

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 330, REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

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 330**REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES**

(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> |
| Objectifs | <u>3</u> |
| Définitions | <u>4</u> |
| Diligences requises | |
| Approche générale | <u>5</u> |
| Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions | <u>6</u> |
| <i>Tests de procédures</i> | <u>8</u> |
| Nature et étendue des tests de procédures | <u>10</u> |
| Calendrier des tests de procédures | <u>11</u> |
| Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire | <u>12</u> |
| Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents | <u>13</u> |
| Contrôles sur les risques importants | <u>15</u> |
| Evaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles | <u>16</u> |
| <i>Contrôles de substance</i> | <u>18</u> |
| Contrôle de substance portant sur le processus d'arrêté des comptes | <u>20</u> |
| Contrôle de substance répondant aux risques importants | <u>21</u> |
| Calendrier des contrôles de substance | <u>22</u> |
| Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies dans les états financiers | <u>24</u> |
| Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants | <u>25</u> |
| Documentation | <u>28</u> |
| Modalités d'application et autres informations explicatives | |
| Approche générale | <u>A1</u> |
| Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies | |

| | |
|--|-------------------|
| significatives au niveau des assertions | <u>A4</u> |
| <i>Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires</i> | <u>A4</u> |
| Réponses aux risques évalués au niveau des assertions | <u>A9</u> |
| Nature | <u>A9</u> |
| Calendrier..... | <u>A11</u> |
| Etendue | <u>A15</u> |
| Aspects particuliers concernant le secteur public | <u>A17</u> |
| Aspects particuliers concernant les petites entités | <u>A18</u> |
| Evaluation des risques à un niveau plus élevé | <u>A19</u> |
| <i>Tests de procédures</i> | <u>A20</u> |
| Définir et réaliser des tests de procédures..... | <u>A20</u> |
| Éléments probants et niveau de confiance sur l'efficacité d'un contrôle | <u>A25</u> |
| Nature et étendue des tests de procédures | <u>A26</u> |
| Autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations..... | <u>A26</u> |
| Etendue des tests de procédures | <u>A28</u> |
| Vérifications sur les contrôles indirects | <u>A30</u> |
| Calendrier des tests de procédures..... | <u>A32</u> |
| Période prévue sur laquelle s'appuyer | <u>A32</u> |
| Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire | <u>A33</u> |
| Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents | <u>A35</u> |
| Contrôles ayant subi une modification depuis les audits précédents..... | <u>A36</u> |
| Contrôles n'ayant pas subi de modification depuis les audits précédents | <u>A37</u> |
| Evaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles | <u>A40</u> |
| <i>Contrôles de substance</i> | <u>A42</u> |
| Nature et étendue des contrôles de substance | <u>A43</u> |
| Prendre en considération si des procédures de confirmation externe sont à réaliser | <u>A48</u> |
| Contrôles de substance relatifs au processus d'arrêté des comptes..... | <u>A52</u> |
| Contrôle de substance répondant aux risques importants..... | <u>A53</u> |
| Calendrier des contrôles de substance | <u>A54</u> |
| Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire | <u>A55</u> |
| Anomalies décelées à une date intermédiaire | <u>A58</u> |
| Caractère adéquat de la présentation des états financiers et des informations fournies dans ceux-ci | <u>A59</u> |
| Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants | <u>A60</u> |

Documentation **A63**

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », 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 dans la conception et la mise en oeuvre de réponses aux risques d'anomalies significatives identifiés et évalués par l'auditeur selon la Norme ISA 315¹ dans un audit d'états financiers.

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.

Objectifs

3. L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en oeuvre des réponses appropriées à ces risques. [\[Plus haut\]](#)

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

- (a) contrôle de substance : procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent :
 - (i) des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et sur les informations fournies dans les états financiers) ;
 - (ii) des procédures analytiques de substance ;
- (b) test de procédures : travail d'audit destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions. [\[Plus haut\]](#)

¹ Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

Diligences requises

Approche générale

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Voir [Par. A1-A3](#))

Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

6. L'auditeur doit concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction et répondent aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Voir [Par. A4-A8](#)) [[Plus haut](#)]

7. Lors de la définition des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit :

- (a) prendre en compte les raisons qui l'ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et informations fournies dans les états financiers, y compris :
 - (i) la possibilité de l'existence d'anomalies significatives dues aux caractéristiques spécifiques du flux d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie dans les états financiers (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et
 - (ii) le fait de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles concernés (c'est-à-dire le risque lié au contrôle interne), requérant de l'auditeur de recueillir des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il lui est possible de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; (Voir [Par. A9-A18](#)) et
- (b) recueillir des éléments probants d'autant plus persuasifs, que son évaluation des risques est plus élevée. (Voir [Par. A19](#)) [[Plus haut](#)]

