

Norme internationale d'audit (ISA)

NORME ISA 315, IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 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 published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 315
IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES
D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE DE
L'ENTITE
ET DE SON ENVIRONNEMENT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de cette Norme ISA	<u>1</u>
Date d'entrée en vigueur	<u>2</u>
Objectif	<u>3</u>
Définitions	<u>4</u>
Diligences requises	
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	<u>5</u>
La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son	
contrôle interne	<u>11</u>
<i>L'entité et son environnement</i>	<u>11</u>
<i>Le contrôle interne au sein de l'entité</i>	<u>12</u>
Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit	<u>13</u>
Composantes du contrôle interne	<u>14</u>
L'environnement de contrôle	<u>14</u>
Le processus d'évaluation des risques par l'entité	<u>15</u>
Le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration	
de l'information financière, et la communication	<u>18</u>
Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit	<u>20</u>
Suivi des contrôles	<u>22</u>
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	<u>25</u>
<i>Risques requérant une attention particulière dans le cadre de l'audit</i>	<u>27</u>
<i>Risques pour lesquels les contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments</i>	
<i>probants suffisants et appropriés</i>	<u>30</u>
<i>Révision de l'évaluation des risques</i>	<u>31</u>

Documentation	<u>32</u>
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	<u>A1</u>
<i>Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité</i>	<u>A6</u>
<i>Procédures analytiques</i>	<u>A7</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A10</u>
<i>Observation physique et inspection</i>	<u>A11</u>
<i>Informations recueillies au cours de périodes précédentes</i>	<u>A12</u>
<i>Discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission</i>	<u>A14</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A16</u>
La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	<u>A17</u>
L'entité et son environnement.....	<u>A17</u>
<i>Facteurs relatifs au secteur d'activité, facteurs réglementaires et autres facteurs externes</i>	<u>A17</u>
Facteurs relatifs au secteur d'activité	<u>A17</u>
Facteurs réglementaires	<u>A19</u>
Aspects particuliers concernant les entités du secteur public	<u>A21</u>
Autres facteurs externes.....	<u>A22</u>
<i>Nature de l'entité</i>	<u>A23</u>
Nature des entités <i>ad hoc</i>	<u>A26</u>
<i>Le choix des politiques comptables par l'entité et leur application</i>	<u>A28</u>
<i>Objectifs, stratégies et risques afférents liés à l'activité</i>	<u>A29</u>
Aspects particuliers concernant les entités du secteur public	<u>A35</u>
<i>Mesure et analyse de la performance financière de l'entité</i>	<u>A36</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A41</u>
Le contrôle interne de l'entité	<u>A42</u>
<i>Nature générale et caractéristique du contrôle interne</i>	<u>A44</u>
Objectifs du contrôle interne	<u>A44</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A45</u>
Limites du contrôle interne.....	<u>A46</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A49</u>

Subdivision du contrôle interne en composantes	<u>A51</u>
Caractéristiques des éléments manuels et automatisés de contrôle interne pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur	<u>A53</u>
<i>Contrôles pertinents pour l'audit</i>	<u>A60</u>
Aspects particuliers concernant les entités du secteur public	<u>A65</u>
<i>Nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents</i>	<u>A66</u>
<i>Composantes du contrôle interne – Environnement de contrôle</i>	<u>A69</u>
Éléments probants portant sur l'environnement de contrôle	<u>A71</u>
Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives	<u>A72</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A76</u>
<i>Composantes du contrôle interne – Le processus d'évaluation des risques par l'entité..</i>	<u>A79</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A80</u>
<i>Composants du contrôle interne – Le système d'information, y compris celui Concernant les processus opérationnels, touchant à l'élaboration de l'information Financière et à la communication</i>	<u>A81</u>
Le système d'information touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication	<u>A81</u>
Écritures de journal	<u>A82</u>
Processus opérationnel	<u>A84</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A85</u>
Communication	<u>A86</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A87</u>
<i>Composantes du contrôle interne – Mesures de contrôle</i>	<u>A88</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A93</u>
Risques provenant d'un système informatique	<u>A95</u>
<i>Composants du contrôle interne – Suivi des contrôles</i>	<u>A98</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités	<u>A100</u>
Fonction d'audit interne	<u>A101</u>
Sources des informations	<u>A104</u>
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	<u>A105</u>
<i>Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers</i>	<u>A105</u>
<i>Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions</i>	<u>A109</u>
Utilisation des assertions	<u>A110</u>
Aspects particuliers concernant les entités du secteur public	<u>A113</u>

<i>Processus d'identification des risques d'anomalies significatives</i>	<u>A114</u>
<i>Contrôles se rapportant directement aux assertions</i>	<u>A116</u>
<i>Risques importants</i>	<u>A119</u>
Identification des risques importants	<u>A119</u>
Risques importants se rapportant aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.....	<u>A123</u>
Connaissance des contrôles se rapportant à des risques importants	<u>A124</u>
<i>Risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés</i>	<u>A127</u>
<i>Révision de l'évaluation des risques</i>	<u>A130</u>
Documentation	<u>A131</u>

Annexe 1 : Composantes du contrôle interne

Annexe 2 : Circonstances et faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », doit être lue dans le contexte de 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 cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne. [\[Plus haut\]](#)

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives. [\[Plus haut\]](#)

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :
- (a) assertions : déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir ;
 - (b) risque lié à l'activité : risque résultant des conditions, événements, circonstances, décisions ou absence de décisions importants, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à mettre en œuvre ses stratégies, ou résultant de la fixation d'objectifs et de stratégies inappropriés ;
 - (c) contrôle interne : processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience

des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme "contrôle(s)" se réfère à l'un quelconque des aspects d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne ;

- (d) procédures d'évaluation des risques : procédures d'audit mises en œuvre pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions ;
- (e) risque important : risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue de lui fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. (Voir Par. A1-A5) [\[Plus haut\]](#)

6. Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :

- (a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; (Voir Par. A6)
- (b) des procédures analytiques ; (Voir Par. A7-A10)
- (c) l'observation physique et l'inspection. (Voir Par. A11)

7. L'auditeur doit s'interroger pour savoir si l'information obtenue dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de la mission est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives. [\[Plus haut\]](#)

8. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions au sein de l'entité, il doit s'interroger pour savoir si l'information recueillie est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives. [\[Plus haut\]](#)

9. Lorsque l'auditeur prévoit l'utilisation des informations recueillies à partir de son expérience passée de l'entité et des procédures réalisées au cours des audits précédents, il doit vérifier si des changements sont intervenus depuis le dernier audit et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées dans le cadre de l'audit en cours. (Voir [Par. A12-A13](#))

10. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives et de l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer quels sont les sujets qu'il convient de communiquer aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à l'entretien. (Voir [Par. A14-A16](#)) [\[Plus haut\]](#)

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

11. L'auditeur doit acquérir la connaissance des domaines suivants :

- (a) secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ; (Voir [Par. A17-A22](#))
- (b) nature de l'entité, notamment :
 - (i) ses activités ;
 - (ii) la détention du capital et ses structures de gouvernance ;
 - (iii) les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités *ad hoc* ; et
 - (iv) la façon dont l'entité est organisée et financée ;

afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir [Par. A23-A27](#)) [\[Plus haut\]](#)

- (c) choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir Par. A28)
- (d) objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs qui sont liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir Par. A29-A35)
- (e) mesure et revue de la performance financière de l'entité. (Voir par. A36-A41)

[Plus haut]

Le contrôle interne au sein de l'entité

12. L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit. (Voir Par. A42-A65)

Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit

13. Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en oeuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Voir Par. A66-A68) [Plus haut]

Composantes du contrôle interne

L'environnement de contrôle

14. L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si :

- (a) la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ; et
- (b) les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres

composantes ne sont pas amoindries par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. (Voir [Par. A69-A78](#)) [\[Plus haut\]](#)

Le processus d'évaluation des risques par l'entité

15. L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :

- (a) identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;
- (b) évaluer l'importance des risques ;
- (c) évaluer la possibilité de leur survenance ; et
- (d) décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques. (Voir [Par. A79](#))

16. Si l'entité a mis en place un tel processus (ci-après désigné comme "processus d'évaluation des risques par l'entité"), l'auditeur doit en acquérir la connaissance ainsi que des résultats qui en découlent. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelés, il doit évaluer s'il existait un risque sous-jacent d'une nature telle qu'il s'attendait à ce qu'il soit révélé par le processus d'évaluation des risques par l'entité. Si un tel risque existe, l'auditeur doit acquérir la connaissance des raisons qui ont fait que le processus ne l'a pas identifié, et évaluer si celui-ci est approprié en la circonstance ou déterminer s'il existe une faiblesse significative du contrôle interne par rapport au processus d'évaluation des risques par l'entité.

17. Si l'entité n'a pas établi un tel processus ou n'a pas d'autre processus adéquat, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si des risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ont été identifiés et connaître la façon dont ils ont été traités. L'auditeur doit évaluer si l'absence d'un processus documenté d'évaluation des risques est approprié en la circonstance, ou déterminer si ceci représente une faiblesse significative du contrôle interne de l'entité. (Voir [Par. A80](#)) [\[Plus haut\]](#)

Le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, et la communication. [Plus haut]

18. L'auditeur doit acquérir la connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants :

- (a) les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ;
- (b) les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;
- (c) les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; ceci inclut la correction des informations incorrectes et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;
- (d) la façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ;
- (e) le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers ;
- (f) les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des transactions non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements. (Voir Par. A81-A85) [Plus haut]

19. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière et les éléments importants y afférents, visant : (Voir Par. A86-A87)

- (a) la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
- (b) la communication externe, telle que celle avec les autorités de contrôle.

Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit

20. L'auditeur doit acquérir la connaissance des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il estime nécessaire pour appréhender, afin de les évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Un audit n'exige pas de l'auditeur une connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant. (Voir [Par. A88-A94](#))

21. Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique. (Voir [Par. A95-A97](#)) [[Plus haut](#)]

Suivi des contrôles

22. L'auditeur doit acquérir la connaissance des principales mesures que l'entité utilise pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que la compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles. (Voir [Par. A98-A100](#))

23. Si l'entité a une fonction d'audit interne¹, l'auditeur doit acquérir la connaissance des aspects suivants afin de déterminer si la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit :

- (a) la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne et la façon dont cette fonction s'intègre dans la structure organisationnelle de l'entité ; et
- (b) les travaux menés, ou à mener, par la fonction d'audit interne. (Voir [Par. A101-A103](#))

[\[Plus haut\]](#)

¹ Le terme « fonction d'audit interne » est défini dans la Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes », paragraphe 7(a) comme : « Activité d'évaluation mise en place au sein de l'entité, ou rendue par un prestataire de l'entité. Ses tâches incluent, entre autres, l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne ».

24. L'auditeur doit acquérir la connaissance des sources d'informations utilisées dans le cadre du suivi des mesures de contrôle, et des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier si l'information est suffisamment fiable pour répondre aux objectifs de ce suivi. (Voir Par. A104) [Plus haut]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

25. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :

- (a) au niveau des états financiers ; (Voir Par. A105-A108) et
- (b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir Par. A109-A113)

afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires. [Plus haut]

26. A cette fin, l'auditeur doit :

- (a) identifier les risques dans le cadre de sa démarche pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en prenant en considération les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir Par. A114-A115)
- (b) évaluer les risques identifiés et évaluer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement beaucoup d'assertions ;
- (c) rattacher les risques identifiés aux problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, prenant en compte les contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier ; (Voir Par. A116-A118) et
- (d) considérer la possibilité d'anomalie, y compris la possibilité de multiples anomalies, et considérer si l'anomalie potentielle est d'une importance telle qu'elle peut résulter en une anomalie significative. [Plus haut]

Risques requérant une attention particulière dans le cadre de l'audit

27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au Par. 25, l'auditeur doit déterminer si l'un quelconque des risques identifiés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles identifiés relatifs à ce risque.

