cette possibilité, dans le cadre de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, d'après sa compréhension des éléments énoncés aux alinéas a) et b). (Réf. : par. A85 à A89)

20. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées et si elles sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

Acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. A90 à A95)

Environnement de contrôle, processus d'évaluation des risques par l'entité et processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. A96 à A98)

Environnement de contrôle

<p>21. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects de l'environnement de contrôle qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A99 à A100)</p>	
<p>a) comprendre l'ensemble de contrôles, de processus et de structures encadrant : (Réf. : par. A101 et A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) la façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités de surveillance, notamment en ce qui concerne la culture de l'entité et l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques, ii) l'indépendance des responsables de la gouvernance et la surveillance qu'ils exercent à l'égard du système de contrôle interne de l'entité, lorsqu'ils ne sont pas membres de la direction, iii) l'attribution des pouvoirs et des responsabilités par l'entité, iv) le recrutement, le perfectionnement et la rétention de personnes compétentes par l'entité, v) la façon dont l'entité demande aux personnes ayant des responsabilités concernant le système de contrôle interne de lui rendre des comptes sur l'atteinte des objectifs de ce système ; 	<p>b) évaluer : (Réf. : par. A103 à A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique, ii) si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité, iii) si les déficiences du contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne de l'entité.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

<p>22. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du processus d'évaluation des risques par l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit :</p>	
<p>a) comprendre le processus que suit l'entité pour : (Réf. : par. A109 et A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) identifier les risques d'entreprise qui sont pertinents au regard des objectifs de l'information financière (Réf. : par. A62) 	<p>b) évaluer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de celle-ci. (Réf. : par. A111 à A113)</p>

<ul style="list-style-type: none"> ii) évaluer l'importance de ces risques, y compris leur probabilité de réalisation, iii) répondre à ces risques ; 	
--	--

23. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, il doit :
- a) se demander si ces risques auraient normalement dû être identifiés dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité et, si tel est le cas, acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles ces risques n'ont pu être identifiés dans le cadre de ce processus ;
 - b) considérer les conséquences que cela peut avoir sur l'évaluation qu'il est tenu de faire selon l'alinéa 22 b).

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

<p>24. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A114 et A115)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> a) comprendre les aspects du processus de l'entité se rapportant : <ul style="list-style-type: none"> i) aux évaluations continues et ponctuelles visant à faire un suivi de l'efficacité des contrôles, ainsi qu'à l'identification et à la correction des déficiences du contrôle relevées, (Réf. : par. A116 et A117) ii) à la fonction d'audit interne de l'entité (lorsque cette fonction existe), notamment sa nature, ses responsabilités et ses activités ; (Réf. : par. A118) b) comprendre les sources dont proviennent les informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, et les raisons pour lesquelles la direction juge que ces informations sont suffisamment fiables pour servir à cette fin; (Réf. : par. A119 et A120) 	<ul style="list-style-type: none"> c) évaluer si le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de celle-ci. (Réf. : par. A121 et A122)

Système d'information et communications, et activités de contrôle (Réf. : par. A123 à A130)

Système d'information et communications

<p>25. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du système d'information et des communications de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A131)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> a) comprendre les activités de traitement de l'information de l'entité, notamment en ce qui concerne ses données et ses informations, les ressources devant servir à mener ces activités et les politiques qui définissent, pour les catégories 	<ul style="list-style-type: none"> c) évaluer si le système d'information et les communications de l'entité contribuent adéquatement à la préparation des états financiers de

<p>d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes : (Réf. : par. A132 à A143)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) le cheminement des informations dans le système d'information de l'entité, y compris : <ul style="list-style-type: none"> a. comment les opérations sont déclenchées et comment les informations les concernant sont enregistrées, traitées, corrigées (au besoin), incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers, b. comment les informations sur les événements et les situations, autres que les opérations, sont saisies, traitées et fournies dans les états financiers, ii) les documents comptables, les comptes spécifiques contenus dans les états financiers et les autres documents justificatifs qui concernent le cheminement des informations dans le système d'information, iii) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les informations à fournir, iv) les ressources de l'entité, y compris son environnement informatique, qui sont pertinentes au regard des sous-alinéas i) à iii) ci-dessus ; <p>b) comprendre comment s'effectue la communication des questions qui sont importantes pour la préparation des états financiers et pour les responsabilités connexes en matière d'information financière dans le système d'information et les autres composantes du système de contrôle interne entre : (Réf. : par. A144 et A145)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) les personnes au sein de l'entité, y compris la communication des rôles et des responsabilités en matière d'information financière, ii) la direction et les responsables de la gouvernance, iii) l'entité et les parties externes, par exemple les autorités de réglementation ; 	<p>l'entité conformément au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A146)</p>
--	---

Activités de contrôle

<p>26. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la composante « activités de contrôle » en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A147 à A157)</p>	
<p>a) identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, c'est-à-dire :</p>	<p>d) pour chacun des contrôles identifiés à l'alinéa a) ou au sous-</p>

<ul style="list-style-type: none"> i) les contrôles visant à répondre aux risques identifiés comme des risques importants, (Réf. : par. A158 et A159) ii) 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. A160 et A161) iii) les contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, ce qui doit inclure les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, (Réf. : par. A162 à A164) iv) les autres contrôles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont appropriés pour permettre à celui-ci d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 13 en ce qui a trait aux risques au niveau des assertions ; (Réf. : par. A165) <p>b) identifier, en fonction des contrôles identifiés à l'alinéa a), les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique ; (Réf. : par. A166 à A172)</p> <p>c) identifier, en ce qui concerne les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique identifiés à l'alinéa b) : (Réf. : par. A173 et A174)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) les risques connexes découlant du recours à l'informatique, ii) les contrôles généraux informatiques visant à répondre à ces risques ; 	<p>alinéa c)ii) : (Réf. : par. A175 à A181)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) 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 ; ii) 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 de l'entité

27. L'auditeur doit déterminer si l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité qu'il a effectuée lui a permis de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle. (Réf. : par. A182 et A183)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. A184 et A185)

Identification des risques d'anomalies significatives

28. L'auditeur doit identifier les risques d'anomalies significatives et déterminer s'ils existent : (Réf. : par. A186 à A192)
- a) au niveau des états financiers ; (Réf. : par. A193 à A200)

- b) au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir. (Réf. : par. A201)
29. L'auditeur doit déterminer les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes concernés. (Réf. : par. A202 à A204)

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

30. En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des états financiers, l'auditeur doit les évaluer et : (Réf. : par. A193 à A200)
- a) déterminer s'ils ont une incidence sur son évaluation des risques au niveau des assertions ;
 - b) évaluer la nature et l'étendue de leur effet généralisé sur les états financiers.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Évaluation du risque inhérent (Réf. : par. A205 à A217)

31. 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. Ce faisant, l'auditeur se demande comment, et dans quelle mesure :
- a) les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies ;
 - 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. A215 et A216)
32. L'auditeur doit déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives évalués. (Réf. : par. A218 à A221)
33. L'auditeur doit déterminer s'il y a des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A222 à A225)

Évaluation du risque lié au contrôle

34. Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il doit évaluer le risque lié au contrôle. S'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, l'évaluation du risque lié au contrôle doit faire en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives correspond à l'évaluation du risque inhérent. (Réf. : par. A226 à A229)

Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques

35. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Dans la négative, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit tenir compte de tous les

éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, que ces éléments corroborent ou contredisent les assertions de la direction. (Réf. : par. A230 à A232)

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

36. En ce qui concerne les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui sont significatifs, mais qu'il a jugés non importants, l'auditeur doit établir si son jugement demeure approprié. (Réf. : par. A233 à A235)

Révision de l'évaluation des risques

37. Si l'auditeur obtient de nouvelles informations qui sont incohérentes avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à l'identification ou à l'évaluation initiales des risques d'anomalies significatives, il doit réviser cette identification ou cette évaluation. (Réf. : par. A236)

Documentation

38. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit¹³ : (Réf. : par. A237 à A241)

- a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens ;
- b) les éléments clés de la compréhension qu'il a acquise conformément aux paragraphes 19, 21, 22, 24 et 25, les sources d'informations qui lui ont permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre ;
- c) son évaluation de la conception des contrôles identifiés et sa vérification de leur mise en place, conformément aux exigences du paragraphe 26 ;
- d) les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions, y compris les risques importants et les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir, à elles seules, des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions (Réf. : par. 12)

Assertions (Réf. : alinéa 12 a))

A1. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives et qu'il y répond, l'auditeur se réfère aux catégories d'assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire. Des exemples de catégories d'assertions sont fournis au paragraphe A190. Les assertions sont différentes des déclarations écrites que la direction fournit à l'auditeur, comme l'exige la norme ISA 580¹⁴, pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants.

¹³ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7.

¹⁴ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

Contrôles (Réf. : alinéa 12 c))

- A2. Les contrôles font partie intégrante des composantes du système de contrôle interne de l'entité.
- A3. Les politiques sont mises en œuvre par des actions que pose le personnel de l'entité, ou par des actions que celui-ci évite de poser parce qu'elles 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.
- A5. Les contrôles peuvent être directs ou indirects. Les contrôles directs sont des contrôles qui sont suffisamment précis pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, tandis que les contrôles indirects visent à favoriser le fonctionnement des contrôles directs.

Contrôles du traitement de l'information (Réf. alinéa 12 e))

- A6. Les risques liés à l'intégrité des informations découlent de la possibilité que les politiques en matière d'information de l'entité (c'est-à-dire les politiques qui définissent les flux d'information, les documents et les processus d'information du système d'information de l'entité) ne soient pas mises en œuvre efficacement. Les contrôles du traitement de l'information sont des procédures qui favorisent la mise en œuvre efficace de ces politiques. Ils peuvent être automatisés (c'est-à-dire intégrés aux applications informatiques) ou manuels (par exemple, les contrôles sur les données d'entrée ou de sortie), et dépendre d'autres contrôles (par exemple, de contrôles généraux informatiques ou d'autres contrôles du traitement de l'information).

Facteurs de risque inhérent (Réf. : alinéa 12 f))

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre les facteurs de risque inhérents sont présentés à l'**Annexe 2**.

- A7. Les facteurs de risque inhérent sont des facteurs qualitatifs ou quantitatifs ayant une incidence sur la possibilité que des assertions comportent des anomalies. Voici des exemples de facteurs de risque inhérent qualitatifs qui concernent la préparation de l'information exigée par le référentiel d'information financière applicable :
- la complexité ;
 - la subjectivité ;
 - le changement ;
 - l'incertitude ;
 - la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent.

A8. Voici d'autres exemples de facteurs de risque inhérent qui ont une incidence 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 ;
- le volume ou le manque d'homogénéité des éléments à traiter dans la catégorie d'opérations ou dans le solde de compte, ou à refléter dans l'information à fournir.

Assertions pertinentes (Réf. : alinéa 12 h))

A9. 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 sont des assertions pertinentes. Une assertion pour laquelle aucun risque d'anomalies significatives n'est identifié ne constitue pas une assertion pertinente.

Risque important (Réf. : alinéa 12 l))

A10. L'importance, qui peut être décrite comme le poids relatif d'un élément, est établie par l'auditeur dans le contexte dans lequel l'élément est considéré. Lorsqu'il évalue l'importance aux fins de l'évaluation du risque inhérent, l'auditeur peut se demander comment et dans quelle mesure les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 13 à 18)

A11. 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 qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹⁵. 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)¹⁶, pour les estimations comptables ;
- la norme ISA 550, pour les relations et les opérations avec les parties liées ;
- la norme ISA 570 (révisée)¹⁷, pour la continuité de l'exploitation ;
- la norme ISA 600¹⁸, pour les états financiers de groupe.

A12. Indispensable à une appréciation critique des éléments probants réunis lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'esprit critique permet à l'auditeur de rester tout aussi

¹⁵ Norme ISA 240, paragraphes 12 à 27.

¹⁶ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

¹⁷ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

¹⁸ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

attentif aux éléments probants qui corroborent qu'à ceux qui contredisent l'existence de risques, en évitant tout parti pris. C'est l'attitude qu'adopte l'auditeur lorsqu'il porte des jugements professionnels afin de disposer d'une base pour poursuivre ses travaux. Ainsi, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer à quel moment il dispose d'une base appropriée pour l'évaluation des risques grâce aux éléments probants qu'il a réunis, et pour concevoir ses réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

A13. L'auditeur fait notamment preuve d'esprit critique lorsqu'il :

- remet en question les informations contradictoires ainsi que la fiabilité des documents ;
- examine les réponses aux demandes d'informations et les autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance ;
- est attentif aux conditions pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- détermine si les éléments probants obtenus étayent son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives, compte tenu de la nature et des circonstances de l'entité.

Importance d'éviter tout parti pris dans l'obtention d'éléments probants (Réf. : par. 13)

A14. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques permettant d'obtenir, en évitant tout parti pris, des éléments probants qui étayent l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aide l'auditeur à déceler les informations possiblement contradictoires, ce qui favorise l'exercice de l'esprit critique dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Sources d'éléments probants (Réf. : par. 13)

A15. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants. Outre les informations provenant d'autres sources¹⁹, l'auditeur peut utiliser, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques :

- des informations provenant 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) ;
- des informations obtenues directement ou indirectement de parties externes (par exemple, des autorités de réglementation) ;
- des 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.

¹⁹ Voir les paragraphes A37 et A38.

Peu importe la source utilisée, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, conformément à la norme ISA 500²⁰.

Adaptabilité (Réf. : par. 13)

- A16. La nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques sont fonction de la nature et des circonstances de l'entité (par exemple, l'existence ou non de politiques et procédures, de processus et de systèmes en bonne et due forme). L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de la présente norme ISA.
- A17. La mesure dans laquelle les politiques et procédures, les processus et les systèmes de l'entité sont structurés peut varier. Dans tous les cas, l'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension des éléments précisés aux paragraphes 19, 21, 22 et 24 à 26.

Exemples :

Il se peut que certaines entités, dont les entités peu complexes (et en particulier les entités gérées par un propriétaire-dirigeant), n'aient pas établi de processus ou de systèmes structurés (tel qu'un processus d'évaluation des risques ou de suivi du système de contrôle interne), ou qu'elles aient établi des processus ou des systèmes qui ne sont consignés que sommairement ou qui ne sont pas mis en œuvre de façon uniforme. En l'absence de systèmes et de processus en bonne et due forme, l'auditeur peut tout de même être en mesure de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en procédant à des observations physiques et à des demandes d'informations.

On s'attend à ce que les autres entités, notamment les entités plus complexes, aient établi et consigné des politiques et procédures structurées. L'auditeur peut examiner la documentation relative à ces politiques et procédures lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques.

- A18. En ce qui a trait à la nature et à l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre, il se peut que les procédures soient plus poussées dans une première mission que dans une mission récurrente. Par la suite, l'auditeur pourra axer ses procédures sur les changements survenus depuis la dernière période.

Types de procédures d'évaluation des risques (Réf. : par. 14)

- A19. Les différents types de procédures d'audit 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, sont décrits dans la norme ISA 500²¹. Le fait que certaines données comptables et d'autres éléments probants soient disponibles uniquement sous forme électronique, ou seulement à certains moments, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit²². S'il juge qu'il est efficient de procéder ainsi, l'auditeur peut mettre en œuvre, en même temps que des procédures d'évaluation des risques, des procédures de corroboration ou des tests

²⁰ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 7.

²¹ Norme ISA 500, paragraphes A14 à A17 et A21 à A25.

²² Norme ISA 500, paragraphe A12.

des contrôles conformément à la norme ISA 330. Les éléments probants obtenus pourront servir non seulement à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, mais aussi à la détection des anomalies au niveau des assertions ou à l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

- A20. L'auditeur est tenu de mettre en œuvre l'ensemble des procédures d'évaluation des risques décrites au paragraphe 14 dans le cadre de l'acquisition de la compréhension requise 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 19 à 26), 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 peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives. Il peut, par exemple, procéder à des demandes d'informations auprès du conseiller juridique externe de l'entité ou des superviseurs externes, ou auprès des experts en évaluation auxquels l'entité a fait appel.

Outils et techniques automatisés (Réf. : par. 14)

- A21. L'auditeur peut recourir à des outils ou à des techniques automatisés pour mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques à l'égard de grandes quantités de données (telles que les données provenant du grand livre général et des livres auxiliaires ainsi que les autres données opérationnelles), notamment pour l'analyse, le contrôle arithmétique, la réexécution et le rapprochement.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : alinéa 14 a))

Raisons pour lesquelles l'auditeur procède à des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité

- A22. Les demandes d'informations auprès de la direction et des responsables de l'information financière peuvent permettre à l'auditeur d'obtenir des informations qui lui fourniront une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques et pour la conception de procédures d'audit complémentaires.
- A23. Les demandes d'informations auprès de la direction, des responsables de l'information financière et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité, dont des employés de différents niveaux hiérarchiques, peuvent aussi permettre à l'auditeur d'obtenir divers points de vue qui lui seront utiles pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives.

Exemples :

- Les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'étendue de la surveillance que ceux-ci exercent à l'égard de la préparation des états financiers par la direction. La norme ISA 260 (révisée)²³ souligne l'importance d'une communication bilatérale efficace qui facilite, pour l'auditeur, l'obtention d'informations pertinentes à cet égard auprès des responsables de la gouvernance.
- Les demandes d'informations auprès des employés chargés du déclenchement, du traitement ou de 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 renseigner l'auditeur sur des questions telles que les litiges, 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 conclus avec des partenaires commerciaux (tels que ceux portant sur des coentreprises) ainsi que l'interprétation des modalités contractuelles.
- Les demandes d'informations auprès du personnel de l'équipe de marketing ou de vente 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 assument 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 TI peuvent renseigner l'auditeur sur les modifications apportées aux systèmes, sur les défaillances des systèmes ou des contrôles, ou sur d'autres risques liés aux TI.

Considérations propres aux entités du secteur public

A24. Lorsqu'il procède à des demandes d'informations auprès de personnes susceptibles de détenir de l'information qui pourrait l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, l'auditeur d'une entité du secteur public peut se tourner vers d'autres sources et adresser ses demandes d'informations aux auditeurs qui ont participé à des audits de performance et à d'autres audits concernant l'entité, par exemple.

²³ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, alinéa 4 b).

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

Des exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre la fonction d'audit interne de l'entité sont présentés à l'**Annexe 4**.

Raisons pour lesquelles l'auditeur procède à des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe)

A25. Si l'entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de cette fonction peuvent aider l'auditeur à comprendre l'entité et son environnement ainsi que son système de contrôle interne, aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques.

Considérations propres aux entités du secteur public

A26. L'auditeur d'une entité du secteur public a souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne et à la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne peuvent l'aider 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 14 b))

Raisons pour lesquelles des procédures analytiques sont mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques

A27. Les procédures analytiques aident à détecter des incohérences et des opérations ou des événements inhabituels, et à identifier des montants, des ratios et des tendances qui font apparaître des éléments pouvant avoir une incidence sur l'audit. Les relations inhabituelles ou inattendues relevées par l'auditeur peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, notamment en ce qui concerne les anomalies significatives résultant de fraudes.

A28. Ainsi, les procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives en révélant des aspects de l'entité dont il n'avait pas connaissance ou en lui permettant de comprendre l'incidence des facteurs de risque inhérent, comme le changement, sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.

Types de procédures analytiques

A29 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 (informations non financières), d'autre part ;
- reposer sur des données agrégées à un niveau élevé, leurs résultats fournissant alors une première indication générale sur la probabilité de la présence d'une anomalie significative.

Exemple :

Dans le cas de nombreuses entités, notamment celles dont le modèle d'entreprise, les processus ainsi que le système d'information sont 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.

- A30. 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 520²⁴ traite quant à elle de la mise en œuvre par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration (« procédures analytiques de corroboration ») et de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques. 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 lui fournir des indications utiles pour la mise en œuvre de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques.

Outils et techniques automatisés

- A31. 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 ».

Exemple :

L'auditeur peut se servir d'une feuille de calcul pour comparer les montants budgétés et les montants qui ont réellement été comptabilisés. Il peut aussi mettre en œuvre des procédures plus complexes. Par exemple, pour identifier les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir à l'égard desquels il pourrait être avisé de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques particulières, l'auditeur peut procéder à des analyses plus poussées en appliquant des techniques de visualisation à des données extraites du système d'information de l'entité.

Observations physiques et inspections (Réf. : alinéa 14 c))

Raisons pour lesquelles des observations physiques et des inspections sont réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques

- A32. Les observations physiques et les inspections peuvent étayer, corroborer ou contredire les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes, et peuvent aussi fournir des informations sur l'entité et son environnement.

²⁴ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

Adaptabilité

A33. Lorsque l'entité n'a pas consigné ses politiques et procédures ou que ses contrôles sont peu structurés, l'auditeur peut observer ou inspecter l'exécution des contrôles pour recueillir des éléments probants aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Exemples :

- L'auditeur peut acquérir, par l'observation directe, une compréhension des contrôles afférents à la prise d'inventaire physique, même si l'entité ne les a pas consignés.
- L'auditeur peut être en mesure d'observer la séparation des tâches.
- L'auditeur peut être en mesure d'observer la saisie des mots de passe.

Observations physiques et inspections réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques

A34. Les 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 documents 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, 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 A79) ;
- 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).

Outils et techniques automatisés

A35. L'auditeur peut aussi recourir à des outils ou à des techniques automatisés, comme des outils d'observation à distance (par exemple, un drone), pour réaliser des observations physiques ou des inspections, surtout en ce qui concerne les actifs.

Considérations propres aux entités du secteur public

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

Informations provenant d'autres sources (Réf. : par. 15)

Raisons pour lesquelles l'auditeur prend en considération des informations provenant d'autres sources

A37. Certaines informations provenant d'autres sources peuvent aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives en le renseignant sur :

- la nature de l'entité, les risques d'entreprise auxquels elle est exposée ainsi que les changements survenus au cours de la période considérée ;
- l'intégrité et les valeurs éthiques de la direction et des responsables de la gouvernance, ce qui peut aussi lui être utile pour sa compréhension de l'environnement de contrôle ;
- le référentiel d'information financière applicable et son application au regard de la nature et des circonstances de l'entité.

Autres sources pertinentes

A38. Voici des exemples d'autres sources d'information pertinentes :

- les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement à l'acceptation ou au maintien de la relation client ou de la mission d'audit, en application de la norme ISA 220²⁵, ainsi que les conclusions auxquelles elles ont abouti ;
- les autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission, au cours desquelles celui-ci peut avoir acquis des connaissances pertinentes pour l'audit, notamment en ce qui a trait à l'entité et à son environnement. Il peut s'agir de missions de procédures convenues ou d'autres missions d'audit ou d'assurance, y compris de missions portant sur les informations supplémentaires exigées dans un pays donné.

Informations obtenues grâce à l'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité ou au cours des audits antérieurs (Réf. : par. 16)

Raisons pour lesquelles les informations obtenues au cours des audits antérieurs sont importantes pour l'audit en cours

A39. Les informations que l'auditeur a 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 peuvent l'aider à déterminer la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives.

Nature des informations obtenues au cours des audits antérieurs

A40. 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 :

- 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 de son environnement ainsi que son système de contrôle interne (y compris les déficiences du contrôle) ;

²⁵ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 12.

- les changements importants qui ont pu survenir dans l'entité ou ses activités depuis la période financière précédente ;
- 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.

A41. L'auditeur est tenu de déterminer si les 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 sont toujours pertinentes et fiables lorsqu'il a l'intention de les utiliser dans le cadre de l'audit en cours. Si la nature ou les circonstances de l'entité ont changé ou que de nouvelles informations ont été obtenues, il est possible que les informations obtenues au cours de périodes antérieures ne soient plus pertinentes et fiables pour l'audit en cours. Pour déterminer s'il y a eu des changements susceptibles d'affecter la pertinence ou la fiabilité de ces informations, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées, par exemple soumettre les systèmes pertinents à des tests de cheminement. Si les informations ne sont plus fiables, il peut envisager de mettre en œuvre des procédures supplémentaires appropriées aux circonstances.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17 et 18)

Raisons pour lesquelles les membres de l'équipe de mission doivent s'entretenir de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives

A42. Les entretiens qu'ont les membres de l'équipe de mission au sujet de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de 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 la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir comportent des anomalies, 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 possibilités d'anomalies significatives 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 les membres de l'équipe à examiner de près les informations contradictoires qui peuvent ressortir lorsqu'ils 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 une

incidence 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 240²⁶, 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.

- A43. 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 amener les membres plus expérimentés de l'équipe de mission qui possèdent les compétences nécessaires à prendre part à la mise en œuvre des procédures d'audit se rapportant à ces aspects.

Adaptabilité

- A44. 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 A46 peut néanmoins aider l'auditeur à identifier les secteurs dans lesquels il peut y avoir des risques d'anomalies significatives.
- A45. Lorsque l'équipe de mission compte un grand nombre de personnes, comme dans un audit d'états financiers de groupe (pour une entité à établissements multiples, par exemple), il n'est pas toujours nécessaire ou commode que tous ses membres participent en même temps aux entretiens. Il n'est pas non plus nécessaire qu'ils soient tous informés de chacune des 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.

Entretiens au sujet des informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable

- A46. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, la prise en compte des obligations d'information du référentiel d'information financière applicable permet de repérer tôt au cours de l'audit les secteurs dans lesquels il peut y avoir des risques d'anomalies significatives relativement aux informations fournies, même dans les cas où ce référentiel ne comporte que des obligations d'information simplifiées. Voici des exemples de questions dont l'équipe de mission peut discuter :
- les modifications visant les 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 auditée ;

²⁶ Norme ISA 240, paragraphe 16.

- les informations à fournir pour lesquelles l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés par l'auditeur a peut-être été difficile dans le passé ;
- les informations à fournir sur des questions complexes, y compris celles à l'égard desquelles la direction doit porter des jugements importants quant aux informations qu'il convient de communiquer.

Considérations propres aux entités du secteur public

A47. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, 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, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 19 à 27)

Des exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité sont présentés aux **Annexes 1 à 6**.

Acquisition de la compréhension requise (Réf. : par. 19 à 27)

- A48. 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. Par conséquent, l'auditeur peut revoir ses attentes en fonction des nouvelles informations obtenues.
- A49. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable peut aussi aider l'auditeur à définir des attentes initiales en ce qui a trait aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui peuvent constituer des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes. L'auditeur s'appuie sur ces attentes quant aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes pour délimiter sa compréhension du système d'information de l'entité.

Raisons pour lesquelles l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable est exigée (Réf. : par. 19 et 20)

- A50. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide l'auditeur, d'une part, à comprendre les événements et les situations qui sont pertinents pour l'entité et, d'autre part, à déterminer la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies et la mesure dans laquelle ils influent sur cette possibilité, dans le cadre de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable. Ainsi, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Ce cadre de référence lui est également utile pour planifier l'audit et pour exercer son jugement professionnel et son esprit critique tout au long de la mission, notamment lorsqu'il :

- identifie et évalue les risques d'anomalies significatives dans les états financiers conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ou aux autres normes pertinentes (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)) ;
- met en œuvre des procédures visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers, conformément à la norme ISA 250²⁷ ;
- évalue si les états financiers fournissent des informations adéquates, conformément à la norme ISA 700 (révisée)²⁸ ;
- détermine un seuil de signification ou un seuil de signification pour les travaux, conformément à la norme ISA 320²⁹ ;
- évalue le caractère approprié du choix et de l'application des méthodes comptables et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers.

A51. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide aussi l'auditeur à déterminer comment planifier et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, notamment lorsqu'il :

- définit des attentes qui seront utilisées lors de la mise en œuvre des procédures analytiques, conformément à la norme ISA 520³⁰ ;
- conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme ISA 330 ;
- évalue 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).

Adaptabilité

A52. La nature et l'étendue de la compréhension requise relèvent du jugement professionnel de l'auditeur et varient en fonction de la nature et des circonstances de chaque entité, dont :

- la taille et la complexité de l'entité, y compris son environnement informatique ;
- l'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité ;
- la nature des systèmes et processus de l'entité, y compris la mesure dans laquelle ils sont structurés ;
- la nature de la documentation de l'entité et la forme sous laquelle elle se présente.

A53. Les procédures d'évaluation des risques que met en œuvre l'auditeur pour acquérir la compréhension requise dans le cadre de l'audit peuvent être moins poussées pour une entité peu

²⁷ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

²⁸ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa 13 e).

²⁹ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphes 10 et 11.

³⁰ Norme ISA 520, paragraphe 5.

complexe et, à l'inverse, plus poussées pour une entité très complexe. Le niveau de compréhension que l'auditeur est tenu d'acquérir pour réaliser la mission devrait être moins élevé que celui dont la direction a besoin pour gérer l'entité.

- A54. Certains référentiels d'information financière permettent 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'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable, dans le contexte propre à l'entité.
- A55. 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 qui sont nécessaires pour permettre l'acquisition de la compréhension requise.

L'entité et son environnement (Réf. : par. 19 a))

Structure organisationnelle, mode de propriété, structure de gouvernance et modèle d'entreprise (Réf. : sous-alinéa 19 a))

Structure organisationnelle et mode de propriété de l'entité

- A56. La compréhension de la structure organisationnelle et du mode de propriété de l'entité peut éclairer l'auditeur sur :

- la complexité de la structure de l'entité ;

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 accroître la vulnérabilité aux risques d'anomalies significatives. On peut se demander, entre autres, 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 aider l'auditeur à déterminer si les opérations avec des parties liées ont été correctement identifiées, comptabilisées et communiquées dans les états financiers³¹ ;
- la distinction entre les propriétaires, les responsables de la gouvernance et la direction ;

Exemple :

Dans les entités peu complexes, il se peut que les propriétaires participent à la gestion et que la distinction entre les propriétaires, les responsables de la gouvernance et la direction

³¹ 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.

soit subtile, voire inexistante; dans d'autres entités, notamment celles qui sont cotées, cette distinction peut être très claire³².

- La structure et la complexité de l'environnement informatique de l'entité.

Exemples :

Il est possible que l'entité :

- ait un environnement informatique fort complexe résultant de l'accumulation de plusieurs systèmes patrimoniaux qui sont utilisés dans différents secteurs d'activité sans être bien intégrés ;
- confie la gestion de certains aspects de son environnement informatique à des fournisseurs de services internes ou externes (par exemple, en ayant recours aux services d'hébergement de tiers pour son environnement informatique ou en confiant la gestion de ses processus informatiques au centre de services partagés du groupe auquel elle appartient).