Tests de procédures

8. L'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés si :

- (a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou
- (b) les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

9. Lors de la définition et la réalisation des tests de procédures, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle en place, plus il doit recueillir d'éléments probants concluants. (Voir [Par. A20-A24](#)) [[Plus haut](#)]

Nature et étendue des tests de procédures

10. Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit :

- (a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles comprenant :
 - (i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents durant la période auditée ;
 - (ii) la continuité avec laquelle ils ont été appliqués ; ainsi que
 - (iii) par qui ou par quels moyens ils ont été effectués ; (Voir [Par. A26 - A29](#))
- (b) déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace. (Voir [Par. A30-A31](#)) [[Plus haut](#)]

Calendrier des tests de procédures

11. L'auditeur doit procéder aux tests de procédures des contrôles existants à un moment particulier, ou sur toute la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des paragraphes 12 et 15 mentionnés ci-après, afin de justifier des raisons de la décision qu'il entend prendre de s'appuyer sur ces contrôles. (Voir Par. A32)

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire

12. Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit :

- (a) recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire ; et
- (b) déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante. (Voir Par. A33-A34) [Plus haut]

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, la durée de temps pouvant s'écouler avant de re-tester un contrôle, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :

- (a) l'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi effectué par l'entité des contrôles et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
- (b) les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment si ce contrôle est manuel ou automatisé ;
- (c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;
- (d) l'efficacité d'un contrôle et son application par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans l'application de ces contrôles et relevés lors des audits précédents et s'il y a eu des changements dans le personnel qui affectent de manière importante l'application de ces contrôles ;
- (e) si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de conditions ; [Plus haut]

- (f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir [Par. A35](#))

14. Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis le dernier audit. L'auditeur obtient de tels éléments au moyen de demandes d'informations, en association avec une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et :

- (a) si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir [Par. A36](#))
- (b) si aucun changement n'est intervenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits et doit tester quelques contrôles au cours de chaque audit, afin d'écartier la possibilité de tester tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer au cours d'un seul audit et de ne tester aucun contrôle au cours des deux périodes d'audits suivantes. (Voir [Par. A37-A39](#)) [\[Plus haut\]](#)

Contrôles sur les risques importants

15. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles dans un domaine qu'il a estimé être un risque important, il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.

Evaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lors de son évaluation de l'efficacité du fonctionnement de contrôles pertinents, l'auditeur doit évaluer si les anomalies détectées lors de contrôles de substance révèlent que ceux-ci n'ont pas fonctionné efficacement. Toutefois, l'absence d'anomalies révélée par des contrôles de substance ne fournit pas d'éléments probants indiquant que les contrôles relatifs à l'assertion soumise à vérification sont efficaces. (Voir [Par. A40](#)) [\[Plus haut\]](#)

17. Si des déviations sont constatées dans les contrôles sur lesquels l'auditeur prévoit de s'appuyer, il doit procéder à des investigations spécifiques afin d'en comprendre les causes ainsi que leurs conséquences potentielles et doit déterminer si : (Voir [Par. A41](#))

- (a) les tests de procédures réalisés fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
- (b) des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires ; et
- (c) il est nécessaire de répondre aux risques potentiels d'anomalies significatives par la mise en œuvre de contrôles de substance.

Contrôles de substance

18. Indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. (Voir Par. A42 – A47)

19. L'auditeur doit apprécier si des procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance. (Voir Par. A48 – A51) **[Plus haut]**

Contrôles de substance portant sur le processus d'arrêté des comptes

20. Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'arrêté des comptes:

- (a) pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente ;
- (b) examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustements enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers. (Voir Par. A52)

Contrôles de substance répondant aux risques importants

21. Si l'auditeur a estimé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau d'une assertion était important, il doit procéder à des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, ceux-ci doivent inclure également des vérifications de détail. (Voir Par. A53) **[Plus haut]**

Calendrier des contrôles de substance

22. Si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :

- (a) des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à couvrir ; ou
- (b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ;

afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période. (Voir [Par. A54-A57](#)) [\[Plus haut\]](#)

23. Si des anomalies que l'auditeur n'avait pas anticipées lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives sont décelées à une date intermédiaire, l'auditeur doit évaluer si l'évaluation corrélative des risques, la nature, le calendrier ou l'étendue des contrôles de substance planifiés couvrant la période restante nécessitent d'être modifiés. (Voir [Par. A58](#))

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies dans les états financiers

24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est en conformité avec le référentiel comptable applicable. (Voir [Par. A59](#)) [\[Plus haut\]](#)