[Plus haut]

28. En exerçant son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit prendre en compte, au minimum, les aspects suivants :

- (a) le risque est, ou non, un risque de fraude ;
- (b) le risque est, ou non, lié à des développements nouveaux de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière ;
- (c) la complexité des opérations ;
- (d) le risque découle, ou non, de transactions importantes avec des parties liées ;
- (e) le degré de subjectivité attaché à l'appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail d'incertitudes attaché leur évaluation ;
- (f) le risque concerne, ou non, des transactions importantes sortant du cadre normal des opérations de l'entité, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles. (Voir Par. A119-A123) [Plus haut]

29. Si l'auditeur a déterminé qu'un risque important existe, il doit acquérir la connaissance des contrôles exercés par l'entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque. (Voir Par. A124-A126)

Risques pour lesquels les contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés

30. Concernant certains risques, l'auditeur peut juger qu'il n'est pas possible, ou faisable, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance. De tels risques peuvent résulter de l'enregistrement récurrent, incorrect ou incomplet, de flux d'opérations, ou de soldes de comptes importants, leurs caractéristiques permettant souvent leur comptabilisation par un processus automatisé avec peu, ou pas, d'intervention manuelle. Dans de tels cas, les contrôles de l'entité sur ces risques sont d'intérêt pour l'audit et l'auditeur doit en acquérir la connaissance. (Voir Par. A127-A129)

[Plus haut]

Révision de l'évaluation des risques

31. L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit au fur et à mesure que des éléments probants supplémentaires sont recueillis. Dans les situations où l'auditeur recueille des éléments probants à partir des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre, ou si des informations nouvelles sont recueillies, et qu'il existe des incohérences avec les éléments probants à partir desquels il a fondé son évaluation initiale, l'auditeur doit réviser son évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées. (Voir Par. A130) [Plus haut]

Documentation

32. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit² :

- (a) la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission tel que le requiert le paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes en résultant ;
- (b) les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifiés au paragraphe 11, et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14-24 ; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures d'évaluation des risques réalisées ;
- (c) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, tel que le requiert le paragraphe 25 ; et
- (d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont il a acquis la connaissance conformément aux paragraphes 27-30. (Voir Par. A131-A134)

[Plus haut]

* * * *

² Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 8-11, et paragraphe A6.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées (Voir [Par. 5](#))

A1. Acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (ci-après désigné sous le vocable "connaissance de l'entité), est un processus continu relevant d'une démarche active visant à rassembler, mettre à jour et analyser l'information tout au long de l'audit. Cette connaissance donne une base à partir de laquelle l'auditeur planifie la mission et exerce son jugement professionnel, par exemple pour :

- évaluer les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers ;
- déterminer le seuil de signification conformément à la norme ISA 320³ ;
- examiner le bien-fondé du choix et de l'application des méthodes comptables suivies et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers ;
- identifier les domaines pour lesquels des procédures spécifiques peuvent s'avérer nécessaires ; par exemple, les opérations réalisées avec des parties liées, le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation retenue par la direction, ou le bien-fondé des opérations par rapport à l'activité de l'entité ;
- déterminer les résultats attendus à utiliser lors de la mise en œuvre de procédures analytiques ;
- répondre aux risques évalués d'anomalies significatives, y compris pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires, dans le but de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et
- évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, tels que le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci. [\[Plus haut\]](#)

A2. Les informations recueillies lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants pour justifier de son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, l'auditeur peut également recueillir au travers de la mise en œuvre de ces procédures, des éléments probants concernant les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et les assertions sous-jacentes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que contrôles de substance ou de tests de procédures. Il peut aussi décider de réaliser des contrôles de

³ Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

substance ou des tests de procédures de façon concomitante avec les procédures d'évaluation des risques s'il est plus efficient de procéder ainsi.

A3. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de connaissance requis. Il apprécie principalement si la connaissance qu'il a acquise est suffisante pour atteindre les objectifs fixés par cette Norme ISA. Le niveau de connaissance générale requis de l'auditeur est moins élevé que celui que possède la direction pour gérer les opérations de l'entité. [Plus haut]

A4. Les risques à évaluer comprennent aussi bien ceux résultant d'erreurs que ceux provenant de fraudes, et sont couverts par la présente Norme ISA. Cependant, l'importance de la fraude est telle que les diligences requises et les modalités d'application complémentaires sont prévues dans la Norme ISA 240 en relation avec les procédures d'évaluation des risques et des mesures de contrôle, afin de recueillir des informations qui sont utilisées pour identifier les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes⁴.

A5. Bien qu'il soit requis de l'auditeur de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques prévues au paragraphe 6 dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité (voir paragraphes 11-24), il ne lui est pas demandé de réaliser chacune d'elles pour chacun des aspects de cette prise de connaissance. D'autres procédures peuvent être mises en œuvre lorsque les informations qui en découlent peuvent être utiles à l'identification des risques d'anomalies significatives. Des exemples de ces procédures comportent :

- la revue des informations obtenues de sources extérieures telles que des journaux économiques et financiers ; des rapports d'analystes, de banques ou d'agences de notation ; ou des publications des autorités de contrôle ou des publications financières ;
- la demande d'informations auprès de conseils juridiques extérieurs de l'entité ou d'experts en évaluation dont l'entité a utilisé les services. [Plus haut]

⁴ Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphes 12-24.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité
(Voir Par. 6(a))

A6. Une grande partie des informations recueillies par l'auditeur dans le cadre de demandes d'informations sont obtenues de la direction et des personnes responsables de l'élaboration de l'information financière. Cependant, l'auditeur peut aussi recueillir ces informations ou avoir une vue différente en identifiant des risques d'anomalies significatives, à partir des demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité et d'autres employés à différents niveaux de responsabilités. Par exemple :

- des demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent aider l'auditeur à comprendre le contexte dans lequel les états financiers sont établis ;
- des demandes d'informations auprès des collaborateurs du service d'audit interne peuvent fournir des renseignements sur les procédures d'audit interne réalisées au cours de l'année portant sur la conception et l'efficacité du contrôle interne de l'entité et sur le caractère satisfaisant ou non des réponses apportées par la direction aux problèmes mis en évidence par leurs travaux ;
- des demandes d'informations auprès des employés responsables d'initier, de traiter ou d'enregistrer des opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur dans l'appréciation du caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables suivies ;
- des demandes d'informations auprès du service juridique interne peuvent fournir des renseignements sur des sujets tels que les litiges, la conformité aux textes législatifs et réglementaires, la connaissance de fraudes commises ou suspectées affectant l'entité, les garanties accordées, les engagements après-vente, les accords (tels que l'existence de co-entreprises) ou encore la portée des clauses d'un contrat ;
- des demandes d'informations auprès du personnel du service marketing ou commercial peuvent fournir des renseignements sur les évolutions dans la stratégie marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les accords commerciaux avec les clients. [Plus haut]

Procédures analytiques (Voir [Par. 6\(b\)](#))

A7. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent identifier des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et peuvent l'aider dans son évaluation des risques d'anomalies significatives dans le but de fournir une base pour définir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent inclure tant des informations financières que non-financières, par exemple, des corrélations entre les ventes et la surface des espaces de ventes ou le volume des marchandises vendues. [\[Plus haut\]](#)

A8. Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier des opérations ou événements inhabituels, des montants, ratios ou tendances pouvant faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit. Des corrélations inhabituelles ou inattendues qui sont relevés peuvent aussi aider l'auditeur à identifier des risques d'anomalies significatives, en particulier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A9. Cependant, lorsque ces procédures analytiques utilisent des informations agrégées à un niveau global (ce qui peut être le cas avec des procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques), les résultats de ces procédures ne peuvent fournir qu'une indication initiale générale quant à l'existence d'une anomalie significative. En conséquence, dans ces situations, la prise en compte d'autres informations qui ont été collectées lors de l'identification des risques d'anomalies significatives ainsi que des résultats de ces procédures analytiques peut aider l'auditeur à interpréter et évaluer les résultats des procédures analytiques.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A10. Certaines petites entités peuvent ne pas avoir d'informations intercalaires ou mensuelles pouvant être utilisées pour les besoins des procédures analytiques. Dans ces situations, bien que l'auditeur puisse être en mesure de réaliser des procédures analytiques limitées dans le but de planifier l'audit ou d'obtenir certaines informations au travers de demandes d'informations, il peut lui être utile de planifier la mise en œuvre de procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au moment où un premier jeu d'états financiers préliminaires est disponible. [\[Plus haut\]](#)

Observation physique et inspection (Voir [Par. 6\(c\)](#))

A11. L'observation physique et l'inspection peuvent corroborer les informations obtenues suite aux demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes et peuvent également fournir des informations relatives à l'entité et à son environnement. Des exemples de ces procédures d'audit comportent l'observation physique et l'inspection des éléments suivants :

- les opérations de l'entité ;
- des documents (tels que les business plans et les plans stratégiques), des enregistrements comptables, et des manuels de contrôle interne ;
- des rapports préparés par la direction (tels que des rapports de gestion trimestriels ou des états financiers intermédiaires) et par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (tels que les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration) ;
- les locaux et les sites de production de l'entité.

Informations recueillies au cours de périodes précédentes (Voir [Par. 9](#))

A12. L'expérience passée de l'entité acquise par l'auditeur et les procédures d'audit réalisées lors des audits précédents peuvent lui fournir des informations sur des sujets tels que :

- les anomalies antérieures et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps voulu ;
- la nature de l'entité et de son environnement ainsi que de son contrôle interne, y compris des faiblesses du contrôle interne ;
- les changements importants dans l'entité ou dans ses opérations survenus depuis la clôture de la période précédente auxquels elle a dû faire face, ce qui peut aider l'auditeur à acquérir une connaissance suffisante de l'entité et lui permettre d'identifier et d'évaluer des risques d'anomalies significatives. [\[Plus haut\]](#)

A13. Il est requis de l'auditeur de déterminer si l'information recueillie au cours de périodes précédentes reste pertinente dans le cas où il envisage de l'utiliser pour les besoins de l'audit en cours. Ceci tient au fait que des changements dans l'environnement de contrôle, par exemple, peuvent affecter la pertinence de l'information précédemment recueillie. Afin de déterminer si de tels changements pouvant affecter la pertinence de cette information sont

intervenus, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et réaliser des procédures d'audit appropriées, telles que des tests de conformité des systèmes concernés.

[\[Plus haut\]](#)

Discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir [Par. 10](#))

A14. Les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission portant sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives :

- donnent l'occasion aux membres de l'équipe les plus expérimentés, y compris l'associé responsable de la mission, de partager leur expérience personnelle fondée sur leur connaissance de l'entité ;
- permettent aux membres de l'équipe affectée à la mission d'échanger des informations sur les risques liés à l'activité auxquels l'entité est confrontée et comment et dans quels domaines les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ;
- aident les membres de l'équipe affectée à la mission à acquérir une meilleure connaissance des potentialités d'anomalies significatives dans les états financiers dans les domaines spécifiques qui leur sont assignés, et à comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils ont réalisées peuvent affecter d'autres aspects des travaux d'audit, y compris les décisions relatives à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit complémentaires ;
- fournissent une base à partir de laquelle les membres de l'équipe affectée à la mission communiquent et partagent de nouvelles informations recueillies tout au long de l'audit et qui peuvent affecter l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou les procédures d'audit mises en œuvre pour répondre à ces risques.

La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission relatives aux risques de fraudes⁵. [\[Plus haut\]](#)

⁵ Norme ISA 240, paragraphe 15.

A15. Il n'est pas toujours nécessaire ou praticable que tous les membres assistent à chaque discussion (comme par exemple, dans le cas d'un audit impliquant plusieurs sites), pas plus qu'il est nécessaire pour tous les membres de l'équipe affectée à la mission d'être informés de toutes les décisions prises au cours de ces entretiens. L'associé responsable de la mission peut discuter de questions avec les membres-clés de l'équipe affectée à la mission y compris, si ceci est jugé approprié, avec des spécialistes et les collaborateurs responsables de l'audit de composants, et déléguer le soin de mener ces entretiens, avec les autres membres de l'équipe, en tenant compte de l'étendue de la communication considérée nécessaire au sein de l'équipe affectée à la mission. Un plan de communication, ayant reçu l'aval de l'associé responsable de mission, peut être utile. [\[Plus haut\]](#)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A16. Nombre de missions d'audit sont menées intégralement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant seul). Dans de telles situations, c'est à ce dernier, ayant personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. [\[Plus haut\]](#)

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

Facteurs relatifs au secteur d'activité, facteurs réglementaires et autres facteurs externes
(Voir [Par. 11\(a\)](#))

Facteurs relatifs au secteur d'activité

A17. Les facteurs relatifs au secteur d'activité concernent les conditions sectorielles telles que le marché et la concurrence, les relations avec les clients et les fournisseurs et les développements technologiques. Les domaines que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :

- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence sur les prix ;
- l'activité cyclique ou saisonnière ;
- la technologie des produits fabriqués par l'entité ;
- l'approvisionnement énergétique et son coût.