Outils et techniques automatisés

A57. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures en vue d'acquies une compréhension du système d'information, il peut se servir d'outils et de techniques automatisés pour comprendre le cheminement des opérations et le processus de traitement. Grâce à ces procédures, l'auditeur peut 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).

Considérations propres aux entités du secteur public

A58. Dans le secteur public, le mode de propriété de l'entité peut ne pas être aussi pertinent que dans le secteur privé. En effet, les processus politiques peuvent faire en sorte que des décisions qui concernent l'entité sont prises à l'extérieur de celle-ci et échappent donc au contrôle de la direction. Il peut alors être utile de comprendre, entre autres, 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.

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. Par conséquent, 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 dont il est question (ministère, agence ou autre).

³² 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 peuvent participer à la gestion de l'entité.

Gouvernance

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension de la gouvernance

A59. La compréhension de la gouvernance peut éclairer l'auditeur sur la capacité de l'entité à exercer une surveillance adéquate sur son système de contrôle interne. Elle peut aussi l'aider à relever des déficiences, lesquelles peuvent indiquer une vulnérabilité accrue des états financiers de l'entité aux risques d'anomalies significatives.

Compréhension de la gouvernance de l'entité

A60. Pour acquérir une compréhension de la gouvernance de l'entité, 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 d'entreprise de l'entité

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle d'entreprise, de même que des aspects particuliers à considérer lors de l'audit d'une entité ad hoc, sont présentés à l'**Annexe 1**.

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension du modèle d'entreprise de l'entité

A61. La compréhension des objectifs, de la stratégie et du modèle d'entreprise de l'entité éclaire l'auditeur sur le côté stratégique de l'entité ainsi que sur les risques d'entreprise qu'elle prend et ceux auxquels elle est exposée. Comprendre les risques d'entreprise qui ont une incidence sur les états financiers aide l'auditeur 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.

Exemples :

Le modèle d'entreprise de l'entité peut reposer sur le recours à l'informatique de différentes façons. Voici deux exemples :

- l'entité vend des chaussures dans un magasin et utilise un système de points de vente perfectionné pour comptabiliser les ventes ;

- l'entité vend des chaussures en ligne, et tout le processus de vente, y compris le déclenchement de l'opération à partir d'un site Web, se déroule dans un environnement informatique.

Ces modèles d'entreprise étant sensiblement différents, les risques d'entreprise découlant de chacun le seront eux aussi, même si les deux entités vendent des chaussures.

Compréhension du modèle d'entreprise de l'entité

A62. Ce ne sont pas tous les aspects du modèle d'entreprise qui sont utiles à la compréhension de l'auditeur. Les risques d'entreprise englobent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, mais sont plus étendus que ceux-ci. L'auditeur n'est pas tenu de comprendre ni d'identifier tous les risques d'entreprise, car ceux-ci ne donnent pas tous lieu à des risques d'anomalies significatives.

A63. Les risques d'entreprise pouvant accroître la vulnérabilité des états financiers aux risques d'anomalies significatives peuvent découler :

- d'objectifs ou de stratégies inappropriés, d'un manque d'efficacité dans la mise en œuvre des stratégies, ou encore de facteurs tels que le changement ou la complexité ;
- du fait de ne pas reconnaître un besoin de changement, les risques d'entreprise pouvant alors être attribuables :
 - 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 ;
- de motifs ou de pressions qui amènent la direction à avoir un parti pris, intentionnel ou non, et qui, de ce fait, ont une incidence sur le caractère raisonnable des hypothèses importantes et sur les attentes de la direction et des responsables de la gouvernance.

A64. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension du modèle d'entreprise, 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 :

- l'évolution du secteur d'activité, qui peut faire en sorte que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise dont elle a besoin pour faire face aux changements sectoriels ;
- les nouveaux produits et services pouvant donner lieu à l'accroissement de la responsabilité du fait des produits ;
- l'expansion des activités de l'entité, lorsque la demande n'a pas été estimée avec précision ;
- les nouvelles exigences en matière de comptabilité dont l'application est incomplète ou inadéquate ;
- les exigences réglementaires pouvant donner lieu à un risque accru de poursuites judiciaires ;

- les questions touchant les besoins actuels et futurs en matière de financement, comme la perte de financement en raison de l'incapacité de l'entité d'honorer ses engagements ;
- les questions touchant le recours à l'informatique, comme la mise en place d'un nouveau système informatique ayant une incidence tant sur les activités que sur l'information financière de l'entité ;
- les conséquences de la mise en œuvre d'une stratégie, notamment celles se traduisant par de nouvelles exigences en matière de comptabilité.

A65. Habituellement, la direction identifie les risques d'entreprise et trouve 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 22 et A109 à A113.

Considérations propres aux entités du secteur public

A66. 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 de la valeur que les entités qui créent de la valeur pour leurs propriétaires. Cela dit, elles ont quand même un « modèle d'entreprise » visant un objectif particulier. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur d'une entité du secteur public peut prendre en considération pour acquérir une compréhension du modèle d'entreprise :

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

A67. Lorsque l'audit porte sur une entité 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.

Facteurs sectoriels, facteurs réglementaires et autres facteurs externes (Réf. : sous-alinéa 19 a)ii))

Facteurs sectoriels

A68. Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients ainsi que l'évolution technologique. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération :

- 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.

A69. Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut donner lieu à des risques d'anomalies significatives spécifiques en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation.

Exemple :

Dans le secteur de la construction, certains contrats à long terme peuvent nécessiter des estimations importantes des produits et des charges qui donnent lieu à 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 suffisantes³³.

Facteurs réglementaires

A70. 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 réglementant un secteur, tel que les exigences prudentielles, y compris les obligations d'information y afférentes ;
- les textes légaux et réglementaires ayant une incidence importante sur l'exploitation de l'entité, comme ceux qui concernent les normes du travail ;
- les textes légaux et réglementaires en matière de fiscalité ;
- les politiques gouvernementales ayant actuellement une incidence sur les activités de l'entité, notamment les politiques monétaires, y compris le contrôle des changes, les politiques budgétaires, les politiques sur les incitations financières (par exemple, les programmes d'aide gouvernementale) ainsi que les politiques sur les tarifs douaniers et les barrières commerciales ;
- les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et les affaires de l'entité.

A71. La norme ISA 250 (révisée) contient des exigences portant spécifiquement sur le cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité³⁴.

Considérations propres aux entités du secteur public

A72. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, il peut y avoir des textes légaux ou réglementaires particuliers qui ont une incidence sur le fonctionnement de l'entité. Il peut être essentiel d'en tenir compte lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

A73. Parmi les 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.

³³ Norme ISA 220, paragraphe 14.

³⁴ Norme ISA 250 (révisée), paragraphe 13.

Mesures utilisées par la direction aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité (Réf. : sous-alinéa 19 a)iii))

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension des mesures utilisées par la direction

- A74. La compréhension des mesures de l'entité aide l'auditeur à déterminer si l'utilisation de ces mesures, par l'entité ou par des parties externes, fait en sorte que l'entité subit des pressions qui la poussent à atteindre des objectifs de performance. De telles pressions peuvent amener la direction à agir d'une manière qui augmente la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes ; par exemple, elles peuvent l'inciter à prendre des moyens pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers comportant des anomalies intentionnelles (les exigences et les indications relatives aux risques de fraude sont détaillées dans la norme ISA 240).
- A75. Les mesures peuvent par ailleurs renseigner l'auditeur sur la probabilité que les informations correspondantes dans les états financiers présentent des risques d'anomalies significatives. Par exemple, les mesures de la performance peuvent montrer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité inhabituellement rapide par rapport à d'autres entités du même secteur d'activité.

Mesures utilisées par la direction

- A76. Généralement, la direction et d'autres personnes évaluent et analysent les aspects qu'elles considèrent comme importants. Des demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que celle-ci s'appuie sur certains indicateurs clés, publiés ou non, pour évaluer la performance financière et mener des actions. 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 mesures de la performance, internes ou externes, qui sont pertinentes. Lorsque les réponses aux demandes d'informations indiquent l'absence d'évaluation et d'analyse de la performance, le risque que des anomalies ne soient pas détectées et corrigées peut être accru.
- A77. Voici des exemples d'indicateurs clés utilisés aux fins de l'évaluation de la performance financière :
- les indicateurs clés de performance (de nature financière et non financière) ainsi que les ratios, tendances et statistiques d'exploitation de première importance ;
 - le comparatif des performances financières par période ;
 - les budgets, les prévisions, les analyses des écarts, les informations sectorielles, les rapports de performance des divisions, des services ou d'autres niveaux de fonctionnement ;
 - les mesures de la performance du personnel et les politiques de rémunération au rendement ;
 - les comparaisons entre la performance de l'entité et celle de concurrents.

Adaptabilité (Réf. : sous-alinéa 19 a)iii))

A78. Les procédures que l'auditeur met en œuvre pour comprendre les mesures de l'entité peuvent varier selon la taille ou la complexité de l'entité et selon la mesure dans laquelle les propriétaires ou les responsables de la gouvernance participent à sa gestion.

Exemples :

- Certaines entités peu complexes peuvent se voir imposer des conditions d'emprunt bancaire (clauses restrictives) se rapportant à des mesures de la performance précises en lien avec la performance ou la situation financière de l'entité (par exemple, le maintien d'un certain montant de fonds de roulement). La compréhension des mesures de la performance utilisées par la banque peut aider l'auditeur à identifier les secteurs particulièrement vulnérables aux risques d'anomalies significatives.
- Pour certaines entités dont la nature et les circonstances sont complexes, comme celles qui exercent leurs activités dans les secteurs des banques ou de l'assurance, la performance ou la situation financière peuvent être évaluées au regard d'exigences réglementaires (telles que les ratios de fonds propres et de liquidité à maintenir). La compréhension de ces mesures de la performance peut aider l'auditeur à identifier les secteurs particulièrement vulnérables aux risques d'anomalies significatives.

Autres éléments à prendre en considération

A79. 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. Afin de mieux comprendre les activités de l'entité ou déceler les informations contradictoires, l'auditeur peut aussi prendre en considération les informations publiées, dont celles qui proviennent :

- des analystes ou des agences de notation ;
- de la presse ou d'autres médias, y compris les médias sociaux ;
- des autorités fiscales ;
- des autorités de réglementation ;
- des syndicats ;
- des bailleurs de fonds.

Il est souvent possible d'obtenir de telles informations financières auprès de l'entité audité.

A80. L'évaluation 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 A114 à A122), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- l'évaluation 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 à surveiller l'efficacité des contrôles, dont ceux qui concernent l'évaluation 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 du contrôle.

Considérations propres aux entités du secteur public

A81. En plus de prendre en considération les mesures pertinentes dont se sert l'entité du secteur public pour évaluer sa performance financière, l'auditeur d'une telle entité peut 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).

Référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 19 b))

Compréhension du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité

A82. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension du référentiel d'information financière applicable et de la manière dont il s'applique au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement :

- les pratiques d'information financière de l'entité se rapportant au référentiel d'information financière applicable :
 - principes comptables et pratiques sectorielles, 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,
 - traitement comptable des instruments financiers, y compris les pertes de crédit s'y rattachant,
 - actifs, passifs et opérations libellés en devises ;
 - traitement comptable des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles conclues dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple, comptabilisation des cryptomonnaies) ;
- sa compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité et, le cas échéant, des changements dans celles-ci et des raisons ayant motivé ces changements :
 - méthodes utilisées par l'entité pour la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des opérations importantes et inhabituelles ainsi que la fourniture d'informations à leur sujet,
 - incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe que peu ou pas d'indications faisant autorité et pas de 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 retenues par 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.

A83. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement peut aider l'auditeur à savoir où il est censé y avoir des changements dans l'information financière de l'entité (par rapport aux exercices précédents, par exemple).

Exemple :

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, les soldes de comptes et les 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

A84. 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, l'auditeur peut notamment se demander si l'entité utilise la méthode de la comptabilité d'exercice ou la méthode de la comptabilité de trésorerie, conformément aux Normes comptables internationales du secteur public, ou une méthode hybride.

Façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies (Réf. : alinéa 19 c))

Des exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives, classés selon la catégorie de facteurs de risque inhérent, sont présentés à l'**Annexe 2**.

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension des facteurs de risque inhérent dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable

A85. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide l'auditeur à reconnaître les événements ou situations qui présentent des facteurs de risque inhérent, c'est-à-dire des caractéristiques pouvant avoir une incidence sur la possibilité que les assertions portant sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir comportent des anomalies. Ces facteurs de risque inhérent peuvent avoir une incidence sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies en influant sur la probabilité qu'une anomalie se produise et sur l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant. Ainsi, la compréhension de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies peut aider l'auditeur à acquérir une compréhension préliminaire de la probabilité ou de l'ampleur des anomalies, laquelle lui sera utile pour identifier les

risques d'anomalies significatives au niveau des assertions conformément à l'alinéa 28 b). Quant à la compréhension de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur cette possibilité, elle peut aider l'auditeur à déterminer la probabilité et l'ampleur des anomalies potentielles lorsqu'il évalue le risque inhérent, conformément à l'alinéa 31 a). La compréhension des facteurs de risque inhérent aide aussi l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330.

- A86. Les éléments probants qu'obtient l'auditeur lorsqu'il met en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires, ou lorsqu'il s'acquitte d'autres exigences contenues dans les normes ISA (voir les paragraphes A95, A103, A111, A121, A124 et A151), peuvent aussi influencer sur l'identification des risques d'anomalie significatives au niveau des assertions et sur l'évaluation du risque inhérent.

Incidence des facteurs de risque inhérent sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir

- A87. Généralement, plus il y a de changement ou d'incertitude concernant une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, plus la complexité ou la subjectivité influent sur la possibilité que cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir comporte une anomalie, car ces facteurs sont étroitement reliés.

Exemple :

Si l'entité a fondé une estimation comptable sur des hypothèses dont le choix nécessite une grande part de jugement, il est probable que la subjectivité et l'incertitude aient toutes deux une incidence sur le montant de l'estimation comptable.

- A88. Plus la complexité ou la subjectivité influe sur la possibilité qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, plus il est nécessaire que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique. En outre, la complexité, la subjectivité, le changement et l'incertitude sont des facteurs de risque inhérent qui, lorsqu'ils influent sur la possibilité qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, peuvent donner l'occasion à la direction de faire preuve de parti pris, intentionnel ou non, et accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction. L'interrelation entre les 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.
- A89. Les événements ou les situations qui peuvent avoir une incidence sur la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction peuvent aussi avoir une incidence sur la vulnérabilité aux anomalies résultant d'autres facteurs de risque de fraude. Il peut être pertinent que l'auditeur en tienne 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.

Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 21 à 27)

La nature du système de contrôle interne de l'entité et les limites inhérentes au contrôle interne sont traitées de façon plus détaillée à l'**Annexe 3**, qui contient également des explications supplémentaires sur les composantes du système de contrôle interne aux fins de l'application des normes ISA.

- A90. L'auditeur acquiert une compréhension du système de contrôle interne de l'entité au moyen des procédures d'évaluation des risques qu'il met en œuvre pour comprendre et évaluer chacune des composantes du système de contrôle interne, comme il est énoncé aux paragraphes 21 à 27.
- A91. Les composantes du système de contrôle interne de l'entité au sens 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 autre terminologie ou un cadre différent 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.

Adaptabilité

- A92. La manière dont le système de contrôle interne de l'entité est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de celle-ci. Ainsi, il est possible que les entités peu complexes aient recours à des contrôles (c'est-à-dire à des politiques et à des procédures) plus simples et moins structurés pour atteindre leurs objectifs.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A93. L'auditeur d'une entité du secteur public a 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. Il peut 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. Sa prise en compte du système de contrôle interne peut donc être plus étendue et plus détaillée.

Recours à l'informatique dans les composantes du système de contrôle interne de l'entité

Des indications supplémentaires sur la compréhension du recours à l'informatique par l'entité dans les composantes du système de contrôle interne sont fournies à l'**Annexe 5**.

- A94. L'objectif général et l'étendue de l'audit restent les mêmes, que l'entité exerce ses activités dans un environnement principalement manuel, entièrement automatisé, ou composé à la fois d'éléments manuels et d'éléments automatisés (c'est-à-dire un environnement où le système de contrôle interne de l'entité comprend des contrôles et autres ressources manuels et automatisés).

Compréhension de la nature des composantes du système de contrôle interne de l'entité

- A95. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité de la conception des contrôles et détermine s'ils ont été mis en place (voir les paragraphes A175 à A181), sa compréhension de chacune des composantes du

système de contrôle interne de l'entité lui permet d'avoir une compréhension préliminaire de la manière dont l'entité identifie les risques d'entreprise et y répond. Cette compréhension peut aussi influencer de diverses façons sur l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A86). Elle aide l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, y compris les tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles qu'il prévoit de faire, le cas échéant. Par exemple :

- La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne 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 » aura probablement plus d'influence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.
- La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne les composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle » de l'entité aura probablement plus d'influence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Environnement de contrôle, processus d'évaluation des risques par l'entité et processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 21 à 24)

A96. Les contrôles 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 » sont principalement des contrôles indirects (c'est-à-dire des contrôles qui ne sont pas assez précis pour prévenir ou pour détecter et corriger les anomalies au niveau des assertions, mais qui favorisent le fonctionnement d'autres contrôles et qui peuvent donc influencer indirectement sur la probabilité qu'une anomalie soit détectée ou prévenue en temps opportun). Toutefois, certains des contrôles qui font partie de ces composantes peuvent être des contrôles directs.

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle, du processus d'évaluation des risques par l'entité et du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

- A97. L'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle ne peut directement prévenir, ni détecter et corriger, les anomalies. Il peut toutefois influencer sur l'efficacité des contrôles qui font partie 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.
- A98. Étant donné que ces composantes constituent l'assise sur laquelle repose le système de contrôle interne de l'entité, toute déficience de leur fonctionnement peut avoir une incidence généralisée sur la préparation des états financiers. Par conséquent, la compréhension et l'évaluation de ces composantes par l'auditeur ont une incidence sur son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et peuvent aussi avoir une incidence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont une incidence sur la conception

des réponses globales de l'auditeur, notamment – comme il est expliqué dans la norme ISA 330 – sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures complémentaires³⁵.

Acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle (Réf. : par. 21)

Adaptabilité

A99. L'environnement de contrôle d'une entité peu complexe est généralement d'une nature différente de celle d'une entité plus complexe. Par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de membre indépendant ou externe parmi les responsables de la gouvernance d'une entité peu complexe, 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 perdent de leur pertinence ou qu'elles ne s'appliquent pas.

A100. Dans les entités 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 les communications entre la direction et le personnel sont informelles, mais qu'ils soient tout de même suffisamment pertinents et fiables dans les circonstances.

Exemples :

- En général, la structure organisationnelle d'une entité peu complexe est plus simple et les employés exerçant des fonctions liées à l'information financière sont peu nombreux.
- 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.
- Il se peut que les entités peu complexes 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 qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle d'une entité peu complexe.

Compréhension de l'environnement de contrôle (Réf. : alinéa 21 a))

A101. En ce qui concerne sa compréhension de l'environnement de contrôle, l'auditeur peut obtenir des éléments probants en associant les demandes d'informations à d'autres procédures d'évaluation des risques (c'est-à-dire en corroborant, par l'observation ou par l'inspection de documents, les informations reçues).

A102. Pour acquérir une compréhension de la mesure dans laquelle 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 et prendre en considération des informations provenant de sources externes afin :

- de se renseigner sur la façon dont la direction communique au personnel sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique ;

³⁵ Norme ISA 330, paragraphes A1 à A3.

- d'inspecter le code de bonne conduite écrit de la direction et d'observer si elle agit de manière à en favoriser le respect.

Évaluation de l'environnement de contrôle (Réf. : alinéa 21 b))

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue l'environnement de contrôle

A103. L'évaluation de l'environnement de contrôle – c'est-à-dire le fait d'évaluer de quelle manière l'entité montre, par son comportement, qu'elle attache de l'importance à l'intégrité et aux valeurs éthiques, si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité, et si les déficiences du contrôle relevées nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne – aide l'auditeur à identifier d'éventuels problèmes liés aux autres composantes du système de contrôle interne. En effet, l'environnement de contrôle sert d'assise aux autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. Cette évaluation peut aussi aider l'auditeur à comprendre les risques auxquels l'entité est exposée et donc à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (voir le paragraphe A86).

Évaluation de l'environnement de contrôle par l'auditeur

A104. Pour évaluer l'environnement de contrôle, l'auditeur se fonde sur la compréhension qu'il a acquise conformément à l'alinéa 21 a).

A105. 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.

Exemple :

L'intervention directe d'une seule 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.

A106. L'auditeur peut prendre en considération l'influence éventuelle de la philosophie et du style de gestion de la haute direction sur les différents éléments de l'environnement de contrôle, en tenant compte du rôle joué par les membres indépendants parmi les responsables de la gouvernance.

A107. Il est possible qu'un environnement de contrôle adéquat fournisse une base appropriée sur laquelle peut s'appuyer le système de contrôle interne et qu'il contribue à réduire le risque de fraude, mais cela ne veut pas dire qu'il s'agit nécessairement d'une arme de dissuasion efficace.

Exemple :

Des politiques et procédures en matière de ressources humaines visant le recrutement de personnes compétentes en finance, en comptabilité et en informatique peuvent réduire le risque d'erreurs dans le traitement et l'enregistrement des informations financières. Cependant, elles ne permettent pas nécessairement d'empêcher la haute direction de contourner les contrôles (par exemple, pour surévaluer les bénéfices).

A108. Lorsqu'il évalue l'environnement de contrôle au regard du recours à l'informatique par l'entité, l'auditeur peut, par exemple :

- se demander si la gouvernance informatique est adaptée à la nature et à la complexité de l'entité et de ses activités 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).

Acquisition d'une compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. 22 et 23)

Compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 22 a)

A109. Comme il est précisé au paragraphe A62, les risques d'entreprise ne donnent pas tous lieu à des risques d'anomalies significatives. Pour comprendre comment la direction et les responsables de la gouvernance ont identifié les risques d'entreprise à prendre en considération au regard de la préparation des états financiers 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 de l'entité avec suffisamment de précision et de clarté 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 commises³⁶.

A110. L'auditeur peut considérer les conséquences de ces risques d'entreprise sur la préparation des états financiers et sur d'autres aspects du système de contrôle interne de l'entité.

³⁶ Norme ISA 240, paragraphe 19.

Évaluation du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 22 b))

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue le caractère approprié du processus d'évaluation des risques par l'entité

A111. L'évaluation par l'auditeur du processus d'évaluation des risques par l'entité peut l'aider à comprendre les aspects à l'égard desquels l'entité a identifié des risques et la manière dont elle y a répondu. Quant à son évaluation de la manière dont l'entité identifie les risques d'entreprise auxquels elle est exposée, les évalue et y répond, elle l'aide à comprendre si l'identification et l'évaluation de ces risques, ainsi que les mesures prises pour y répondre, sont appropriées compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité. Cette évaluation peut aussi aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (voir le paragraphe A86).

Évaluation du caractère approprié du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 22 b))

A112. Pour évaluer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié, l'auditeur se fonde sur la compréhension qu'il a acquise conformément à l'alinéa 22 a).

Adaptabilité

A113. La question de savoir si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de celle-ci, relève du jugement professionnel de l'auditeur.

Exemple :

Dans certaines entités 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 d'entreprise émergents). Dans les entités de ce type, il arrive souvent que la réalisation de cette évaluation des risques ne soit pas documentée en bonne et due forme, mais que des entretiens entre l'auditeur et la direction révèlent que celle-ci met bel et bien en œuvre des procédures d'évaluation des risques.

Acquisition d'une compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 24)

Adaptabilité

A114. Dans les entités peu complexes (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), la compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est souvent axée sur la façon dont la direction ou le propriétaire-dirigeant participe directement à l'exploitation, car il se peut qu'il n'y ait aucune autre activité de suivi.

Exemple :

Il se peut que des plaintes des clients concernant des inexactitudes dans les relevés mensuels soient acheminées à la direction, et que le propriétaire-dirigeant prenne ainsi connaissance de problèmes liés au moment où les paiements des clients sont inscrits dans les documents comptables.

A115. Dans les entités qui n'ont pas de processus structuré de suivi du système de contrôle interne, la compréhension des examens périodiques de l'information comptable de la direction qui sont conçus pour renforcer les 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.

Compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : alinéa 24 a))

A116. 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'évaluation 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.

A117. L'auditeur peut aussi prendre en considération la façon dont s'effectue, dans le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, le suivi des contrôles du traitement de l'information dont le fonctionnement repose sur le recours à 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 du traitement de l'information et à modifier ces contrôles, au besoin, pour tenir compte de changements de circonstances,
 - soit à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles du traitement de l'information ;
- les contrôles de suivi des autorisations se rapportant aux contrôles du traitement de l'information 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.

Compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité (Réf. : sous-alinéa 24 a)ii))

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité sont présentés à l'**Annexe 4**.

A118. Les réponses aux demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne 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 peuvent également fournir des informations qui sont directement pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur. 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)³⁷ s'applique.

Autres sources d'informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

Compréhension des sources d'informations (Réf. : alinéa 24 b))

A119. Les activités de suivi effectuées par la direction peuvent reposer sur l'utilisation d'informations provenant de parties externes, telles que des plaintes de clients ou des commentaires d'autorités de réglementation, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer.

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit acquérir une compréhension des sources d'informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

A120. La compréhension des sources d'informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, qui porte notamment sur la question de savoir si les informations utilisées sont pertinentes et fiables, aide l'auditeur à évaluer si ce processus est approprié. Lorsque la direction suppose, sans fondement réel, que les informations utilisées pour le suivi sont pertinentes et fiables, des erreurs possibles dans celles-ci pourraient amener la direction à tirer des conclusions incorrectes de ses activités de suivi.

Évaluation du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : alinéa 24 c))

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue le caractère approprié du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

A121. L'évaluation par l'auditeur de la manière dont l'entité procède à des évaluations continues et ponctuelles aux fins de suivi de l'efficacité des contrôles l'aide à savoir si les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité ont été mises en place et sont fonctionnelles, et donc à comprendre ces autres composantes. Cette évaluation peut aussi aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (voir le paragraphe A86).

³⁷ Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

Évaluation du caractère approprié du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : alinéa 24 c))

A122. L'auditeur évalue le caractère approprié du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité en fonction de sa compréhension de ce processus.

Système d'information et communications, et activités de contrôle (Réf. : par. 25 et 26)

A123. Les contrôles des composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle » sont principalement des contrôles directs (c'est-à-dire des contrôles qui sont suffisamment précis pour prévenir ou pour détecter et corriger les anomalies au niveau des assertions).

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information et des communications ainsi que des contrôles de la composante « activités de contrôle »

A124. L'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension du système d'information et des communications de l'entité – ce qui implique, d'une part, de comprendre les politiques de l'entité qui définissent le cheminement des opérations et d'autres aspects des activités de traitement de l'information de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers et, d'autre part, d'évaluer si cette composante contribue adéquatement à la préparation des états financiers de l'entité – parce que cela l'aide à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Cette compréhension et cette évaluation peuvent aussi 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 (voir le paragraphe A86).

A125. L'auditeur est tenu d'identifier des contrôles précis de la composante « activités de contrôle », d'évaluer leur conception et de déterminer s'ils ont été mis en place, parce que cela l'aide à comprendre la manière dont la direction répond à certains risques et que cette compréhension lui fournit une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à ces risques, conformément à la norme ISA 330. Plus un risque est considéré comme élevé sur l'échelle de risque inhérent, plus les éléments probants doivent être convaincants. Même si l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés, sa compréhension peut avoir une incidence sur la conception de procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques d'anomalies significatives connexes.

Nature itérative de l'acquisition d'une compréhension et de l'évaluation par l'auditeur du système d'information et des communications ainsi que des activités de contrôle

A126. Comme il est expliqué au paragraphe A49, la compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable peut aider l'auditeur à définir des attentes initiales en ce qui a trait aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui peuvent constituer des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes. L'auditeur peut s'appuyer sur ces attentes initiales pour délimiter la compréhension qu'il lui faut acquérir des activités de traitement de l'information de l'entité dans le cadre de l'acquisition de la compréhension de la composante « système d'information et communications » qui est exigée à l'alinéa 25 a).

A127. En ce qui concerne le système d'information, la compréhension de l'auditeur englobe les politiques qui définissent le cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes, et les autres aspects connexes des activités de traitement de l'information de l'entité. Ces informations et celles qu'obtient l'auditeur en évaluant le système d'information peuvent confirmer ou autrement influencer les attentes de l'auditeur concernant les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes initialement identifiés (voir le paragraphe A126).

A128. Lorsqu'il acquiert une compréhension 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, l'auditeur peut aussi identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » qui doivent l'être selon l'alinéa 26 a). Lorsque l'auditeur identifie et évalue les contrôles de la composante « activités de contrôle », il peut d'abord se concentrer sur les contrôles afférents aux écritures de journal et sur les contrôles dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration.

A129. L'évaluation du risque inhérent par l'auditeur peut aussi influencer sur l'identification des contrôles de la composante « activités de contrôle ». Par exemple, il se peut que l'auditeur ne puisse identifier les contrôles liés aux risques importants qu'après avoir évalué le risque inhérent au niveau des assertions conformément au paragraphe 31. De plus, il se peut que les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels l'auditeur a déterminé que des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (conformément au paragraphe 33) ne puissent être identifiés que lorsque l'auditeur a complété ses évaluations du risque inhérent.

A130. L'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions dépendent à la fois :

- de sa compréhension des politiques de l'entité relatives aux activités de traitement de l'information qui font partie de la composante « système d'information et communications » ;
- de son identification et de son évaluation des contrôles de la composante « activités de contrôle ».

Acquisition d'une compréhension du système d'information et des communications (Réf. : par. 25)

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération en ce qui a trait au système d'information et aux communications sont présentés aux paragraphes 15 à 19 de l'**Annexe 3**.