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants

25. Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure sur l'audit, si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. (Voir [Par. A60-A61](#))

26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis. Pour forger son opinion, l'auditeur doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents, sans tenir compte du fait qu'ils semblent corroborer ou infirmer les assertions contenues dans les états financiers. (Voir [Par. A62](#)) [\[Plus haut\]](#)

27. Si l'auditeur n'a pas recueilli des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit chercher à recueillir des

éléments probants complémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers. [\[Plus haut\]](#)

Documentation

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

- (a) l'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires réalisées ;
- (b) le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et
- (c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsque celles-ci ne sont pas évidentes à partir des travaux effectués. (Voir [Par. A63](#))

29. Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées de la fiabilité de tels contrôles testés au cours d'un précédent audit.

30. La documentation de l'auditeur doit également faire état du fait que les états financiers ont été pointés à, ou rapprochés de, la comptabilité sous-jacente. [\[Plus haut\]](#)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Approche générale (Voir [Par. 5](#))

A1. L'approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers peut inclure le fait :

- de rappeler aux membres de l'équipe affectée à la mission la nécessité de garder un esprit critique ;
- d'affecter à la mission un personnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore de recourir à des experts ;

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

- d'exercer une supervision accrue ;
- d'introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;
- de procéder à des changements d'ordre général dans la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit en réalisant, par exemple, des contrôles de substance à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou de modifier la nature des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants plus concluants. [Plus haut]

A2. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et, par voie de conséquence, l'approche générale à retenir, sont affectées par la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle. Un environnement de contrôle efficace peut lui permettre d'accroître son niveau de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés au sein de l'entité et ainsi, par exemple, de lui permettre de mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'en fin de période. Toutefois, des faiblesses dans l'environnement de contrôle ont un effet inverse ; l'auditeur peut, par exemple, répondre à un environnement de contrôle insuffisant en :

- réalisant des procédures d'audit plus nombreuses à la fin de la période qu'à une date intermédiaire ;
- recueillant plus d'éléments probants à partir de contrôles de substance ;
- augmentant le nombre de sites à couvrir par l'audit.

A3. De telles considérations ont, dès lors, une influence significative sur l'approche générale d'audit conduisant l'auditeur à privilégier, par exemple, les contrôles de substance (approche fondée sur des contrôles de substance) ou une approche faisant appel aussi bien aux tests de procédures qu'aux contrôles de substance (approche mixte). [Plus haut]

Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Voir Par. 6)

A4. L'évaluation par l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui permet de définir une approche d'audit appropriée dans le but de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut estimer :

- (a) que seuls des tests de procédures peuvent apporter une réponse effective au risque évalué d'anomalies significatives pour une assertion donnée ;
- (b) que seuls des contrôles de substance sont appropriés pour une assertion donnée et qu'en conséquence, il peut ne pas tenir compte des contrôles lors de son évaluation des risques correspondants. Ceci peut résulter du fait que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur n'ont identifié aucun contrôle efficace relatif à l'assertion ou que les vérifications à effectuer sur les contrôles seraient inefficaces et, qu'en conséquence, il n'a pas l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance ; ou
- (c) qu'une approche mixte, basée sur des tests de procédures et des contrôles de substance, est une approche efficace. [Plus haut]

Toutefois, indépendamment de l'approche suivie, l'auditeur conçoit et réalise des procédures de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, tel que requis par le paragraphe 18.

A5. La nature d'une procédure d'audit couvre son objectif (à savoir des tests de procédures ou des contrôles de substance) et le type de procédure (à savoir inspection, observation, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est le critère le plus important pour répondre aux risques évalués. [Plus haut]

A6. Le calendrier d'une procédure d'audit vise soit le moment où celle-ci est réalisée, soit la période ou la date à laquelle se réfèrent les éléments probants.

A7. L'étendue d'une procédure d'audit vise l'ampleur des éléments à contrôler, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations à effectuer sur une mesure de contrôle donnée.

A8. La conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction et répondent aux risques évalués d'anomalies

significatives au niveau d'une assertion, fournissent un lien direct entre l'évaluation des risques et ces procédures d'audit complémentaires.

Réponses aux risques évalués au niveau des assertions (Voir [Par. 7\(a\)](#)) [\[Plus haut\]](#)

Nature

A9. Les risques évalués par l'auditeur peuvent affecter tant les types de procédures d'audit à réaliser que leur combinaison. Par exemple, lorsqu'un risque est évalué à un niveau élevé, l'auditeur peut confirmer l'exhaustivité des termes d'un contrat avec le tiers concerné en complément de la lecture du contrat. De plus, certaines procédures d'audit peuvent être plus appropriées que d'autres pour certaines assertions. Par exemple, concernant les produits, des tests de procédures peuvent être plus aptes à répondre au risque évalué d'anomalies portant sur l'assertion d'exhaustivité, alors que des contrôles de substance pourront mieux répondre au risque évalué d'anomalies sur l'assertion de réalité.