A18. Le secteur d'activité dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives résultant de la nature des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des estimations importantes des produits et des coûts qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans de tels cas, il est important que l'équipe affectée à la mission comprenne des membres ayant une connaissance et une expérience suffisante dans les domaines concernés, tel que requis par la Norme ISA 220⁶. [\[Plus haut\]](#)

Facteurs réglementaires

A19. Les facteurs réglementaires pertinents visent l'environnement réglementaire. Ce dernier englobe, parmi d'autres aspects, le référentiel comptable applicable, ainsi que le contexte légal et politique. Les sujets que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :

- les principes comptables et les pratiques spécifiques au secteur d'activité ;
- le cadre réglementaire propre à un secteur d'activité réglementé ;
- le cadre législatif et réglementaire qui affecte de manière importante les opérations de l'entité, y compris la supervision directe exercée par les régulateurs ;
- la fiscalité (impôts directs et autres impôts) ;
- les politiques gouvernementales affectant la conduite des affaires courantes de l'entité, telles que la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique fiscale, les incitations financières (par exemple gouvernementales), ainsi que la politique de tarification ou de restrictions commerciales ;
- les exigences environnementales affectant le secteur d'activité et les opérations de l'entité.

A20. La Norme ISA 250⁷ comporte certaines exigences spécifiques concernant le cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son industrie ou au secteur d'activité dans lequel celle-ci opère. [\[Plus haut\]](#)

⁶ Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphe 14.

⁷ Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers », paragraphe 12.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A21. Pour les audits des entités du secteur public, les textes législatifs ou réglementaires, ou les instructions d'une autre autorité peuvent affecter les opérations de l'entité. Il est indispensable d'appréhender de tels éléments lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement. [\[Plus haut\]](#)

Autres facteurs externes

A22. Des exemples d'autres facteurs externes affectant l'entité que l'auditeur peut considérer, comprennent les conditions du niveau général de l'activité économique, les taux d'intérêts et les possibilités de financement, l'inflation ou la réévaluation monétaire.

Nature de l'entité (Voir [Par. 11\(b\)](#))

A23. La connaissance de la nature de l'entité permet à l'auditeur d'appréhender des questions portant, par exemple, sur :

- la complexité éventuelle de sa structure, par exemple une entité ayant des filiales ou d'autres composants dans de multiple sites. Des structures complexes engendrent souvent des problèmes qui peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives. Ces problèmes peuvent concerner la comptabilisation appropriée du *goodwill*, de co-entreprises, de prises de participation ou d'entités *ad hoc* ;
- la détention du capital et les relations entre les détenteurs du capital et d'autres personnes ou entités. Cette connaissance aide à déterminer si des opérations avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées. La Norme ISA 550⁸ définit des obligations et fournit des modalités d'application sur les aspects à prendre en considération par l'auditeur concernant les parties liées.

[\[Plus haut\]](#)

⁸ Norme ISA 550, « Parties liées ».

A24. Des exemples des questions que l'auditeur peut prendre en compte lors de sa prise de connaissance de la nature de l'entité sont donnés ci-après :

- Activités de l'entité :
 - nature des sources de revenus, produits ou services et les débouchés, y compris le recours au *e-commerce* tel que les ventes par internet et les modes de commercialisation ;
 - conduite des activités (par exemple : étapes et modes de production, ou activités exposées à des risques environnementaux) ;
 - alliances, co-entreprises et activités de sous-traitance ;
 - dispersion géographique et segmentation sectorielle ;
 - localisation des sites de production, des entrepôts, des bureaux et localisation et volume des stocks ;
 - principaux clients et fournisseurs de marchandises ou prestataires de services, accords salariaux (y compris l'existence de conventions collectives, plans de retraites ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi, stock options ou accords de participation aux résultats, et réglementation gouvernementale relative aux questions salariales) ;
 - activités et dépenses de recherche et développement ;
 - opérations avec les parties liées.
- Investissements et activités liées : [Plus haut]
 - acquisitions ou désinvestissements planifiés ou récemment réalisés ;
 - investissements ou cessions d'actions et de prêts ;
 - prises de participation ;
 - investissements dans des entités non consolidées, y compris les partenariats, les co-entreprises et les entités *ad hoc*.
- Financement et activités liées :
 - filiales et entités associées importantes, y compris les structures consolidées ou non consolidées ;
 - structure et termes de l'endettement, y compris les accords de financement hors bilan et les contrats de leasing ;
 - bénéficiaires économiques (nationaux, étrangers, leur réputation dans le monde des affaires et leur expérience), et parties liées ;
 - recours à des instruments financiers dérivés.

- Elaboration de l'information financière :
 - principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris les spécificités importantes du secteur (par exemple, les prêts ou emprunts dans les banques, ou la recherche et le développement dans l'industrie pharmaceutique) ;
 - pratiques de comptabilisation des produits ;
 - évaluation à la juste valeur ;
 - actifs et passifs en monnaies étrangères et opérations en devises ;
 - comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple des rémunérations dont le paiement est fondé sur des actions).

A25. Des changements importants survenus dans l'entité depuis les périodes précédentes peuvent engendrer, ou modifier, des risques d'anomalies significatives. [Plus haut]

Nature des entités *ad hoc*

A26. Une entité *ad hoc* (quelquefois appelé « véhicule à but particulier ») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, tel que pour mettre en œuvre un bail ou pour sécuriser des actifs financiers, ou pour mener des activités de recherche et de développement. Elle peut prendre la forme d'une société, d'un trust, d'un partenariat ou d'une association de fait. L'entité pour le compte de laquelle l'entité *ad hoc* a été créée peut souvent transférer des actifs à cette dernière (par exemple, dans le cadre de la dématérialisation d'une transaction impliquant des actifs financiers), obtenir le droit d'utiliser les actifs de l'entité qui les a transférés, ou rendre des services à celle-ci, tandis que d'autres parties peuvent lui fournir le financement. Comme la Norme ISA 550 l'indique, dans certaines situations, une entité *ad hoc* peut être une partie liée à l'entité⁹.

A27. Des référentiels comptables définissent souvent de manière détaillée les conditions qui apparaissent nécessaires pour assurer le contrôle, ou les circonstances dans lesquelles l'entité *ad hoc* doit entrer dans le périmètre de consolidation. L'interprétation des règles de ces référentiels comptables requiert souvent une connaissance détaillée des accords pertinents impliquant l'entité *ad hoc*. [Plus haut]

⁹ Norme ISA 550, paragraphe A7.

Le choix des politiques comptables par l'entité et leur application (Voir [Par. 11\(c\)](#))

A 28. La connaissance des choix des politiques comptables par l'entité et leur application peut comprendre des sujets tels que :

- les méthodes utilisées par l'entité pour enregistrer des opérations importantes ou inhabituelles ;
- l'impact de politiques comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas de règles édictées ou de consensus ;
- des changements dans les politiques comptables suivies par l'entité ;
- les normes et les textes législatifs et réglementaires en matière d'information financière qui sont d'application nouvelle pour l'entité et la façon dont l'entité les adoptera.

Objectifs, stratégies et risques afférents liés à l'activité (Voir [Par. 11\(d\)](#))

A29. L'entité mène ses opérations dans le contexte de son secteur d'activité et réglementaire et en fonction d'autres facteurs internes et externes. En fonction de ces facteurs, la direction de l'entité ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise définissent des objectifs qui constituent les plans stratégiques globaux de l'entité. Les stratégies se définissent comme la démarche par laquelle la direction pense atteindre ses objectifs. Les objectifs et la stratégie de l'entité peuvent cependant changer dans le temps. [\[Plus haut\]](#)

A30. Bien que l'incluant, le risque lié à l'activité est plus large que le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives. Ce risque peut provenir du changement ou de la complexité. Le fait de ne pas reconnaître le besoin d'un changement peut aussi engendrer un risque lié à l'activité. Ce dernier peut provenir, par exemple :

- du développement de nouveaux produits ou de services qui peuvent échouer ;
- d'un marché qui, bien que développé avec succès, n'est pas adéquat pour répondre à la demande du produit ou du service ;
- les défauts d'un produit ou d'un service qui peuvent engendrer des passifs et le risque d'altérer la réputation. [\[Plus haut\]](#)

A31. La connaissance des risques liés à l'activité auxquels l'entité fait face accroît la possibilité d'identifier des risques d'anomalies significatives, dès lors que les risques liés à l'activité auront des conséquences financières éventuelles et donc un impact sur les états financiers. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité dès lors que tous ces risques n'engendrent pas des risques d'anomalies significatives. [\[Plus haut\]](#)

A32. La liste suivante reprend des exemples de sujets que l'auditeur peut considérer lors de sa prise de connaissance des objectifs, des stratégies et des risques liés à l'activité qui peuvent engendrer un risque que les états financiers comportent des anomalies significatives :

- développements sectoriels (un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter par exemple du fait que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise requis pour faire face aux changements sectoriels) ;
- nouveaux produits ou services (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter d'une responsabilité accrue concernant ce produit) ;
- développement de l'activité (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter de la demande qui n'a pas été correctement estimée) ;
- nouvelles exigences en matière comptable (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter d'une mise en application incomplète ou incorrecte de nouvelles règles ou d'une augmentation des coûts) ;
- exigences réglementaires (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter en une exposition accrue de l'entité à des actions en justice) ;
- besoins de refinancement présents ou futurs (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être la perte de financements due à l'incapacité de l'entité à faire face à ses engagements) ;
- utilisation de la technologie de l'information (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être : que les systèmes d'exploitation et les processus afférents soient incompatibles) ;
- effets de la mise en œuvre d'une stratégie, en particulier les effets qui pourraient induire de nouvelles exigences comptables un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être une mise en œuvre incomplète ou incorrecte).

[\[Plus haut\]](#)

A33. Un risque lié à l'activité peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives dans les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, au niveau des assertions ou des états financiers. Par exemple, le risque lié à l'activité provenant de la réduction d'un portefeuille clients peut augmenter le risque d'anomalies significatives lié à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque, en particulier lorsqu'il est associé à un marché en déclin, peut aussi avoir une conséquence à plus long terme que l'auditeur prendra en considération en appréciant le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation. Le fait qu'un risque lié à l'activité puisse engendrer un risque d'anomalies significatives est, en conséquence, apprécié par l'auditeur à la lumière des circonstances auxquelles l'entité fait face. Des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives sont donnés en Annexe 2.

A34. Généralement, la direction identifie les risques liés à l'activité et définit des approches pour y répondre. Une telle procédure d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et est abordée au paragraphe 15 et aux paragraphes A79-A80. [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A35. Pour les audits des entités du secteur public, "les stratégies de la direction" peuvent être influencées par des préoccupations en matière de responsabilité vis-à-vis du public et inclure des objectifs qui trouvent leur origine dans la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité.

Mesure et analyse de la performance financière de l'entité (Voir Par. 11(e))

A36. La direction et d'autres personnes mesureront et analyseront les sujets qu'elles considèrent d'importance. Les mesures de la performance, tant externes qu'internes, créent des pressions sur l'entité qui, en retour, peuvent inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance opérationnelle ou l'inciter à présenter des états financiers mensongers. En conséquence, la connaissance des mesures de performance de l'entité aide l'auditeur à apprécier si de telles pressions peuvent conduire à des actions de la direction pouvant accroître les risques d'anomalies significatives, y compris ceux provenant de fraudes – Voir Norme ISA 240 précisant les diligences requises et les modalités d'application concernant les risques de fraudes. [Plus haut]

A37. La mesure et l'analyse de la performance financière ne sont pas de même nature que le suivi des contrôles (visées aux paragraphes A98-A104 comme une composante du contrôle interne), bien que leurs objectifs puissent se recouvrir :

- la mesure et l'analyse de la performance ont pour but de déterminer si la performance opérationnelle répond aux objectifs fixés par la direction (ou des tiers) ;
- le suivi des contrôles concerne spécifiquement le fonctionnement effectif du contrôle interne.