Adaptabilité

A131. Dans les entités peu complexes, le système d'information et les processus opérationnels connexes sont généralement 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. Il peut arriver que les entités peu complexes dans lesquelles la direction participe directement à l'exploitation n'aient pas besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, de documents comptables très élaborés, ni de politiques écrites. L'acquisition d'une compréhension des aspects pertinents du système d'information de

l'entité peut donc nécessiter moins d'efforts dans le cadre de l'audit d'entités peu complexes et reposer davantage sur des demandes d'informations que sur l'observation ou l'inspection de documents. Cette compréhension reste néanmoins importante, parce qu'elle fournit à l'auditeur une base pour concevoir des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330 et qu'elle peut contribuer à l'identification ou à l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur (voir le paragraphe A86).

Acquisition d'une compréhension du système d'information (Réf. : alinéa 25 a))

A132. Le système de contrôle interne comprend des aspects qui portent sur les objectifs de l'entité en matière d'information, notamment en matière d'information financière, mais aussi des aspects qui concernent les objectifs d'exploitation ou de conformité, s'ils sont pertinents pour l'information financière. Lorsque, pour acquérir une compréhension du système d'information, l'auditeur cherche à comprendre comment l'entité déclenche les opérations et saisit les informations, il peut prendre en considération, entre autres, les informations concernant les systèmes de l'entité (ses politiques) qui ont été conçus pour l'atteinte d'objectifs d'exploitation et de conformité, étant donné que ces informations sont pertinentes pour la préparation des états financiers. 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, qu'il s'agisse d'objectifs en matière d'information financière, de conformité ou d'exploitation, ou d'une quelconque combinaison de ces objectifs.

A133. La compréhension du système d'information de l'entité englobe aussi celle des ressources devant servir à mener les activités de traitement de l'information de l'entité. En ce qui a trait aux ressources humaines concernées, voici des exemples d'informations pertinentes pour la compréhension des risques liés à l'intégrité du système d'information :

- la compétence des personnes qui accomplissent les tâches ;
- l'adéquation ou non des ressources aux besoins ;
- l'existence ou non d'une séparation des tâches appropriée.

A134. Pour comprendre les politiques qui définissent le cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes dans la composante « système d'information et communications », l'auditeur peut prendre en considération les éléments suivants :

- a) les données ou les informations relatives aux opérations et aux autres événements et situations à traiter ;
- b) le traitement de l'information visant à assurer le maintien de l'intégrité des données ou des informations ;
- c) les processus, les membres du personnel et les autres ressources qui contribuent au traitement de l'information.

A135. La compréhension des processus opérationnels, qui englobe la manière dont les opérations sont générées, aide l'auditeur à acquérir une compréhension du système d'information dans le contexte propre à l'entité.

A136. Pour acquérir une compréhension du système d'information, l'auditeur peut employer différents moyens, dont :

- 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'inspection des manuels décrivant les politiques ou les processus ou d'autres documents portant sur le système d'information 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 (test de cheminement).

Outils et techniques automatisés

A137. L'auditeur peut aussi avoir recours à des techniques automatisées soit pour accéder directement aux bases de données du système d'information de l'entité qui contiennent les documents comptables relatifs aux opérations, soit pour télécharger le contenu de ces bases de données. L'auditeur peut ensuite 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 appliquant aux informations ainsi obtenues des outils et des techniques automatisés qui lui permettent 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 de risques d'anomalies significatives.

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

A138. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires. Voici des exemples d'informations que l'auditeur peut prendre en considération :

- les informations tirées de contrats de location qui sont pertinentes pour les informations à fournir dans les états financiers ;
- 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 fournies dans les états financiers qui sont produites par des experts choisis par la direction ;
- les informations fournies dans les états financiers qui proviennent 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 d'utilité 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 qui proviennent des déclarations fiscales et des documents d'impôt de l'entité ;
- les informations fournies dans les états financiers qui proviennent 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 capacité³⁸.

A139. 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.

Recours à l'informatique par l'entité dans le contexte du système d'information

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension des aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents au regard du système d'information

A140. La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui a trait au système d'information englobe les aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents au regard du cheminement des opérations et du traitement de l'information dans le système d'information de l'entité, parce que certains 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.

A141. La compréhension du modèle d'entreprise de l'entité et de la manière dont le recours à l'informatique y est intégré peut aussi fournir à l'auditeur des éléments de contexte utiles sur la nature et l'étendue du recours à l'informatique qu'il peut s'attendre à voir dans le système d'information.

Compréhension du recours à l'informatique par l'entité

A142. La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne l'environnement informatique peut être axée sur l'identification et la compréhension – du point de vue qualitatif et quantitatif – des applications informatiques particulières et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents au regard du cheminement des opérations et du traitement de l'information dans le système d'information. Des changements liés au cheminement des opérations ou au traitement de l'information dans le système d'information peuvent découler de la modification de programmes liés

³⁸ Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 19 et 20.

aux applications informatiques ou de la modification directe des données qui se trouvent dans les bases de données servant au traitement ou au stockage des opérations ou des informations.

A143. L'auditeur peut identifier les applications informatiques et l'infrastructure informatique sous-jacente en même temps qu'il acquiert une compréhension du cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes dans le système d'information de l'entité.

Acquisition d'une compréhension des communications de l'entité (Réf. : alinéa 25 b))

Adaptabilité

A144. Dans les entités qui sont grandes et complexes, les informations que l'auditeur prend en considération pour comprendre les communications de l'entité peuvent être tirées de manuels de politiques et de manuels d'information financière.

A145. Dans les entités peu complexes, les communications peuvent être moins structurées (par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de manuels en bonne et due forme) en raison du nombre réduit de niveaux hiérarchiques, ainsi que de la plus grande visibilité et disponibilité de la direction. Quelle que soit 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.

Évaluation de la question de savoir si les aspects pertinents du système d'information contribuent à la préparation des états financiers de l'entité (Réf. : alinéa 25 c))

A146. Pour évaluer si le système d'information et les communications de l'entité contribuent adéquatement à la préparation des états financiers, l'auditeur se fonde sur la compréhension qu'il a acquise conformément aux alinéas 25 a) et b).

Activités de contrôle (Réf. : par. 26)

Contrôles de la composante « activités de contrôle »

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération en ce qui a trait aux activités de contrôle sont présentés aux paragraphes 20 et 21 de l'**Annexe 3**.

A147. La composante « activités de contrôle » englobe les contrôles – directs et indirects – conçus pour assurer le respect des politiques (qui constituent elles aussi des contrôles) dans toutes les autres composantes du système de contrôle interne.

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.

A148. Pour identifier et évaluer les contrôles de la composante « activités de contrôle », l'auditeur se concentre sur les contrôles du traitement de l'information, soit les contrôles qui sont appliqués lors du traitement de l'information dans le système d'information de l'entité et qui visent à répondre directement aux risques liés à l'intégrité des informations (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la

validité des opérations et des autres informations). Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu d'identifier et d'évaluer tous les contrôles du traitement de l'information liés aux politiques de l'entité qui définissent, pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, le cheminement des opérations et d'autres aspects des activités de traitement de l'information de l'entité.

A149. Il se peut aussi que des contrôles directs fassent partie des composantes « environnement de contrôle », « processus d'évaluation des risques par l'entité » ou « processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité », lesquels peuvent être identifiés conformément au paragraphe 26. Cependant, plus le lien est indirect entre les contrôles qui favorisent le fonctionnement d'autres contrôles et le contrôle analysé, plus ce contrôle risque d'être inefficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies connexes.

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 aux risques 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 répondre à ces risques que des contrôles qui y sont liés plus directement, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

A150. Le paragraphe 26 exige aussi que l'auditeur identifie et évalue les contrôles généraux informatiques liés aux applications informatiques et aux autres aspects de l'environnement informatique qu'il a jugés vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, étant donné que les contrôles généraux informatiques favorisent le maintien du fonctionnement efficace des contrôles du traitement de l'information. Un contrôle général informatique ne permet généralement pas à lui seul de répondre à un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A151. Le paragraphe 26 exige que l'auditeur identifie certains contrôles, qu'il en évalue la conception et qu'il détermine s'ils ont été mis en place. Ces contrôles sont :

- les contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. L'évaluation de ces contrôles fournit à l'auditeur une base pour concevoir des tests des contrôles conformément à la norme ISA 330. Parmi ces contrôles, il y a ceux qui visent à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés ;
- les contrôles visant à répondre aux risques importants et les contrôles afférents aux écritures de journal. L'identification et l'évaluation de ces contrôles par l'auditeur peuvent influencer sur sa compréhension des risques d'anomalies significatives et mener à l'identification d'autres risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A95). Cette compréhension fournit à l'auditeur une base pour concevoir des procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives connexes ;
- les autres contrôles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont appropriés pour permettre à celui-ci d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 13 en ce qui a trait aux risques au niveau des assertions.

A152. L'auditeur est tenu d'identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » qui répondent à au moins un des critères énumérés à l'alinéa 26 a), mais lorsqu'il y en a plusieurs qui permettent chacun d'atteindre le même objectif, il n'est pas nécessaire de tous les identifier.

Types de contrôles de la composante « activités de contrôle » (Réf. : par. 26)

A153. Parmi les exemples de contrôles 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.

A154. Les contrôles de la composante « activités de contrôle » peuvent aussi 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 ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires qui sont fournies dans les états financiers.

A155. 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.

Adaptabilité (Réf. : par. 26)

A156. Les contrôles de la composante « activités de contrôle » des entités peu complexes sont généralement semblables à ceux des entités de grande taille, mais il est possible que la mesure dans laquelle leur mode de fonctionnement est structuré ne soit pas la même. En outre, dans les entités peu complexes, il peut y avoir plus de contrôles qui sont effectués directement par la direction.

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.

A157. Dans les entités 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 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 dominée par une seule personne peut constituer une déficience potentielle du contrôle, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles³⁹.

³⁹ Norme ISA 240, paragraphe A28.

Contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 26 a))

Contrôles visant à répondre aux risques identifiés comme des risques importants (Réf. : sous-alinéa 26 a)ii))

A158. Qu'il prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques importants, l'auditeur peut, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant à ces risques, comme l'exige la norme ISA 330⁴⁰, se fonder sur 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 comprendre 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 peut notamment se demander 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 ;
- procédure d'approbation par les responsables de la gouvernance.

Exemple :

Dans le cas d'un événement isolé, tel que la réception de la signification d'une poursuite importante, l'évaluation 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.

A159. La norme ISA 240⁴¹ exige que l'auditeur acquière une compréhension des contrôles liés aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés (ces risques étant considérés comme des risques importants), et explique en outre 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.

Contrôles afférents aux écritures de journal (Réf. : sous-alinéa 26 a)ii))

A160. Parmi les contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions que l'auditeur identifie, il est censé y avoir, dans tous les audits, des 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 ou manuelles. Selon la nature de l'entité et la stratégie qu'a définie l'auditeur en ce qui a trait aux procédures d'audit complémentaires, d'autres contrôles peuvent également être identifiés.

⁴⁰ Norme ISA 330, paragraphe 21.

⁴¹ Norme ISA 240, paragraphes 28 et A33.

Exemple :

Lorsque l'audit porte sur une entité peu complexe, il se peut que le système d'information de l'entité soit simple et que l'auditeur ne prévoi pas 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. Il est alors possible que les contrôles afférents aux écritures de journal soient les seuls contrôles identifiés par l'auditeur.

Outils et techniques automatisés

A161. 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 la préparation 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.

Exemple :

Lorsque l'audit porte sur une entité peu complexe, il se peut que l'auditeur soit en mesure d'extraire une liste exhaustive des écritures de journal sous forme de feuille de calcul simple. Grâce à cette feuille, il pourra filtrer les écritures de journal (affichage selon la devise ou selon le nom du préparateur ou du réviseur, affichage des écritures ayant une incidence sur le bilan ou l'état des résultats uniquement, etc.) ou les trier selon leur date d'inscription dans le grand livre général, ce qui l'aidera à concevoir des réponses aux risques identifiés relativement aux écritures de journal.

Contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement (Réf. : sous-alinéa 26 a)iii))

A162. L'auditeur détermine s'il y a des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. Si tel est le cas, il doit, selon la norme ISA 330⁴², concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles visant à répondre à ces risques. Ces contrôles, lorsqu'il en existe, doivent alors être identifiés et évalués.

A163. Dans les autres cas, si l'auditeur prévoit de tenir compte de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer, conformément à la norme ISA 330, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, ces contrôles doivent aussi être identifiés, puisque la norme ISA 330⁴³ exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des tests à leur égard.

⁴² Norme ISA 330, alinéa 8 b).

⁴³ Norme ISA 330, alinéa 8 a).

Exemple :

L'auditeur peut prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement :

- des contrôles afférents aux 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 ;
- des contrôles liés à l'exhaustivité et à l'exactitude des informations produites par l'entité (par exemple des contrôles afférents à la préparation des rapports générés par le système), pour s'assurer de la fiabilité de ces informations, s'il prévoit de tenir compte de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles dans la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires ;
- des contrôles liés aux objectifs d'exploitation et de conformité s'ils ont trait à des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de ses procédures d'audit.

A164. 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 prévoie ou non 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.

Autres contrôles que l'auditeur juge appropriés (Réf. : sous-alinéa 26 a)iv))

A165. Voici des exemples d'autres contrôles qu'il peut être approprié d'identifier, selon le jugement de l'auditeur, et dont il peut convenir d'évaluer la conception et de vérifier la mise en place :

- les contrôles visant à répondre aux risques dont l'évaluation se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, mais qui ne sont pas identifiés comme des risques importants ;
- les contrôles liés au rapprochement entre les documents comptables détaillés et le grand livre général ;
- les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice, si l'entité fait appel à une société de services⁴⁴.

Identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique, identification des risques découlant du recours à l'informatique, et identification des contrôles généraux informatiques (Réf. : alinéas 26 b) et c))

En ce qui concerne les caractéristiques qui peuvent être pertinentes pour l'identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, des exemples et des indications sont présentés à l'**Annexe 5**.

⁴⁴ Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.

Identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique (Réf. : alinéa 26 b))

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie les risques découlant du recours à l'informatique ainsi que les contrôles généraux informatiques liés aux applications informatiques et aux autres aspects de l'environnement informatique qu'il a identifiés

A166. La compréhension des risques découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques mis en place par l'entité pour y répondre peut avoir une incidence sur :

- la décision de l'auditeur de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;

Exemple :

Si, en raison d'une conception inefficace ou d'une mise en place inadéquate, les contrôles généraux informatiques ne permettent pas de répondre aux risques découlant du recours à l'informatique (parce qu'ils ne permettent pas de prévenir ou de détecter adéquatement la modification non autorisée des programmes ou l'accès non autorisé aux applications informatiques, par exemple), cela peut influencer sur la décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les contrôles automatisés qui font partie des applications informatiques touchées.

- l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle au niveau des assertions ;

Exemple :

Le maintien de l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle du traitement de l'information peut dépendre de certains contrôles généraux informatiques qui préviennent ou détectent la modification non autorisée des programmes liés au contrôle du traitement de l'information (c'est-à-dire des contrôles qui préviennent ou détectent la modification de programmes liés aux applications informatiques connexes). L'efficacité (ou l'inefficacité) attendue du fonctionnement des contrôles généraux informatiques peut alors influencer sur l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle. Ainsi, le risque lié au contrôle est susceptible d'être plus élevé si l'auditeur s'attend à ce que les contrôles généraux informatiques concernés soient inefficaces ou s'il ne prévoit pas de tester ces contrôles.

- la stratégie que choisit l'auditeur pour tester les informations de l'entité qui sont générées par les applications informatiques de celle-ci ou produites au moyen d'informations tirées de ces applications ;

Exemple :

Lorsque des informations produites par l'entité qui doivent servir d'éléments probants ont été générées par des applications informatiques, l'auditeur peut décider de tester les contrôles afférents aux rapports générés par le système. Pour ce faire, il peut notamment identifier et tester les contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques de modification non autorisée ou inappropriée (qu'il s'agisse de modification des programmes ou de modification directe des données sous-tendant les rapports).

- l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent au niveau des assertions ;

Exemple :

Le fait que des modifications importantes doivent être apportées à la programmation d'une application informatique pour tenir compte d'exigences en matière d'information financière nouvelles ou révisées selon le référentiel d'information financière applicable peut être un indicateur de la complexité de ces nouvelles exigences et de leur incidence sur les états financiers de l'entité. De plus, lorsque de telles modifications importantes sont apportées à la programmation ou aux données d'une application informatique, celle-ci est susceptible d'être vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.

- la conception de procédures d'audit complémentaires.

Exemple :

Dans les cas où les contrôles du traitement de l'information dépendent des contrôles généraux informatiques, il se peut que l'auditeur décide de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques, ce qui nécessitera la conception de tests des contrôles pour ceux-ci. Si, dans les mêmes circonstances, l'auditeur décide de ne pas tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques, ou qu'il s'attend à ce que ces contrôles soient inefficaces, il peut être nécessaire de répondre aux risques connexes découlant du recours à l'informatique en concevant des procédures de corroboration. Cependant, si ces risques connexes sont liés à des risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, il se peut qu'il ne soit pas possible d'y répondre. L'auditeur pourrait alors devoir considérer l'incidence de cette situation sur son opinion d'audit.

Identification des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

A167. En ce qui concerne les applications informatiques qui sont pertinentes au regard du système d'information, la compréhension de la nature et de la complexité des processus informatiques particuliers et des contrôles généraux informatiques que l'entité a mis en place peut aider l'auditeur à identifier les applications informatiques sur lesquelles l'entité s'appuie pour assurer l'exactitude du traitement et le maintien de l'intégrité des informations dans son système d'information. Ces applications informatiques peuvent être vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

A168. L'identification des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique implique la prise en considération des contrôles identifiés par l'auditeur, étant donné que le fonctionnement de ces contrôles peut reposer sur le recours à l'informatique, ou en dépendre. L'auditeur peut se concentrer sur la question de savoir si une application informatique comporte des contrôles automatisés qu'il a identifiés et sur lesquels la direction s'appuie, notamment des contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. L'auditeur peut aussi considérer la façon dont les informations sont stockées et traitées dans le système d'information en ce qui a trait aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir

importantes, et se demander si la direction s'appuie sur les contrôles généraux informatiques pour assurer le maintien de l'intégrité de ces informations.

A169. Les contrôles identifiés par l'auditeur peuvent dépendre de rapports générés par le système, auquel cas les applications informatiques qui produisent ces rapports peuvent être jugées vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Dans d'autres cas, si l'auditeur ne prévoit pas de s'appuyer sur les contrôles afférents aux rapports générés par le système et qu'il prévoit plutôt de tester directement les données d'entrée et de sortie de ces rapports, il se peut qu'il n'identifie pas les applications informatiques connexes comme étant vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

Adaptabilité

A170. L'étendue de la compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne les processus informatiques – notamment en ce qui a trait à la mesure dans laquelle l'entité a mis en place des contrôles généraux informatiques – variera selon la nature et les circonstances de l'entité, son environnement informatique, ainsi que la nature et l'étendue des contrôles identifiés par l'auditeur. Le nombre d'applications informatiques vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique variera aussi en fonction de ces facteurs.

Exemples :

- Dans une entité qui utilise un logiciel commercial et qui, faute de pouvoir accéder au code source, ne peut apporter aucune modification au programme, il n'y aura probablement pas de processus établi pour ce type de modification. Il pourrait toutefois y avoir un processus ou des procédures pour la configuration du logiciel (plan de comptes, paramètres de l'information, seuils, etc.) et la gestion des accès à l'application (octroi d'un accès administrateur au logiciel commercial, par exemple). Dans de telles circonstances, il est peu probable que l'entité ait mis en place ou ait besoin de contrôles généraux informatiques en bonne et due forme.
- En revanche, dans une grande entité, il est possible que le recours à l'informatique soit important, que l'environnement informatique comporte de nombreuses applications informatiques et soit géré au moyen de processus informatiques complexes (par exemple, il peut y avoir un service informatique qui s'occupe du développement et de la mise en œuvre des modifications apportées aux programmes ainsi que de la gestion des droits d'accès), et que des contrôles généraux informatiques en bonne et due forme aient été mis en place à l'égard des processus informatiques.
- Si la direction ne s'appuie pas sur des contrôles automatisés ni sur des contrôles généraux informatiques pour le traitement des opérations et le maintien de l'intégrité des données, et qu'aucun contrôle automatisé ni autre contrôle du traitement de l'information (ou contrôle qui dépend des contrôles généraux informatiques) n'est identifié par l'auditeur, il est possible que celui-ci prévoie de tester directement les informations produites par l'entité qui ont nécessité un recours à l'informatique, et qu'il n'identifie aucune application informatique vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.
- Lorsque la direction s'appuie sur une application informatique pour le traitement ou le maintien de l'intégrité des données, que le volume de données est important, et qu'elle

s'appuie sur l'application informatique pour l'exécution de contrôles automatisés que l'auditeur a identifiés, il est probable que l'application informatique soit vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.

A171. 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, des risques connexes découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques. La contribution de ces membres dans un environnement informatique complexe sera sans doute essentielle et possiblement considérable.

Identification des autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

A172. Les autres aspects de l'environnement informatique qui peuvent être vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique comprennent le réseau, le système d'exploitation et les bases de données, ainsi que – dans certaines circonstances – les interfaces entre les applications informatiques. Généralement, si l'auditeur n'identifie pas d'applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, il n'identifie pas non plus d'autres aspects de l'environnement informatique. Dans les cas où l'auditeur a identifié des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, il est probable qu'il identifie d'autres aspects de l'environnement informatique (par exemple les bases de données, le système d'exploitation ou le réseau) parce que ceux-ci soutiennent les applications informatiques identifiées et interagissent avec elles.

Identification des risques découlant du recours à l'informatique et identification des contrôles généraux informatiques (Réf. : alinéa 26 c))

Des exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension des contrôles généraux informatiques sont présentés à l'**Annexe 6**.

A173. Lors de l'identification des risques découlant du recours à l'informatique, l'auditeur peut prendre en considération la nature des applications informatiques ou des autres aspects de l'environnement informatique qu'il a identifiés ainsi que les raisons pour lesquelles ces applications ou ces autres aspects sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Pour certaines applications informatiques ou certains autres aspects de l'environnement informatique, il se peut que l'auditeur identifie des risques connexes découlant du recours à l'informatique qui concernent surtout l'accès – ou l'apport de modifications – non autorisé aux programmes, ou la modification inappropriée des données (par exemple, des risques de modification inappropriée des données attribuables à un accès direct aux bases de données ou à la possibilité de manipuler directement les informations).

A174. L'étendue et la nature des risques connexes 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 identifiés. Certains risques connexes liés à l'informatique peuvent être attribuables au fait que l'entité confie certains aspects identifiés de son environnement informatique à des fournisseurs de services internes ou externes (par exemple, en ayant recours aux

services d'hébergement de tiers pour son environnement informatique ou en confiant la gestion de ses processus informatiques au centre de services partagés du groupe auquel elle appartient). Il se peut aussi que l'auditeur identifie des risques connexes découlant du recours à l'informatique qui sont liés à la cybersécurité. Les risques découlant du recours à l'informatique sont généralement d'autant plus nombreux 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.

Évaluation de la conception des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle », et vérification de leur mise en place (Réf. : alinéa 26 d))

A175. L'évaluation de la conception d'un contrôle identifié implique pour l'auditeur 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'est-à-dire l'objectif de contrôle).

A176. Pour déterminer si un contrôle identifié a été mis en place, l'auditeur s'assure qu'il existe et que l'entité l'utilise. Comme il ne sert pas à grand-chose de vérifier la mise en place d'un contrôle dont la conception est inefficace, l'auditeur évalue d'abord la conception du contrôle. Un contrôle mal conçu peut constituer une déficience du contrôle.

A177. Les procédures d'évaluation des risques au moyen desquelles l'auditeur obtient des éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » peuvent comprendre :

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

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes à elles seules pour arriver à cette fin.

A178. Il se peut que l'auditeur s'attende, sur la base de l'expérience acquise lors de l'audit précédent ou des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre pour la période considérée, à ce que les contrôles visant à répondre à un risque important n'aient pas été conçus efficacement ou qu'ils n'aient pas été mis en place par la direction. Dans de telles circonstances, les procédures mises en œuvre pour remplir l'exigence énoncée à l'alinéa 26 d) peuvent consister à vérifier que les contrôles n'ont pas été conçus efficacement ou qu'ils n'ont pas été mis en place. Si les résultats des procédures indiquent que des contrôles ont été nouvellement conçus ou mis en place, l'auditeur met en œuvre les procédures mentionnées aux alinéas 26 b) à d) à l'égard de ces contrôles.

A179. Lorsqu'un contrôle a été conçu efficacement et mis en place, l'auditeur peut conclure qu'il serait approprié de le tester afin de tenir compte de l'efficacité de son fonctionnement dans la conception des procédures de corroboration. Toutefois, il n'y a aucune utilité à tester un contrôle dont la conception ou la mise en place est inefficace. Lorsque l'auditeur prévoit de tester un contrôle, l'information 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.

A180. Pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle », il ne suffit pas d'évaluer leur conception et de vérifier leur mise en place. En ce qui a trait aux contrôles automatisés, l'auditeur peut cependant prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement

des contrôles identifiés non pas en testant ces derniers directement, mais plutôt en identifiant et en testant les contrôles généraux informatiques qui en assurent le fonctionnement systématique. 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 audité. Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, y compris des contrôles indirects, sont décrits plus en détail dans la norme ISA 330⁴⁵.

A181. Même si l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement de contrôles identifiés, sa compréhension peut l'aider à concevoir des procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques d'anomalies significatives connexes.

Exemple :

Il est possible que les résultats des procédures d'évaluation des risques fournissent à l'auditeur une base pour la prise en compte, lors de la conception des sondages, des écarts pouvant affecter une population.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 27)

A182. Lors de l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité⁴⁶, il se peut que l'auditeur juge que certaines des politiques de l'entité se rapportant à une composante donnée ne sont pas appropriées à la nature et aux circonstances de l'entité. Cela peut donner à l'auditeur des indices qui l'aideront à relever les déficiences du contrôle. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, il peut prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir conformément à la norme ISA 330.

A183. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, la norme ISA 265⁴⁷ exige qu'il détermine si, individuellement ou en association, elles constituent des déficiences importantes. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si une déficience du contrôle constitue une déficience importante⁴⁸.

⁴⁵ Norme ISA 330, paragraphes 8 à 11.

⁴⁶ Alinéas 21 b), 22 b), 24 c), 25 c) et 26 d).

⁴⁷ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 8.

⁴⁸ Les paragraphes A6 et A7 de la norme ISA 265 énoncent des indices de déficiences importantes ainsi que des points à prendre en considération pour déterminer si une déficience ou une combinaison de déficiences constitue une déficience importante.

Exemples :

Voici des exemples de situations pouvant indiquer l'existence d'une déficience importante du contrôle :

- la détection d'une fraude de quelque ampleur que ce soit impliquant la haute direction ;
- l'identification de processus internes inadéquats liés à la communication des déficiences relevées par la fonction d'audit interne ;
- la présence de déficiences qui ont déjà été communiquées et qui n'ont pas été corrigées en temps opportun par la direction ;
- le fait que la direction n'ait pas répondu à des risques importants (par exemple, aucun contrôle mis en place relativement à ces risques) ;
- le retraitement d'états financiers déjà publiés.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28 à 37)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives

A184. L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Grâce à ces éléments probants, l'auditeur est en mesure d'exprimer sur les états financiers une opinion présentant un risque d'audit suffisamment faible.

A185. Les informations réunies lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques sont utilisées comme éléments probants à l'appui de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, les éléments probants que l'auditeur obtient en évaluant la conception des contrôles identifiés et en déterminant si ces contrôles ont été mis en place dans la composante « activités de contrôle » sont utilisés à l'appui de son évaluation des risques. Ces éléments probants fournissent aussi à l'auditeur une base pour concevoir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et pour 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, conformément à la norme ISA 330.

Identification des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28)

A186. L'auditeur identifie les risques d'anomalies significatives avant prise en considération des contrôles y afférents (c'est-à-dire qu'il tient compte du risque inhérent), en se fondant sur son analyse préliminaire des anomalies qui sont susceptibles (en d'autres mots, qui ont une possibilité raisonnable) de se produire et d'être significatives si elles se produisent⁴⁹.

A187. Comme elle fournit aussi une base pour la détermination des assertions pertinentes, l'identification des risques d'anomalies significatives aide l'auditeur à identifier les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes.

⁴⁹ Norme ISA 200, paragraphe A15a.

Assertions

Raisons pour lesquelles l'auditeur se réfère aux assertions

A188. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur se réfère aux assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire. Les assertions pour lesquelles il y a un risque d'anomalies significatives identifié par l'auditeur constituent des assertions pertinentes.

Utilisation des assertions

A189. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut se référer aux catégories d'assertions mentionnées aux alinéas A190 a) et b) ci-après, ou encore les exprimer différemment pourvu que tous les aspects ci-dessous soient couverts. Il peut 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.

A190. 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 audité, 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 enregistrés de façon appropriée, 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.

A191. L'auditeur peut également se référer aux assertions mentionnées aux alinéas A190 a) et b), 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, événements ou soldes de comptes enregistrés.

Exemple :

L'entité peut être tenue, selon le référentiel d'information financière applicable, 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

A192. Dans le cadre de ses assertions sur les états financiers, en sus des assertions mentionnées aux alinéas A190 a) et b), il arrive souvent que la direction d'une entité du secteur public déclare 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.

Risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : alinéa 28 a) et par. 30)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

A193. L'auditeur identifie les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers pour déterminer si ces risques ont un effet généralisé sur les états financiers et si, de ce fait, ils nécessitent des réponses globales selon la norme ISA 330⁵⁰.

A194. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers peuvent aussi avoir une incidence sur les assertions individuelles, et l'identification de ces risques peut aider l'auditeur à

⁵⁰ Norme ISA 330, paragraphe 5.

évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ainsi qu'à concevoir des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques identifiés.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

A195. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature (par exemple le risque de contournement des contrôles par la direction) 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. Le fait d'évaluer si les risques identifiés touchent de manière généralisée les états financiers permet à l'auditeur de fonder son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans d'autres cas, il se peut que l'auditeur identifie aussi 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.

Exemple :

Aux prises avec des pertes d'exploitation et des problèmes de liquidité, l'entité compte sur un financement – qu'elle n'a pas encore obtenu – pour poursuivre ses activités. L'auditeur peut alors déterminer que l'application du principe comptable de continuité d'exploitation donne lieu à un risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans cette situation, il pourrait être nécessaire d'appliquer un référentiel comptable sur la base des valeurs liquidatives, ce qui aurait probablement un effet généralisé sur l'ensemble des assertions.