A10. Les raisons sur lesquelles se fondent l'évaluation d'un risque sont utiles pour déterminer la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un risque est évalué à un niveau plus faible à cause des caractéristiques particulières d'un flux d'opérations, et indépendamment des contrôles le concernant, l'auditeur peut alors décider que la mise en œuvre de procédures analytiques de substance à elles seules procurera des éléments probants appropriés. A l'inverse, si le risque est évalué à un niveau plus faible du fait de contrôles internes existants et que l'auditeur a l'intention de réaliser des contrôles de substance en se basant sur cette évaluation faible du risque, il réalise alors des vérifications sur ces contrôles internes, ainsi que cela est demandé au [paragraphe 8\(a\)](#). Tel est par exemple le cas pour un flux d'opérations globalement identiques présentant des caractéristiques non complexes et qui sont exécutées et contrôlées de façon routinière par le système informatique de l'entité.

[\[Plus haut\]](#)

Calendrier

A11. L'auditeur peut réaliser des tests de procédures ou des contrôles de substance à une date intermédiaire ou en fin de période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des contrôles de substance à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci, plutôt qu'à une date antérieure, ou de réaliser des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par

exemple. mise en œuvre des procédures d'audit dans des sites sélectionnés sans annonce préalable). Ceci est particulièrement utile lorsqu'il s'agit d'examiner les réponses pour faire face aux risques de fraude. Par exemple, l'auditeur peut conclure, après avoir identifié des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, que des procédures d'audit destinées à extrapoler les conclusions tirées à une date intermédiaire jusqu'à la fin de la période seraient inefficaces.

A12. D'un autre côté, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier des questions importantes à un stade préliminaire de l'audit et, en conséquence, à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace pour y répondre. [\[Plus haut\]](#)

A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent être exécutées seulement à la fin de la période ou après, par exemple :

- le pointage des états financiers à la comptabilité sous-jacente ;
- l'examen des écritures d'ajustement enregistrées au cours de l'établissement des états financiers ; et
- des procédures répondant au risque que l'entité ait enregistré, en fin de période, des contrats de ventes incorrects ou des transactions qui peuvent ne pas avoir été finalisées.

A14. Les autres facteurs pertinents qui influencent la réflexion de l'auditeur sur le moment où les procédures d'audit seront réalisées incluent :

- l'environnement de contrôle ;
- le moment auquel l'information utile est disponible (par exemple lorsque des fichiers informatiques peuvent être effacés postérieurement ou que des procédures d'observations ne peuvent être réalisées qu'à certaines dates) ;
- la nature du risque (par exemple lorsqu'il existe un risque d'augmenter les produits pour atteindre les objectifs de résultat par la création *a posteriori* de faux contrats de ventes, l'auditeur peut souhaiter examiner les contrats disponibles en fin de période) ;
- la période ou la date à laquelle se réfèrent les éléments probants. [\[Plus haut\]](#)

Etendue

A15. L'étendue d'une procédure d'audit jugée nécessaire est fixée après la prise en compte du caractère significatif, du risque évalué et du niveau d'assurance que l'auditeur souhaite obtenir. Lorsqu'un seul objectif est atteint par la combinaison de plusieurs procédures, l'étendue de chaque procédure est considérée séparément. En règle générale, l'étendue des procédures d'audit augmente dès lors que le risque d'anomalies significatives s'accroît. Par exemple, en réponse au risque évalué d'anomalies significatives résultant de fraudes, augmenter la taille des échantillons ou réaliser des procédures analytiques de substance à un niveau plus détaillé peut être approprié. Toutefois, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure elle-même répond à un risque spécifique. [Plus haut]

A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre un plus grand nombre de vérifications sur des opérations automatisées ou des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des vérifications, par exemple pour répondre aux risques d'anomalies significatives provenant de fraude. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir de fichiers informatiques, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières ou pour tester l'intégralité d'une population plutôt qu'un échantillon.