Dans certains cas cependant, les indicateurs de performance fournissent aussi des informations qui permettent à la direction d'identifier des faiblesses du contrôle interne.

[Plus haut]

A38. Des exemples d'informations générées en interne, utilisées par la direction pour mesurer et analyser la performance financière et que l'auditeur peut considérer sont les suivants :

- indicateurs-clés de performance (financiers et non financiers), ratios-clés, tendances et statistiques opérationnelles ;
- analyses comparatives de performance financière sur plusieurs périodes ;
- budgets, prévisions, analyses de variations, informations sectorielles et rapports de performance par division, par département ou par autre niveau ;
- évaluation de la performance des employés et des politiques de rémunération incitatives ;
- comparaison de la performance de l'entité avec celle de ses concurrents.

A39. Les tiers à l'entité peuvent aussi mesurer et analyser la performance financière de l'entité. Par exemple, l'information externe telle que les rapports d'analystes et les rapports d'agences de notation, peut s'avérer utile à l'auditeur. De tels rapports peuvent souvent être obtenus de l'entité auditée elle-même. [Plus haut]

A40. Les mesures faites en interne peuvent mettre en évidence des résultats ou des tendances inattendus qui requièrent de la direction d'en déterminer les causes et de prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction en temps voulu d'anomalies). Les mesures de performance peuvent aussi indiquer à l'auditeur que des risques d'anomalies de l'information concernée contenue dans les états financiers existent réellement. Par exemple, les mesures de performance peuvent indiquer que l'entité bénéficie

d'une croissance rapide ou d'une rentabilité anormale par rapport à d'autres entités dans le même secteur d'activité. Une telle information, notamment si elle est associée avec d'autres éléments tels qu'un bonus ou une rémunération incitative basés sur la performance, peut être révélatrice d'un risque potentiel de biais introduits par la direction dans l'établissement des états financiers par la direction. [\[Plus haut\]](#)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A41. Les petites entités n'ont habituellement pas d'outils de mesure et d'analyse de leur performance financière. Les demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que l'entité s'appuie sur certains indicateurs-clés pour évaluer la performance financière et prendre des mesures appropriées. Si de telles demandes indiquent l'absence d'outils de mesure ou d'analyse de la performance, il peut alors exister un risque plus élevé d'anomalies non détectées et non corrigées.

Le contrôle interne de l'entité (Voir [Par. 12](#))

A42. La connaissance du contrôle interne aide l'auditeur à identifier les types d'anomalies potentielles et les facteurs qui affectent les risques d'anomalies significatives et à définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. [\[Plus haut\]](#)

A43. Les modalités d'application figurant ci-après et relatives au contrôle interne, sont présentées sous quatre sections :

- nature générale et caractéristiques du contrôle interne ;
- contrôles pertinents pour l'audit ;
- nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents ;
- composantes du contrôle interne.

Nature générale et caractéristiques du contrôle interne

Objectifs du contrôle interne

A44. Le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi pour répondre aux risques liés à l'activité qui affectent la réalisation de l'un quelconque des objectifs de l'entité et qui concerne :

- la fiabilité de l'information financière établie par l'entité ;

- l'efficacité et l'efficience de ses opérations ; et
- la conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

La manière dont le contrôle interne est conçu, mis en oeuvre et suivi varie avec la taille de l'entité et sa complexité. [\[Plus haut\]](#)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A45. Les petites entités peuvent utiliser des moyens moins structurés et des processus et procédures plus simples pour atteindre leurs objectifs.

Limites du contrôle interne

A46. Le contrôle interne, indépendamment de son niveau d'efficacité, ne peut fournir à l'entité qu'une assurance raisonnable que ses objectifs en matière d'élaboration de l'information financière sont atteints. La possibilité d'atteindre ces objectifs est affectée par des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites incluent le fait que le jugement humain dans la prise de décision peut être erroné et que des manquements dans le contrôle interne peuvent survenir à cause de l'erreur humaine. Par exemple, il peut y avoir une erreur dans la conception d'un contrôle, ou lors de son changement. De la même façon, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace ; tel est le cas lorsqu'une information produite pour réaliser un contrôle (par exemple un rapport d'exceptions) n'est pas réellement utilisée parce que la personne responsable de la revue de cette information n'en comprend pas l'objectif ou ne prend pas les actions appropriées. [\[Plus haut\]](#)

A47. De plus, les contrôles peuvent être contournés suite à la collusion de deux ou plusieurs personnes, ou le contrôle interne outrepassé par la direction. Par exemple, la direction peut conclure des accords parallèles avec des clients qui viennent modifier les conditions générales de ventes de l'entité, ce qui peut entraîner des erreurs dans la comptabilisation des produits. De même, des contrôles automatiques inclus dans les logiciels informatiques conçus pour identifier et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit spécifiques, peuvent être outrepassés ou neutralisés. [\[Plus haut\]](#)

A48. Enfin, en concevant et en mettant en place les contrôles, la direction peut exercer son jugement sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle souhaite voir mis en oeuvre et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A49. Les petites entités ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter en pratique les possibilités de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité détenue par son dirigeant, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer un contrôle global de l'activité plus efficace que dans une grande entité. Ce contrôle global peut donc compenser la possibilité généralement plus limitée de séparation des tâches. [\[Plus haut\]](#)

A50. A l'inverse, le propriétaire-dirigeant peut être plus à même d'outrepasser les contrôles du fait d'un système de contrôle moins structuré. Cette situation est prise en compte par l'auditeur lors de l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Subdivision du contrôle interne en composantes

A51. La subdivision du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des Normes ISA, fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer la façon dont les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit :

- (a) l'environnement de contrôle ;
- (b) le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
- (c) le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière et à sa communication ;
- (d) les mesures de contrôle ;
- (e) le suivi des contrôles.

Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en œuvre et assure le suivi du contrôle interne, ni la manière dont celle-ci établit une classification de ces composantes. Les auditeurs peuvent utiliser une terminologie ou des référentiels différents pour décrire les divers aspects du contrôle interne et leurs effets sur l'audit, autres que ceux utilisés dans cette Norme ISA, sous réserve que chacune des composantes décrite ci-dessus soit prise en compte. [\[Plus haut\]](#)

A52. Les modalités d'application relatives aux cinq composantes du contrôle interne et concernant un audit d'états financiers sont explicitées aux paragraphes [A69-A104](#) ci-dessous. L'Annexe 1 fournit de plus amples explications sur ces composantes du contrôle interne.

Caractéristiques des éléments manuels et automatisés de contrôle interne pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur.

A53. Le système de contrôle interne d'une entité comporte des éléments manuels et souvent des éléments automatisés. Les caractéristiques de ces éléments sont pertinentes pour l'évaluation des risques par l'auditeur et la définition des procédures d'audit complémentaires qui en découlent. [\[Plus haut\]](#)

A54. L'utilisation des éléments manuels ou automatisés de contrôle interne a également une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées :

- les contrôles existants dans un système manuel peuvent inclure des procédures telles que des autorisations et des revues de transactions, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments en rapprochement. Inversement, une entité peut avoir recours à des procédures informatisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; dans ce cas les enregistrements sous une forme électronique remplacent les documents papiers ;
- les contrôles dans des systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles informatisés (par exemple des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. De plus, les contrôles manuels peuvent être indépendants des systèmes informatiques et utiliser l'information produite par le système informatique ou se limiter à assurer le suivi du fonctionnement efficace du système et des contrôles automatisés, ainsi qu'à traiter les cas particuliers. Lorsque le système informatique est utilisé pour initier, enregistrer, traiter ou présenter des opérations ou d'autres données financières devant être incluses dans les états financiers, les systèmes et les programmes peuvent inclure des contrôles portant sur les assertions correspondantes pour les postes significatifs ou peuvent être essentiels pour un fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent du système informatique. [\[Plus haut\]](#)

Dans une entité, le poids relatif d'éléments manuels et automatisés de contrôle interne dépend de la nature et de la complexité du système informatique utilisé.

- A 55. Généralement, un système informatique procure des avantages en termes d'efficacité du contrôle interne d'une entité en lui permettant :
- d'appliquer de manière permanente des règles prédéfinies touchant à son activité et de réaliser des calculs complexes en traitant un volume important d'opérations ou de données ;
 - d'améliorer les délais, la disponibilité et l'exactitude de l'information ;
 - de faciliter des analyses supplémentaires de l'information ;
 - d'améliorer la capacité à suivre la performance de ses activités ainsi que de ses politiques et procédures ;
 - de réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
 - d'augmenter la possibilité d'assurer de manière effective la séparation des tâches en mettant en œuvre des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation. [Plus haut]

A 56. Un système informatique crée aussi des risques spécifiques au regard du contrôle interne d'une entité, par exemple :

- l'utilisation de systèmes d'exploitation ou de programmes traitant de manière incorrecte des données, ou traitant des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- l'accès non autorisé aux données pouvant entraîner la destruction des données ou leur modification inappropriée, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées, voire inexistantes, ou encore l'enregistrement incorrect des opérations. Des risques particuliers peuvent survenir lorsque des utilisateurs multiples accèdent à une base de donnée commune ;
- la possibilité pour le personnel du service informatique d'obtenir des accès privilégiés au-delà de ceux nécessaires à l'exercice de leur fonction, annihilant ainsi la séparation des tâches ;
- des changements non autorisés de données dans des fichiers maîtres ;
- des changements non autorisés apportés aux systèmes ou aux programmes ;
- le fait de ne pas procéder aux changements nécessaires dans les systèmes ou les programmes ;
- des interventions manuelles inappropriées ;

- la perte potentielle de données ou l'incapacité à accéder à certaines données tel qu'exigé. [Plus haut]

A 57. Les aspects manuels des systèmes peuvent s'avérer plus appropriés lorsque le jugement et le discernement sont exigés, par exemple dans les situations suivantes :

- opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes ;
- circonstances où il est difficile de déterminer, d'anticiper ou de prévoir des erreurs ;
- en cas de situations changeantes qui requièrent un contrôle spécifique en dehors du champ d'application d'un contrôle informatisé existant ;
- pour assurer le suivi de l'efficacité des contrôles internes informatisés. [Plus haut]

A 58. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent être parfois moins fiables que les éléments automatisés car ils sont susceptibles d'être plus facilement contournés, ignorés ou outrepassés, et sont aussi davantage exposés à de simples erreurs ou fautes. L'application constante d'un élément de contrôle manuel ne peut, par conséquent, pas être présumée. Les éléments de contrôle manuel peuvent être moins appropriés dans les circonstances suivantes :

- volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou encore situations où des erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être évitées, ou détectées et corrigées par des contrôles informatisés correctement paramétrés ;
- mesures de contrôle où les moyens spécifiques d'exécution du contrôle peuvent être conçus et automatisés de manière adéquate. [Plus haut]

A59. L'étendue et la nature des risques liés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques provenant de l'utilisation d'un système informatique ou de l'utilisation d'éléments manuels dans le contrôle interne en définissant des contrôles effectifs en fonction des caractéristiques du système d'information propre à l'entité.

Contrôles pertinents pour l'audit

A60. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en oeuvre pour fournir l'assurance raisonnable de la réalisation de ses objectifs. Ceux-ci et, par conséquent, les contrôles mis en oeuvre, concernent l'élaboration de l'information financière,

les opérations et la conformité à la législation et à la réglementation ; cependant, l'ensemble de ces objectifs et de ces contrôles n'est pas nécessairement pertinent pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation des risques. [Plus haut]

A61. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour exercer son jugement afin de déterminer si un contrôle, seul ou combiné avec d'autres, est pertinent pour l'audit peuvent inclure des aspects tels que :

- le caractère significatif ;
- l'importance du risque concerné ;
- la taille de l'entité ;
- la nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat ;
- la diversité et la complexité des opérations de l'entité ;
- les obligations légales et réglementaires applicables ;
- les circonstances et la composante concernée du contrôle interne ;
- la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de sociétés de services ;
- si, et comment, un contrôle spécifique, seul ou combiné avec d'autres, prévient, ou détecte et corrige, une anomalie significative. [Plus haut]

A62. Les contrôles relatifs à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent également être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser cette information dans la conception et l'exécution de procédures d'audit complémentaires. Les contrôles relatifs aux opérations et aux objectifs de conformité à la loi et à la réglementation peuvent aussi être pertinents pour l'audit s'ils concernent des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de l'application de procédures d'audit.