A196. L'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers dépendent de sa compréhension du système de contrôle interne de l'entité (en particulier de l'environnement de contrôle, du processus d'évaluation des risques par l'entité et du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité) ainsi que :

- du résultat des évaluations connexes exigées par les alinéas 21 b), 22 b), 24 c) et 25 c) ;
- de toute déficience du contrôle relevée en application du paragraphe 27.

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 une détérioration de la conjoncture économique.

A197. 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.

Exemple :

Grâce à des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur comprend que les états financiers de l'entité seront utilisés dans le cadre de discussions avec des prêteurs pour l'obtention de financement supplémentaire visant à maintenir un fonds de roulement. Cela peut l'amener à conclure que la vulnérabilité aux anomalies est accrue en raison de facteurs de risque de fraude

qui influent sur le risque inhérent (à savoir la vulnérabilité des états financiers aux anomalies significatives résultant de facteurs de risque ayant rapport aux informations financières mensongères, comme la surévaluation des actifs et des produits ainsi que la sous-évaluation des passifs et des charges pour favoriser l'obtention du financement).

A198. La compréhension de l'environnement de contrôle et des autres composantes du système de contrôle interne acquise par l'auditeur, notamment dans le cadre des évaluations connexes, peut amener celui-ci à douter de sa capacité à obtenir des éléments probants sur lesquels fonder son opinion d'audit, voire l'amener à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Exemples :

- Après avoir évalué l'environnement de contrôle de l'entité, l'auditeur a des préoccupations au sujet de l'intégrité de la direction de l'entité. Il se peut que ces préoccupations soient assez graves pour l'amener à conclure que le risque que la direction ait intentionnellement inclus des informations fausses ou trompeuses dans les états financiers est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit.
- Après avoir évalué le système d'information et les communications de l'entité, l'auditeur détermine qu'il y a eu une mauvaise gestion des changements importants apportés à l'environnement informatique, la surveillance exercée par la direction et les responsables de la gouvernance ayant été minime. L'état et la fiabilité des documents comptables de l'entité soulèvent donc des préoccupations importantes pour l'auditeur. Dans un tel cas, celui-ci peut conclure qu'il ne sera probablement pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.

A199. La norme ISA 705 (révisée)⁵¹ 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

A200. 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.

Risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : par. 28 b))

Des exemples d'événements et de situations pouvant indiquer l'existence possible d'anomalies qui pourraient s'avérer significatives sont présentés à l'**Annexe 2**, qui traite des facteurs de risque inhérent.

⁵¹ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

A201. Les risques d'anomalies significatives qui ne touchent pas les états financiers de manière généralisée sont des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Assertions pertinentes, et catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes (Réf. : par. 29)

Raisons pour lesquelles l'auditeur détermine les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes

A202. La détermination des assertions pertinentes ainsi que des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes fournit à l'auditeur une base pour délimiter la compréhension qu'il doit acquérir du système d'information de l'entité conformément à l'alinéa 25 a). Cette compréhension peut aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A86).

Outils et techniques automatisés

A203. L'auditeur peut avoir recours à des techniques automatisées pour faciliter l'identification des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes.

Exemples :

- Pour comprendre la nature, la source, la taille et le volume des opérations d'une population donnée, il est possible d'analyser celle-ci dans son ensemble au moyen d'outils et de techniques automatisés. L'application de techniques automatisées peut notamment permettre à l'auditeur de voir qu'un compte à solde nul en fin de période se compose de nombreuses opérations et écritures de journal de sens contraire effectuées durant la période, ce qui indique que le solde de compte ou la catégorie d'opérations peut être important (ce peut être le cas d'un compte provisoire pour la paie, par exemple). Par ailleurs, il se peut que l'analyse d'un compte provisoire pour la paie fasse ressortir des frais qui ont été remboursés à la direction (et à d'autres employés). Comme ces remboursements sont versés à des parties liées, il peut s'agir d'une information à fournir importante.
- Grâce à l'analyse du cheminement des opérations génératrices de produits d'une population donnée, il peut être plus facile pour l'auditeur d'identifier une catégorie d'opérations importante n'ayant pas déjà été identifiée.

Informations à fournir potentiellement importantes

A204. Les informations à fournir importantes comprennent les informations tant quantitatives que qualitatives auxquelles sont associées une ou plusieurs assertions pertinentes. Parmi les informations à fournir qui ont des aspects qualitatifs et qui, en raison de leur éventuelle association à des assertions pertinentes, peuvent être jugées importantes par l'auditeur, il y a celles qui 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 d'estimation, 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 exigences en matière 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 comptabilisés 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 d'évaluation sous-jacente à un montant comptabilisé ou communiqué.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Évaluation du risque inhérent (Réf. : par. 31 à 33)

Évaluation de la probabilité et de l'ampleur des anomalies (Réf. : par. 31)

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue la probabilité et l'ampleur des anomalies

A205. L'auditeur évalue, pour chacun des risques d'anomalies significatives identifiés, la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant, parce que c'est l'importance de la combinaison que forment ces deux variables qui détermine où se situent ces risques sur l'échelle de risque inhérent, et que cette information aide l'auditeur à concevoir des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques.

A206. L'évaluation du risque inhérent pour les risques d'anomalies significatives identifiés aide aussi l'auditeur à identifier les risques importants en vue de leur donner les réponses spécifiques exigées par la norme ISA 330 et d'autres normes ISA.

A207. Les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur l'évaluation que fait l'auditeur de la probabilité et de l'ampleur des anomalies pour les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions. Plus une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir sont susceptibles de comporter des anomalies significatives, plus le risque inhérent est susceptible d'être évalué comme étant élevé. La prise en compte de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie aide l'auditeur à évaluer adéquatement le risque inhérent, pour les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, et à concevoir des réponses plus précises pour y répondre.

Échelle de risque inhérent

A208. Lors de son évaluation du risque inhérent, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer l'importance de la combinaison que forment la probabilité et l'ampleur d'une anomalie.

A209. L'évaluation du risque inhérent pour un risque d'anomalies significatives donné au niveau des assertions consiste à juger où se situe le risque sur l'échelle de risque inhérent, dans une fourchette allant de « faible » à « élevé ». Ce jugement peut dépendre de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité, et tient compte de l'évaluation de la probabilité et de l'ampleur des anomalies ainsi que des facteurs de risque inhérent.

- A210. Pour déterminer la probabilité d'une anomalie, l'auditeur prend en considération la possibilité que cette anomalie se produise, compte tenu des facteurs de risque inhérent.
- A211. Pour déterminer l'ampleur d'une anomalie potentielle, l'auditeur prend en considération ses aspects qualitatifs et quantitatifs (c'est-à-dire que 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).
- A212. L'auditeur se réfère à l'importance de la combinaison que forment la probabilité et l'ampleur d'une anomalie potentielle pour déterminer où se situe le risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent (c'est-à-dire à l'intérieur de la fourchette). Plus l'importance de cette combinaison est élevée, plus le risque inhérent sera évalué comme étant élevé ; plus elle est faible, plus le risque inhérent sera évalué comme étant faible.
- A213. Pour qu'un risque soit évalué comme étant élevé sur l'échelle de risque inhérent, il n'est pas nécessaire que l'anomalie ait à la fois une grande ampleur et une probabilité élevée selon l'évaluation que fait l'auditeur. C'est plutôt le point d'intersection de l'ampleur et de la probabilité de l'anomalie significative qui détermine où se situe le risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent (risque élevé ou faible). Différentes combinaisons de probabilité et d'ampleur peuvent donc donner lieu à un risque inhérent élevé (par exemple, une faible probabilité, combinée à une très grande ampleur, peut donner lieu à un risque élevé).
- A214. 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 sur l'échelle de risque inhérent. Ces catégories peuvent être établies de différentes manières. 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 d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions prennent adéquatement en compte cette évaluation du risque inhérent et les raisons qui la sous-tendent.

Risques d'anomalies significatives généralisés au niveau des assertions (Réf. : alinéa 31 b))

- A215. 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.
- A216. Lorsque les risques d'anomalies significatives sont identifiés au niveau des états financiers en raison de leur effet généralisé sur plusieurs assertions, et qu'ils peuvent être associés à des assertions précises, l'auditeur doit en tenir compte dans son évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A217. Lorsqu'il exerce son jugement professionnel pour évaluer les risques d'anomalies significatives, l'auditeur d'une entité du secteur public peut tenir compte de la complexité des textes réglementaires et des directives ainsi que des risques de non-conformité aux autorisations.

Risques importants (Réf. : par. 32)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie les risques importants et leur incidence sur l'audit

A218. L'identification des risques importants permet à l'auditeur d'accorder une plus grande attention aux risques qui se situent dans la partie supérieure de l'échelle, grâce à la mise en œuvre de certaines réponses requises. Par exemple :

- le sous-alinéa 26 a)i) exige de l'auditeur qu'il identifie les contrôles visant à répondre à des risques importants, et l'alinéa 26 d) exige qu'il détermine si ces contrôles ont été conçus efficacement et mis en place ;
- la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il teste les contrôles liés aux risques importants dans la période sur laquelle porte sa mission (s'il 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 aux risques importants identifiés⁵² ;
- 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 élevé⁵³ ;
- la norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance les risques importants qu'il a identifiés⁵⁴ ;
- 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'audit⁵⁵ ;
- la revue de la documentation de l'audit par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de l'audit, permet la résolution des questions importantes, notamment des risques importants, dans un délai approprié, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction de l'associé responsable de la mission⁵⁶ ;
- 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 composante⁵⁷.

Identification des risques importants

A219. Pour identifier les risques importants, l'auditeur peut d'abord identifier les risques d'anomalies significatives qu'il a évalués comme étant élevés sur l'échelle de risque inhérent, ce qui lui fournira une base pour trouver ceux qui pourraient se situer près de l'extrémité supérieure de l'échelle. La signification de « près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent » différera d'une entité à l'autre, et possiblement d'une période à l'autre pour une même entité. Elle peut dépendre de la nature et des circonstances de l'entité pour laquelle le risque est évalué.

⁵² Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

⁵³ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

⁵⁴ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

⁵⁵ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 9.

⁵⁶ Norme ISA 220, paragraphes 17 et A19.

⁵⁷ Norme ISA 600, paragraphes 30 et 31.

A220. L'identification des risques d'anomalies significatives qui, selon l'évaluation de l'auditeur, se situent près de l'extrémité 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. La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes⁵⁸.

Exemples :

- Pour une chaîne de supermarchés, la trésorerie sera normalement considérée comme un poste présentant une probabilité élevée d'anomalie en raison du risque de détournement, mais l'ampleur de l'anomalie potentielle sera généralement très faible, car les établissements gardent peu d'argent comptant. Il est peu probable que la combinaison de ces deux facteurs sur l'échelle de risque inhérent amène l'auditeur à considérer que l'existence de la trésorerie présente un risque important.
- Une entité mène des négociations en vue de la vente de l'une de ses branches d'activité. Après avoir analysé l'incidence de cette vente sur la dépréciation du goodwill, l'auditeur peut déterminer qu'il y a une probabilité élevée d'anomalie et que l'ampleur que pourrait prendre l'anomalie est grande, compte tenu des facteurs de risque inhérent que sont la subjectivité, l'incertitude et la vulnérabilité à un parti pris de la direction ou à d'autres facteurs de risque de fraude. Il peut alors déterminer que la dépréciation du goodwill présente un risque important.

A221. L'auditeur tient aussi compte de l'incidence relative des facteurs de risque inhérent dans son évaluation du risque inhérent. Plus l'incidence des facteurs de risque inhérent est faible, plus il est probable que le risque sera évalué comme étant faible. Les risques d'anomalies significatives qui peuvent être considérés comme présentant un risque inhérent plus élevé – et, donc, être identifiés comme des risques importants – peuvent découler notamment des éléments suivants :

- les opérations pour lesquelles il existe de multiples traitements comptables acceptables, ce qui donne lieu à une certaine subjectivité ;
- les estimations comptables qui présentent un degré élevé d'incertitude d'estimation ou qui nécessitent l'utilisation de 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, comme les fusions et acquisitions.

⁵⁸ Norme ISA 240, paragraphes 26 à 28.

Risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 33)

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit identifier les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

A222. Dans certaines circonstances, en raison de la nature d'un risque d'anomalies significatives et des contrôles visant à répondre à ce risque, il se peut que la seule façon d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés soit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. L'auditeur est donc tenu d'identifier de tels risques en raison de leurs conséquences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir et à mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 330, en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A223. Le sous-alinéa 26 a)iii) exige aussi l'identification des contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, étant donné que l'auditeur doit, conformément à la norme ISA 330⁵⁹, concevoir et mettre en œuvre des tests sur ces contrôles.

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

A224. Lorsque des 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. Il peut en être 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 liés à l'exactitude et à l'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.

Exemple :

Des procédures de corroboration ne peuvent généralement pas fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les produits d'une entité de télécommunications. En effet, il n'existe pas d'éléments probants sous une forme observable sur les appels effectués ou les données transmises. Habituellement, on mène plutôt de nombreux tests des contrôles pour confirmer que la durée des appels et la transmission des données sont correctement saisies (par exemple en minutes ou en volume de téléchargement) et enregistrées dans le système de facturation de l'entité.

A225. La norme ISA 540 (révisée) fournit des indications supplémentaires sur les estimations comptables, notamment en ce qui concerne les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent

⁵⁹ Norme ISA 330, paragraphe 8.

fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés⁶⁰. Dans le cas des estimations comptables, ces risques peuvent être liés non seulement au traitement automatisé, mais aussi aux modèles complexes.

Évaluation du risque lié au contrôle (Réf. : par. 34)

A226. Le fait que l'auditeur prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles dépend de ses attentes quant au fonctionnement efficace de ces contrôles et lui fournit une base pour évaluer le risque lié au contrôle. Les attentes initiales de l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont fondées sur son évaluation de la conception des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » et sa vérification de leur mise en place. L'auditeur pourra confirmer ces attentes initiales après avoir testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles conformément à la norme ISA 330. Si, contrairement aux attentes, les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, il faudra que l'auditeur révise son évaluation du risque lié au contrôle, conformément au paragraphe 37.

A227. L'auditeur peut s'y prendre de différentes façons pour évaluer le risque lié au contrôle, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit qu'il privilégie, et pour décrire cette évaluation.

A228. Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il peut être nécessaire qu'il teste une combinaison de contrôles pour confirmer ses attentes à l'égard du fonctionnement efficace des contrôles. L'auditeur peut prévoir de tester des contrôles directs et indirects, y compris des contrôles généraux informatiques, et, le cas échéant, tenir compte de leur incidence combinée attendue lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle. Si le contrôle qui sera testé ne répond que partiellement au risque inhérent évalué, l'auditeur détermine comment cela se répercute sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible.

A229. 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 automatisé pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique et pour fonder son attente à l'égard du fonctionnement efficace du contrôle automatisé tout au long de la période. Lorsque l'auditeur s'attend à ce que les contrôles généraux informatiques pertinents soient inefficaces, cela peut avoir une incidence sur son évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions, et il peut être nécessaire que les procédures d'audit complémentaires comprennent des procédures de corroboration pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui sont applicables. La norme ISA 330 fournit des

⁶⁰ Norme ISA 540 (révisée), paragraphes A87 à A89.

indications supplémentaires concernant les procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre dans ces circonstances⁶¹.

Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques (Réf. : par. 35)

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques

A230. Les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent à l'auditeur une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives – base sur laquelle il s'appuie pour concevoir 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, conformément à la norme ISA 330. Par conséquent, les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Évaluation des éléments probants

A231. Les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent⁶².

Esprit critique

A232. Lors de son évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur se demande s'il a acquis une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité qui est suffisante pour lui permettre d'identifier les risques d'anomalies significatives, et s'il existe des éléments probants contradictoires, ce qui pourrait révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives.

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs (Réf. : par. 36)

A233. Comme il est expliqué dans la norme ISA 320⁶³, 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 financiers⁶⁴. Aux fins de l'application de la présente norme ISA et du paragraphe 18 de la norme ISA 330, les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir sont significatifs s'il est raisonnable de s'attendre à ce que leur omission, leur inexactitude ou leur obscurcissement puisse influencer les

⁶¹ Norme ISA 330, paragraphes A29 et A30.

⁶² Norme ISA 500, paragraphe A1.

⁶³ Norme ISA 320, paragraphe A1.

⁶⁴ Norme ISA 320, paragraphe 4.

décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble.

A234. 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'est-à-dire qu'ils ne font pas l'objet d'assertions pertinentes), sont significatifs.

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 A233, que ces informations sont significatives.

A235. La norme ISA 330 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 significatifs⁶⁵. Si l'auditeur détermine, en application du paragraphe 29, qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou des informations à fournir sont importants, cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou ces informations à fournir sont significatifs aux fins de l'application du paragraphe 18 de la norme ISA 330.

Révision de l'évaluation des risques (Réf. : par. 37)

A236. Pendant l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de nouvelles informations ou d'autres informations qui diffèrent sensiblement des informations ayant servi à son évaluation des risques.

Exemple :

L'évaluation des risques par l'entité peut reposer sur l'attente du fonctionnement efficace de certains contrôles. En testant ces contrôles, l'auditeur peut obtenir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours 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. 38)

A237. 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.

A238. La norme ISA 230 mentionne notamment qu'il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais que la documentation de l'audit peut néanmoins

⁶⁵ Norme ISA 330, paragraphe 18.

attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique⁶⁶. Par exemple, lorsque certains éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Elle peut décrire, notamment, les jugements professionnels que l'auditeur a portés pour évaluer si les éléments probants fournissent une base appropriée pour son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- le paragraphe 13, qui exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre les procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborant l'existence de risques ou l'exclusion d'éléments probants contredisant l'existence de risques ;
- le paragraphe 17, qui exige que les membres clés de l'équipe de mission s'entretiennent de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives ;
- l'alinéa 19 b) et le paragraphe 20, qui exigent que l'auditeur acquière une compréhension des raisons des changements dans les méthodes comptables retenues par l'entité et qu'il évalue si ces méthodes sont appropriées et si elles sont conformes au référentiel d'information financière applicable ;
- les alinéas 21 b), 22 b), 23 b), 24 c), 25 c), 26 d) et le paragraphe 27, qui exigent que l'auditeur évalue, après avoir acquis la compréhension requise, si les composantes du système de contrôle interne de l'entité sont appropriées aux circonstances de celle-ci, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité, et qu'il détermine si une ou plusieurs déficiences du contrôle ont été relevées ;
- le paragraphe 35, qui exige que l'auditeur tienne compte de tous les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, que ces éléments corroborent ou contredisent les assertions de la direction, et qu'il évalue si ces éléments probants fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- le paragraphe 36, qui exige que l'auditeur évalue si le jugement qu'il a porté en déterminant qu'il n'y avait pas de risques d'anomalies significatives relativement aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui sont significatifs demeure approprié.

Adaptabilité

A239. La façon dont l'auditeur consigne dans son dossier les informations exigées au paragraphe 38 relève de son jugement professionnel.

A240. Il peut être nécessaire de constituer une documentation plus détaillée – suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à l'audit de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre – pour étayer les raisons motivant les jugements difficiles qui ont été portés.

A241. Dans le cas des audits d'entités peu complexes, la forme et l'étendue de la documentation peuvent être simples et relativement succinctes. La forme et l'étendue de la documentation dépendent de la

⁶⁶ Norme ISA 230, paragraphe A7.

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 de la technologie employées au cours de l'audit. 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 clés⁶⁷ 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. 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.

Exemple :

Dans le cas des audits d'entités peu complexes, la documentation de l'audit peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur sur la stratégie générale d'audit et le plan de mission⁶⁸. 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 complémentaires⁶⁹.

⁶⁷ Norme ISA 230, paragraphe 8.

⁶⁸ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7, 9 et A11

⁶⁹ Norme ISA 330, paragraphe 28.

Annexe 1

(Réf. : par. A61 à A67)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle d'entreprise

La présente annexe décrit les objectifs et l'objet du modèle d'entreprise et contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des activités de l'entité qui s'inscrivent dans un tel modèle. La compréhension du modèle d'entreprise de l'entité et de la manière dont celui-ci est influencé par la stratégie et les objectifs d'affaires peut aider l'auditeur à identifier les risques d'entreprise qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers. Elle peut également faciliter l'identification des risques d'anomalies significatives.

Objectifs et objet du modèle d'entreprise de l'entité

1. Le modèle d'entreprise décrit ce en quoi consistent, d'après l'entité, sa structure organisationnelle, son fonctionnement ou la portée de ses activités, 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 pour ses parties prenantes.
2. 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.
3. Le modèle d'entreprise 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 d'investissement, de financement ou d'exploitation), 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 d'entreprise, 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.

4. 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 une incidence 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. Des exemples d'événements et de situations desquels peuvent découler des risques d'anomalies significatives sont présentés à l'**Annexe 2**.

Activités de l'entité

5. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des activités de l'entité (lesquelles s'inscrivent dans son modèle d'entreprise) :
- a) Exploitation :
- 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 activités de sous-traitance ou d'externalisation ;
 - 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 et des entités ad hoc que l'entité ne contrôle pas ainsi que des coentreprises.
- c) Financement et activités de financement :
- structure du capital des principales filiales et entités associées, y compris les structures consolidées et non consolidées ;
 - structure de la dette et modalités y afférentes, y compris les opérations de financement hors bilan et les contrats de location ;
 - propriétaires réels (par exemple, propriétaires nationaux, propriétaires étrangers, réputation et expérience en affaires) et parties liées ;
 - utilisation d'instruments financiers dérivés.

Nature des entités ad hoc

6. Une entité ad hoc (parfois désignée par l'expression « structure d'accueil ») est une entité qui est généralement créée pour remplir un objectif précis et bien défini, par exemple mettre en œuvre un contrat de location, effectuer une titrisation d'actifs financiers ou mener 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'entité⁷⁰.
7. 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.

⁷⁰ Norme ISA 550, paragraphe A7.

Annexe 2

(Réf. : alinéas 12 f) et 19 c) et par. A7, A8 et A85 à A89)

Compréhension des facteurs de risque inhérent

La présente annexe donne des explications supplémentaires sur les facteurs de risque inhérent ainsi que sur les éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des facteurs de risque inhérent et en tenir compte dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Facteurs de risque inhérent

1. Les facteurs de risque inhérent sont 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, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, 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 d'autres facteurs de risque de fraude⁷¹, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent. Lorsque, conformément aux alinéas 19 a) et b), l'auditeur acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité, il acquiert aussi une compréhension de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent, dans le cadre de la préparation des états financiers, sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.
2. Voici des exemples de facteurs de risque inhérent 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

⁷¹ Norme ISA 240, paragraphes A24 à A27.

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.

- *Changement* — Le changement résulte d'événements ou de situations qui, avec le temps, ont une incidence sur les affaires de l'entité ou sur l'environnement dans lequel elle exerce ses activités, que ce soit sur le plan économique, comptable, réglementaire, sectoriel ou autre, et dont les effets sont 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 d'entreprise 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 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 données disponibles les plus appropriées. 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 en numéraire 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 d'estimation.
- *Vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent* — La vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction découle de situations pouvant amener la direction à manquer de neutralité, intentionnellement ou non, au moment de préparer l'information exigée. Les partis pris de la direction sont souvent associés à des 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 qui influent sur le risque inhérent (dont la volonté d'atteindre un objectif, comme un résultat net ou un ratio de fonds propres attendu) en incitant la direction à manquer de neutralité, et l'existence de circonstances favorables à un tel manque sont des exemples de tels indices. Les facteurs qui touchent plus précisément la vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs sont décrits aux paragraphes A1 à A5 de la norme ISA 240.

3. Lorsque la complexité fait partie des facteurs de risque inhérent qui sont présents, on peut supposer que la direction devra utiliser des processus 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.
4. 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 d'estimation, il se peut que des partis pris, intentionnels ou non, se dégagent des conclusions de la direction quant aux méthodes, aux données et aux hypothèses à employer.

Exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives.

5. Le tableau ci-après donne des exemples d'événements (dont des opérations) et de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers, au niveau des états financiers ou au niveau des assertions. Les exemples suivants, regroupés 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.

Facteur de risque inhérent	Exemples d'événements ou de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des assertions
Complexité	<p>Réglementation :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et complexe. <p>Modèle d'entreprise :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existence d'alliances et de coentreprises complexes. <p>Référentiel d'information financière applicable :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Évaluations comptables faisant appel à des processus complexes. <p>Opérations :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Recours à des opérations de financement hors bilan, à des entités ad hoc ou à d'autres accords de financement complexes.
Subjectivité	<p>Référentiel d'information financière applicable :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estimation comptable pour laquelle il existe un large éventail de critères d'évaluation possibles (par exemple, comptabilisation, par la direction, de l'amortissement ou des produits et des charges de construction).

Facteur de risque inhérent	Exemples d'événements ou de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des assertions
	<ul style="list-style-type: none"> • Sélection, par la direction, d'une technique ou d'un modèle pour l'évaluation d'actifs non courants, comme des immeubles de placement.
Changement	<p>Conjoncture économique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activités dans des régions économiquement instables (par exemple, pays dont la monnaie a subi une dévaluation importante ou dont l'économie est fortement inflationniste). <p>Marchés :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activités exposées à des marchés volatils (par exemple, marchés à terme). <p>Perte de clients :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Problèmes de continuité de l'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants. <p>Modèle sectoriel :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Changements dans le secteur d'activité de l'entité. <p>Modèle d'entreprise :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Changements dans la chaîne d'approvisionnement. • Développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou orientation vers de nouvelles branches d'activité. <p>Situation géographique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Expansion vers de nouveaux lieux d'implantation. <p>Structure de l'entité :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>Ressources humaines :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants. <p>Informatique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Changements dans l'environnement informatique. • Installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière. <p>Référentiel d'information financière applicable :</p>

Facteur de risque inhérent	Exemples d'événements ou de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des assertions
	<ul style="list-style-type: none"> • Application de nouvelles positions officielles en comptabilité. <p>Capital :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nouvelles contraintes quant à la disponibilité du capital et du crédit. <p>Réglementation :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ouverture d'enquêtes sur les activités ou les résultats financiers de l'entité par des autorités de réglementation ou des organismes publics. • Incidence de nouveaux textes légaux visant la protection de l'environnement.
Incertitude	<p>Informations :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude de mesure importante, notamment les estimations comptables, et les informations à fournir 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 d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent	<p>Informations :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Occasions pour la direction et les employés de présenter des informations financières mensongères (par exemple, omission ou obscurcissement d'informations importantes dans les informations à fournir). <p>Opérations :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opérations importantes avec des parties liées. • Volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, notamment des opérations intragroupe 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 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 en ce qui concerne l'environnement de contrôle ainsi que les processus d'évaluation des risques et de suivi par l'entité), surtout 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 12 m) et par. 21 à 26 et A90 à A181)

Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

1. 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 œuvre. 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 ou 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.
2. La présente annexe donne des explications supplémentaires sur les composantes et les limites du système de contrôle interne de l'entité, qui sont décrites à l'alinéa 12 m) et aux paragraphes 21 à 26 et A90 à A181, dans le contexte d'un audit d'états financiers.
3. Le système de contrôle interne comprend des aspects qui portent sur les objectifs de l'entité en matière d'information, notamment en matière d'information financière, mais aussi des aspects qui concernent les objectifs d'exploitation ou de conformité, s'ils sont pertinents pour l'information financière.

Exemple :

Les contrôles afférents 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.

Composantes du système de contrôle interne de l'entité*Environnement de contrôle*

4. 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. Il donne le ton à l'organisation en conscientisant le personnel à l'importance du contrôle. L'environnement de contrôle constitue par ailleurs l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne de l'entité.
5. 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 les informations adéquates.

6. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :

- a) *La façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités, notamment en développant et en entretenant la culture de l'entité et en démontrant l'importance qu'elle attache 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 (par exemple, publication d'énoncés de politique) et dont on les fait respecter en pratique (par exemple, actions de la direction visant à éliminer ou à 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 conduite ainsi que par l'exemple.
- b) *La façon dont les responsables de la gouvernance, lorsqu'ils ne sont pas membres de la direction, démontrent leur indépendance par rapport à la direction et exercent une surveillance à l'égard du système de contrôle interne de l'entité.* Le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est influencé par les responsables de la gouvernance. L'auditeur peut se demander, entre autres, 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 ; comment les responsables de la gouvernance identifient et assument leurs responsabilités de surveillance ; et s'ils conservent la responsabilité de la surveillance de la conception, de la mise en place 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 directives 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) *La façon dont l'entité attribue les pouvoirs et les responsabilités en vue d'atteindre ses objectifs.* Voici des exemples d'éléments à prendre en considération :
 - 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.
- d) *La façon dont l'entité s'assure de recruter, de perfectionner et de retenir des personnes qui sont compétentes et dont le profil est compatible avec les objectifs de l'entité.* Cela comprend les moyens par lesquels l'entité s'assure que les personnes concernées possèdent les connaissances et les compétences nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'elles occupent. En voici quelques exemples :
- des normes d'embauche axées sur la formation, l'expérience professionnelle, les réalisations antérieures et la preuve d'un comportement intègre et éthique, pour le recrutement des personnes les plus compétentes ;
 - des 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 le niveau de performance et le comportement attendus ;
 - un processus de promotion reposant sur des évaluations périodiques de la performance qui montre que l'entité est déterminée à favoriser l'avancement du personnel compétent en lui confiant des niveaux de responsabilité supérieurs.
- e) *La façon dont l'entité demande aux personnes ayant des responsabilités concernant son système de contrôle interne de lui rendre des comptes sur l'atteinte des objectifs de ce système.* Voici des exemples d'éléments à prendre en considération :
- les mécanismes relatifs à la communication, à la reddition de comptes des personnes ayant des responsabilités en matière de contrôle et à la prise de mesures correctives, au besoin ;
 - les mesures de la performance, les incitatifs et les récompenses à l'intention des responsables du système de contrôle interne de l'entité, y compris la façon dont on évalue ces mesures et dont on s'assure qu'elles demeurent pertinentes ;
 - l'incidence des pressions associées à l'atteinte des objectifs en matière de contrôle sur les responsabilités et les mesures de la performance des personnes concernées ;
 - les sanctions disciplinaires qui sont imposées, au besoin.