Aspects particuliers concernant le secteur public

A17. Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, le mandat d'audit et toute autre exigence d'audit particulière peuvent affecter la prise en compte par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires. [Plus haut]

Aspects particulier concernant les petites entités

A18. Dans le cas de très petites entités, il se peut que les mesures de contrôle pouvant être identifiées par l'auditeur soient peu nombreuses ou que l'étendue de la documentation conservée par l'entité relative à leur matérialisation ou à leur fonctionnement soit limitée. Dans de telles situations, il peut être plus efficace pour l'auditeur de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires principalement axées sur des contrôles de substance. Dans de rares cas cependant, l'absence de mesures de contrôle ou d'autres composants du contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Évaluation des risques à un niveau plus élevé (Voir [Par. 7\(b\)](#))

A19. Lors de l'obtention d'éléments probants plus concluants du fait d'une évaluation des risques à un niveau plus élevé, l'auditeur peut augmenter le volume d'éléments, ou recueillir des éléments qui sont plus pertinents ou plus fiables, par exemple en donnant priorité à l'obtention d'éléments de la part des tiers ou de diverses sources indépendantes afin de les corroborer entre eux.

Tests de procédures

Définir et réaliser des tests de procédures (Voir [Par. 8](#)) [\[Plus haut\]](#)

A20. Les tests de procédures sont réalisés seulement sur des contrôles que l'auditeur a considérés comme correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative au niveau d'une assertion. Lorsque des contrôles sensiblement différents ont été appliqués à différents moments au cours de la période auditée, chacun d'entre eux est considéré séparément.

A21. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'équivaut pas à en prendre connaissance ni à en évaluer la conception et la mise en œuvre. Le même type de procédures d'audit est cependant réalisé. L'auditeur peut par conséquent décider qu'il est plus efficace de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles en même temps qu'il évalue leur conception et vérifie leur mise en œuvre effective. [\[Plus haut\]](#)

A22. Par ailleurs, même si certaines des procédures d'évaluation des risques peuvent ne pas avoir été spécifiquement conçues en tant que tests de procédures, elles peuvent néanmoins fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles et, dès lors, servir de tests de procédures. Par exemple, les procédures portant sur l'évaluation des risques par l'auditeur peuvent inclure :

- des demandes d'informations portant sur la manière dont la direction utilise les budgets ;
- une prise de connaissance de la comparaison faite par la direction entre les dépenses mensuelles budgétées et les dépenses réelles ;

- la revue des rapports portant sur l'examen des variations entre les montants budgétés et les réalisations.

Ces procédures d'audit apportent non seulement une connaissance de la conception des politiques budgétaires de l'entité et de leur mise en œuvre, mais fournissent également des éléments probants sur l'efficacité du processus d'élaboration des politiques budgétaires dans la prévention ou la détection des anomalies significatives dans l'enregistrement des dépenses selon leur nature. [\[Plus haut\]](#)

A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test de procédures à réaliser de façon concomitante avec une vérification de détail portant sur la même opération. Bien que l'objectif d'un test de procédures soit différent de celui d'une vérification de détail, ils peuvent tous deux être réalisés de façon concomitante sur une même opération ; ils sont alors désignés test à objectif double. Par exemple, l'auditeur peut concevoir et évaluer le résultat d'un test visant à contrôler une facture afin de déterminer si celle-ci a été approuvée et de recueillir un élément probant corroborant une opération. Un test à objectif double est conçu et évalué en considérant séparément chacun des objectifs poursuivis.

A24. L'auditeur peut, dans certaines situations, être dans l'impossibilité de concevoir des contrôles de substance efficaces qui en eux-mêmes fournissent des éléments probants suffisants et appropriés au niveau d'une assertion³. Ceci est le cas lorsqu'une entité gère son activité en utilisant un système informatique et qu'aucune documentation des opérations n'est matérialisée ou conservée autrement que par le système informatique lui-même. Dans de tels cas, le [paragraphe 8\(b\)](#) requiert de l'auditeur de mettre en œuvre des vérifications sur les contrôles concernés. [\[Plus haut\]](#)

Éléments probants et niveau de confiance sur l'efficacité d'un contrôle (Voir [Par. 9](#))

A25. Un niveau d'assurance plus élevé sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles peut être recherché lorsque l'approche adoptée consiste principalement en des tests de procédures, notamment lorsqu'il n'est pas possible ou faisable de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des contrôles de substance.

³ Norme ISA 315, paragraphe 30.