A63. Le contrôle interne relatif à la sauvegarde des actifs pour prévenir des acquisitions, des utilisations ou des cessions non autorisées peut inclure des contrôles relatifs aux objectifs relatifs à l'élaboration de l'information financière et aux objectifs opérationnels. L'intérêt de l'auditeur pour ces contrôles est généralement limité à ceux qui concernent la fiabilité du processus d'élaboration de l'information financière. [Plus haut]

A64. Une entité dispose généralement de contrôles relatifs à des objectifs qui ne sont pas pertinents pour l'audit et ne sont donc pas à prendre en compte. Par exemple, une entité peut s'appuyer sur un système sophistiqué de contrôles informatisés permettant d'optimiser l'efficacité et l'efficacité des opérations (tel que le système de contrôle informatisé d'une compagnie aérienne pour respecter les horaires de vols), mais ces contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit. De plus, bien que le contrôle interne s'applique à l'ensemble de l'entité ou à l'une quelconque de ses unités de production ou processus opérationnel, la connaissance du contrôle interne pour chacune des unités de production ou chacun des processus opérationnel peut ne pas être pertinente pour l'audit. [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public.

A65. Les auditeurs dans le secteur public ont souvent des obligations additionnelles au regard du contrôle interne, par exemple, celles de faire un rapport de conformité avec un code de conduite. Les auditeurs dans le secteur public peuvent également avoir pour responsabilité de faire un rapport de conformité avec la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité. En conséquence, leur revue du contrôle interne peut être plus large et plus détaillée. [Plus haut]

Nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents (Voir Par. 13)

A66. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de déterminer si le contrôle, seul ou combiné avec d'autres contrôles, est capable de prévenir, ou de détecter et de corriger effectivement, les anomalies significatives. La mise en oeuvre d'un contrôle signifie que ce contrôle existe et que l'entité l'applique. Il y a en fait peu d'intérêt à évaluer la mise en oeuvre d'un contrôle qui n'est pas efficace ; aussi la conception d'un contrôle est à considérer en premier. Un contrôle conçu de manière inappropriée peut constituer une faiblesse significative du contrôle interne.

A67. Les procédures d'évaluation des risques pour recueillir des éléments probants relatifs à la conception et à la mise en oeuvre des contrôles pertinents, peuvent comprendre :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
- la vérification de l'application de contrôles spécifiques ;
- la prise de connaissance de documents et de rapports ;

- le suivi d'opérations à travers le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière.

[Plus haut]

Les demandes d'informations seules ne sont cependant pas suffisantes pour atteindre les objectifs de ces procédures.

A68. La prise de connaissance des contrôles mis en oeuvre dans une entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité du fonctionnement de ceux-ci, à moins qu'il n'existe une certaine automatisation garantissant l'application continue du contrôle. Par exemple, l'obtention d'éléments probants relatifs à la mise en oeuvre d'un contrôle manuel à un moment précis n'apporte pas d'éléments probants quant à l'efficacité de l'exécution du contrôle à des moments différents au cours de la période audité. Cependant, du fait de la systématisation dans le traitement inhérente à un système informatique (voir paragraphe A55), la réalisation de procédures d'audit destinées à déterminer si un contrôle automatisé est mis en oeuvre peut servir de test pour s'assurer de l'efficacité de son fonctionnement, sous réserve de l'évaluation par l'auditeur des contrôles et du résultat des tests portant sur ceux-ci, tels que ceux relatifs aux changements de programmes. Les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus amplement décrits dans la Norme ISA 330¹⁰. [Plus haut]

Composantes du contrôle interne – Environnement de contrôle (Voir Par. 14)

A69. L'environnement de contrôle inclut les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction, ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction relatives au contrôle interne et son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton dans une organisation, en sensibilisant les employés à la nécessité des contrôles. [Plus haut]

A70. Les éléments de l'environnement de contrôle qui peuvent être pertinents lors de la prise de connaissance de ce dernier comprennent :

- (a) *la communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique* – éléments essentiels qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles ;

¹⁰ Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

- (b) *les exigences de compétence* – prise en considération par la direction des niveaux de compétence pour des emplois particuliers et manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées ;
- (c) *la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise* – attributs de ces personnes, tels que :
- leur indépendance vis-à-vis de la direction ;
 - leur expérience et leur réputation ;
 - l'étendue de leur engagement et des informations qu'elles reçoivent, ainsi que l'attention portée aux activités ;
 - le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle les questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction et leur interaction avec les travaux des auditeurs internes et externes ;
- (d) *la philosophie et le style de la direction* – caractéristiques telles que :
- l'approche de la direction dans la prise de risques liés à l'activité et la gestion de ceux-ci ;
 - le comportement et les actions de la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière ;
 - l'attitude par rapport aux fonctions et au personnel en charge du traitement de l'information et de la comptabilité ;
- (e) *la structure organisationnelle* – structure au sein de laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs ;
- (f) *la délégation de pouvoirs et de responsabilités* – façon dont les pouvoirs et les responsabilités touchant aux activités opérationnelles sont délégués, organisation des responsabilités hiérarchiques et des niveaux d'autorisation ;
- (g) *les politiques et pratiques en matière de ressources humaines* – politiques et pratiques relatives, par exemple, au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, au parrainage, à la promotion, aux rémunérations et aux mesures correctives. [Plus haut]

Eléments probants portant sur l'environnement de contrôle

A71. Les éléments probants pertinents peuvent être recueillis à partir d'une combinaison de demandes d'informations et d'autres procédures d'évaluation des risques telles que celles

visant à corroborer des informations avec l'observation ou la revue de documents. Par exemple, à partir de demandes d'informations auprès de la direction et des employés, l'auditeur peut acquérir la connaissance sur la façon dont la direction communique aux employés ses vues sur les bonnes pratiques des affaires et le comportement éthique. L'auditeur peut alors déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en oeuvre en considérant, par exemple, si la direction a établi un code de conduite et si elle agit conformément à ce code.

Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

A72. Certains des éléments de l'environnement de contrôle d'une entité ont un effet diffus sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dès lors que l'un de leurs rôles consiste à contrebalancer les pressions sur la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière qui peuvent être exercées par le marché ou provenir des modes de rémunération. L'efficacité dans la conception de l'environnement de contrôle au regard de la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est alors influencée par des facteurs tels que :

- l'indépendance de ces personnes vis-à-vis de la direction et leur capacité à évaluer les actions de celle-ci ;
- leur compréhension réelle des opérations relevant de l'activité de l'entité ;
- la mesure dans laquelle elles évaluent la conformité des états financiers présentés avec le référentiel comptable applicable. [Plus haut]

A73. Un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de management de la direction générale. Cependant, d'autres éléments peuvent avoir un effet plus limité. Par exemple, bien que les politiques et les pratiques de ressources humaines visant à recruter du personnel compétent dans les domaines financiers, comptables et informatiques peuvent réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles peuvent ne pas compenser la volonté de la direction générale de biaiser cette information pour surévaluer les résultats. [Plus haut]

A74. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Cependant, bien qu'il puisse réduire le risque de fraudes, un environnement de contrôle satisfaisant ne permet pas de

supprimer totalement ce risque. Inversement, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles, en particulier ceux en relation avec la fraude. Par exemple, l'absence d'engagement de la direction de fournir les ressources suffisantes pour répondre aux risques relatifs à la sécurité dans l'environnement informatique peut affecter de façon négative le contrôle interne en permettant d'introduire des changements inopinés dans les programmes informatiques ou les données, ou en permettant le traitement de transactions non autorisées. Ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 330, l'environnement de contrôle influence également la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires¹¹.

A75. L'environnement de contrôle à lui seul ne prévient, ni ne détecte et corrige, une anomalie significative. Il peut toutefois influencer l'évaluation de l'auditeur sur l'efficacité d'autres contrôles (par exemple, le suivi des contrôles et le fonctionnement des mesures spécifiques de contrôle), et par voie de conséquence, l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives. [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les petites entités

A76. L'environnement de contrôle dans les petites entités sera probablement différent de celui des plus grandes. Par exemple, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans les petites entités peuvent ne pas inclure un membre indépendant ou extérieur, et le rôle de gouvernance peut être assumé directement par le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'existe pas d'autres détenteurs du capital. La nature de l'environnement de contrôle peut aussi influencer l'importance des autres contrôles, ou leur absence. Par exemple, la participation active à la gestion d'un propriétaire-dirigeant peut réduire certains des risques résultant d'une absence de séparation des tâches ; elle peut, à l'inverse, accroître d'autres risques, comme celui d'outrepasser les contrôles. [Plus haut]

A77. De plus, les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle dans les petites entités peuvent ne pas être disponibles sous une forme documentée, en particulier lorsque la communication entre la direction et les autres employés est informelle, bien qu'effective. Par exemple, des petites entités pourraient ne pas avoir un code de conduite écrit mais, en lieu et place, développer une culture d'entreprise qui met l'accent sur

¹¹ Norme ISA 330, paragraphes A2-A3.

l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique au travers de la communication orale et par l'exemple que donne la direction.

A78. En conséquence, les attitudes, la prise de conscience et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant revêtent une importance particulière pour la connaissance par l'auditeur de l'environnement de contrôle dans une petite entité. [Plus haut]

Composantes du contrôle interne – Le processus d'évaluation des risques par l'entité
(Voir Par. 15)

A79. Le processus d'évaluation des risques par l'entité est le fondement à partir duquel la direction détermine les risques qu'il convient de gérer. Si ce processus est approprié aux circonstances, y compris à la nature, à la taille et à la complexité de l'entité, il aide l'auditeur dans son identification des risques d'anomalies significatives. Déterminer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances relève du jugement.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir Par. 17)

A80. Dans une petite entité il est peu probable qu'il existe un processus établi pour évaluer les risques. Dans un tel cas, il est probable que la direction identifiera des risques au travers d'une implication active personnelle à la marche des affaires. Toutefois, quelles que soient les situations, des demandes d'informations concernant des risques identifiés et la façon dont ils sont gérés par la direction sont également nécessaires. [Plus haut]

Composantes du contrôle interne – Le système d'information, y compris celui concernant les processus opérationnels, touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication

Le système d'information touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication (Voir Par. 18)

A81. Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents définis et destinés à :

- initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que des événements et des situations) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés ;

- résoudre les traitements incorrects d'opérations, par exemple les fichiers automatisés de suspens et les procédures suivies pour apurer les écritures en suspens en temps voulu ;
- suivre le processus et enregistrer les cas où le système a été contourné ou des contrôles ont été outrepassés ;
- transférer l'information à partir du système de traitement des opérations au grand livre ;
- saisir l'information pour les besoins de l'élaboration de l'information financière concernant des faits ou des situations autres que des opérations, tels que les provisions et l'amortissement des actifs, et les changements dans le caractère recouvrable des comptes de tiers débiteurs ; et
- s'assurer que l'information devant être fournie selon le référentiel comptable applicable est saisie, enregistrée, traitée et récapitulée et présentée de manière appropriée dans les états financiers. [Plus haut]

Écritures de journal

A82. Le système d'information d'une entité inclut en général l'utilisation d'écritures de journal standard utilisées de façon récurrente pour enregistrer les opérations. Des exemples de ces écritures concernent les écritures de centralisation au grand livre des ventes, des achats et des dépenses, ainsi que celles relatives aux estimations comptables qui sont périodiquement faites par la direction, telles que les modifications dans l'estimation des créances irrécouvrables.

A83. Le processus d'élaboration de l'information financière d'une entité inclut également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Des exemples de telles écritures comprennent les retraitements de consolidation, celles relatives à un regroupement d'entreprises, à une cession, ou à des estimations non récurrentes telles qu'une dépréciation d'actif. Dans des systèmes comptables où le grand livre est tenu manuellement, les écritures non standard peuvent être identifiées par la revue de ce grand livre, des journaux auxiliaires ou de la documentation y afférente. Cependant, quand des traitements informatisés sont utilisés pour tenir le grand livre et préparer les états financiers, de telles écritures sont susceptibles d'exister uniquement sous

forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur. [\[Plus haut\]](#)

Processus opérationnel

A84. Le processus opérationnel d'une entité désigne les mesures destinées à :

- développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits ou les services de l'entité ;
- assurer la conformité des opérations avec les textes législatifs et réglementaires ;
- enregistrer l'information, y compris celle relative à la tenue de la comptabilité et à l'élaboration de l'information financière.