Le caractère approprié de ces éléments dépend de la taille de l'entité, de la complexité de sa structure et de la nature de ses activités.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

7. Le processus d'évaluation des risques 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.
8. Aux fins de l'information financière, le processus d'évaluation des risques par l'entité englobe 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 les gérer

ainsi que 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.

9. Les risques pertinents qui concernent la fiabilité de l'information financière comprennent les 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 raisons. Les risques peuvent naître ou évoluer en raison de circonstances telles que les suivantes :

- *des changements dans l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités* — des changements dans l'environnement réglementaire, économique ou d'exploitation peuvent se traduire par des pressions concurrentielles modifiées et donner lieu à des risques considérablement différents ;
- *un changement de personnel* — le nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du système de contrôle interne de l'entité ;
- *la mise en place d'un nouveau système d'information ou la mise à niveau du système existant* — des changements importants et rapides qui touchent le système d'information peuvent modifier les risques liés au système de contrôle interne de l'entité ;
- *une croissance rapide* — une expansion importante et rapide des activités peut mettre les contrôles à rude épreuve et accroître leur risque de défaillance ;
- *de 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 ;
- *de nouveaux modèles d'entreprise, de nouveaux produits ou de nouvelles activités* — la pénétration de secteurs ou la conclusion d'opérations dont l'entité a une expérience limitée peuvent faire naître de nouveaux risques liés au système de contrôle interne de l'entité ;
- *une 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 ;
- *une expansion à l'étranger* — l'expansion ou l'acquisition d'établissements à l'étranger font 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 ;
- *de nouvelles positions officielles en comptabilité* — l'adoption de nouveaux principes comptables ou l'évolution des principes comptables existants peuvent modifier les risques associés à la préparation des états financiers ;
- *le recours à l'informatique* — il peut y avoir des risques concernant :
 - le maintien de l'intégrité des données et le traitement de l'information,

- la stratégie d'entreprise de l'entité, si cette stratégie n'est pas soutenue efficacement par la stratégie informatique de l'entité,
- la stabilité de l'environnement informatique de l'entité (changements ou interruptions) ou du personnel du service informatique (roulement de personnel), ou encore les mises à niveau nécessaires de l'environnement informatique (qui peuvent ne pas être effectuées à temps, voire ne pas être effectuées du tout).

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

10. Le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est le processus continu au moyen duquel l'entité évalue l'efficacité de son 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 peuvent comprendre 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.
11. Les objectifs des fonctions d'audit interne et l'étendue de leurs attributions englobent généralement des activités conçues pour évaluer et assurer le suivi de l'efficacité du système de contrôle interne de l'entité⁷². Le processus de suivi de ce système 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 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.
12. Parmi les contrôles afférents au 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 (rapports générés automatiquement pour signaler toute activité inhabituelle à la direction) et à des contrôles manuels (investigation par la direction des exceptions relevées).
13. Pour faire la distinction entre une activité de suivi et un contrôle afférent au système d'information, il faut tenir compte des détails sous-jacents de l'activité, particulièrement si elle suppose la réalisation d'examens par des superviseurs. Ces examens ne sont pas considérés d'emblée comme des activités de suivi, et la question de savoir si un examen est considéré comme une activité de suivi ou comme un contrôle afférent au système d'information peut relever du jugement. Par exemple, le but d'un contrôle de l'exhaustivité mensuel est de détecter et de corriger des erreurs, tandis que celui d'une activité de suivi consiste à identifier la cause des erreurs et à confier à la direction la responsabilité de corriger le processus afin de prévenir d'autres erreurs. Autrement dit, un contrôle afférent au système d'information vise à répondre à un risque spécifique, tandis qu'une activité de

⁷² La « fonction d'audit interne » est décrite de façon plus détaillée dans la norme ISA 610 (révisée en 2013) et à l'Annexe 4 de la présente norme.

suivi permet d'évaluer si les contrôles de chacune des cinq composantes du système de contrôle interne de l'entité fonctionnent comme prévu.

14. Les activités de suivi peuvent comprendre l'utilisation d'informations communiquées par des parties externes, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des aspects à améliorer. Par exemple, 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 de son 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 de l'entité.

Système d'information et communications

15. Les aspects du système d'information qui sont pertinents pour la préparation des états financiers comprennent les activités et les politiques ainsi que les documents comptables et les documents justificatifs qui sont conçus et établis pour :
- déclencher, enregistrer et traiter les opérations de l'entité (et saisir, traiter et communiquer les informations sur les événements et les situations autres que les opérations) et 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 automatisés d'opérations en suspens et les procédures suivies pour traiter en temps opportun les éléments en suspens ;
 - 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 informations pertinentes pour la préparation des états financiers 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.
16. Les processus opérationnels d'une entité comprennent les activités conçues pour :
- développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits et services de l'entité ;
 - assurer la conformité aux textes légaux et réglementaires ;
 - enregistrer l'information, dont l'information comptable et l'information financière à communiquer.

Les opérations qui sont enregistrées, traitées et communiquées par le système d'information sont le résultat des processus opérationnels.

17. 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.
18. Les communications, qui visent notamment à faire comprendre les rôles et les responsabilités de chacun en ce qui concerne le système de contrôle interne de l'entité, peuvent prendre la forme de manuels de procédures, de manuels de comptabilité et d'information financière, et de notes de service de la direction. Elles peuvent aussi se faire électroniquement ou verbalement, et passer par l'exemplarité des actions de la direction.
19. Il importe que les communications de l'entité portant sur les rôles et les responsabilités ainsi que sur les questions importantes concernant l'information financière permettent de comprendre les rôles et les responsabilités de chacun des intervenants à l'égard des aspects du système de contrôle interne qui sont pertinents pour l'information financière. Les communications peuvent englober 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.

Activités de contrôle

20. L'auditeur identifie les contrôles de la composante « activités de contrôle » conformément au paragraphe 26. Ces contrôles comprennent des contrôles du traitement de l'information et des contrôles généraux informatiques, ces deux types de contrôles pouvant être manuels ou automatisés. 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 du traitement de l'information. Les contrôles de la composante « activités de contrôle » peuvent avoir trait aux éléments suivants :
 - *les autorisations et les 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). Elle 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 ;
 - *les rapprochements* — les rapprochements consistent à comparer deux ou plusieurs éléments de données. Lorsque des écarts sont relevés, des mesures sont prises afin de faire concorder les données. Les rapprochements visent généralement à assurer l'exhaustivité ou l'exactitude du traitement des opérations ;

- *les vérifications* — les vérifications consistent à comparer deux ou plusieurs éléments les uns avec les autres ou par rapport à une politique. Lorsque les éléments ne concordent pas ou qu'un élément n'est pas conforme à la politique, il est fort probable que des mesures de suivi soient prises. Les vérifications visent généralement à assurer l'exhaustivité, l'exactitude ou la validité du traitement des opérations ;
- *les 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,
 - les autorisations nécessaires à 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 documents comptables) ;

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

- *la 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 n'est pas toujours pratique, économique ou possible de séparer les tâches. Par exemple, les petites entités et les entités peu complexes peuvent ne pas disposer des ressources nécessaires pour 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 place d'autres contrôles. Dans l'exemple précédent, si le vendeur est en mesure de modifier les listes de prix des produits, une activité de contrôle de détection pourrait être effectuée périodiquement par des employés ne relevant pas de la fonction ventes afin de déterminer si le vendeur a modifié des prix et, le cas échéant, dans quelles circonstances.

21. Certains contrôles 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.

Limites du contrôle interne

22. Le système de contrôle interne de l'entité, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à celle-ci 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 système de contrôle interne de l'entité en raison, par exemple, d'erreurs humaines. Par exemple, 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 de l'entité (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.
23. De plus, les contrôles peuvent être neutralisés par la collusion entre plusieurs personnes ou en raison du contournement inapproprié des contrôles 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.
24. 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. : alinéa 14 a), sous-alinéa 24 a)ii), par. A25 à A28, et par. A118)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité

La présente annexe donne des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité (lorsque cette fonction existe).

Objectifs et étendue de la fonction d'audit interne

1. 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 dépendent de la taille, de la complexité 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.
2. La fonction d'audit interne peut, par exemple, avoir la responsabilité 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 de l'entité. 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, il est possible que les responsabilités de la fonction d'audit interne se concentrent principalement sur l'évaluation de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité avec lesquelles sont réalisées les activités, et que, le cas échéant, ses travaux n'aient aucun rapport direct avec l'information financière de l'entité.

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

3. 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 au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Dans le cadre 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. Par exemple, elle peut 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 des demandes d'informations, qu'il ait ou non l'intention de 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'étendue⁷³. Les demandes d'informations portant 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 peuvent être particulièrement pertinentes.

⁷³ Les exigences pertinentes sont énoncées dans la norme ISA 610 (révisée en 2013).

4. 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 de ses états financiers, 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.
5. En outre, conformément à la norme ISA 240⁷⁴, 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.
6. 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.

Éléments de la fonction d'audit interne à prendre en considération pour comprendre l'environnement de contrôle

7. Pour acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle, l'auditeur peut 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 la préparation des états financiers, 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.

Compréhension du rôle joué par la fonction d'audit interne dans le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

8. Si, par leur nature, les responsabilités et les activités d'assurance de la fonction d'audit interne ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il se peut que l'auditeur puisse s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même 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 complexité de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des responsables de la gouvernance.
9. Si, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne, l'auditeur a l'intention de 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.
10. 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

⁷⁴ Norme ISA 240, paragraphe 19.

pour l'information financière, comme les examens de l'information comptable de la direction conçus pour renforcer les moyens que prend une entité pour prévenir ou détecter les anomalies.

11. La mise en place d'une communication soutenue avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité dès le début de la mission et le maintien de cette communication tout au long de la mission peuvent favoriser l'efficacité de l'échange 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 peut avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La norme ISA 200 traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique⁷⁵ 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.

⁷⁵ Norme ISA 200, paragraphe 7.

Annexe 5

(Réf. : alinéas 25 a), 26 b), 26 c) et par. A94 et A166 à A172)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension du recours à l'informatique par l'entité

La présente annexe donne des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'utilisation que fait l'entité de l'informatique dans son système de contrôle interne.

Compréhension du recours à l'informatique dans les composantes du système de contrôle interne de l'entité

1. Le système de contrôle interne de l'entité comprend des éléments manuels et automatisés (c'est-à-dire des contrôles et d'autres ressources manuels et automatisés qui sont utilisés dans le système de contrôle interne de l'entité). La proportion d'éléments automatisés par rapport aux éléments manuels varie selon la nature et la complexité de l'utilisation que fait l'entité de l'informatique. Le recours à l'informatique aura une incidence sur la manière dont l'entité traite, stocke et communique les informations pertinentes pour la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable et, par conséquent, sur la conception et la mise en place de son système de contrôle interne. Chacune des composantes de ce système peut recourir à l'informatique dans une certaine mesure.

En général, le recours à l'informatique présente des avantages pour le système de contrôle interne de l'entité. Il permet 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 informatiques, les bases de données et les systèmes d'exploitation.
2. 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 conditions dans lesquelles les erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être prévenues, ou détectées et corrigées, grâce à l'automatisation ;
- contrôles dont les modes particuliers d'exécution peuvent être adéquatement conçus et automatisés.

Compréhension du recours à l'informatique dans le système d'information (Réf. : alinéa 25 a))

3. Le système d'information de l'entité 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. Plus précisément, 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.
4. Pour acquérir une compréhension des aspects de l'environnement informatique se rapportant au cheminement des opérations et au traitement de l'information dans le système d'information, l'auditeur recueille de l'information sur la nature et les caractéristiques des applications informatiques utilisées ainsi que de l'infrastructure informatique et des processus informatiques. Le tableau ci-après contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'environnement informatique, en fonction de la complexité des applications informatiques utilisées au sein du système d'information de l'entité, et quelques caractéristiques typiques de chaque type d'environnement. Ces caractéristiques n'ont toutefois qu'une valeur indicative ; les caractéristiques propres à l'environnement informatique de l'entité peuvent différer selon la nature des applications informatiques particulières qu'utilise l'entité.

	Exemples de caractéristiques typiques		
	Logiciel commercial peu complexe	Logiciel commercial ou applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes	Applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés)
Éléments liés au degré d'automatisation et à l'utilisation des données			
<ul style="list-style-type: none"> • Proportion de procédures de traitement qui sont 	S. O.	S. O.	Procédures automatisées

<p>automatisées et complexité de ces procédures (notamment, existence ou non de procédures de traitement sans papier hautement automatisées)</p>			<p>poussées et souvent complexes</p>
<ul style="list-style-type: none"> Mesure dans laquelle le traitement de l'information par l'entité repose sur des rapports générés par le système 	<p>Rapports automatisés reposant sur une logique simple</p>	<p>Rapports automatisés reposant sur une logique simple, mais adaptée aux besoins</p>	<p>Rapports automatisés reposant sur une logique complexe ; utilisation d'un générateur de rapports</p>
<ul style="list-style-type: none"> Méthode de saisie de données (saisie manuelle, saisie par le client ou par le fournisseur, ou téléchargement de fichiers, par exemple) 	<p>Données saisies manuellement</p>	<p>Peu de données à saisir ou interfaces simples</p>	<p>Beaucoup de données à saisir ou interfaces complexes</p>
<ul style="list-style-type: none"> 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 	<p>Aucune interface automatisée (saisie manuelle seulement)</p>	<p>Peu de données à saisir ou interfaces simples</p>	<p>Beaucoup de données à saisir ou interfaces complexes</p>
<ul style="list-style-type: none"> Volume et complexité des données numériques traitées par le système d'information (notamment, stockage des documents comptables ou d'autres informations sous forme numérique ou non et lieu 	<p>Faible volume de données ou données simples pouvant être vérifiées manuellement ; stockage local des données</p>	<p>Faible volume de données ou données simples</p>	<p>Grand volume de données ou données complexes ; entrepôts de</p>

où les données sont stockées)			données ⁷⁶ ; recours à des fournisseurs de services informatiques internes ou externes (stockage ou hébergement des données par des tiers, par exemple)
Éléments liés aux applications informatiques et à l'infrastructure informatique			
<ul style="list-style-type: none"> Type d'applications (par exemple, applications commerciales peu ou pas personnalisées ou, au contraire, applications très personnalisées ou fortement intégrées, qui ont été soit achetées et personnalisées soit développées en interne) 	Applications commerciales peu ou pas personnalisées	Applications commerciales, applications patrimoniales peu complexes, ou progiciel de gestion intégré d'entrée de gamme peu ou pas personnalisé	Applications développées sur mesure ou progiciels de gestion intégrés complexes et hautement personnalisés
<ul style="list-style-type: none"> Complexité de la nature des applications informatiques et de l'infrastructure informatique sous-jacente 	Simple ordinateur portable ou solution client-serveur	Ordinateur central bien établi et stable ; client-serveur modeste ou simple ; infonuagique (logiciel-service)	Ordinateur central complexe ; client-serveur important ou complexe ; applications Web ; infonuagique (infrastructure-service)
<ul style="list-style-type: none"> Recours aux services d'hébergement de tiers 	Fournisseur compétent, bien établi et fiable pour les	Fournisseur compétent, bien établi et fiable pour	Fournisseur compétent, bien établi et fiable pour

⁷⁶ Un entrepôt de données s'entend généralement d'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.

ou externalisation des services informatiques	services externalisés (par exemple, services infonuagiques), le cas échéant	les services externalisés (par exemple, services infonuagiques), le cas échéant	certaines applications, et nouveau fournisseur ou fournisseur émergent pour d'autres
<ul style="list-style-type: none"> Recours à des technologies émergentes qui ont une incidence sur l'information financière de l'entité 	Pas d'utilisation de technologies émergentes	Utilisation limitée des technologies émergentes dans certaines applications	Utilisation mixte de technologies émergentes sur les différentes plateformes
Éléments liés aux processus informatiques			
<ul style="list-style-type: none"> Personnel qui s'occupe de l'environnement informatique (nombre de personnes faisant partie du personnel de soutien informatique chargé de la sécurité et de la gestion des changements dans l'environnement informatique, et niveau de compétence de ces personnes) 	Petit nombre de personnes ayant des connaissances limitées en informatique (mise à niveau des applications et gestion des accès)	Quelques personnes ayant des compétences en informatique / affectées aux technologies de l'information	Service consacré à l'informatique, doté de personnel qualifié possédant des compétences en programmation
<ul style="list-style-type: none"> Complexité des processus de gestion des droits d'accès 	Droits d'accès gérés par une seule personne détenant des droits d'administrateur	Droits d'accès gérés par un petit nombre de personnes détenant des droits d'administrateur	Droits d'accès gérés par le service informatique au moyen de processus complexes
<ul style="list-style-type: none"> Complexité des questions liées à la sécurité de l'environnement informatique, dont la vulnérabilité des applications informatiques, des bases de données et d'autres 	Accès simple, sur place, sans éléments Web externes	Quelques applications Web sécurisées essentiellement par un simple contrôle d'accès en fonction du rôle	Plateformes multiples avec accès Web et modèles de sécurité complexes

<p>éléments de l'environnement informatique aux risques de cybersécurité, notamment lorsque des opérations sont effectuées au moyen du Web ou d'interfaces externes</p>			
<ul style="list-style-type: none"> • Modification des programmes liés à la manière dont l'information est traitée et, le cas échéant, ampleur des modifications apportées au cours de la période 	<p>Logiciel commercial dont le code source est inaccessible</p>	<p>Code source de certaines applications commerciales inaccessible, modifications légères ou peu nombreuses apportées à d'autres applications bien établies ; cycle de développement des systèmes traditionnel</p>	<p>Modifications nouvelles, nombreuses ou complexes ; plusieurs cycles de développement par année</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Ampleur des changements survenus dans l'environnement informatique (par exemple, nouveautés dans cet environnement ou modifications importantes apportées aux applications informatiques ou à l'infrastructure informatique) 	<p>Changements limités aux mises à niveau des logiciels commerciaux</p>	<p>Mises à niveau des logiciels commerciaux et des progiciels de gestion intégrés ou amélioration des applications ou systèmes patrimoniaux</p>	<p>Modifications nouvelles, nombreuses ou complexes ; plusieurs cycles de développement par année ; personnalisation importante des progiciels de gestion intégrés</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Conversion de données majeure au cours de la période et, le cas échéant, nature et importance des changements apportés et méthode de conversion utilisée 	<p>Mises à niveau logicielles provenant du fournisseur, sans conversion des données</p>	<p>Mises à niveau mineures pour les applications logicielles commerciales nécessitant peu de conversion de données</p>	<p>Mise à niveau majeure, nouvelle version, changement de plateforme</p>

Technologies émergentes

5. Il se peut que l'entité utilise des technologies émergentes (c.-à-d. les chaînes de blocs, la robotique ou l'intelligence artificielle) parce qu'elles présentent des possibilités particulières d'accroître l'efficacité opérationnelle ou de bonifier l'information financière. Lorsque des technologies émergentes sont combinées au système d'information de l'entité utilisé pour la préparation des états financiers, l'auditeur peut les ajouter à la liste des applications informatiques et autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Bien que les technologies émergentes puissent sembler plus sophistiquées ou plus complexes que les autres technologies, les responsabilités de l'auditeur à l'égard des applications informatiques et des contrôles généraux informatiques, décrites aux alinéas 26 b) et c), demeurent les mêmes.

Adaptabilité

6. Il peut être plus facile pour l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'environnement informatique d'une entité 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 affecté au service informatique à proprement parler, mais qu'elle ait attribué à un membre du personnel le rôle d'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 pour acquérir 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 entité 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 pour ajouter des modules complémentaires au logiciel de base, ou modifier directement les données ;
 - la nature et l'ampleur des modifications qu'a subies le logiciel. Il est possible que l'entité ne soit pas en mesure de modifier le code source du logiciel, mais qu'elle ait accès à des options de configuration (choix ou modification des paramètres de l'information, par exemple), celles-ci étant offertes par bon nombre de progiciels. 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 ;
 - la mesure dans laquelle il est possible d'accéder directement aux données pertinentes pour la préparation des états financiers (c'est-à-dire, d'accéder directement à la base de données sans passer par l'application informatique) et le volume de données traitées. Généralement, la nécessité pour l'entité de mettre en place des contrôles visant à assurer l'intégrité des données (tels que des contrôles généraux informatiques prévenant l'accès – ou l'apport de modifications – non autorisé aux données) est d'autant plus grande que les données sont volumineuses.
7. 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 du cheminement des opérations et du traitement de l'information dans le système

d'information de l'entité reçoivent des données d'autres applications informatiques servant aux activités d'exploitation de l'entité. Ces autres applications peuvent alors être pertinentes pour la préparation des états financiers. Les environnements informatiques complexes nécessitent souvent un service consacré à l'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 fournisseurs de services internes ou externes (par exemple, en ayant recours aux services d'hébergement de tiers).

Identification des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

8. En acquérant une compréhension de la nature et de la complexité de l'environnement informatique de l'entité, notamment de la nature et de l'étendue des contrôles du traitement de l'information, l'auditeur peut déterminer sur quelles applications informatiques s'appuie l'entité pour assurer l'exactitude du traitement et le maintien de l'intégrité de l'information financière. L'identification des applications informatiques sur lesquelles s'appuie l'entité peut influencer sur la décision de l'auditeur de tester ou non les contrôles automatisés qui y sont intégrés, dans la mesure où ils visent à répondre aux risques d'anomalies significatives identifiés. Si l'entité ne s'appuie pas sur une certaine application informatique, il est peu probable qu'il soit approprié ou concluant de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles automatisés qui y sont intégrés. Parmi les contrôles automatisés pouvant être identifiés en application de l'alinéa 26 b), 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). Lorsqu'il identifie de tels contrôles automatisés et que sa compréhension de l'environnement informatique l'amène à déterminer que l'entité s'appuie sur l'application informatique à laquelle ces contrôles sont intégrés, l'auditeur peut être plus susceptible d'identifier cette application comme étant vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.
9. Pour savoir si les applications informatiques auxquelles sont intégrés les contrôles automatisés que l'auditeur a identifiés sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, l'auditeur tient généralement compte de la mesure dans laquelle la direction peut accéder au code source pour modifier les programmes liés à ces contrôles ou aux applications informatiques. La mesure dans laquelle l'entité modifie les programmes ou la configuration des applications informatiques et la mesure dans laquelle les processus informatiques afférents à ces modifications sont structurés peuvent aussi constituer des éléments pertinents à prendre en considération, tout comme le risque d'accès – ou d'apport de modifications – inapproprié aux données.
10. L'auditeur peut vouloir utiliser comme éléments probants des rapports générés par le système, tels que des rapports chronologiques des créances clients ou des rapports d'évaluation des stocks. Afin d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de tels rapports, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures de corroboration portant sur leurs données d'entrée et de sortie. Dans d'autres cas, il peut avoir l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles afférents à la préparation et la mise à jour de ces rapports, auquel cas l'application informatique qui génère les rapports fera probablement partie des applications vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. En plus de tester l'exhaustivité et l'exactitude des rapports, l'auditeur peut également prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques.

visant à répondre aux risques de modification non autorisée ou inappropriée des programmes ou des données sous-tendant les rapports.

11. 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 de tels cas, il peut être nécessaire de déterminer d'où proviennent les rapports générés par le système (c'est-à-dire de trouver l'application qui prépare les rapports ainsi que les sources de données utilisées) pour identifier les applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.
12. 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 vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.
13. Lorsque l'entité a recours à des procédures sans papier hautement automatisées pour le traitement de ses opérations, ces procédures pouvant reposer 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 identifiés par l'auditeur. De plus, il se peut que l'entité s'appuie sur 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 feront alors probablement partie des applications vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

Informatique utilisateur

14. Bien que l'auditeur puisse utiliser comme éléments probants des données générées par le système qui entrent dans les calculs effectués par un outil d'informatique utilisateur (comme un tableur ou une simple base de données), de tels outils ne figurent généralement pas parmi les applications informatiques identifiées en application de l'alinéa 26 b). Il peut être difficile de concevoir et de mettre en œuvre des contrôles afférents à l'accès aux outils d'informatique utilisateur et à la modification de ceux-ci, et de tels contrôles sont rarement équivalents aux contrôles généraux informatiques, ou aussi efficaces que ceux-ci. L'auditeur peut donc, comme solution de rechange, examiner une combinaison de contrôles du traitement de l'information, en tenant compte de l'objet et de la complexité de l'outil d'informatique utilisateur. Par exemple, il peut prendre en considération :
 - les contrôles du traitement de l'information afférents à la production et au traitement des données sources, notamment les contrôles automatisés ou les contrôles d'interface pertinents jusqu'au point d'extraction des données (c'est-à-dire, l'entrepôt de données) ;
 - les contrôles visant à assurer que la logique fonctionne comme prévu, notamment les contrôles qui concernent l'extraction des données, tels que le rapprochement d'un rapport et des données qui le sous-tendent, la comparaison des données individuelles d'un rapport aux données sources et vice versa ainsi que les contrôles relatifs aux formules et aux macros ;
 - l'utilisation d'outils logiciels de validation, qui vérifient systématiquement les formules ou les macros (par exemple, outil validant l'intégrité d'une feuille de calcul).

Adaptabilité

15. 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 du traitement de l'information (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 se servir de ces informations 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 du traitement de l'information 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 s'appuie sur 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 vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

Exemples de caractéristiques propres aux applications informatiques qui sont généralement peu vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique	Exemples de caractéristiques propres aux applications informatiques qui sont généralement vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique
<ul style="list-style-type: none"> • Applications autonomes • Volume de données (opérations) peu important • Fonctionnalités peu complexes • Opérations systématiquement étayées par les originaux papier 	<ul style="list-style-type: none"> • Applications avec interfaces • Volume de données (opérations) important • Fonctionnalités complexes, telles que : <ul style="list-style-type: none"> – déclenchement automatique d'opérations ; – écritures automatisées basées sur un éventail de calculs complexes
<p>Raisons pour lesquelles ces applications informatiques sont généralement peu vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le volume de données étant peu important, la direction ne s'appuie pas sur des 	<p>Raisons pour lesquelles ces applications informatiques sont généralement vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le volume de données étant important, la direction s'appuie sur des logiciels

<p>contrôles généraux informatiques pour traiter ou tenir à jour les données.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La direction ne s'appuie pas sur des contrôles automatisés ni sur d'autres fonctionnalités automatisées. L'auditeur n'a pas identifié de contrôles automatisés en application de l'alinéa 26 a). • La direction ne s'appuie pas sur les rapports générés par le système, bien qu'elle les utilise à des fins de contrôle. Elle effectue plutôt un rapprochement entre la documentation papier et les rapports, dont elle vérifie aussi les calculs. • L'auditeur validera directement les informations produites par l'entité qui serviront d'éléments probants. 	<p>d'application pour traiter ou tenir à jour les données.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La direction s'appuie sur des logiciels d'application pour effectuer des contrôles automatisés que l'auditeur a également identifiés.
--	--

Autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

16. Lorsque des applications informatiques sont identifiées par l'auditeur comme étant vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, il y a généralement d'autres aspects de l'environnement informatique qui sont aussi vulnérables à ces risques. L'infrastructure informatique se compose des bases de données, du système d'exploitation et du réseau. Les bases de données, qui peuvent consister en un ensemble de tables de données interreliées, servent au stockage 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 autres employés qui détiennent des droits d'administrateur peuvent avoir recours à des systèmes de gestion de base de données. 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. Il est ainsi possible que le système d'exploitation permette d'accéder directement aux applications informatiques et aux bases de données. 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.
17. Généralement, lorsqu'une application informatique est identifiée par l'auditeur comme étant vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique, les bases contenant les données qui sont traitées par cette application sont elles aussi identifiées comme étant vulnérables à ces risques. De même, le système d'exploitation est généralement vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique, puisqu'il est souvent essentiel au fonctionnement des applications informatiques et qu'il peut possiblement permettre d'accéder directement aux applications informatiques et aux bases de données. Le réseau peut être identifié comme étant vulnérable lorsqu'il constitue un point d'accès central aux applications informatiques identifiées et aux bases de données connexes, lorsqu'une

application informatique utilise Internet pour faciliter les interactions avec des fournisseurs ou des parties externes, ou lorsque des applications informatiques Web sont identifiées par l'auditeur.

Identification des risques découlant du recours à l'informatique et identification des contrôles généraux informatiques

18. Les risques découlant du recours à l'informatique comprennent notamment les risques associés à un appui inapproprié sur des applications informatiques qui ne traitent pas les données avec exactitude, qui traitent des données inexactes, ou les deux. Voici des exemples de tels risques :
- 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.
19. Les risques pris en considération par l'auditeur en ce qui a trait à l'accès peuvent comprendre à la fois les risques d'accès non autorisé par des parties internes et les risques d'accès non autorisé par des parties externes (souvent appelés « risques liés à la cybersécurité »). Ces risques n'ont pas nécessairement d'incidence sur l'information financière, l'environnement informatique de l'entité pouvant également comprendre des applications informatiques et des données connexes répondant à d'autres besoins (exploitation ou conformité, par exemple). Il est important de noter que les cyberincidents surviennent généralement d'abord dans les couches internes et périphériques du réseau, qui sont habituellement à l'écart des applications informatiques, des bases de données et des systèmes d'exploitation qui ont une incidence sur la préparation des états financiers. Par conséquent, s'il prend connaissance d'une intrusion, l'auditeur détermine généralement la mesure dans laquelle celle-ci est susceptible d'avoir eu une incidence sur l'information financière. S'il est possible que l'intrusion ait eu une incidence sur l'information financière, l'auditeur peut décider d'acquiescer une compréhension des contrôles connexes et de tester ces derniers afin de déterminer l'incidence possible ou l'étendue des anomalies potentielles dans les états financiers, ou encore déterminer que l'entité a fourni des informations adéquates sur l'intrusion.
20. Par ailleurs, il est possible que les textes légaux et réglementaires pouvant avoir une incidence directe ou indirecte sur les états financiers de l'entité comprennent des dispositions visant la protection des données. Lorsqu'il prend en considération la conformité de l'entité à ces textes légaux

et réglementaires, conformément à la norme ISA 250 (révisée)⁷⁷, l'auditeur peut être amené à acquérir une compréhension des processus informatiques de l'entité et des contrôles généraux informatiques que celle-ci a mis en place pour se conformer aux textes légaux et réglementaires en question.