Nature et étendue des tests de procédures

Autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations (Voir Par. 10(a))

A26. Des demandes d'informations à elles seules ne sont pas suffisantes pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par conséquent, d'autres procédures d'audit sont à réaliser en association avec les demandes d'informations. Dans ce domaine, des demandes d'informations associées à des inspections ou à la réexécution de contrôles peuvent apporter plus d'assurance que les seules demandes d'informations et l'observation, cette dernière n'étant utile qu'au moment où elle est effectuée. [Plus haut]

A27. La nature d'un contrôle particulier influence le type de procédures requis pour recueillir des éléments probants montrant que le contrôle fonctionnait efficacement. Par exemple, si l'efficacité du fonctionnement du contrôle est fournie par la documentation, l'auditeur peut décider de la revoir afin de recueillir les éléments probants démontrant cette efficacité. Pour d'autres contrôles cependant, la documentation peut ne pas être disponible ou pertinente. Par exemple, la documentation portant sur le fonctionnement pour certains facteurs de l'environnement de contrôle peut ne pas exister, tel que le processus de délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou pour certaines mesures de contrôle, telles que celles exécutées par ordinateur. Dans de telles circonstances, les éléments probants portant sur l'efficacité de leur fonctionnement peuvent être recueillis par des demandes d'informations, en association avec d'autres procédures d'audit, telles que l'observation ou l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur. [Plus haut]

Etendue des tests de procédures

A28. Lorsque des éléments probants plus concluants sont nécessaires concernant l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests de procédures. De la même façon que pour le niveau de confiance à accorder aux contrôles, les questions que l'auditeur peut considérer pour déterminer l'étendue des tests de procédures comprennent les aspects suivants :

- la fréquence des contrôles effectués par l'entité au cours de la période ;
- le laps de temps au cours de la période auditée durant laquelle l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- le taux attendu de déviations d'un contrôle ;

- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à recueillir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau de l'assertion ;
- la mesure dans laquelle les éléments probants sont recueillis à partir des vérifications sur d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La Norme ISA 530⁴ contient des modalités d'application complémentaires sur l'étendue des vérifications. [\[Plus haut\]](#)

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement des opérations par un système informatique, l'auditeur peut ne pas estimer nécessaire d'accroître l'étendue des vérifications sur un contrôle automatisé. On peut considérer qu'un contrôle automatisé fonctionne de manière régulière sauf si le programme (y compris tables, fichiers ou autres données permanentes utilisées par le programme) est modifié. Dès lors que l'auditeur estime qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qui peut être fait lors de la première application de ce contrôle ou à toute autre date), il peut envisager de réaliser des vérifications pour s'assurer que le contrôle continue de fonctionner efficacement. De telles vérifications peuvent inclure des contrôles pour déterminer :

- que des modifications du programme ne sont pas effectuées sans avoir été soumises aux contrôles appropriés ;
- que la version autorisée du programme est celle utilisée pour le traitement des opérations ;
- que d'autres contrôles généraux pertinents fonctionnent efficacement. [\[Plus haut\]](#)

Ces vérifications peuvent aussi inclure des contrôles permettant de s'assurer que des modifications n'ont pas été apportées aux programmes, comme cela peut être le cas lorsque l'entité utilise des logiciels d'application standards sans les modifier ou les mettre à jour. L'auditeur peut, par exemple, examiner le document du service chargé de la sécurité informatique pour recueillir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu durant la période.

[\[Plus haut\]](#)

⁴ Norme ISA 530, « Sondages ».

Vérifications sur les contrôles indirects (Voir [Par. 10\(b\)](#))

A30. Dans certaines situations, il peut s'avérer nécessaire de recueillir des éléments probants justifiant de l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects. Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester l'efficacité de la revue par un utilisateur d'un rapport d'exceptions indiquant le montant des ventes excédant la limite de crédit autorisée, la revue de cet utilisateur et du suivi qui en est fait est un contrôle d'intérêt direct pour l'auditeur. Les contrôles sur l'exactitude de l'information donnée dans ces rapports (par exemple contrôles généraux portant sur le système informatique) sont désignés comme "contrôles indirects".

A31. En raison de l'uniformité inhérente au traitement des opérations par un système informatique, les éléments probants concernant la mise en oeuvre d'un contrôle d'application automatisé considérés conjointement avec les éléments probants recueillis sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (notamment ceux sur les modifications apportées aux systèmes informatiques) peuvent aussi fournir des éléments probants de poids sur l'efficacité de leur fonctionnement. [\[Plus haut\]](#)

Calendrier des tests de procédures

Période prévue sur laquelle s'appuyer (Voir [Par. 11](#))

A32. Des éléments probants portant uniquement sur une date précise peuvent être suffisants pour satisfaire l'objectif de l'auditeur ; tel est par exemple le cas des tests sur les contrôles relatifs aux procédures de prise d'inventaire physique des stocks de l'entité à la fin de la période. En revanche, si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur un contrôle durant une période donnée, les vérifications qui permettront de fournir des éléments probants sur le fait que les contrôles ont fonctionné de manière efficace à des moments pertinents durant la période sont appropriées. De telles vérifications peuvent porter sur le suivi de ces contrôles effectué par l'entité elle-même. [\[Plus haut\]](#)

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir [Par. 12\(b\)](#))

A33. Les facteurs pertinents permettant de déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir au sujet des contrôles qui ont fonctionné durant la période restant à courir après une date intermédiaire, comprennent :

- l'importance des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- les contrôles particuliers qui ont été testés durant la période intermédiaire ainsi que les changements importants apportés à ceux-ci depuis cette date, y compris les changements dans le système d'information, dans les modes de fonctionnement et dans le personnel ;
- le volume des éléments probants recueillis sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- la durée de la période restant à courir ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les contrôles de substance compte tenu de la confiance qu'il accorde aux contrôles ;
- l'environnement de contrôle.