Le processus opérationnel résulte des opérations qui sont enregistrées, traitées et présentées par le système d'information. Acquérir la connaissance du processus opérationnel de l'entité, qui comprend la façon dont les opérations sont initiées, aide l'auditeur dans sa prise de connaissance du système d'information de l'entité relatif à l'élaboration de l'information financière en le situant dans le contexte de l'entité. [\[Plus haut\]](#)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A85. Les systèmes d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités sont probablement moins sophistiqués que dans les plus grandes, mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système et des procédures de l'entité peut en conséquence être facilitée dans un audit de petites entités et être plus fondée sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Le besoin d'acquérir cette connaissance reste cependant important.

Communication (Voir [Par. 19](#))

A86. La communication au sein de l'entité des rôles et des responsabilités concernant l'élaboration de l'information financière et des questions importantes la concernant, implique de faire connaître à chacun son rôle et sa responsabilité au regard du contrôle interne sur l'élaboration de cette information. Ceci comprend des sujets tels que la compréhension par le

personnel de la façon dont son rôle s'intègre dans le système d'élaboration de l'information financière par rapport aux autres et de la manière dont les exceptions sont communiquées à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. Cette communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'élaboration de l'information financière. Une communication ouverte aide à s'assurer que les exceptions sont communiquées et font l'objet d'un traitement approprié. [\[Plus haut\]](#)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A87. La communication peut être moins structurée et plus facile dans une petite entité que dans une plus grande du fait de beaucoup moins de niveaux de responsabilités et d'une plus grande visibilité et disponibilité de la direction. [\[Plus haut\]](#)

Composantes du contrôle interne – Mesures de contrôle (Voir [Par. 20](#))

A88. Les mesures de contrôle sont les politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mis en application. Les mesures de contrôle, qu'elles soient intégrées dans un système informatique ou dans un système manuel, ont plusieurs objectifs et sont appliquées à différents niveaux hiérarchiques ou fonctionnels. Des exemples de mesures spécifiques de contrôles comprennent celles relatives à :

- l'autorisation ;
- la revue de la performance ;
- le traitement de l'information ;
- les contrôles physiques ;
- la séparation des tâches.

A89. Les mesures de contrôle qui sont pertinentes pour l'audit sont celles :

- qu'il convient de traiter comme telles, c'est-à-dire qui sont relatives aux risques importants et celles qui concernent des risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que l'exigent les [paragraphe 29](#) et [30](#), respectivement ; et
- qui sont considérées pertinentes selon le jugement de l'auditeur.

A90. Le jugement de l'auditeur portant sur le fait de savoir si une mesure de contrôle est pertinente pour l'audit est influencée par le risque qu'il a identifié que celui-ci puisse être la source d'une anomalie significative, et le fait qu'il considère qu'il est probablement plus approprié de tester l'efficacité du contrôle pour déterminer l'étendue des tests de substance.

A91. La priorité de l'auditeur peut être portée sur l'identification et la connaissance des mesures de contrôle orientées dans les domaines où il considère que les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'être plus élevés. Lorsque plusieurs mesures de contrôle ont le même objectif, il n'est pas nécessaire d'acquérir la connaissance de chacune des mesures ayant le même objectif. [Plus haut]

A92. La connaissance de l'auditeur de la présence ou de l'absence de mesures de contrôle acquise lors de la prise de connaissance des autres composantes du contrôle interne l'aide à déterminer s'il est nécessaire de consacrer plus d'attention à l'acquisition de la connaissance des mesures de contrôle. [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les petites entités

A93. Les concepts fondamentaux des mesures de contrôle au sein des petites entités sont probablement semblables à ceux des plus grandes entités, mais le formalisme avec lequel ils sont appliqués peut varier. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, la seule approbation de la direction pour accorder des délais de paiement aux clients ou pour approuver les achats importants peut fournir un contrôle fort sur les soldes de comptes et les opérations, réduisant ou supprimant ainsi le besoin de plus amples mesures de contrôle. [Plus haut]

A94. Les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont vraisemblablement liées aux flux principaux d'opérations tels que les produits, les achats ou les frais de personnel.

Risques provenant d'un système informatique (Voir Par. 21)

A95. L'utilisation d'un système informatique a une incidence sur la manière dont les mesures de contrôle sont mises en oeuvre. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles dans un

système informatique sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégralité des données et la sécurité du traitement de ces données par le système, et incluent les contrôles généraux sur le système informatique ainsi que sur les applications. [\[Plus haut\]](#)

A96. Les contrôles généraux sur le système informatique comprennent des politiques et des procédures qui ont trait à de nombreuses applications et qui supportent l'exécution efficace des contrôles sur les applications. Ils s'appliquent à l'environnement touchant aux gros et mini ordinateurs, et à l'environnement des utilisateurs finaux. Les contrôles généraux sur le système informatique qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données incluent généralement les aspects suivants :

- le fonctionnement du centre de traitement et du réseau ;
- l'acquisition, les modifications et la maintenance des logiciels d'exploitation ;
- les modifications de programmes ;
- la sécurité d'accès ;
- l'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.

[\[Plus haut\]](#)

Ils sont généralement mis en oeuvre pour traiter des risques visés au [paragraphe 52](#) ci-avant.

A97. Les contrôles d'application sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent typiquement au niveau du processus opérationnel et s'appliquent au traitement d'applications individuelles. Les contrôles d'application peuvent être par nature préventives ou de détection et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. En conséquence, les contrôles d'application concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations et autres données financières. Ces contrôles contribuent à s'assurer que les opérations ont été réalisées, sont autorisées, et sont comptabilisées et traitées de manière exhaustive et exacte. Des exemples incluent les contrôles sur des états de saisie des données et des contrôles de séquence numérique avec un suivi manuel des rapports d'exception ou la correction des données au moment de leur saisie.

Composantes du contrôle interne – Suivi des contrôles (Voir [Par. 22](#))

A98. Le suivi des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer régulièrement l'efficacité des contrôles et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction réalise le suivi des

contrôles par des actions continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Ce suivi continu est souvent intégré aux activités normales récurrentes d'une entité et comprend les activités courantes d'encadrement et de supervision.

A99. Pour le suivi des activités, la direction peut aussi utiliser l'information recueillie à partir d'éléments obtenus de tiers tels que les réclamations clients et les commentaires des autorités de supervision qui peuvent donner une indication des problèmes ou mettre en lumière des domaines nécessitant une amélioration. [\[Plus haut\]](#)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A100. Le suivi des contrôles par la direction est souvent réalisé par une participation active de celle-ci ou du propriétaire-dirigeant à la gestion. Cette participation permettra souvent d'identifier des écarts avec les prévisions ou des inexactitudes dans les données financières conduisant à des actions correctives du contrôle en place. [\[Plus haut\]](#)

Fonction d'audit interne (Voir [Par. 23](#))

A101. La fonction d'audit interne d'une entité est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit si la nature des responsabilités et des actions de cette fonction ont trait à l'élaboration de l'information financière de l'entité, et que l'auditeur envisage d'utiliser les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature ou le calendrier, ou de réduire l'étendue, des procédures d'audit à réaliser. Lorsque l'auditeur conclut que la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, la Norme ISA 610 s'applique.

A102. Les objectifs d'une fonction d'audit interne et, par voie de conséquence, la nature de ses responsabilités et de son statut dans l'organisation, 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. Les responsabilités d'une fonction d'audit interne peuvent comporter, par exemple, le suivi du contrôle interne, la gestion des risques, et l'examen du respect des textes législatifs et réglementaires. À l'inverse, les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent être limitées, par exemple, à la revue de la rentabilité, de l'efficacité et de l'efficacités des activités opérationnelles et, en conséquence, ne pas couvrir l'élaboration de l'information financière de l'entité.

A103. Lorsque la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne couvre l'élaboration de l'information financière de l'entité, la prise en compte par l'auditeur externe des actions menées, ou à mener, par la fonction d'audit interne peut comporter la revue du plan d'audit établi par l'audit interne pour la période, s'il existe, et une discussion de ce plan avec les auditeurs internes. [\[Plus haut\]](#)

Sources des informations (Voir [Par. 24](#))

A104. Nombre des informations utilisées dans le suivi des activités peut être fourni par le système d'information de l'entité. Si la direction part du principe que les données utilisées pour suivre les contrôles sont exactes sans avoir de fondement pour cela, des erreurs qui peuvent exister dans les données pourraient potentiellement conduire la direction à des conclusions incorrectes découlant des mesures de suivi. En conséquence, la connaissance :

- des sources d'informations relatives au suivi des activités de l'entité ; et
- du fondement de la direction pour considérer que l'information est suffisamment fiable pour répondre à cet objectif, est requise pour la compréhension par l'auditeur des mesures de suivi mises en place par l'entité en tant que composante du contrôle interne. [\[Plus haut\]](#)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Evaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers
(Voir [Par. 25\(a\)](#))

A105. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers se réfèrent aux risques qui affectent de façon diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui peuvent potentiellement affecter plusieurs assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement identifiables au niveau des flux d'opérations, des soldes de compte ou des informations fournies dans les états financiers. Ils sont plutôt le résultat de circonstances qui augmentent les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, par exemple à cause du contournement du contrôle interne par la direction. Les risques au niveau des états financiers peuvent être particulièrement pertinents dans la prise en compte par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. [\[Plus haut\]](#)

A106. Les risques au niveau des états financiers peuvent provenir en particulier d'un environnement de contrôle déficient (bien que ces risques puissent aussi résulter d'autres facteurs, tels que des conditions économiques en récession). Par exemple, des faiblesses telles que le manque de compétences de la direction peuvent avoir un effet plus diffus sur les états financiers et peuvent exiger une approche générale de la part de l'auditeur.

A107. La connaissance par l'auditeur du contrôle interne peut conduire à des interrogations sur la possibilité réelle d'auditer les états financiers d'une entité. Par exemple :

- des doutes sur l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être si sérieux qu'ils peuvent amener l'auditeur à conclure que le risque de présentation par la direction d'états financiers mensongers est tel que l'audit ne peut être effectué ;
- des doutes concernant l'état et la fiabilité de la comptabilité peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.

A108. La Norme ISA 705¹² définit les diligences requises et fournit les modalités d'application pour déterminer s'il convient que l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou formule l'impossibilité d'exprimer une opinion ou, ainsi qu'il est requis dans certains cas, se démette de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable. [Plus haut]

Evaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Voir Par. 25(b))

A109. Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions touchant aux flux d'opérations, aux soldes de comptes ou aux informations fournies dans les états financiers, nécessitent d'être pris en compte en raison du fait que ceci aide directement à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à réaliser au niveau des assertions et nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur peut conclure que les risques identifiés affectent de manière très diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement nombre d'assertions.

[Plus haut]

¹² Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

Utilisation des assertions

A110. En déclarant que les états financiers sont présentés conformément au référentiel comptable applicable, la direction, implicitement ou explicitement, confirme ses assertions concernant la comptabilisation, les évaluations, la présentation des rubriques et des divers éléments contenus dans les états financiers et des informations fournies les concernant.

A111. Les assertions sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour considérer les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir s'analysent selon trois catégories et peuvent prendre les formes suivantes :

- (a) assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période auditée :
 - (i) réalité : les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - (ii) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés ;
 - (iii) exactitude : les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement ;
 - (iv) séparation des périodes: les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable ;
 - (v) classification : les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes ; [Plus haut]

- (b) assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période :
 - (i) existence : les actifs, passifs et les fonds propres existent ;
 - (ii) droits et obligations : l'entité détient un droit sur les actifs ou les contrôles, et les passifs reflètent les obligations de l'entité ;
 - (iii) exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés ;
 - (iv) évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation sont enregistrés de façon appropriée ;

- (c) assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans ceux-ci :
- (i) réalité, droits et obligations : les événements, les opérations et les autres aspects se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - (ii) exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
 - (iii) présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;
 - (iv) exactitude et évaluation : les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

A112. L'auditeur peut utiliser les assertions décrites ci-dessus ou peut les exprimer différemment sous réserve que tous les aspects mentionnés aient été examinés. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions relatives aux opérations et aux événements avec celles relatives aux soldes de comptes. [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A113. Lorsqu'elle décide des assertions relatives aux états financiers des entités du secteur public, en complément de celles écrites au paragraphe A104, la direction de ces entités peut souvent déclarer que les opérations et les événements ont été menés conformément à la législation, à la réglementation ou aux instructions d'une autre autorité. De telles assertions peuvent entrer dans l'étendue de l'audit des états financiers.