21. Les contrôles généraux informatiques sont des contrôles que l'entité met en place pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique. Pour les identifier, 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 qu'il a identifiés ainsi que des risques découlant du recours à l'informatique qui sont applicables. 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.
22. En règle générale, il est probable que les contrôles généraux informatiques portant sur les applications informatiques et sur les bases de données seront plus nombreux à être identifiés que ceux portant sur d'autres aspects de l'environnement informatique, puisque les premiers sont plus étroitement liés au traitement et au stockage des informations dans le système d'information de l'entité. Pour identifier les contrôles généraux informatiques, l'auditeur peut tenir compte non seulement des contrôles afférents aux actions posées par les utilisateurs finaux, mais aussi de ceux afférents aux actions posées par le personnel du service informatique ou par des fournisseurs de services informatiques.
23. De plus amples explications sur la nature des contrôles généraux informatiques qui sont couramment mis en place pour différents aspects de l'environnement informatique sont présentées à l'Annexe 6, qui fournit aussi des exemples de contrôles généraux informatiques pour certains processus informatiques.

⁷⁷ Norme ISA 250 (révisée).

Annexe 6

(Réf. : sous-alinéa 25 c)ii) et par. A173 et A174)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension des contrôles généraux informatiques

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des 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 qui sont mis en place au niveau de la couche « applications informatiques » sont fonction de la nature et de l'étendue de la fonctionnalité des applications et des chemins d'accès qu'elles permettent d'emprunter. Ainsi, il y aura généralement plus de contrôles pertinents pour des applications informatiques hautement intégrées comportant des options de sécurité complexes que pour une application informatique patrimoniale qui ne sert que pour un petit nombre de soldes de comptes et dans laquelle l'accès s'effectue uniquement à partir des opérations.

b) Base de données

Les contrôles généraux informatiques qui sont mis en place au niveau de la couche « base de données » visent généralement à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui concernent les mises à jour non autorisées des informations financières contenues 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 qui sont mis en place au niveau de la couche « système d'exploitation » visent généralement à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui concernent les droits d'administrateur – droits qui peuvent faciliter le contournement d'autres contrôles. L'usurpation de l'authentifiant d'autres utilisateurs, l'ajout de nouveaux utilisateurs non autorisés, le téléchargement de logiciels malveillants et l'exécution de scripts ou d'autres programmes non autorisés en sont quelques exemples.

d) Réseau

Les contrôles généraux informatiques qui sont mis en place au niveau de la couche « réseau » visent généralement à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui concernent 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 les relations avec les partenaires commerciaux ou les tiers fournisseurs de services occupent une place importante dans les activités de l'entité, car cela peut faire augmenter le volume de données transmises et nécessiter un accès à distance.

2. Exemples de contrôles généraux informatiques pouvant être mis en place pour chaque type de processus informatique

- a) Processus de gestion de l'accès
- *Authentification*
Contrôles consistant à vérifier 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 qui font que les utilisateurs ont uniquement accès aux informations dont ils ont besoin pour 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 afférents aux droits d'administrateur ou aux droits 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 afférents à 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 changements touchant les programmes ou d'autres changements apportés à l'environnement informatique
- *Processus de gestion des changements*
Contrôles afférents au processus visant la conception, la programmation et la mise à l'essai de changements ainsi qu'à leur intégration à l'environnement de production (utilisateur final).
 - *Séparation des tâches dans le cadre de l'intégration des changements à l'environnement de production*

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

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

Contrôles afférents à l'élaboration ou à la mise en œuvre initiale des applications informatiques (ou en lien avec d'autres aspects de l'environnement informatique).

- *Conversion des données*

Contrôles afférents à 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 afférents à 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 ou le suivi des intrusions dont il fait l'objet.

Des exemples de risques découlant du recours à l'informatique et des exemples de contrôles généraux informatiques qui peuvent être mis en place pour y répondre, selon la nature de l'application informatique concernée, sont présentés dans le tableau ci-après.

Processus	Risques	Contrôles	Applications informatiques		
Processus informatique	Exemples de risques découlant du recours à l'informatique	Exemples de contrôles généraux informatiques	Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?	Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?	Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?
Gestion de l'accès	Privilèges d'accès : Utilisateurs détenant des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de leurs fonctions, ce qui peut compromettre la séparation des tâches.	La nature et l'étendue des privilèges d'accès modifiés ou nouvellement attribués sont approuvées par la direction, notamment en ce qui concerne les rôles/profils standardisés d'utilisateurs des applications, les opérations donnant lieu à des informations financières critiques et la séparation des tâches.	Oui, au lieu de l'examen des accès utilisateurs mentionné ci-après	Oui	Oui
		Les droits d'accès sont rapidement révoqués ou modifiés en cas de cessation d'emploi ou de	Oui, au lieu de l'examen des accès utilisateurs mentionnés ci-après	Oui	Oui

		mutation de l'utilisateur.			
		Les accès utilisateurs font l'objet d'un examen périodique.	Oui, au lieu des contrôles axés sur l'attribution et la révocation des droits d'accès décrits ci-dessus	Oui, pour certaines applications	Oui
		La séparation des tâches fait l'objet d'un suivi et les droits d'accès incompatibles sont soit abolis, soit mis en correspondance avec des contrôles d'atténuation des risques consignés par écrit et testés.	S. O., le système n'est pas doté de fonctionnalités visant à assurer la séparation des tâches	Oui, pour certaines applications	Oui
		Les privilèges d'accès (par exemple, les droits d'administrateurs permettant de gérer la configuration, les données et la sécurité) sont strictement attribués aux utilisateurs autorisés.	Oui, mais probablement seulement au niveau de la couche « applications informatiques »	Oui, au niveau de la couche « applications informatiques » et de certaines couches « environnement informatique » de la plateforme	Oui, à toutes les couches « environnement informatique » de la plateforme
Gestion de l'accès	Accès direct aux données : Possibilité de modifier les données financières de façon inappropriée sans qu'une opération	L'accès aux fichiers de données des applications ou aux objets, tables ou	S. O.	Oui, pour certaines applications et bases de données	Oui

	soit enregistrée dans une application.	données des bases de données est limité aux utilisateurs autorisés, en fonction des responsabilités et du rôle qui leur incombent, et cet accès est approuvé par la direction.			
Gestion de l'accès	Configuration des systèmes : Systèmes qui, faute d'être configurés ou mis à jour de façon adéquate, ne permettent pas de restreindre l'accès aux seuls utilisateurs appropriés et dûment autorisés.	Pour accéder aux systèmes, les utilisateurs doivent s'authentifier au moyen de codes d'utilisateur et de mots de passe uniques ou d'autres mécanismes de validation des droits d'accès. Les paramètres des mots de passe répondent aux normes de l'entreprise ou du secteur (longueur minimale et niveau de complexité exigés, expiration du mot de passe, verrouillage du compte, etc.).	Oui, authentification par mot de passe uniquement	Oui, authentification par mot de passe et authentification multifactorielle	Oui
		Les attributs clés des paramètres de sécurité sont mis en place de façon appropriée.	S. O., aucun paramètre de sécurité	Oui, pour certaines applications et bases de données	Oui

Gestion des changements	Applications : Modification inappropriée des systèmes/programmes d'application dotés de contrôles automatisés pertinents (paramètres configurables, algorithmes/calculs automatisés, extraction automatisée des données, etc.) ou de fonctionnalités logiques permettant de générer des rapports.	Les modifications apportées aux applications sont rigoureusement testées et approuvées avant d'être intégrées à l'environnement de production.	S. O., si l'on s'est assuré qu'aucun code source n'est accessible	Oui, s'il s'agit de logiciels non commerciaux	Oui
		La possibilité d'intégrer des changements à l'environnement de production des applications est rigoureusement restreinte et il y a séparation des tâches par rapport à l'environnement de développement.	S. O.	Oui, s'il s'agit de logiciels non commerciaux	Oui
Gestion des changements	Bases de données : Modification inappropriée de la structure des bases de données et des corrélations entre les données.	Les modifications apportées aux bases de données sont rigoureusement testées et approuvées avant d'être intégrées à l'environnement de production.	S. O., aucune modification apportée aux bases de données au sein de l'entité	Oui, s'il s'agit de logiciels non commerciaux	Oui
Gestion des changements	Logiciels de base : Modification inappropriée des logiciels de base (par exemple, système d'exploitation, réseau, logiciel de gestion des	Les modifications apportées aux logiciels de base sont rigoureusement testées et approuvées	S. O., aucune modification apportée aux logiciels de base au sein de l'entité	Oui	Oui

	changements, logiciel de contrôle d'accès).	avant d'être intégrées à l'environnement de production.			
Gestion des changements	Conversion des données : Introduction d'erreurs dans les données converties à partir de systèmes patrimoniaux ou de versions précédentes en raison de la présence de données incomplètes, redondantes, obsolètes ou inexacts dans ces systèmes ou versions.	La direction approuve les résultats de la conversion des données (après avoir rapproché et équilibré les comptes, par exemple) de l'ancien logiciel d'application ou de l'ancienne structure de données au nouveau logiciel d'application ou à la nouvelle structure de données et s'assure que la conversion a été effectuée conformément aux politiques et procédures de conversion établies.	S. O., recours à des contrôles manuels	Oui	Oui
Gestion des opérations informatiques	Réseau : Possibilité que des utilisateurs non autorisés accèdent aux systèmes d'information.	Pour accéder au réseau, les utilisateurs doivent s'authentifier au moyen de codes d'utilisateur et de mots de passe uniques ou d'autres mécanismes de validation des droits d'accès. Les paramètres des mots de passe répondent	S. O., l'accès au réseau n'est protégé par aucun mécanisme d'authentification distinct	Oui	Oui

		aux normes et aux politiques de l'entreprise ou de la profession (longueur minimale et niveau de complexité exigés, expiration du mot de passe, verrouillage du compte, etc.).			
		Le réseau est segmenté de manière à isoler les applications Web du réseau interne, où s'effectue l'accès aux applications soumises au contrôle interne à l'égard de l'information financière.	S. O., réseau non segmenté	Oui, en faisant preuve de jugement	Oui, en faisant preuve de jugement
		Les gestionnaires du réseau effectuent périodiquement des analyses de vulnérabilité du périmètre du réseau et procèdent à des investigations quant aux vulnérabilités potentielles.	S. O.	Oui, en faisant preuve de jugement	Oui, en faisant preuve de jugement
		Des alertes sont générées périodiquement pour signaler les menaces relevées par les	S. O.	Oui, en faisant preuve de jugement	Oui, en faisant preuve de jugement

		<p> systèmes de détection des intrusions. Les gestionnaires du réseau procèdent à des investigations au sujet de ces menaces.</p>			
		<p> Des contrôles sont en place pour restreindre l'accès au réseau privé virtuel (RPV) aux seuls utilisateurs autorisés et appropriés.</p>	<p> S. O., pas de RPV</p>	<p> Oui, en faisant preuve de jugement</p>	<p> Oui, en faisant preuve de jugement</p>
<p> Gestion des opérations informatiques</p>	<p> Sauvegarde et récupération des données : Impossibilité de récupérer ou de consulter rapidement les données financières en cas de perte de données.</p>	<p> Les données financières sont sauvegardées régulièrement selon un calendrier et une fréquence établis.</p>	<p> S. O., les données doivent être récupérées manuellement par l'équipe des finances.</p>	<p> Oui</p>	<p> Oui</p>
<p> Gestion des opérations informatiques</p>	<p> Planification des travaux : Traitement inexact, incomplet ou non autorisé des données dans les systèmes, programmes ou travaux de production.</p>	<p> Seuls les utilisateurs autorisés peuvent effectuer la mise à jour des travaux par lots (avec ou sans interface) dans le logiciel de planification des travaux.</p>	<p> S. O., aucun travail par lots</p>	<p> Oui, pour certaines applications</p>	<p> Oui</p>
		<p> Les systèmes, programmes et travaux essentiels font l'objet d'un suivi</p>	<p> S. O., aucun suivi des travaux</p>	<p> Oui, pour certaines applications</p>	<p> Oui</p>

		et les erreurs de traitement sont corrigées afin d'assurer l'intégrité du traitement.			
--	--	---	--	--	--

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

À noter : Les modifications de concordance présentées ici sont apportées à d'autres normes internationales conséquemment à l'approbation de la norme ISA 315 (révisée en 2019). Elles entreront en vigueur en même temps que la norme ISA 315 (révisée en 2019). Les changements apportés par rapport aux dernières versions approuvées des normes internationales sont indiqués en suivi des modifications. La numérotation des notes de bas de page ci-dessous ne correspond pas à celle employée dans les normes internationales faisant l'objet des modifications ; il convient donc de se reporter à ces normes. Le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB) a approuvé les présentes modifications de concordance. Il a en effet conclu que ces modifications ont été élaborées dans le respect de la procédure officielle et que l'intérêt public a dûment été pris en compte.

Norme ISA 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, ~~γ 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 : (Réf. : par. A15a)
 - 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 ~~ou opportun~~ par les ~~contrôles interne~~ contrôles 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))

[...]

Risque d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 13 n))

A15a. Pour les besoins des normes ISA, on considère qu'il existe un risque d'anomalies significatives lorsqu'il y a une possibilité raisonnable qu'une anomalie :

- a) se produise (critère de probabilité) ;
- b) soit significative si elle se produit (critère d'ampleur).

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 cours⁷⁸) 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 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 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 de risque inhérent dépend de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité qu'une assertion comporte des anomalies, et s'inscrit sur une échelle appelée « échelle 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

⁷⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 916.

~~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 d'estimation 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.

A40a. 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 ~~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 œuvre⁷⁹.

A42.⁸⁰ 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. En général, dans les normes ISA, on parle de « risques d'anomalies significatives » ; on ne traite 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, Toutefois,~~ la norme ISA 540315 (révisée en 2019)⁸¹ ~~exige une évaluation séparée du~~ que l'auditeur évalue séparément le ~~risque inhérent et du le~~ risque lié au contrôle afin d'établir un fondement de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives, y compris les risques importants, au niveau des assertions liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 330⁸². Pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants ou aux informations à fournir importantes qui ne se rapportent pas aux estimations comptables, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou globale du risque

⁷⁹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 7 à 17.

⁸⁰ Remarque : Dans le paragraphe A42 de la norme ISA 200, les changements sont indiqués par rapport au paragraphe ayant auparavant fait l'objet de modifications de concordance dans le cadre de la révision de la norme ISA 540.

⁸¹ Norme ISA 540315 (révisée en 2019), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 15 *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁸² Norme ISA 330, alinéa 7 b).

~~inhérent et du risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées ainsi que de considérations pratiques.~~

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 appropriés⁸³.

Risque de non-détection

[...]

Limites inhérentes à l'audit

[...]

Nature de l'information financière

[...]

Nature des procédures d'audit

[...]

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

[...]

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 au niveau des assertions⁸⁴ ;
- 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 étudiée⁸⁵.

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

[...]

⁸³ Norme ISA 330, paragraphe 6.

⁸⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 517 à 4022.

⁸⁵ Norme ISA 330, norme ISA 500, norme ISA 520, *Procédures analytiques*, et norme ISA 530, *Sondages en audit*.

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

A60. Outre des objectifs et des exigences (les exigences étant signalées dans les normes ISA par l'emploi du verbe « devoir »), une norme ISA contient des indications connexes sous la forme de modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Elle peut également comporter des paragraphes d'introduction lorsqu'une mise en contexte est utile à une bonne compréhension de la norme, ainsi que des définitions. L'intégralité du texte d'une norme ISA est donc pertinente pour la compréhension des objectifs particuliers de la norme et une bonne application de ses exigences.

A61. Les « modalités d'application et autres commentaires explicatifs » fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications de mise en œuvre. Il se peut notamment que ces dispositions comportent :

- des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence, y compris, dans certaines normes ISA telles que la norme ISA 315 (révisée en 2019), les raisons pour lesquelles une procédure est exigée ;
- des exemples de procédures pouvant être appropriées dans les circonstances. Dans certaines normes ISA telles que la norme ISA 315 (révisée en 2019), les exemples sont présentés dans des encadrés.

Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences de la norme. Les « modalités d'application et autres commentaires explicatifs » peuvent également contenir des informations générales sur certains points dont traite la norme.

[...]

Considérations propres aux petites entités relatives à l'adaptabilité

A65a. Des considérations relatives à l'adaptabilité ont été incluses dans certaines normes ISA, par exemple la norme ISA 315 (révisée en 2019), afin d'illustrer l'application des exigences à toutes les entités, que leur nature et leurs circonstances soient peu complexes ou non. Les entités peu complexes présentent généralement les caractéristiques énumérées au paragraphe A66.

A65b. Les « considérations propres aux petites entités » que contiennent ~~les~~ certaines 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.

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,
- 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. [Devenu le paragraphe A65b]

Considérations relatives aux outils et aux techniques automatisés

A67a. Les « considérations relatives aux outils et aux techniques automatisés » que contiennent certaines normes ISA, par exemple la norme ISA 315 (révisée en 2019), ont été élaborées pour expliquer comment l'auditeur peut appliquer certaines exigences lorsqu'il a recours à des outils et à des techniques automatisés pour mettre en œuvre des procédures d'audit.

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)

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'audit

[...]

Accord sur les responsabilités de la direction (Réf. : alinéa 6 b))

[...]

Contrôle interne (Réf. : sous-alinéa 6 b)ii))

[...]

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 communications ; 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 composantes⁸⁶. 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.

Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus

[...]

Identification des éléments spécifiques testés, et des personnes responsables de l'exécution et de la revue des travaux (Réf. : par. 9)

[...]

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 8)

[...]

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

⁸⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A9159 et Annexe 34.

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 ;⁸⁷ stratégie générale d'audit et plan de mission ;⁸⁷ seuils de signification déterminés conformément à la norme ISA 320⁸⁷ ;⁸⁷ évaluation des risques ;⁸⁷ questions importantes notées au cours de l'audit et conclusions tirées.

[...]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté

[...]

Appréciation des conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité (Réf. : par. 22)

A23. Comme il est exigé au paragraphe 22, l'auditeur apprécie les conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les conséquences de cas particuliers identifiés ou suspectés de non-conformité dépendront du lien entre la perpétration de l'acte et sa dissimulation, le cas échéant, et des ~~activités spécifiques de contrôles précis~~ de l'entité, ainsi que du niveau de la direction ou des personnes travaillant pour l'entité impliquée ou sous sa direction, tout particulièrement les conséquences découlant de l'implication du niveau d'autorité le plus élevé dans l'entité. Comme il est indiqué au paragraphe 9, la conformité de l'auditeur aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins de l'accomplissement de ses responsabilités conformément au paragraphe 22.

[...]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Questions à communiquer

[...]

⁸⁷ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*.

Étendue et calendrier prévus des travaux d'audit (Réf. : par. 15)

[...]

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 ont été identifiées 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.

A13. Les questions communiquées peuvent notamment porter sur :

- la façon dont l'auditeur prévoit de répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- la façon dont l'auditeur prévoit de tenir compte des aspects qui, selon son évaluation, comportent les risques d'anomalies significatives les plus élevés ;
- la démarche de l'auditeur concernant les aspects du système de contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit ;
- l'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit ;
- [...]

Annexe 2

(Réf. : alinéa 16 a) et par. A19 et A20)

Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La communication requise par l'alinéa 16 a), et commentée aux paragraphes A19 et A20, peut porter notamment sur les questions qui suivent :

[...]

Estimations comptables

- Pour les éléments donnant lieu à des estimations importantes, les questions traitées dans la norme ISA 540¹, y compris, par exemple :
 - la manière dont la direction identifie les opérations, événements ~~et~~ou conditions pouvant nécessiter la comptabilisation ou la présentation d'estimations comptables dans les états financiers ;

[...]

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

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 communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne¹ qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'autres responsabilités que celles dont traitent la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 330² en ce qui concerne l'acquisition d'une

compréhension du système de contrôle interne de l'entité ainsi que la conception et la mise en œuvre de tests des contrôles. Par ailleurs, la norme ISA 260 (révisée)³ définit des exigences additionnelles et fournit des indications au sujet de la responsabilité qu'a l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit.

2. L'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension ~~des aspects~~ du système de contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives⁴. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le système de contrôle interne de l'entité afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. L'auditeur peut relever des déficiences du contrôle dans le contrôle interne au cours du processus d'évaluation de ces risques, mais aussi à d'autres stades de l'audit. La présente norme ISA précise quelles sont, parmi les déficiences relevées, celles que l'auditeur est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit (Réf. : par. 7)

[...]

Considérations propres aux petites entités

- A3. Les ~~activités de contrôles~~ de la composante « activités de contrôle » reposent habituellement sur les mêmes concepts, quelle que soit la taille de l'entité, mais la mesure dans laquelle leur mode de fonctionnement est structuré le degré de formalité de leur mise en œuvre n'est pas toujours ~~la~~ 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 la centralisation~~ auprès de la direction ~~le~~ pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut ~~constituer un~~ tenir lieu de contrôle efficace à l'égard d'certains des opérations et de soldes de comptes importants/principaux et certaines des opérations principales, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité ~~d'activités~~ de contrôles plus détaillées.

[...]

Déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : alinéa 6 b) et par. 8)

[...]

- A8. Un contrôle peut être conçu pour assurer soit individuellement, soit en association avec d'autres contrôles, la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies⁵. Par exemple, les contrôles sur les créances peuvent être constitués tant de contrôles automatisés que de contrôles manuels, tous ces contrôles étant conçus pour fonctionner en association afin de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans le solde de compte en question. 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 système de

contrôle interne de l'entité peut accroître les risques d'anomalies au point de constituer une déficience importante.

Norme ISA 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 à l'égard de la prévention et de 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 200⁸⁸, 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,

⁸⁸ 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 en 2019) 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 entretiens⁸⁹. 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 du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁹⁰, il doit mettre en œuvre les procédures énumérées aux paragraphes 1723 à 2443 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'entité⁹¹, 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 internes établis par la direction pour réduire ces risques. (Réf. : par. A19 à A21)

[...]

⁸⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 1017 et 18.

⁹⁰ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 5 à 24.

⁹¹ 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 en 2019), 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 financiers⁹².
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 visant à répondre à ces risques, évaluer leur conception et déterminer s'ils ont été mis en place⁹³. (Réf. : par. A31 et A32)

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

Réponses globales

[...]

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

[...]

⁹² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 2825.

⁹³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)i) et alinéa 26 d).

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'audit⁹⁴ 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 en 2019)⁹⁵ :
- 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 identifiés de la composante « activités de contrôle » qui visent à répondre aux 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 identifiés de la composante « activités de contrôle » (le cas échéant) portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. 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))

[...]

⁹⁴ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

⁹⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe ~~32~~38.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 19)

A18. La norme ISA 315 (révisée en 2019) 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 interne⁹⁶. 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 visant 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 compétentes⁹⁷.

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 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

⁹⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 614 a) et ~~sous-alinéa 24 a)ii) paragraphe 23~~, et norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

⁹⁷ 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.

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 peuvent être liés à des motifs, à des pressions ou à des circonstances favorables découlant de situations qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies avant prise en considération des contrôles. Dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, les facteurs de risque de fraude, dont les partis pris intentionnels de la direction, constituent des facteurs de risque inhérent⁹⁸. 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 de fraude 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'entité⁹⁹. 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)

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

⁹⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 f).

⁹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 21.

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 qui visent à répondre aux 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 journal¹⁰⁰, 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 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.

¹⁰⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)ii).

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 peuvent être liés à des motifs, à des pressions ou à des circonstances favorables découlant de situations qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies avant prise en considération des contrôles (à savoir, le risque inhérent). De tels facteurs constituent des facteurs de risque inhérent, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, et peuvent résulter de partis pris de la direction. 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 déficiente~~ 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 ;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES
APPORTÉES À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

- 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 ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Documentation (Réf. : par. 12)

[...]

Considérations propres aux petites entités

A21. Comme il est indiqué au paragraphe A11, un bref mémorandum au dossier est parfois suffisant pour consigner la stratégie d'audit dans le cas d'une petite entité. Pour ce qui concerne le plan de mission, il est possible d'utiliser des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle standard (voir le paragraphe A19) conçus en supposant que les ~~activités de contrôles~~¹⁰¹ ~~pertinentes~~ sont peu nombreuses – comme c'est vraisemblablement le cas dans une petite entité – pourvu qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, notamment au résultat de l'évaluation des risques par l'auditeur.

[...]

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

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'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité auditée (l'entité utilisatrice) a recours à une ou plusieurs sociétés de services. Plus spécifiquement, elle fournit des précisions sur la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 330 pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice, ~~notamment ainsi que~~ des aspects de son système de contrôle interne qui sont pertinents pour l'audit ~~la préparation des états financiers~~, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques.

[...]

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 la préparation des états financiers. ~~Bien qu'il y ait de bonnes chances que la plupart des contrôles de la société de services aient rapport à l'information financière~~ fassent partie de ce système, ou des il se peut que d'autres contrôles y afférents soient pertinents pour l'audit, notamment ceux mis en place pour la sauvegarde des actifs. Les prestations

¹⁰¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 a).

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 utilisatrice, 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 peu importe 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 prestations fournies par la société de services qui 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 les concernant sont enregistrées, traitées, corrigées (au besoin), incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers,
 - ii) dont les informations sur les événements ou 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~~ contenus dans les états financiers de l'entité utilisatrice et les autres documents justificatifs qui concernent le cheminement des informations décrit 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 ;~~
- ~~ec) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité utilisatrice 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 les estimations comptables importantes, à des soldes de comptes importants et à des informations à fournir 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.~~

[...]

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur d'une entité utilisatrice qui fait appel aux prestations d'une société de services sont :

- a) d'acquérir une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ainsi que de leur ~~effet incidence sur les aspects du système de~~ contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui ~~permettre d'identifier et d'évaluer les~~ fournir une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- b) de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques.

[...]

Exigences

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

[...]

10. Pour acquérir une compréhension ~~des aspects du système de~~ contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁰², l'auditeur de l'entité utilisatrice doit ~~évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents identifier, au sein de l'entité utilisatrice, les contrôles de la composante « activités de contrôle »¹⁰³ 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. Il doit aussi évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place¹⁰⁴. (Réf. : par. A12 à A14)
11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ~~et ainsi que de leur incidence sur les aspects du système de~~ contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit qui soit suffisante pour ~~pouvoir servir de~~ lui fournir une base à appropriée aux fins de l'identification et à de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
12. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante auprès de l'entité utilisatrice, il doit acquérir cette compréhension en mettant en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :
 - [...]
 - c) visiter la société de services et mettre en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur ses contrôles pertinents ;
 - d) faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles ~~pertinents~~ de la société de services. (Réf. : par. A15 à A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice

[...]

¹⁰² Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 12.

¹⁰³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 a).

¹⁰⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 d).

14. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser des informations contenues dans un rapport de type 1 ou de type 2 à titre d'éléments probants pour étayer sa compréhension de la conception et de la mise en place des contrôles de la société de services, il doit :

[...]

- b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par le rapport pour permettre de comprendre les aspects des contrôles de la société de services ~~interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit~~ ;

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

[...]

Procédures complémentaires lorsqu'une compréhension suffisante ne peut être acquise auprès de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 12)

[...]

- A19. Il est possible de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services qui sont liés aux prestations fournies à l'entité utilisatrice. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut charger l'auditeur de la société de services de mettre en œuvre ces procédures, puisque ce dernier est déjà en relation avec la société de services. Les indications de la norme ISA 600 peuvent se révéler utiles pour l'auditeur de l'entité utilisatrice qui utilise les travaux d'un autre auditeur, car elles traitent de la connaissance de l'autre auditeur (notamment en ce qui a trait à son indépendance et à sa compétence professionnelle), de l'intervention dans les travaux de l'autre auditeur en ce qui concerne la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces travaux et de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.

[...]

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 13 et 14)

[...]

- A22. Le rapport de type 1 ou de type 2 ainsi que les informations sur l'entité utilisatrice peuvent aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir :
- a) une compréhension des aspects des contrôles de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris le recours à des sous-traitants par la société de services ;
 - b) une compréhension du flux des opérations importantes au sein de la société de services pour déterminer les étapes du cheminement des opérations susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice ;

- c) une compréhension des objectifs de contrôle de la société de services qui sont pertinents au regard des assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice ;
- d) une compréhension des contrôles de la société de services permettant de déterminer s'ils sont conçus et mis en place de manière à prévenir ou à détecter les erreurs de traitement susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une compréhension suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Un rapport de type 1 ne fournit toutefois aucun élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents.

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 15)

[...]

Tests des contrôles (Réf. : par. 16)

A29. La norme ISA 330 exige de l'auditeur de l'entité utilisatrice qu'il conçoive et mette 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 certaines circonstances. Dans le cas d'une société de services, cette exigence s'applique :

[...]

A30. En l'absence de rapport de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services prépare un rapport de type 2 comprenant des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, ou il peut avoir recours à un autre auditeur pour mettre en œuvre des procédures au sein de la société de services pour tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut également visiter la société de services et effectuer les tests des contrôles pertinents si la société de services y consent. Dans son évaluation des risques, l'auditeur de l'entité utilisatrice tient compte des éléments probants fournis tant par les travaux de l'autre auditeur que par les procédures qu'il a lui-même mises en œuvre.

Utilisation d'informations contenues dans d'un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement (Réf. : par. 17)

[...]

A33. Il peut également être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne des éléments probants additionnels sur les changements importants apportés aux contrôles pertinents de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2 ou qu'il détermine des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à recueillir sur les contrôles de la société de services qui fonctionnaient en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de la société de services, il y a les suivants :

[...]

- l'efficacité de l'environnement de contrôle et du processus de suivi du système des contrôles interne de par l'entité utilisatrice.

A34. Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le processus de suivi du système des contrôles interne par qu'exerce l'entité utilisatrice.

[...]

A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit et en temps opportun à la direction et aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes relevées au cours de l'audit¹¹. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit également communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui sont suffisamment préoccupantes, selon son jugement professionnel, pour nécessiter l'attention de la direction¹². Les questions que l'auditeur de l'entité utilisatrice peut relever au cours de l'audit et souhaiter communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité utilisatrice comprennent :

- tout ~~suivi des contrôles~~ qui fait partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité et qui pourrait être mis en place par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés par suite de l'obtention d'un rapport de type 1 ou de type 2 ;

[...]