A34. Des éléments probants supplémentaires peuvent être recueillis, par exemple, en étendant les tests de procédures sur la période restant à courir ou en testant le suivi des contrôles par l'entité elle-même. [\[Plus haut\]](#)

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Voir [Par. 13](#))

A35. Dans certaines circonstances, les éléments probants recueillis lors des audits précédents peuvent fournir des éléments probants lorsque l'auditeur réalise des procédures pour établir qu'ils sont toujours d'actualité. Par exemple, lors de la réalisation d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir estimé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants pour déterminer si des modifications ont été apportées à ce contrôle automatisé qui affectent l'efficacité de son fonctionnement à partir, par exemple, de demandes d'informations à la direction et de l'examen des registres indiquant les contrôles ayant fait l'objet de modifications. La prise en compte des éléments probants portant sur ces modifications peut justifier soit d'un accroissement, soit d'une réduction du nombre d'éléments probants attendus relatifs à l'efficacité du fonctionnement des contrôles à recueillir durant la période en cours. [\[Plus haut\]](#)

Contrôles ayant subi une modification depuis les audits précédents (Voir [Par. 14\(a\)](#))

A36. Des changements peuvent affecter la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents de manière telle qu'ils ne peuvent plus servir de base sur laquelle

s'appuyer valablement. Par exemple, des modifications de système permettant à une entité de recevoir un nouveau rapport édité par ce système n'affectera probablement pas la pertinence des éléments probants recueilli lors de l'audit précédent. A l'inverse, une modification du système impliquant que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment l'affectera.

Contrôles n'ayant pas subi de modification depuis les audits précédents (Voir Par. 14(b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les éléments probants recueillis lors d'audits précédents relatifs aux contrôles :

- (a) qui n'ont pas subi de modification depuis qu'ils ont fait l'objet de vérifications ; et
- (b) qui ne concernent pas des contrôles ayant pour but de réduire un risque important,

est une question de jugement professionnel. De plus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de tester à nouveau ces contrôles est aussi une question de jugement professionnel, sous réserve du paragraphe 14(b) qui exige que ces vérifications soient effectuées au moins une fois tous les trois ans. [Plus haut]

A38. En règle générale, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus la confiance que l'auditeur entend accorder aux contrôles est grande, plus le laps de temps écoulé depuis les dernières vérifications, s'il y en a eu de faites, sera probablement court. Les facteurs qui peuvent réduire le laps de temps avant de vérifier à nouveau un contrôle ou qui conduisent à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants recueillis au cours de précédents audits comprennent :

- un environnement de contrôle déficient ;
- un suivi déficient des contrôles ;
- une intervention manuelle importante pour les contrôles concernés ;
- des changements dans le personnel qui affectent de manière importante la mise en œuvre des contrôles ;
- un environnement en mutation qui induit un besoin de modifications des contrôles ;
- des contrôles généraux sur les systèmes informatiques déficients. [Plus haut]

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les éléments probants recueillis au cours des audits précédents, des vérifications de certains de ces contrôles effectués lors de chaque audit permettent de corroborer l'information portant sur la continuité de l'efficacité de l'environnement de contrôle. Ceci contribue à la prise de décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les éléments probants recueillis au cours des audits précédents.

Evaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Voir Par. 16 – 19)

A40. Une anomalie significative décelée par les procédures mises en œuvre par l'auditeur est un indicateur puissant pour montrer l'existence d'une faiblesse significative du contrôle interne. [Plus haut]

A41. Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles reconnaît qu'il peut y avoir quelques déviations dans la façon dont les contrôles sont effectués par l'entité. Ces déviations, par rapport aux contrôles prescrits, peuvent être causées par des facteurs tels que des changements parmi le personnel-clé, des fluctuations saisonnières importantes dans le volume d'opérations traitées ou des erreurs humaines. Le taux de déviations relevées, notamment par comparaison avec le taux attendu, peut indiquer qu'il n'est pas possible de s'appuyer sur le contrôle pour réduire le risque au niveau de l'assertion à celui évalué par l'auditeur.