Processus d'identification des risques d'anomalies significatives (Voir Par. 26(a))

A114. L'information obtenue lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants recueillis lors de l'évaluation et de la conception des contrôles et de l'examen de leur mise en oeuvre, est utilisée comme élément probant pour fonder l'évaluation des risques. Cette dernière détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en oeuvre. [Plus haut]

A115. L'Annexe 2 donne des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives.

Contrôles se rapportant directement aux assertions (Voir [Par. 26\(c\)](#))

A116. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives pour des assertions spécifiques. Généralement, il est utile d'acquérir la connaissance de ces contrôles et de faire le lien avec les assertions dans le contexte du processus et des systèmes dans lesquels ils s'inscrivent en raison du fait que des mesures de contrôle individuelles ne répondent souvent pas à un risque spécifique. Souvent, seules plusieurs mesures de contrôle, associées à d'autres composantes du contrôle interne, seront suffisantes pour répondre à un risque.

A117. A l'inverse, certaines mesures de contrôle peuvent avoir une incidence directe sur une assertion individuelle introduite dans un flux d'opérations ou un solde de compte particulier. Par exemple, les mesures de contrôle qu'une entité met en œuvre pour s'assurer que son personnel compte et recense correctement l'inventaire physique annuel, sont directement liées à l'assertion relative à l'existence et à l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A118. Des contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus la relation est indirecte, moins le contrôle peut être efficace dans la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies liées à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes d'un récapitulatif par région de l'activité ventes pour des magasins particuliers n'est qu'indirectement lié à l'assertion d'exhaustivité des produits. En conséquence, cet examen peut être moins efficace pour réduire le risque relatif à cette assertion, plutôt que d'effectuer des contrôles plus directement liés à celle-ci, tels que le pointage des documents d'expédition avec les documents de facturation. [\[Plus haut\]](#)

*Risques importants*Identification des risques importants (Voir [Par. 28](#))

A119. Les risques importants sont souvent liés à des opérations importantes non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement. Des opérations non courantes sont des opérations qui sont inhabituelles en raison de leur taille ou de leur nature et qui donc ne se produisent pas fréquemment. Les questions sujettes à l'exercice d'un jugement peuvent concerner des estimations comptables pour lesquelles il existe une incertitude importante

attachée à leur évaluation. Des opérations courantes non complexes qui relèvent d'un traitement systématique sont moins susceptibles d'engendrer des risques importants.

A120. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des opérations non courantes résultant de faits comme :

- une plus forte implication de la direction dans la préconisation du traitement comptable à suivre ;
- une plus grande intervention manuelle pour la collecte et le traitement des données ;
- des calculs ou des principes comptables complexes ;
- la nature des opérations non courantes, qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en oeuvre de contrôles efficaces sur les risques associés à ces opérations.

A121. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des questions importantes sujettes à l'exercice d'un jugement et qui requièrent des estimations comptables, résultant de faits tels que :

- les principes comptables à adopter pour certaines estimations comptables ou pour la comptabilisation des produits qui peuvent être sujets à interprétation ;
- le jugement à exercer qui peut être subjectif ou complexe, ou requérir des hypothèses concernant les effets d'événements futurs, par exemple, le jugement relatif à l'évaluation à la juste valeur. [Plus haut]

A122. La Norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important sur la définition des procédures d'audit complémentaires¹³.

Risques importants se rapportant aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

A123. La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes¹⁴. [Plus haut]

¹³ Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

¹⁴ Norme ISA 240, paragraphes 25-27.

Connaissance des contrôles se rapportant à des risques importants (Voir Par. 29)

A124. Bien que les risques se rapportant à des questions non courantes ou relevant d'un jugement sont souvent moins sujets à des contrôles de routine, la direction peut avoir d'autres réponses ayant pour objet de traiter de tels risques. En conséquence, la connaissance de l'auditeur sur le fait de savoir si l'entité a conçu et mis en oeuvre des contrôles sur des risques importants résultant de questions non courantes ou relevant d'un jugement, inclut dans quelle mesure et de quelle façon des actions ont été prises par la direction pour répondre à ces risques. Ces actions peuvent comprendre :

- des mesures de contrôle telles que l'examen des hypothèses par la direction générale au plus haut niveau ou par des experts ;
- des procédures formalisées pour procéder aux estimations ;
- l'autorisation par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A125. Ainsi, dans le cas d'un événement unique, tel que la réception d'une assignation importante devant un tribunal, l'appréciation de la réponse de l'entité inclut le fait de savoir si des experts appropriés (conseillers juridiques internes ou avocats externes par exemple) ont été désignés, si une évaluation de l'incidence potentielle a été faite et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers. [Plus haut]

A126. Dans certains cas, la direction peut ne pas avoir répondu de manière appropriée à des risques importants d'anomalies significatives en mettant en oeuvre des contrôles sur ces risques importants. L'incapacité de la direction à mettre en oeuvre de tels contrôles, indique une faiblesse significative du contrôle interne¹⁵.

Risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés (Voir Par. 30)

A127. Les risques d'anomalies significatives peuvent se rapporter directement à l'enregistrement courant des flux d'opérations ou soldes de comptes et à l'établissement d'états financiers fiables. De tels risques peuvent inclure les risques liés au traitement incorrect ou incomplet de flux courants importants d'opérations, tels que ceux concernant les ventes, les achats et les encaissements ou décaissements. [Plus haut]

¹⁵ Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant gouvernement d'entreprise et à la direction », paragraphe A7.

A128. Lorsque les opérations courantes relatives aux activités sont soumises à un processus de traitement fortement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle, il peut ne pas être possible d'effectuer seulement des contrôles de substance se rapportant au risque. Par exemple, l'auditeur peut considérer que ceci est le cas dans des circonstances où une masse importante d'informations est initiée, enregistrée, traitée et présentée seulement sous une forme électronique ; tel est le cas dans un système intégré. Dans cette situation :

- les éléments probants peuvent être disponibles seulement sous une forme électronique et leur caractère suffisant et approprié dépend de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité ;
- la probabilité que des informations soient générées ou modifiées de façon incorrecte et que ceci ne soit pas détecté est plus grande si des contrôles appropriés ne fonctionnent pas de manière efficace. [Plus haut]

A129. Les conséquences de l'identification de tels risques sur les procédures d'audit complémentaires à réaliser sont décrites dans la Norme ISA 330¹⁶. [Plus haut]

Révision de l'évaluation des risques (Voir Par. 31)

A130. Au cours de l'audit, des informations qui diffèrent de manière importante de celles sur lesquelles l'évaluation des risques a été initialement fondée, peuvent être portées à la connaissance de l'auditeur. Par exemple, l'évaluation des risques peut avoir été basée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnent efficacement. En réalisant des tests sur ces contrôles, l'auditeur peut recueillir des éléments probants sur le fait que ceux-ci ne fonctionnent pas de manière efficace à certaines périodes de temps au cours de l'audit. De la même façon, en réalisant des contrôles de substance, l'auditeur peut détecter des anomalies qui, en volume ou dans la fréquence de leur survenance, sont plus nombreuses que celles qu'il avait anticipées lors de son évaluation des risques. Dans de telles circonstances, l'évaluation des risques peut ne pas refléter de façon appropriée la situation réelle de l'entité et les procédures d'audit complémentaires planifiées peuvent ne pas être efficaces pour détecter des anomalies significatives. La Norme ISA 330 donne de plus amples modalités d'application.

¹⁶ Norme ISA 330, paragraphe 8.

Documentation (Voir [Par. 32](#))

A131. La façon dont les diligences requises par le [paragraphe 32](#) sont consignées relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, pour les audits de petites entités, la documentation peut faire partie de la documentation relative à la stratégie générale d'audit et au programme d'audit¹⁷. De façon similaire, le résultat de l'évaluation des risques peut être consigné séparément, ou consigné dans la documentation concernant les procédures complémentaires¹⁸. La façon dont l'auditeur consigne ces informations et le volume de celles-ci dépend de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit utilisées au cours de l'audit. [\[Plus haut\]](#)

A132. Dans les entités qui ont des activités et des procédures relatives à l'élaboration de l'information financière peu compliquées, la documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève. Il n'est pas nécessaire de consigner l'intégralité de la connaissance que l'auditeur a de l'entité et des questions qui la concernent. Les éléments-clés consignés par l'auditeur comprennent essentiellement ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives. [\[Plus haut\]](#)

A133. Le volume de la documentation peut aussi refléter l'expérience et les aptitudes des membres de l'équipe affectée à la mission d'audit. Sous la condition que les obligations de la Norme ISA 230 soient toujours remplies, un audit effectué par une équipe comprenant un nombre de collaborateurs moins expérimentés peut demander plus de documentation, afin d'assister ces collaborateurs à acquérir une connaissance appropriée de l'entité, que dans les cas où l'équipe est composée de collaborateurs expérimentés.

A134. Dans le cas d'audits récurrents, certaines parties de la documentation peuvent être transférées sur la période suivante, et mises à jour si nécessaire pour refléter les changements dans les activités de l'entité ou les modifications de ses procédures. [\[Plus haut\]](#)

¹⁷ Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », paragraphes 7 et 9.

¹⁸ Norme ISA 330, paragraphe 28.

Annexe 1(Voir Par. 4(c), 14-24 et A69-A104)**Composantes du contrôle interne**

1. Cette Annexe explicite plus en détail les composantes du contrôle interne, telles qu'elles sont décrites dans les paragraphe 4(c), 14-24 et A69-A104, en rapport avec l'audit d'états financiers. [Plus haut]

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comporte les éléments suivants :

- (a) *communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique.* L'efficacité des contrôles ne peut se placer au-dessus des valeurs d'intégrité et d'éthique des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et le comportement éthique des individus sont le produit des normes d'éthique et de comportement de l'entité, et la façon dont elles sont communiquées et mis en œuvre dans la pratique. La mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique comporte, par exemple, les actions de la direction pour éliminer ou minimiser les incitations ou les tentations qui peuvent encourager le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes, illégaux ou contraire à l'éthique. La communication des politiques de l'entité concernant les valeurs d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication au personnel de normes de comportement au travers d'explications relatives à ces politiques, d'un code de conduite et en donnant l'exemple ;
- (b) *engagement de compétence.* La compétence consiste dans la connaissance et la qualification nécessaires pour accomplir les tâches qui constituent le travail de l'individu ; [Plus haut]
- (c) *implication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.* La sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'importance des responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est actée dans des codes de bonne pratique et autres textes législatifs et réglementaires ou dans des guides édités à leur attention. D'autres responsabilités qui incombent aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise comportent la surveillance de

la conception et du fonctionnement efficace des procédures alertant d'un problème et du processus de revue de l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;

- (d) *philosophie de la direction et mode de fonctionnement*. La philosophie de la direction et son mode de fonctionnement englobent un grand nombre de caractéristiques. Par exemple, les attitudes et actions de la direction au regard de l'élaboration de l'information financière peuvent se manifester par un choix prudent ou au contraire agressif entre plusieurs options comptables disponibles, ou par la façon consciencieuse et conservatrice avec laquelle les estimations comptables sont réalisées ; [Plus haut]
- (e) *structure organisationnelle*. La mise en place d'une structure organisationnelle comporte la prise en compte des domaines-clés d'autorité et de responsabilités et l'identification des personnes à qui rendre compte. Le caractère approprié de la structure opérationnelle d'une entité dépend, en partie, de sa taille et de la nature de ses activités ;
- (f) *délégations de pouvoirs et de responsabilités*. La délégation de pouvoirs et de responsabilités peut comporter des politiques définies en matière de bonnes pratiques professionnelles, de connaissance et d'expérience du personnel-clé et des ressources allouées pour mener les différentes tâches. De plus, elle peut inclure des politiques et des communications destinées à s'assurer que tout le personnel comprend les objectifs de l'entité, la façon dont leur action personnelle interagit et contribue à atteindre les objectifs, et envisage comment et pourquoi il pourra être tenu pour responsable ;
- (g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines*. Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines sont souvent indicatives de points importants en relation avec la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle. Par exemple, les standards de recrutement des personnes les plus qualifiées – qui mettent l'accent sur la formation de base, l'expérience professionnelle antérieure, les réalisations passées, et l'indication d'un comportement intègre et éthique – démontrent l'attachement de l'entité à recruter des gens de compétence et de confiance. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités futurs et qui incluent des stages de formation et des séminaires illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Des promotions accordées sur la base d'évaluations périodiques révèlent la volonté de l'entité de faire évoluer les personnes qualifiées à des niveaux de responsabilités plus élevées.