Norme ISA 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 en 2019)¹⁰⁵ 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 :

¹⁰⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

- 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

- 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 d'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 visant à 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 prévoit de tester 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~~ prévoit de tester 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 dépendent ~~ont 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 relatifs 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 significative, solde de compte significatif et information ~~fournie à fournir significative, dès lors qu'ils sont significatifs~~. (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 concerne 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'audit¹⁰⁶ :
- 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)

¹⁰⁶ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

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 ;
 - ~~renforcer la supervision~~ modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, 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~~ d'anomalies significatives. 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'auditeur n'a pas identifié de risque pour lequel des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés et donc qu'il n'est pas tenu de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Ainsi, il se peut que l'auditeur ne prévoie pas de tester 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.

L'auditeur n'est pas tenu de concevoir ni de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un risque d'anomalies significatives évalué qui se situe à un niveau suffisamment faible. Néanmoins, ainsi que l'exige le paragraphe 18, indépendamment de la stratégie retenue et de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information ~~fournie~~ à fournir significative, ~~dès lors qu'ils sont significatifs~~.

- 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 en 2019) 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 en se demandant comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies¹⁰⁷. 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 certains~~ parce que l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, et que l'auditeur qu'il 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.

¹⁰⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 31 et 34.

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 :
- 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 bénéfices, 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 efficace 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 qu'il a

prévu de tester. Lorsque des contrôles substantiellement différents ont été appliqués à divers moments de la période audité, 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 assertions¹⁰⁸. 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.

¹⁰⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 3330.

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 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 auditée, 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 530¹⁰⁹ 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

¹⁰⁹ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

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.~~

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 d'anomalies significatives 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 connexes découlant du recours à l'informatique – risques qu'il a identifiés en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹¹⁰ –, afin de disposer d'une base pour la conception de procédures d'audit supplémentaires permettant de répondre à son évaluation du risque d'anomalies significatives. Ces procédures supplémentaires peuvent notamment servir à déterminer :

- si les risques connexes découlant du recours à l'informatique 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 visant à répondre aux risques connexes découlant du recours à l'informatique. Lorsqu'il y en a, l'auditeur peut identifier ces contrôles (s'il ne l'a pas déjà fait), puis en évaluer la conception, déterminer s'ils ont été mis en place et en tester 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

¹¹⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 c)i).

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, en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019), du fait qu'ils assurent l'efficacité du fonctionnement de contrôles 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 significative, chaque solde de compte significatif et chaque information fournie à fournir significative, ~~dès lors qu'ils sont significatifs, 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, mais qui a été identifié comme étant significatif en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹¹¹.

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 interne, notamment la possibilité de ~~son~~ leur contournement par la direction.

A42a. Il n'est pas obligatoire de tester toutes les assertions relatives à une catégorie d'opérations significative, à un solde de compte significatif ou à une information à fournir significative. Lors de la conception des procédures de corroboration à mettre en œuvre, la prise en compte des assertions pour lesquelles il y a une possibilité raisonnable qu'une anomalie, si elle venait à se produire, soit significative, 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 520¹¹² 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~~ que l'auditeur prévoit de tester, 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.

¹¹¹ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 36.

¹¹² Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

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 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 500¹¹³.

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. De telles considérations peuvent influencer sur la décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de confirmation externe.

¹¹³ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 10.

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 ~~d'information 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 en 2019) donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur¹¹⁴.

- 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 système de contrôle interne, le degré de disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les méthodes et la technologie techniques d'audit employées au cours de l'audit.

Norme ISA 500, *Éléments probants*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 6)

- A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures 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 l'audit précédent des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations~~ évalué si, en tant qu'éléments probants pour l'audit en cours, ces informations demeurent pertinentes et fiables) 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

¹¹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 5334.

ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. 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'information (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est une information en elle-même pour l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.

[...]

Procédures d'audit permettant l'obtention d'éléments probants

[...]

Observation physique

A17. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. L'observation par l'auditeur de la prise d'inventaire effectuée par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution des ~~activités de contrôles~~ en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais elle comporte des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait d'être observé peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécuté. Pour des indications supplémentaires sur l'observation de la prise d'inventaire, voir la norme ISA 501.

[...]

Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Stocks

Présence à la prise d'inventaire physique (Réf. : alinéa 4 a))

[...]

Évaluation des instructions et des procédures établies par la direction (Réf. : sous-alinéa 4 a))

A4. Parmi les points à prendre en considération lors de l'évaluation des instructions et des procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle de la prise d'inventaire physique de l'entité, il y a notamment le fait qu'elles prévoient ou non, par exemple :

- ~~l'application a mise en œuvre d'activités~~ de contrôles appropriées, en ce qui concerne entre autres la collecte des feuilles de comptage utilisées, le retour avec explications des feuilles de comptage inutilisées et les procédures de comptage et de recomptage ;

[...]

Norme ISA 530, *Sondages en audit*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

Conception du sondage (Réf. : par. 6)

[...]

- A7. Lors de la prise en considération des caractéristiques d'une population, dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur effectue une évaluation du taux d'écart attendu en se fondant sur sa compréhension des contrôles ~~pertinents~~ ou sur l'examen d'un petit nombre d'éléments de la population. Il s'appuie sur cette évaluation pour concevoir le sondage et décider de la taille de l'échantillon. [...]

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. A11)

Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles

Pour déterminer la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur peut tenir compte des facteurs qui suivent. Ces facteurs doivent être considérés dans leur ensemble et, pour leur application, il est présumé que l'auditeur ne modifie pas la nature ni le calendrier des tests des contrôles, ni la stratégie concernant les procédures de corroboration qu'il a adoptée en réponse à son évaluation des risques.

Facteur 1 Augmentation de la mesure dans laquelle l'auditeur tient compte, pour son évaluation des risques, des tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles qu'il prévoit de faire. ~~pertinents pour son évaluation des risques~~

[...]

Norme ISA 550, *Parties liées*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

[...]

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec des parties liées

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 12)

A9. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent notamment porter sur les sujets suivants :

- [...]
- l'importance que la direction et les responsables de la gouvernance attachent à l'identification, au traitement comptable approprié et à la communication des relations et opérations avec les parties liées (lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées), et le risque connexe de contournement des contrôles pertinents par la direction.

[...]

L'identité des parties liées à l'entité (Réf. : alinéa 13 a))

[...]

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 en 2019) afin d'obtenir des informations sur la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété, sa structure de gouvernance et son modèle d'entreprise.

- ~~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.

[...]

Considérations propres aux petites entités

A20. Les ~~activités de contrôles~~ des petites entités tendent à être moins formalisées et il peut arriver que celles-ci n'aient pas de processus documentés pour traiter les relations et opérations avec les parties liées. Un propriétaire exploitant peut atténuer certains des risques découlant des opérations avec les parties liées, ou au contraire potentiellement les accroître, de par sa participation active à l'ensemble des principaux aspects de ces opérations. Dans de telles entités, l'auditeur peut acquérir une compréhension des relations et opérations avec des parties liées ainsi que des contrôles qui peuvent

exister à leur égard en combinant les demandes d'informations auprès de la direction avec d'autres procédures, comme l'observation des activités de surveillance et de revue menées par la direction et l'inspection de la documentation pertinente disponible.

[...]

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

A28. 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 identifiées 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.

[...]

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées (Réf. : par. 20)

[...]

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 ~~pertinents~~¹¹⁵, 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.

[...]

¹¹⁵ Norme ISA 330, alinéa 8 b).

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus précisément, elle comporte des exigences et des indications sur l'application des normes ISA 315 (révisée en 2019)¹¹⁶, ISA 330¹¹⁷, ISA 450¹¹⁸ et ISA 500¹¹⁹, ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes. Elle contient également des exigences et des indications relatives à l'évaluation des anomalies présentes dans les estimations comptables et les informations y afférentes, et à l'évaluation des indices d'un parti pris possible de la direction.

Nature des estimations comptables

2. Les estimations comptables sont de nature très variable et doivent être établies par la direction pour les montants en numéraire qui ne sont pas directement observables. L'évaluation de ces montants comporte une incertitude d'estimation, qui reflète les limites inhérentes aux connaissances ou aux données – limites dont découlent nécessairement une part de subjectivité et une variabilité des résultats de l'évaluation. Le processus d'établissement d'estimations comptables consiste à choisir et à appliquer une méthode en fonction d'hypothèses et de données, ce qui nécessite de la direction qu'elle exerce son jugement et peut rendre l'évaluation complexe. Les incidences de la complexité, de la subjectivité et des autres facteurs de risque inhérent sur l'évaluation de ces montants en numéraire influent sur leur vulnérabilité aux anomalies. (Réf. : par. A1 à A6 et Annexe 1)
3. La présente norme ISA s'applique à toutes les estimations comptables. Cela dit, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA dépendront de l'incertitude d'estimation et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'y rattachant. Il arrive que des estimations comptables comportent par nature une incertitude d'estimation très faible, et que le degré de complexité et de subjectivité de leur établissement soit aussi très faible. Pour ces estimations comptables, les procédures d'évaluation des risques et les procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA ne devraient pas être très poussées. Si, au contraire, le degré d'incertitude d'estimation, de complexité ou de subjectivité est très élevé, on peut s'attendre à ce que les procédures soient beaucoup plus poussées. La présente norme ISA donne des indications sur la façon d'en adapter les exigences. (Réf. : par. A7)

¹¹⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*.

¹¹⁷ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

¹¹⁸ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

¹¹⁹ Norme ISA 500, *Éléments probants*.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

4. La ~~présente~~ norme ISA 315 (révisée en 2019) exige que le risque inhérent soit évalué séparément ~~en ce qui concerne les~~ lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ~~identifiés~~ au niveau des assertions¹²⁰ ~~liés aux estimations comptables~~. Dans le contexte de la norme ISA 540 (révisée), ~~et s~~ Selon la nature de l'estimation comptable, il se peut que l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, ainsi que leurs interrelations, aient une incidence sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative. Comme il est expliqué dans la norme ISA 200¹²¹, 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~~ concernés que pour d'autres. L'évaluation du risque inhérent dépend donc de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la probabilité ou l'ampleur d'une anomalie, et s'inscrit sur une échelle appelée « échelle de risque inhérent » ~~dans la présente norme ISA~~. (Réf. : par. A8, A9, A65 et A66, et Annexe 1)
5. La présente norme ISA renvoie aux exigences pertinentes des normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 330, et fournit des indications connexes, pour souligner l'importance des décisions que prend l'auditeur quant aux contrôles liés aux estimations comptables, notamment lorsqu'il :
 - détermine s'il existe des contrôles ~~pertinents pour l'audit~~ qui doivent être identifiés selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur étant tenu d'évaluer la conception de ces contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place ;
 - décide de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~.
6. La ~~présente~~ norme ISA 315 (révisée en 2019) exige aussi que le risque lié au contrôle soit évalué séparément lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ~~liés aux estimations comptables~~. Lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle, l'auditeur se demande si les procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre impliquent qu'il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. ~~S'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement~~ l'auditeur ne met pas en œuvre de tests des contrôles, ou qu'il ne compte pas s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il ne saurait s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour réviser à la baisse son l'évaluation du risque lié au contrôle doit faire en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives correspond à l'évaluation du risque inhérent ~~au niveau des assertions en ce qui concerne une assertion particulière~~¹²². (Réf. : par. A10)
7. La présente norme ISA souligne que les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (notamment, s'il y a lieu, les tests des contrôles) doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et prendre en compte l'effet d'un ou de plusieurs facteurs de risque inhérent et l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle.
8. L'exercice de l'esprit critique à l'égard des estimations comptables est influencé par la prise en compte, par l'auditeur, des facteurs de risque inhérent, et son importance s'accroît lorsque les estimations comptables comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation, ou sont fortement touchées par la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. De même,

¹²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 31.

¹²¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A40.

¹²² Norme ISA 530, *Sondages en audit*, Annexe 3.

l'exercice de l'esprit critique est important dans les cas où la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraudes, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, est particulièrement grande. (Réf. : par. A11)

[...]

Objectif

[...]

Définitions

[...]

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

13. Lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et y compris du système de contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹²³, l'auditeur doit acquérir une compréhension des points indiqués ci-après en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité. Les procédures qu'il met en œuvre afin d'acquérir cette compréhension doivent être suffisantes pour lui permettre d'obtenir des éléments probants qui fourniront une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et au niveau des assertions. (Réf. : par. A19 à A22)

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable

- a) Les opérations de l'entité et les autres événements ~~et~~ situations pouvant nécessiter la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes dans les états financiers, ou entraîner des changements dans ces estimations. (Réf. : par. A23)
- b) Les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables (notamment les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation à utiliser, ainsi que les exigences connexes en matière de présentation et d'informations à fournir) et leur application 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 opérations et les autres événements et situations~~ la possibilité que les assertions comportent des anomalies. (Réf. : par. A24 et A25)
- c) Les facteurs réglementaires pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité, y compris, s'il y a lieu, les cadres réglementaires relatifs au contrôle prudentiel. (Réf. : par. A26)
- d) La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité, selon sa compréhension des points mentionnés aux alinéas a) à c) ci-dessus. (Réf. : par. A27)

¹²³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 3, 5, 6, 9, 11, 12, 15 à 17, 20 et 21 à 27.

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

- e) La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance que l'entité exerce sur le processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables. (Réf. : par. A28 à A30)
- f) La manière dont la direction détermine et applique les compétences ou les connaissances spécialisées que nécessitent les estimations comptables, et identifie le besoin de recourir à un expert de son choix. (Réf. : par. A31)
- g) La manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre. (Réf. : par. A32 et A33)
- h) Le système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, notamment :
 - i) ~~le cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux estimations comptables et des informations y afférentes pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes les catégories d'opérations, les événements et les situations qui sont importants par rapport aux états financiers et qui nécessitent la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes, ou entraînent des changements dans ces estimations ou informations;~~ (Réf. : par. A34 et A35)
 - ii) pour ces estimations comptables et les informations y afférentes, la manière dont la direction :
 - a. identifie les méthodes, les hypothèses et les sources de données pertinentes qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable, et détermine la nécessité de les modifier, ce qui comprend la façon dont elle : (Réf. : par. A36 et A37)
 - i. choisit ou conçoit, et applique les méthodes, y compris en ce qui concerne l'utilisation de modèles, (Réf. : par. A38 et A39)
 - ii. choisit les hypothèses à utiliser, en tenant compte des autres hypothèses possibles, et identifie celles qui sont importantes, (Réf. : par. A40 à A43)
 - iii. choisit les données à utiliser, (Réf. : par. A44)
 - b. acquiert une compréhension du degré d'incertitude d'estimation, notamment par la prise en compte de la fourchette des résultats possibles de l'évaluation, (Réf. : par. A45)
 - c. répond à l'incertitude d'estimation, notamment la manière dont elle choisit l'estimation ponctuelle et les informations y afférentes à inclure dans les états financiers. (Réf. : par. A46 à A49)
 - i) Les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle »¹²⁴ ~~pertinentes pour l'audit~~ qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction dont il est question au sous-alinéa 13 h)ii). (Réf. : par. A50 à A54)

¹²⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéas 26 a)i) à iv).

- j) La manière dont la direction examine le dénouement des estimations comptables antérieures et donne suite aux résultats de cet examen.

14. L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables antérieures ou, s'il y a lieu, leur révision subséquente, afin qu'il lui soit plus facile d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives pour la période considérée. Lorsqu'il détermine la nature et l'étendue de cet examen, l'auditeur doit tenir compte des caractéristiques des estimations comptables. Cet examen n'a pas pour objet de remettre en cause les jugements portés quant aux estimations comptables des périodes précédentes qui étaient appropriés compte tenu des informations disponibles au moment où ils ont été portés. (Réf. : par. A55 à A60)

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

16. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes et, ce faisant, évalue séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹²⁵, l'auditeur doit ~~procéder à une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle~~. L'auditeur doit tenir compte de ce qui suit pour l'identification des risques d'anomalies significatives et pour l'évaluation du risque inhérent : (Réf. : par. A64 à A71)

- a) le degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables ; (Réf. : par. A72 à A75)
- b) la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur : (Réf. : par. A76 à A79)
 - i) le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données pour l'établissement des estimations comptables,
 - ii) le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

17. L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués conformément au paragraphe 16¹²⁶. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit identifier les contrôles qui répondent ~~acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport~~ à ce risque¹²⁷, puis évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place¹²⁸. (Réf. : par. A80)

[...]

19. Comme l'exige la norme ISA 330¹²⁹, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests à l'égard des 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 :

¹²⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 25 et 26³¹ et 34.

¹²⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 32²⁷.

¹²⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a))paragraphe 29.

¹²⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 a).

¹²⁹ Norme ISA 330, paragraphe 8.

- a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ;
- b) les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

En ce qui concerne les estimations comptables, les tests mis en œuvre par l'auditeur à l'égard de ces contrôles doivent être adaptés aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives. 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 contrôles¹³⁰. (Réf. : par. A85 à A89)

[...]

Autres considérations liées aux éléments probants

30. Pour obtenir des éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, quelles que soient les sources des informations devant servir d'éléments probants, l'auditeur doit se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 500.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert choisi par la direction, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent l'aider à évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément à l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500. Dans le cadre de l'évaluation des travaux de l'expert choisi par la direction, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont influencés par l'évaluation, par l'auditeur, de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, par sa compréhension de la nature des travaux effectués par l'expert, et par le niveau de ses connaissances dans le domaine d'expertise de l'expert. (Réf. : par. A126 à A132)

[...]

Documentation

39. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit¹³¹ : (Réf. : par. A149 à A152)
- a) les éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne par rapport aux estimations comptables ;
 - b) le lien entre les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions¹³², compte tenu des raisons (qu'elles aient trait au risque inhérent ou au risque lié au contrôle) qui sous-tendent cette évaluation ;
 - c) la ou les mesures qu'il a appliquées dans les cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre ;
 - d) les indices d'un parti pris possible de la direction relativement aux estimations comptables, le cas échéant, et son évaluation des incidences sur l'audit conformément au paragraphe 32 ;

¹³⁰ Norme ISA 330, paragraphe 9.

¹³¹ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6, A7 et A10.

¹³² Norme ISA 330, alinéa 28 b).

- e) les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Nature des estimations comptables (Réf. : par. 2)

Exemples d'estimations comptables

[...]

Méthodes

A2. Une méthode est une technique d'évaluation que la direction utilise pour établir une estimation comptable selon la base d'évaluation exigée. Par exemple, l'une des méthodes reconnues aux fins de l'établissement d'estimations comptables liées à des opérations dont le paiement est fondé sur des actions consiste à déterminer le prix théorique d'une option d'achat au moyen de la formule d'évaluation des options de Black-Scholes. Une méthode se met en œuvre au moyen d'un outil ou d'un procédé de calcul – qu'on appelle parfois un modèle –, et implique l'utilisation d'hypothèses et de données ainsi que la prise en compte d'un ensemble de liens entre elles.

Hypothèses et données

A3. Les hypothèses impliquent de porter des jugements, à partir des informations disponibles, sur des éléments comme le choix d'un taux d'intérêt ou d'un taux d'actualisation, ou sur des situations ou événements futurs. La direction peut choisir une hypothèse parmi un éventail de possibilités appropriées. Les hypothèses élaborées ou retenues par un expert choisi par la direction deviennent celles de la direction lorsque celle-ci les utilise pour établir une estimation comptable.

A4. Dans la présente norme ISA, le terme « données » s'entend d'informations qui peuvent être obtenues au moyen d'une observation directe ou auprès d'une partie extérieure à l'entité. Les informations obtenues par l'application, à des données, de techniques analytiques ou de techniques d'interprétation sont appelées « données dérivées » lorsque les techniques en question ont un fondement théorique solide et que, par conséquent, elles font appel dans une moindre mesure au jugement de la direction. Autrement, ces informations constituent des hypothèses.

A5. Voici quelques exemples de données :

- les prix convenus lors d'opérations sur le marché ;
- la durée de fonctionnement d'une machine ou le nombre d'unités produites par celle-ci ;
- les prix historiques ou d'autres modalités contractuelles, par exemple, le taux d'intérêt, le calendrier de paiement ou l'échéance stipulés dans un contrat de prêt ;
- les informations prospectives, par exemple les prévisions de conjoncture économique ou de résultats obtenues auprès d'une source d'informations externe ;
- un taux d'intérêt futur déterminé au moyen de techniques d'interpolation à partir des taux d'intérêt à terme (données dérivées).

A6. Les données peuvent provenir d'une grande variété de sources. Par exemple, elles peuvent être :

- générées en interne ou en externe ;
- produites par un système qui fait partie ou non du grand livre général et des livres auxiliaires ;
- observables dans des contrats ;
- observables dans des prises de position législatives ou réglementaires.

Adaptabilité (Réf. : par. 3)

A7. Les paragraphes A20 à A22, A63, A67 et A84, notamment, donnent des indications sur la façon d'adapter les exigences de la présente norme ISA.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

Facteurs de risque inhérent (Réf. : par. 4)

A8. Les facteurs de risque inhérent sont elles caractéristiques de situations ou d'événements ou situations ayant qui peuvent avoir 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, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, avant prise en considération des contrôles¹³³. L'Annexe 1 explique de façon plus détaillée la nature de ces facteurs de risque inhérent, ainsi que leurs interrelations, au regard de l'établissement d'estimations comptables et de leur présentation dans les états financiers.

A9. ~~Outre l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité~~ Lorsqu'il évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions¹³⁴, l'auditeur ~~peut tenir~~ tient aussi compte de la mesure dans laquelle ~~d'autres~~ autres ~~facteurs de risque inhérent (autre que l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité) mentionnés dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'influent sur la possibilité que les assertions portant sur des estimations comptables comportent des anomalies~~. Voici des exemples de tels facteurs de risque inhérents significatives, notamment la mesure dans laquelle les estimations comptables sont touchées par :

- des changements de nature ou de circonstances qui concernent des éléments pertinents des états financiers ou des exigences du référentiel d'information financière applicable et qui sont susceptibles de nécessiter une modification de la méthode, des hypothèses ou des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables ;
- la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, lors de l'établissement des estimations comptables ;
- l'incertitude, autre que l'incertitude d'estimation.

Risque lié au contrôle (Réf. : par. 6)

A10. Lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), il est important que l'auditeur tienne compte de du fait qu'il prévoit ou non de

¹³³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 f).

¹³⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 31.

~~tester l'efficacité de la conception du fonctionnement des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer et de la mesure dans laquelle les contrôles répondent à l'évaluation des risques inhérents au niveau des assertions. Lorsque l'auditeur se demande s'il doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, L'son~~ évaluation de l'efficacité de la conception et la vérification de la mise en place des contrôles lui permettent à l'auditeur de fonder son attente quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles – attente qui lui servira à ~~déterminer s'il y a lieu de tester les~~ planifier ses tests des contrôles.

Esprit critique (Réf. : par. 8)

[...]

Notion de « caractère raisonnable » (Réf. : par. 9 et 35)

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

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 (Réf. : par. 13)

A19. Selon les paragraphes 19 à 2744 à 24 de la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur doit acquérir une compréhension de certains points concernant l'entité et son environnement, le référentiel d'information financière applicable et le système de y compris son contrôle interne de l'entité. Les exigences du paragraphe 13 de la présente norme ISA visent plus précisément les estimations comptables et s'ajoutent aux exigences générales de la norme ISA 315 (révisée en 2019).

Adaptabilité

A20. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'auditeur met en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système y compris de son contrôle interne de l'entité, par rapport aux estimations comptables, peuvent dépendre à des degrés divers de la mesure dans laquelle chacun des points s'applique dans les circonstances. Par exemple, il peut y avoir, pour une entité donnée, peu d'opérations ou d'autres événements ou situations rendant nécessaire l'établissement d'estimations comptables, et il se peut que les obligations d'information financière applicables soient simples à remplir et qu'il n'existe pas de facteurs réglementaires pertinents. En outre, il se peut que l'établissement des estimations comptables ne nécessite pas de porter des jugements importants et que ce processus soit simple. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables ne soient touchées que dans une moindre mesure par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, et que les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » pertinents pour l'audit soient peu nombreux. Le cas échéant, les procédures d'identification et d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur seront probablement moins poussées et pourront consister principalement en des demandes d'informations à des membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées à l'égard des états financiers ~~et en~~ ; il pourrait s'agir par exemple des tests de cheminement du processus qu'a suivi la direction pour établir les estimations comptables (notamment lorsque l'auditeur évalue l'efficacité de la conception des contrôles identifiés pour ce processus et qu'il détermine si ces contrôles ont été mis en place).

- A21. À l'inverse, il se peut que l'établissement des estimations comptables nécessite que la direction porte des jugements importants, et que ce processus ne soit pas simple et implique l'utilisation de modèles complexes. De plus, l'entité peut avoir mis en place un système d'information sophistiqué et des contrôles poussés à l'égard des estimations comptables. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables soient touchées dans une plus large mesure par l'incertitude d'estimation, la subjectivité, la complexité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Le cas échéant, la nature ou le calendrier des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur ne seront probablement pas les mêmes, et ces procédures seront probablement plus poussées, que dans les circonstances mentionnées au paragraphe A20.
- A22. Les considérations suivantes peuvent être pertinentes pour les entités qui ne mènent que des activités simples, ce qui est le cas de beaucoup de petites entités :
- Il se peut que les processus pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables ne soient pas compliqués parce que les activités de l'entité sont simples ou que les estimations nécessaires comportent un faible degré d'incertitude d'estimation.
 - Il est possible que les estimations comptables soient générées hors du grand livre général et des livres auxiliaires, que leur établissement fasse l'objet de contrôles restreints et qu'il soit influencé de façon notable par le propriétaire-dirigeant. L'auditeur pourrait devoir tenir compte du rôle du propriétaire-dirigeant dans l'établissement des estimations comptables lors de l'identification des risques d'anomalies significatives et de la prise en considération du risque de parti pris de la direction.

L'entité et son environnement

Les opérations de l'entité et les autres événements ~~et~~ situations (Réf. : alinéa 13 a))

- A23. Voici des exemples de changements de circonstances susceptibles de nécessiter l'établissement ou la révision d'estimations comptables :
- l'entité s'est engagée dans de nouveaux types d'opérations ;
 - les modalités des opérations ont changé ;
 - de nouveaux événements ou de nouvelles situations se sont produits.

Les exigences du référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 13 b))

- A24. La compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable fournit à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction et, s'il y a lieu, les responsables de la gouvernance, de la manière dont la direction a appliqué les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables et de la question de savoir s'il considère que ces exigences ont été appliquées adéquatement. Cette compréhension peut également aider l'auditeur à communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'il juge qu'une pratique comptable importante, qui est par ailleurs acceptable selon le référentiel d'information financière applicable, n'est pas la plus appropriée aux circonstances de l'entité¹³⁵.

- A25. Pour acquérir cette compréhension, l'auditeur peut chercher à comprendre si :

¹³⁵ Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

- le référentiel d'information financière applicable :
 - prescrit des critères de comptabilisation ou des méthodes d'évaluation pour les estimations comptables,
 - précise les critères selon lesquels l'évaluation à la juste valeur est permise ou exigée, par exemple en fonction des intentions de la direction de mener à bien certaines actions envisagées par rapport à un actif ou à un passif,
 - précise les informations qu'il est obligatoire ou suggéré de fournir, notamment en ce qui concerne les jugements, les hypothèses ou d'autres sources d'incertitude d'estimation liée aux estimations comptables ;
- des changements dans le référentiel d'information financière applicable exigent la modification des méthodes comptables de l'entité qui concernent les estimations comptables.

Les facteurs réglementaires (Réf. : alinéa 13 c))

[...]

La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 d))

[...]

~~Les aspects du système de contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit~~

La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance (Réf. : alinéa 13 e))

A28. La compréhension qu'acquiert l'auditeur de la nature et de l'étendue de la surveillance et de la gouvernance mises en place par l'entité à l'égard du processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables peut s'avérer importante aux fins de l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹³⁶, qui exige de l'auditeur qu'il évalue :

- si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ;
- ~~si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement~~ fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la taille de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne ;
- ~~et si l'efficacité de ces autres composantes est réduite par des~~ les déficiences du contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne.

[...]

A30. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut être importante en présence d'estimations comptables :

- qui font largement appel au jugement de la direction en raison de leur subjectivité ;
- qui comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation ;

¹³⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 14 alinéa 21 a).

- dont l'établissement est complexe, par exemple parce qu'il repose largement sur le recours à l'informatique, qu'il nécessite un volume important de données, ou qu'il implique l'utilisation de plusieurs sources de données ou de plusieurs hypothèses ayant des interrelations complexes ;
- qui sont fondées sur une méthode, des hypothèses ou des données qui ont changé ou auraient dû changer par rapport aux périodes précédentes ;
- qui impliquent des hypothèses importantes.

L'application de compétences ou de connaissances spécialisées par la direction, y compris le recours aux services d'un expert de son choix (Réf. : alinéa 13 f))

[...]

Le processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 13 g))

A32. La compréhension de la manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre peut aider l'auditeur à prendre en considération les changements liés :

- aux exigences du référentiel d'information financière applicable qui concernent les estimations comptables ;
- à la disponibilité ou à la nature des sources de données qui sont pertinentes aux fins de l'établissement des estimations comptables ou qui peuvent influencer sur la fiabilité des données utilisées ;
- aux systèmes d'information ou à l'environnement informatique de l'entité ;
- au personnel clé.

A33. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction a identifié et répond à la vulnérabilité aux anomalies résultant de ses propres partis pris ou de fraudes dans le cadre de l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, se demander si et, le cas échéant, comment la direction :

- accorde une attention particulière au choix et à l'application des méthodes, des hypothèses et des données qu'elle utilise pour établir les estimations comptables ;
- fait un suivi des indicateurs clés de performance qui peuvent indiquer une performance inattendue ou incohérente par rapport à la performance historique ou prévue ou à d'autres facteurs connus ;
- identifie les motifs financiers ou autres qui pourraient entraîner des partis pris ;
- fait un suivi pour déterminer s'il est nécessaire d'apporter des changements aux méthodes, aux hypothèses importantes ou aux données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables ;
- met en place des processus appropriés de surveillance et d'examen des modèles utilisés aux fins de l'établissement des estimations comptables ;

- exige que soit consigné le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés aux fins de l'établissement des estimations comptables, ou que ces jugements fassent l'objet d'un examen indépendant.

Système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables (Réf. : sous-alinéa 13 h))

A34. Les catégories d'opérations importantes, les événements importants et les situations importantes auxquels s'applique l'alinéa 13 h) sont les mêmes que ceux, liés aux estimations comptables et aux informations y afférentes, qui sont visés par ~~les~~ alinéas 1825 a) et d) de la norme ISA 315 (révisée en 2019). Pour acquérir une compréhension du système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes ou, au contraire, d'opérations non récurrentes ou inhabituelles ;
- la manière dont le système d'information permet d'assurer l'exhaustivité des estimations comptables et des informations y afférentes, en particulier dans le cas des estimations comptables liées aux passifs.

A35. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur découvre des catégories d'opérations, des événements ou des situations qui nécessitent des estimations comptables et la fourniture d'informations y afférentes, mais qui n'ont pas été identifiés par la direction. La norme ISA 315 (révisée en 2019) traite des circonstances où l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, et notamment de la ~~détermination de l'existence ou non d'une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le~~ prise en compte des conséquences sur son appréciation du processus d'évaluation des risques par l'entité¹³⁷.

- Identification par la direction des méthodes, des hypothèses et des sources de données pertinentes (Réf. : division 13 h)ii)a.)

[...]

Méthodes (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.i.)

[...]

Modèles

A39. La direction peut concevoir et mettre en place des contrôles portant précisément sur les modèles utilisés aux fins de l'établissement d'estimations comptables, qu'il s'agisse de modèles élaborés par la direction ou de modèles externes. Lorsque le modèle lui-même comporte un degré élevé de complexité ou de subjectivité, comme ce peut être le cas par exemple d'un modèle d'évaluation des pertes de crédit attendues ou d'un modèle servant à déterminer la juste valeur à partir de données d'entrée de niveau 3, il se peut que les contrôles qui répondent à cette complexité ou subjectivité soient. De même, la complexité du modèle fait augmenter la probabilité que les contrôles visant à assurer l'intégrité des données soient des contrôles identifiés en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019) ~~pertinents pour l'audit~~. Pour acquérir une compréhension du modèle et des ~~activités~~

¹³⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~paragraphe~~ alinéa 4322 b).

~~de contrôles identifiés s'y rapportant pertinentes pour l'audit,~~ l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- comment la direction détermine la pertinence et l'exactitude du modèle ;
- si le modèle fait l'objet d'une validation, ou d'un contrôle a posteriori, et s'il est validé avant utilisation puis à intervalles réguliers pour qu'on puisse déterminer s'il est toujours adapté à son objectif. Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
 - de la robustesse théorique du modèle,
 - de la rigueur mathématique du modèle,
 - de l'exactitude et de l'exhaustivité des données, ainsi que du caractère approprié des données et des hypothèses utilisées dans le modèle ;
- comment les modifications ou les ajustements appropriés sont apportés au modèle en temps opportun pour refléter l'évolution des conditions de marché ou d'autres facteurs, et s'il existe des politiques appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle ;
- si des ajustements (par exemple, ceux qui découlent de l'application, dans certains secteurs d'activité, de l'approche par superposition) sont apportés aux données de sortie du modèle, et si ces ajustements sont appropriés dans les circonstances et respectent les exigences du référentiel d'information financière applicable. Lorsque les ajustements ne sont pas appropriés, ils peuvent constituer des indices d'un parti pris possible de la direction ;
- si le modèle fait l'objet d'une documentation adéquate, notamment en ce qui concerne les applications visées, les limites, les paramètres clés, les données et hypothèses requises, les résultats des validations effectuées, ainsi que la nature et le fondement des ajustements apportés aux données de sortie.

Hypothèses (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.ii.)

[...]

Données (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.iii.)

A44. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction choisit les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- la nature et la source des données, y compris les informations provenant de sources d'informations externes ;
- la manière dont la direction évalue si les données sont appropriées ;
- l'exactitude et l'exhaustivité des données ;
- la cohérence des données avec celles utilisées lors des périodes précédentes ;
- le degré de complexité des systèmes applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique servant à utilisés pour l'obtention et le au traitement des données, notamment quand le volume de données à traiter est important ;

- la manière dont les données sont obtenues, transmises et traitées et dont leur intégrité est maintenue.

Manière dont la direction acquiert une compréhension de l'incertitude d'estimation et y répond (Réf. : divisions 13 h)ii)b. et c.)

[...]

~~Les activités de c~~Contrôles pertinents pour l'audit identifiés qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction (Réf. : alinéa 13 i))

A50. C'est au processus de la direction qui est mentionné au sous-alinéa 13 h)ii) que se rapporte le jugement que pose l'auditeur lorsqu'il identifie les ~~contrôles pertinents pour l'audit de la composante~~ « activités de contrôle » et qu'il établit, par le fait même, la nécessité d'en évaluer la conception et de déterminer s'ils ont été mis en place. ~~Selon la complexité de l'estimation comptable, il se peut que l'auditeur n'identifie pas d'activités de contrôles pertinents pour chacun des éléments aspects~~ mentionnés au sous-alinéa 13 h)ii).

A51. ~~Pour acquérir une compréhension des activités de~~ Lorsqu'il identifie les contrôles pertinents pour l'audit, évalue leur conception et détermine s'ils ont été mis en place, l'auditeur peut prendre en considération :

- la manière dont la direction détermine le caractère approprié des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, notamment quand elle a recours à une source d'informations externe ou à des données qui ne proviennent ni du grand livre général ni des livres auxiliaires ;
- l'examen et l'approbation par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance des estimations comptables ainsi que des hypothèses et des données utilisées aux fins de leur établissement ;
- la séparation des tâches permettant d'assurer que les personnes qui ont la responsabilité d'établir les estimations comptables ne sont pas les mêmes que celles qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes. L'auditeur se demande notamment si la nature de l'entité et de ses produits ou services a été prise en compte de façon appropriée dans la répartition des responsabilités. Par exemple, dans le cas d'une grande institution financière, une bonne façon de séparer les tâches pourrait consister à établir une fonction indépendante qui serait chargée d'établir et de valider l'estimation de la juste valeur des produits financiers de l'entité et qui serait dotée d'un personnel dont la rémunération n'est pas liée à ces produits ;
- l'efficacité de la conception des ~~activités de~~ contrôles. Il est généralement plus difficile pour la direction de concevoir des contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation, de façon à prévenir, ou à détecter et corriger, efficacement les anomalies significatives, que de concevoir des contrôles qui répondent à la complexité. Il se peut que les contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation doivent comporter davantage d'éléments manuels, lesquels sont moins fiables que les contrôles automatisés étant donné qu'il est plus facile pour la direction d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner. L'efficacité de la conception des contrôles qui répondent à la complexité peut varier en fonction des raisons et de la nature de cette complexité. Par exemple, il peut être

plus facile de concevoir des contrôles efficaces lorsque ceux-ci se rapportent à une méthode qui est couramment utilisée ou à l'intégrité des données.

A52. Lorsque la direction a recours à l'informatique dans une large mesure pour établir une estimation comptable, il est probable que les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » pertinents pour l'audit comprennent les contrôles généraux informatiques et des contrôles ~~des applications du traitement de l'information~~. Ces contrôles peuvent répondre aux risques liés :

- au fait que les applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement système informatique aient ou non la capacité de traiter d'importants volumes de données et au caractère approprié ou non de sa leur configuration pour cet usage ;
- aux calculs complexes que nécessite l'application d'une méthode. Lorsque plusieurs applications informatiques systèmes sont nécessaires pour le traitement d'opérations complexes, des rapprochements réguliers sont effectués entre ces applications systèmes, en particulier quand ~~les systèmes celles-ci~~ n'ont pas d'interfaces automatisées ou qu'~~ils elles~~ sont susceptibles de faire l'objet d'interventions manuelles ;
- au fait que la conception et le calibrage des modèles font ou non l'objet d'évaluations périodiques ;
- à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'extraction des données relatives aux estimations comptables des comptes de l'entité ou de sources d'informations externes ;
- aux données, ce qui comprend l'exhaustivité et l'exactitude du flux des données transitant par le système d'information de l'entité, le caractère approprié de toute modification des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, ainsi que le maintien de l'intégrité et de la sécurité des données ;
- au traitement ou à l'enregistrement des données, lorsque la direction a recours à des sources d'informations externes ;
- au fait que la direction s'est dotée ou non de contrôles sur l'accès aux différents modèles, leur modification et leur maintenance, afin de conserver une piste d'audit fiable pour les versions approuvées des modèles et d'empêcher qu'on puisse accéder à ces modèles ou les modifier sans autorisation ;
- à la présence ou à l'absence de contrôles appropriés à l'égard du transfert d'informations relatives aux estimations comptables dans le grand livre général, notamment sur les écritures de journal.

A53. Dans certains secteurs, comme ceux des banques et de l'assurance, il se peut que le terme « gouvernance » soit employé pour décrire des activités faisant partie de l'environnement de contrôle, du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité suivi des contrôles ou d'autres composantes du système de contrôle interne, qui sont décrites dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹³⁸.

¹³⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A77Annexe 3.

- A54. Lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, les travaux de celle-ci peuvent être particulièrement utiles à l'auditeur. En effet, ces travaux peuvent l'aider à acquérir une compréhension :
- de la nature et de l'étendue de l'utilisation des estimations comptables par la direction ;
 - de la conception et de la mise en place des ~~activités de~~ contrôles visant à répondre aux risques liés aux données, aux hypothèses et aux modèles servant à établir les estimations comptables ;
 - des aspects du système d'information de l'entité qui génère les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables ;
 - de la manière dont les nouveaux risques liés aux estimations comptables sont identifiés, évalués et gérés.

Examen du dénouement ou de la révision d'estimations comptables antérieures (Réf. : par. 14)

[...]

- A58. Selon l'évaluation antérieure qu'a faite l'auditeur des risques d'anomalies significatives, par exemple s'il détermine que le risque inhérent est plus élevé en ce qui a trait à un ou à plusieurs risques d'anomalies significatives, il peut juger nécessaire de procéder à un examen rétrospectif plus détaillé. Dans le cadre d'un tel examen, l'auditeur pourra, par exemple, porter une attention particulière – dans la mesure où cela est faisable en pratique – à l'incidence des hypothèses importantes et des données qui ont servi à établir les estimations comptables antérieures. À l'inverse, pour les estimations comptables découlant de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes, par exemple, l'auditeur peut juger que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre aux fins de l'examen peuvent se limiter à des procédures analytiques.
- A59. L'objectif d'évaluation, en ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur et d'autres estimations comptables – qui sont fondées sur les conditions existant à la date d'évaluation –, implique des perceptions de valeur à un moment précis, perceptions qui peuvent changer considérablement et rapidement selon l'évolution de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités. C'est pourquoi l'auditeur peut orienter l'examen de manière à obtenir des informations pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, dans certains cas, il se peut que la compréhension des changements dans les hypothèses des intervenants du marché qui ont eu une incidence sur le dénouement d'estimations comptables en juste valeur d'une période précédente ait peu de chances de fournir des éléments probants pertinents. En pareils cas, des éléments probants peuvent être obtenus par l'acquisition d'une compréhension du dénouement des hypothèses (par exemple des projections des flux de trésorerie) et de l'efficacité du processus d'estimation suivi par la direction dans le passé, éléments probants qui étayeront l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée.
- A60. Un écart entre une estimation comptable comptabilisée dans les états financiers de la période précédente et son dénouement n'est pas nécessairement un indice d'anomalie dans les états financiers de la période précédente. Toutefois, un tel écart peut indiquer une anomalie si, par exemple, il découle du fait que la direction n'a pas tenu compte d'informations dont elle disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient obtenues et prises en considération par la direction

au regard du référentiel d'information financière applicable¹³⁹. Un tel écart peut remettre en cause le processus suivi par la direction pour la prise en considération des informations aux fins de l'établissement des estimations comptables. En conséquence, l'auditeur peut réévaluer les tests prévus des contrôles connexes, le cas échéant, et l'évaluation du risque lié au contrôle s'y rapportant ~~et~~ déterminer que des éléments probants plus convaincants doivent être obtenus quant à cette question. De nombreux référentiels d'information financière donnent des indications sur la manière de distinguer, parmi les changements dans les estimations comptables, ceux qui constituent des anomalies et ceux qui n'en constituent pas, ainsi que sur le traitement comptable à appliquer dans chaque cas.

Compétences ou connaissances spécialisées (Réf. : par. 15)

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 4 et 16)

A64. Il importe de procéder à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liées aux estimations comptables pour toutes les estimations comptables, c'est-à-dire non seulement pour celles qui sont comptabilisées dans les états financiers, mais aussi pour celles incluses dans les notes des états financiers.

A65. Selon le paragraphe A42 de la norme ISA 200, en général, dans les normes ISA, on parle de « risques d'anomalies significatives » ; ~~on ne traite pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Toutefois, la présente~~ La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle afin d'établir une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions¹⁴⁰, y compris les risques importants, qui sont liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 330¹⁴⁴.

A66. Pour identifier les risques d'anomalies significatives et évaluer le risque inhérent lié aux estimations comptables selon la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴², l'auditeur doit tenir compte de la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par des facteurs de risque inhérent ayant une incidence sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies, et de la façon dont ils influent sur cette possibilité ~~l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent~~. La prise en considération des facteurs de risque inhérent peut aussi permettre à l'auditeur d'obtenir des informations qui lui serviront :

- à évaluer la probabilité et l'ampleur d'une anomalie (c.-à-d. à situer l'évaluation du risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent) ;
- à cerner les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et à s'assurer que les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre conformément au paragraphe 18 sont adaptées à ces raisons.

Les interrelations entre les facteurs de risque inhérent sont expliquées de façon plus détaillée à l'Annexe 1.

¹³⁹ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 14.

¹⁴⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 31 et 34.

¹⁴⁴ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

¹⁴² Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 31 a).

- A67. Les raisons qui sous-tendent l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent au niveau des assertions peuvent être attribuables à un seul ou à plusieurs facteurs de risque inhérent – incertitude d'estimation, complexité, subjectivité ou autres. Par exemple :
- (a) les estimations comptables des pertes de crédit attendues seront probablement complexes, car ces pertes ne sont pas directement observables et doivent souvent être estimées au moyen d'un modèle complexe. Le modèle peut reposer sur un ensemble complexe de données historiques et d'hypothèses au sujet d'événements futurs liés à divers scénarios propres à l'entité qui peuvent être difficiles à prédire. Il est également probable que les estimations comptables des pertes de crédit attendues comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation et qu'elles présentent une part importante de subjectivité, du fait qu'elles nécessitent de porter des jugements à l'égard des événements ou situations futurs. Des considérations similaires s'appliquent aux passifs d'assurance ;
 - (b) l'estimation comptable d'une provision pour obsolescence des stocks d'une entité ayant un large éventail de stocks peut, selon la nature des stocks, nécessiter des systèmes et des processus complexes, mais comporter de faibles degrés de subjectivité et d'incertitude d'estimation ;
 - (c) des estimations comptables peuvent ne pas être complexes, mais comporter un degré élevé d'incertitude d'estimation et requérir une grande part de jugement, comme c'est le cas, par exemple, d'une estimation comptable qui exige un jugement critique à l'égard d'un passif dont le montant dépend de l'issue d'un procès.
- A68. La pertinence et l'importance des facteurs de risque inhérent peuvent varier d'une estimation à l'autre. Par conséquent, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence moindre sur les estimations comptables simples, et que l'auditeur identifie moins de risques ou évalue que le risque inhérent se ~~situe dans~~ approche de la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent.
- A69. À l'inverse, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence accrue sur les estimations comptables complexes, et que l'auditeur évalue que le risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent. Il est alors probable que la prise en considération par l'auditeur de l'incidence des facteurs de risque inhérent aura un effet direct sur le nombre et la nature des risques d'anomalies significatives identifiés, sur l'évaluation de ces risques, et ultimement sur le caractère convaincant des éléments probants à obtenir pour répondre à l'évaluation des risques. De plus, il se peut que l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur soit particulièrement important dans le cas de ces estimations comptables.
- A70. Des événements survenus après la date de clôture peuvent fournir des informations supplémentaires pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Par exemple, il se peut qu'on prenne connaissance du dénouement d'une estimation comptable au cours de l'audit. Cela peut amener l'auditeur à évaluer ou à réévaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions¹⁴³, et ce, indépendamment de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions relatives à l'estimation comptable comportent des anomalies ~~mesure dans laquelle l'estimation comptable était touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent~~. Les

¹⁴³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 3734.

événements survenus après la date de clôture peuvent aussi influencer sur l'approche que l'auditeur choisit pour tester l'estimation comptable conformément au paragraphe 18. Par exemple, pour une simple prime à payer à certains employés en fonction d'un pourcentage de leur rémunération, l'auditeur peut conclure que la complexité ou la part de subjectivité que comporte l'établissement de l'estimation comptable sont relativement faibles, et donc évaluer que le risque inhérent au niveau des assertions se ~~situe dans~~ rapproche de la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent. Le versement des primes après la fin de la période peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

- A71. L'auditeur peut procéder à l'évaluation du risque lié au contrôle de diverses façons, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit qu'il privilégie. Le résultat de l'évaluation du risque lié au contrôle peut être exprimé à l'aide de catégories qualitatives (par exemple, risque lié au contrôle maximal, modéré ou minimal) ou en fonction des attentes de l'auditeur en ce qui concerne l'efficacité avec laquelle les contrôles répondent au risque identifié, c'est-à-dire, de son intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, si le risque lié au contrôle est établi au maximum, l'auditeur n'envisage pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, mais il envisage de le faire s'il établit le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum.

Incertitude d'estimation (Réf. : alinéa 16 a))

- A72. Pour tenir compte du degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que le référentiel d'information financière applicable exige ou non :
 - le recours, pour l'établissement des estimations comptables, à une méthode d'estimation qui comporte de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation. Par exemple, un référentiel d'information financière peut exiger l'utilisation de données d'entrée non observables,
 - l'utilisation d'hypothèses qui comportent de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation, telles que des hypothèses à long terme, l'utilisation d'hypothèses qui sont basées sur des données non observables et que la direction peut donc difficilement établir, ou l'utilisation de diverses hypothèses interreliées,
 - la fourniture d'informations sur l'incertitude d'estimation ;
- le contexte commercial. Il peut arriver que le marché dans lequel l'entité exerce ses activités traverse une période de turbulences ou de stagnation (en raison, par exemple, de fluctuations importantes des taux de change ou du ralentissement des marchés) et que les estimations comptables soient donc basées sur des données difficilement observables ;
- la possibilité (ou la faisabilité en pratique, dans la mesure où le référentiel d'information financière applicable le permet) pour la direction :
 - de prédire, avec précision et fiabilité, la valeur qui sera réalisée au titre d'une opération passée (par exemple, le montant qui sera payé en vertu d'une clause conditionnelle), ou les incidences d'événements ou de situations futurs (par exemple, le montant d'une perte de crédit future, ou le montant et le moment du règlement d'une demande d'indemnisation),

- d'obtenir des informations précises et complètes concernant une situation actuelle (par exemple, des informations sur les variables d'évaluation permettant de simuler le point de vue des intervenants du marché à la date de clôture aux fins de l'établissement d'estimations en juste valeur).
- A73. Le fait que le montant comptabilisé ou fourni à titre d'information dans les états financiers relativement à une estimation comptable soit faible ou élevé n'est pas en soi un bon indice de la possibilité que cette estimation comporte une anomalie, parce qu'il peut y avoir eu sous-évaluation, par exemple.
- A74. Dans certaines circonstances, le degré d'incertitude d'estimation peut être si élevé qu'il est impossible d'établir une estimation comptable raisonnable. Le référentiel d'information financière applicable peut alors interdire la comptabilisation d'un élément dans les états financiers ou son évaluation à la juste valeur. Dans de tels cas, il peut y avoir des risques d'anomalies significatives liés non seulement à la question de savoir s'il faut comptabiliser l'estimation comptable ou s'il faut l'évaluer à la juste valeur, mais aussi à celle de savoir si les informations fournies sont raisonnables. Le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations sur les estimations comptables de ce type et sur l'incertitude d'estimation qui leur est associée (voir les paragraphes A112, A113, A143 et A144).
- A75. Dans certains cas, l'incertitude d'estimation d'une estimation comptable peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La norme ISA 570 (révisée)¹⁴⁴ définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

Complexité ou subjectivité (Réf. : alinéa 16 b))

Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode

- A76. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :
- les besoins de la direction en matière de compétences ou de connaissances spécialisées, qui peuvent indiquer que la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables comporte une complexité inhérente et donc que ces estimations sont plus vulnérables aux anomalies significatives. Il se peut que la possibilité que les estimations comportent des anomalies significatives soit plus grande lorsque la direction a mis au point en interne un modèle et qu'elle possède relativement peu d'expérience dans ce domaine, ou qu'elle a recours à un modèle pour appliquer une méthode qui n'est pas bien connue ni communément utilisée dans le secteur d'activité ou l'environnement particulier concerné ;
 - la nature de la base d'évaluation prescrite par le référentiel d'information financière applicable, qui peut nécessiter le recours à une méthode complexe faisant appel à différentes sources de données historiques et prospectives ou à plusieurs hypothèses prévisionnelles ayant de multiples interrelations. Par exemple, lorsqu'on établit une provision pour pertes de crédit attendues, il peut être nécessaire de se fonder sur des données empiriques historiques et des hypothèses prévisionnelles pour porter des jugements sur des créances qu'on prévoit recouvrer et d'autres flux de trésorerie attendus. De même, l'évaluation d'un passif

¹⁴⁴ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

d'assurance peut exiger qu'on se fonde sur des données empiriques historiques et des tendances actuelles et prévisionnelles pour porter des jugements sur les paiements prévus au titre d'un contrat d'assurance.

- Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application des données
- A77. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application des données utilisées pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :
- la complexité du processus par lequel les données sont générées, ainsi que la pertinence et la fiabilité de la source des données. La fiabilité des données peut varier d'une source à l'autre. De plus, pour des raisons de confidentialité ou d'exclusivité, les informations permettant d'évaluer la fiabilité des données fournies, comme l'origine des données sous-jacentes utilisées ou la façon dont celles-ci ont été recueillies et traitées, ne sont pas toujours communiquées, du moins pas en totalité, par les sources externes ;
 - la complexité inhérente au maintien de l'intégrité des données. Il peut y avoir une telle complexité lorsque les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables sont volumineuses et proviennent de multiples sources ;
 - la nécessité d'interpréter des modalités contractuelles complexes. Par exemple, la détermination des entrées ou sorties de trésorerie liées aux remises accordées par des fournisseurs ou à des clients peut dépendre de modalités contractuelles très complexes dont la compréhension ou l'interprétation nécessitent une expérience ou des compétences particulières.

Mesure dans laquelle la subjectivité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données

- A78. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données sont touchés par la subjectivité, l'auditeur peut prendre en considération :
- la mesure dans laquelle le référentiel d'information financière applicable précise – ou le fait qu'il ne précise pas – les approches, concepts, techniques et facteurs d'évaluation sur lesquels baser la méthode d'estimation ;
 - l'incertitude relative aux montants ou au calendrier, notamment la durée de l'horizon prévisionnel. En raison de l'incertitude d'estimation inhérente aux montants et au calendrier, la direction est appelée à exercer son jugement pour choisir une estimation ponctuelle ; il se peut alors qu'elle fasse preuve de parti pris. Ainsi, une estimation comptable qui intègre des hypothèses prévisionnelles peut comporter un degré élevé de subjectivité et est donc vulnérable à un parti pris de la direction.

Autres facteurs de risque inhérent (Réf. : alinéa 16 b))

- A79. Le degré de subjectivité associé à une estimation comptable peut influencer sur la vulnérabilité de celle-ci aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraudes, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent. Par exemple, une estimation comptable comportant un degré élevé de subjectivité sera probablement plus vulnérable aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. En effet, il se pourrait que l'évaluation aboutisse

à une large fourchette de résultats possibles, et que la direction choisisse, à l'intérieur de cette fourchette, une estimation ponctuelle qui est inappropriée dans les circonstances ou qui est influencée indûment par un parti pris volontaire ou involontaire de sa part, ce qui donnerait lieu à une anomalie. Dans le cas d'audits récurrents, les indices d'un parti pris possible de la direction détectés au cours des audits des périodes précédentes peuvent influencer sur la planification et sur les procédures d'évaluation des risques pour la période considérée.

Risques importants (Réf. : par. 17)

A80. L'évaluation que fait l'auditeur du risque inhérent, en tenant compte de la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, l'aide à déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués.

[...]

Cas où l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents
(Réf. : par. 19)

A85. Il peut être approprié de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, notamment en ce qui concerne les risques importants, lorsque l'évaluation du risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable est touchée par un degré élevé de complexité. Lorsque l'estimation comptable comporte un degré élevé de subjectivité, et donc qu'elle fait largement appel au jugement de la direction, les limites inhérentes à l'efficacité de la conception des contrôles peuvent mener l'auditeur à mettre davantage l'accent sur les procédures de corroboration que sur les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

[...]

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre (Réf. : par. 33)

[...]

- Évaluation visant à déterminer si les estimations comptables sont raisonnables ou si elles comportent des anomalies (Réf. : par. 9 et 35)

[...]

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

Exigences

[...]

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité⁷. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :

a) [...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Définitions

[...]

Composante importante (Réf. : alinéa 9 m))

[...]

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 mission¹⁴⁵)~~. 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.

[...]

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

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

A23. La norme ISA 315 (révisée en 2019) contient des indications sur les éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il acquiert une compréhension : des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes 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 de la performance financière de l'entité¹⁴⁶. L'Annexe 2 de la présente norme ISA contient des indications sur les éléments propres aux groupes, y compris le processus de consolidation.

[...]

¹⁴⁵ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 27 à 29.

¹⁴⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes A25-A62 à A49A64 et Annexe 1.

Annexe 2

(Réf. : par. A23)

Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension

[...]

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 ;
 - [...]
 - ~~activités de contrôles~~ intégrées à un système informatique commun à toutes les composantes ou à certaines d'entre elles ;
 - ~~suivi des contrôles~~ qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par le groupe, ce qui comprend les activités de la fonction d'audit interne et les programmes d'autoévaluation ;
 - [...]

Annexe 5

(Réf. : par. A58)

Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

[...]

Questions liées à la planification des travaux de l'auditeur de la composante :

- [...]

Questions liées à la réalisation des travaux de l'auditeur de la composante :

- les constatations de l'équipe affectée à l'audit du groupe à la suite des tests des contrôles qu'elle a effectués sur un système de traitement commun à tout ou partie des composantes, et les tests des contrôles à effectuer par l'auditeur de la composante ;
- [...]

Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*

Introduction

[...]

Relation entre la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 610 (révisée en 2013)

[...]

7. La norme ISA 315 (révisée en 2019) traite de la façon dont les connaissances et l'expérience de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. La norme ISA 315 (révisée en 2019)³ explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de questions importantes susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de « fonction d'audit interne » (Réf. : par. 2 et alinéa 14 a))

[...]

- A3. De plus, en raison des menaces pour l'objectivité auxquelles font face les personnes assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne aux fins de la présente norme ISA, même si elles sont susceptibles de mettre en œuvre ~~réaliser~~ des activités de contrôles ~~de~~ pouvant faire l'objet de tests conformément à la norme ISA 330¹². C'est pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.

[...]

Évaluation de la fonction d'audit interne

[...]

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Réf. : alinéa 15 c))

- A10. L'adoption par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse à l'égard de la planification, de la réalisation, de la supervision, de la revue et de la documentation de ses activités permet de distinguer celles-ci des autres activités de contrôles ~~de~~ de suivi réalisées ~~mis en œuvre~~ au sein de l'entité.

[...]

- A21. Comme il est expliqué dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴⁷, les risques importants sont ceux qui, selon l'évaluation de l'auditeur, se situent près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque

¹⁴⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 l)-4-e).

~~inhérent exigent une attention spéciale sur le plan de l'audit et, P~~ 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 le risque d'anomalies significatives est autre que faible, 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.

[...]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix (Réf. : par. 7)

A4. L'auditeur peut juger nécessaire de faire appel à un expert pour l'assister dans ses travaux en ce qui concerne l'un ou plusieurs des aspects suivants :

- l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, ~~y compris son~~ référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ;

• [...]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Détermination des questions clés de l'audit (Réf. : par. 9 et 10)

[...]

Points à prendre en considération dans la détermination des questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Réf. : par. 9)

[...]

Aspects considérés comme présentant des risques d'anomalies significatives élevés ou à l'égard desquels des risques importants ont été identifiés conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) (Réf. : alinéa 9 a))

[...]

A20. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), un risque important s'entend d'un risque d'anomalies significatives identifié pour lequel l'évaluation du risque inhérent se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et

~~l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, exige une attention importante dans le cadre de la mission~~¹⁴⁸. 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.

[...]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Lecture et prise en considération des autres informations (Réf. : par. 14 et 15)

[...]

Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit (Réf. : alinéa 14 b))

[...]

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 et du système~~y compris de son contrôle interne de l'entité~~, acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴⁹. La norme ISA 315 (révisée en 2019) 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 d'entreprise, dont la mesure dans laquelle le recours à l'informatique y est intégré ;
- a)b) les facteurs sectoriels, et les facteurs réglementaires, ainsi que et les autres facteurs externes pertinents ;
- b) ~~la nature de l'entité ;~~
- e) ~~le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité ;~~
- d) ~~les objectifs et les stratégies de l'entité ;~~
- e)c) les mesures pertinentes qui sont utilisées par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation et l'analyse de la performance financière de l'entité ;

[...]

¹⁴⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 l)

¹⁴⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphes 14 et 12-19 à 27.

Réponse lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou que l'auditeur doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement (Réf. : par. 20)

A51. Lorsque l'auditeur lit les autres informations, il se peut qu'il prenne connaissance de nouvelles informations qui ont des conséquences sur :

- sa compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, ce qui peut indiquer la nécessité de revoir l'évaluation qu'il a faite des risques ;
- [...]

[...]

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 © Décembre 2019 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

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 de commerce et de service déposées 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.

La présente prise de position définitive, *Norme ISA 315 (révisée en 2019) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 315 (révisée en 2019)*, publiée en anglais par l'IFAC en décembre 2019, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en mars 2020, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive *Norme ISA 315 (révisée en 2019) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 315 (révisée en 2019)* a été examiné par l'IFAC, et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards*. La version approuvée de la prise de position définitive *Norme ISA 315 (révisée en 2019) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 315 (révisée en 2019)* est celle qui est publiée en langue anglaise 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 la prise de position définitive *Norme ISA 315 (révisée en 2019) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 315 (révisée en 2019)* © 2019 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de la prise de position définitive *Norme ISA 315 (révisée en 2019) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la*

publication de la norme ISA 315 (révisée en 2019) © 2020 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)

IAASB

**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