Processus d'évaluation des risques de l'entité

3. Pour les besoins de l'élaboration de l'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'activité ainsi qu'à l'établissement d'états financiers préparés conformément au référentiel comptable suivi par l'entité, la manière d'apprécier leur importance, d'évaluer la probabilité de leur survenance et de décider des actions à prendre pour y répondre ainsi que de les gérer et d'en assurer le suivi. Par exemple, le processus d'évaluation des risques de l'entité peut s'intéresser à la façon dont cette dernière prend en compte la possibilité d'opérations non enregistrées ou identifie et analyse des évaluations importantes incluses dans les états financiers. [\[Plus haut\]](#)

4. Les risques concernant l'élaboration d'une information financière fiable proviennent d'événements externes et internes, d'opérations ou de circonstances qui peuvent survenir et compromettre la capacité d'une entité à initier, enregistrer, traiter et présenter des données financières conformes aux assertions de la direction sous-tendant les états financiers. La direction peut initier des plans, des programmes ou des actions pour répondre à des risques spécifiques ou peut décider d'accepter un risque en raison de coûts induits ou pour d'autres raisons. Les risques et leur évolution peuvent résulter de circonstances telles que :

- *changements dans l'environnement opérationnel.* Les modifications de l'environnement réglementaire ou opérationnel peuvent modifier les pressions concurrentielles et créer des risques significativement différents ;
- *personnel nouveau.* Un nouveau personnel peut avoir un point de vue ou une compréhension différents du contrôle interne ;
- *nouveaux systèmes d'information ou réorganisation des systèmes existants.* Des changements importants et rapides dans les systèmes d'information peuvent modifier le risque afférent au contrôle interne ;
- *croissance rapide.* La croissance importante et rapide des activités peut peser fortement sur les contrôles et augmenter le risque de défaillance dans leur application ;
- *nouvelles technologies.* L'appel à de nouvelles technologies dans le processus de production ou dans les systèmes d'information peut modifier le risque lié au contrôle interne ;

- *nouveaux modèle d'entreprise, produits ou activités.* L'entrée dans de nouveaux domaines d'activité ou types d'opérations avec lesquels l'entité a peu d'expérience peut entraîner de nouveaux risques liés au contrôle interne ;
- *restructurations dans l'entité.* Les restructurations peuvent être accompagnées de réductions de personnel, de changements dans la supervision et dans la séparation des tâches qui peuvent modifier le risque lié au contrôle interne ;
- *développement des activités à l'étranger.* L'extension ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent uniques qui peuvent affecter le contrôle interne comme, par exemple, des risques additionnels ou différents relatifs aux opérations en devises ;
- *nouvelles normes comptables.* L'adoption de nouveaux principes comptables ou la modification des principes comptables existants peut modifier les risques lors de l'établissement des états financiers. [Plus haut]

Système d'information, y compris les processus opérationnels concernés, relatifs à l'élaboration de l'information financière et à sa communication

5. Un système d'information se compose de l'infrastructure (équipements et matériel informatique), de logiciels, du personnel, des procédures et des données. Beaucoup de systèmes d'information font un appel intensif à un système informatique. [Plus haut]

6. Le système d'information répondant aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système d'établissement des états financiers, couvrent des méthodes et des documents qui :

- identifient et enregistrent toutes les opérations valides ;
- décrivent en temps voulu les opérations avec suffisamment de détail afin d'en permettre la classification correcte pour l'établissement des états financiers ;
- évaluent les transactions de façon à permettre leur enregistrement dans les états financiers à la valeur monétaire appropriée ;
- déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée ;
- présentent correctement les opérations dans les états financiers ainsi que les informations à fournir les concernant.

7. La qualité des informations générées par le système affecte la capacité de la direction à prendre les décisions appropriées pour gérer et contrôler les activités de l'entité et pour présenter des informations financières fiables. [Plus haut]

8. La communication, qui implique de faire connaître à chacun ses rôles et responsabilités respectifs en ce qui concerne le contrôle interne touchant à l'élaboration de l'information financière, peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels comptables et d'élaboration de l'information financière, et de notes écrites. La communication peut également se faire par voie électronique, orale et au travers des actions de la direction.

[Plus haut]

Mesures de contrôle

9. Généralement, les mesures de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit, peuvent être classées en politiques et procédures qui se rapportent à :

- *l'évaluation des performances.* Ces mesures de contrôle comportent des revues et des analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux performances des périodes antérieures. Elles consistent également à comparer entre elles différents types de données – opérationnelles ou financières – ainsi qu'à analyser les rapports existants entre ces données, et à investiguer et prendre les mesures correctives ; à comparer des données internes avec des données de source externe et à revoir les performances fonctionnelles ou opérationnelles ;
- *le traitement de l'information.* Les deux grands groupes de mesures de contrôle des systèmes d'information sont les contrôles d'application, qui s'appliquent au traitement des applications individuelles, et les contrôles généraux du système informatique, que sont les politiques et les procédures qui concernent de multiples applications à la base d'un fonctionnement efficace des contrôles d'application aidant à assurer la continuité correcte des traitements des systèmes d'information. Des exemples de contrôles d'application sont ceux liés à la vérification de l'exactitude des données enregistrées, à la maintenance et à la revue des comptes et des balances auxiliaires, à l'automatisation de contrôles tels que les contrôles de codification et les vérifications des séquences numériques, ainsi qu'au suivi manuel des rapports d'exceptions. Des exemples de contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont les contrôles portant sur les modifications de

programmes, les contrôles qui restreignent l'accès aux programmes ou aux données, les contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application intégrés, et les contrôles sur les logiciels utilisés par le système qui restreignent l'accès à, ou assurent le suivi de, l'utilisation d'utilitaires qui peuvent modifier des données financières ou les enregistrements sans laisser de traces pour l'audit ; [\[Plus haut\]](#)

- *contrôles physiques.* Ces contrôles comprennent :
 - la sécurité physique des actifs, y compris les mesures de sauvegarde appropriées, telles que celles destinées à protéger les accès aux locaux et aux équipements pour sécuriser les actifs et les enregistrements ;
 - l'autorisation d'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données ;
 - les comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les chiffres repris dans les états de contrôle (par exemple, la comparaison du comptage de caisse, du relevé du portefeuille titres ou des comptages de stocks avec la comptabilité).

La mesure dans laquelle des contrôles physiques mis en place et destinés à prévenir le détournement d'actif sont pertinents pour la fiabilité de l'établissement des états financiers, et donc pour l'audit, dépend des circonstances, notamment lorsque des actifs sont fortement exposés à des détournements ;

- *séparation des tâches.* Elle vise à assigner à des personnes différentes la responsabilité de l'autorisation et de l'enregistrement des opérations, et d'assurer la surveillance des actifs. La séparation des tâches est destinée à réduire les occasions permettant à n'importe quelle personne d'être en position de perpétrer et de dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le contexte normal de son travail.

10. Certaines mesures de contrôle peuvent dépendre de l'existence ou non de politiques de niveau plus élevé mises en place par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, les contrôles portant sur les autorisations peuvent être délégués selon les instructions définies, telles que celles touchant aux critères de dépenses d'investissements établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; à l'inverse, des transactions non-récurrentes telles que des acquisitions ou des cessions

importantes peuvent requérir un plus haut niveau d'autorisation, y compris dans certains cas, celui des actionnaires. [\[Plus haut\]](#)

Suivi des contrôles

11. Une des responsabilités importantes de la direction est de définir et d'assurer le suivi régulier du contrôle interne. Le suivi des contrôles par la direction implique de vérifier si les contrôles fonctionnent comme prévu et qu'ils sont modifiés de manière appropriée pour tenir compte des changements qui interviennent dans les conditions de leur application. Le suivi des contrôles peut inclure des mesures telles que la revue par la direction de la préparation en temps voulu des rapprochements bancaires, de l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial des politiques internes de l'entité concernant les clauses des contrats de ventes, et du contrôle exercé par le service juridique du respect des règles d'éthique de l'entité ou des politiques opérationnelles internes de celle-ci. Le suivi a également pour objectif de s'assurer que les contrôles continuent à fonctionner efficacement dans le temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des états de rapprochement bancaires ne sont pas surveillées, le personnel risque de cesser de les préparer. [\[Plus haut\]](#)

12. Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent contribuer au suivi des contrôles au sein de l'entité en procédant à des évaluations indépendantes. Généralement, ces évaluations fournissent régulièrement une information concernant le fonctionnement du contrôle interne, mettant en exergue l'évaluation de son efficacité, communiquent une information sur les points forts et les faiblesses du contrôle interne et donnent des recommandations pour l'améliorer. [\[Plus haut\]](#)

13. Le suivi des contrôles peut inclure l'utilisation d'une information venant de sources externes qui peut faire état de problèmes ou mettre l'accent sur les domaines nécessitant des améliorations. En réglant leurs factures, ou en les contestant, les clients corroborent ou non implicitement l'information concernant les facturations émises. De même, les autorités de contrôle peuvent communiquer avec l'entité sur des points qui concernent le fonctionnement du contrôle interne ; par exemple, les communications relatives à des inspections faites par l'instance responsable du contrôle des banques. De même, la direction peut aussi prendre en considération dans son suivi des contrôles les communications des auditeurs externes sur son contrôle interne. [\[Plus haut\]](#)

Annexe 2

(Voir Par. [A33](#) et [A115](#))

Circonstances et faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives

Les exemples de circonstances et de faits donnés ci-après peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives. La liste qui suit donne un large éventail de circonstances et de faits, mais qui ne concernent pas nécessairement chaque mission d'audit et n'est, par ailleurs, pas exhaustive. [\[Plus haut\]](#)

- activités menées dans des régions qui sont économiquement instables, par exemple, des pays avec des dévaluations monétaires importantes ou une économie fortement inflationniste ;
- activités exposées à des marchés volatiles, par exemple, le marché des contrats à terme ;
- activités soumises à une réglementation très complexe ;
- problème de continuité de l'exploitation ou de liquidités, y compris la perte de clients importants ;
- restrictions sur la disponibilité du capital et du crédit ;
- changements dans le secteur d'activité dans lequel l'entité opère ;
- modifications de la chaîne d'approvisionnements ;
- développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou diversification dans de nouvelles activités ;
- expansion vers de nouvelles localisations ;
- changements dans l'entité tels que des acquisitions ou des réorganisations importantes ou autres événements inhabituels ;
- entités ou branches d'activité susceptibles d'être cédées ;
- existence d'alliances complexes et de co-entreprises ;
- recours à des financements hors-bilan, entités *ad hoc*, et autres mécanismes complexes de financement ;

- opérations importantes avec les parties liées ;
- manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en matière comptable ou pour l'établissement d'états financiers ;
- changements dans le personnel-clé, y compris le départ de dirigeants-clés ;
- faiblesses du contrôle interne, en particulier celles auxquelles la direction n'a pas remédié ;
- incohérences entre la stratégie informatique de l'entité et sa stratégie opérationnelle ;
- changements dans l'environnement informatique ;
- installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'élaboration de l'information financière ;
- enquêtes sur les opérations ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de contrôle ou des organismes gouvernementaux ;
- anomalies antérieures, historique d'erreurs ou volume important d'ajustements en fin de période ;
- volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, y compris les opérations inter-sociétés, ou les opérations associées à des montants significatifs de produits en fin de période ;
- opérations enregistrées sur la base d'intentions de la direction, par exemple, le refinancement de la dette, la cession d'éléments d'actif ou la classification au bilan des valeurs mobilières de placement ;
- application de nouvelles normes comptables ;
- évaluations comptables impliquant des processus complexes ;
- événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude importante dans leur évaluation, y compris des estimations comptables ;
- litiges en cours ou passifs éventuels, comme par exemple les garanties après-ventes, les garanties financières et les coûts de dépollution.

[\[Plus haut\]](#)