Contrôles de substance (Voir Par. 18)

A42. Le paragraphe 18 requiert de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes ou information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, quel que soient les risques évalués d'anomalies significatives. Cette diligence requise résulte du fait que : (a) l'évaluation des risques par l'auditeur relève du jugement et que, par conséquent, tous les risques d'anomalies significatives peuvent ne pas être identifiés ; et (b) il existe des limitations inhérentes au contrôle interne, y compris le fait que la direction peut passer outre les contrôles en place. [Plus haut]

Nature et étendue des contrôles de substance

A43. Selon les circonstances, l'auditeur peut décider que :

- la réalisation de procédures analytiques de substance sera suffisante pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, par exemple lorsque l'évaluation des risques par l'auditeur est justifiée par des éléments probants provenant de tests de procédures ;
- seules des vérifications de détail sont appropriées ;
- une combinaison de procédures analytiques de substance et de vérifications de détail répondent mieux aux risques évalués.

A44. Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps. La Norme ISA 520⁵ définit des règles et fournit des modalités d'application sur la mise en œuvre des procédures analytiques au cours de l'audit. [Plus haut]

A45. La nature du risque et de l'assertion sont à la base de la conception des vérifications de détail. Par exemple, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'existence ou à l'assertion de réalité peuvent impliquer d'avoir à sélectionner des montants à partir de données contenues dans les états financiers et de recueillir des éléments probants. D'un autre côté, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'exhaustivité peuvent impliquer d'avoir à sélectionner des montants à partir de données que l'on s'attend à trouver dans les états financiers concernés et à examiner si ces montants y sont réellement inclus.

A46. Dès lors que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte du contrôle interne, l'étendue des contrôles de substance peut nécessiter d'être accrue lorsque le résultat des tests de procédures n'est pas satisfaisant. Cependant, le fait d'étendre une procédure n'est approprié que si cette procédure est pertinente au regard du risque spécifique.

A47. Pour la définition des vérifications de détail, l'étendue de celles-ci est généralement pensée en termes de taille des échantillons. Cependant, d'autres questions sont également pertinentes, notamment celle de savoir s'il est plus efficace d'utiliser d'autres moyens de sélection pour ces vérifications. Voir norme ISA 500⁶.

[Plus haut]

⁵ Norme ISA 520, « Procédures analytiques ».

⁶ Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphe 10.

Prendre en considération si des procédures de confirmation externe sont à réaliser (Voir [Par. 19](#))

A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à des soldes de comptes et les éléments les composant, mais n'ont pas à être restreintes à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes portant sur les termes d'accords, de contrats, ou de transactions entre une entité et d'autres tiers. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi être mises en œuvre pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut spécifiquement chercher à déterminer s'il n'existe pas "d'accord parallèle" qui peut être pertinent au regard de l'assertion la césure des produits de l'entité. D'autres situations où les procédures de confirmation externe peuvent fournir des éléments probants pertinents pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives comprennent :

- les soldes en banque et autres informations touchant aux relations avec les banques.
- les soldes et les échéances des comptes de tiers débiteurs.
- les stocks en attente, détenus par des tiers dans des magasins sous douane, ou les stocks en consignation.
- les titres de propriété conservés par les avocats ou les établissements financiers pour des raisons de sécurité ou en garantie.
- les valeurs mobilières conservées par des tiers, ou achetées auprès de courtiers en bourse mais non livrées à la date du bilan.
- les montants dus à des prêteurs, y compris les conditions de remboursement et les clauses de défaut des contrats de prêts concernés.
- les soldes et les échéances des comptes de tiers créditeur. [\[Plus haut\]](#)

A49. Bien que les confirmations externes puissent fournir des éléments probants pertinents concernant certaines assertions, il en existe certaines pour lesquelles les confirmations externes fournissent moins d'éléments probants. Par exemple, les confirmations externes fournissent moins d'éléments probants concernant le caractère recouvrable des soldes de comptes à recevoir qu'elles n'en fournissent concernant leur existence. [\[Plus haut\]](#)

A50. L'auditeur peut considérer que les procédures de confirmation externe réalisées dans un objectif donné fournissent une opportunité pour recueillir des éléments probants pour

d'autres sujets. Par exemple, les demandes de confirmation de soldes en banque incluent souvent des demandes concernant d'autres assertions sous-tendant les états financiers. De telles considérations peuvent influencer la décision de l'auditeur lorsqu'il décide de mettre en oeuvre des procédures de confirmation externe. [\[Plus haut\]](#)

A51. Les facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe sont à mettre en oeuvre en tant que contrôles de substance comprennent :

- la connaissance qu'a du sujet concerné le tiers à qui la confirmation est demandée – les réponses peuvent être plus fiables si elles sont fournies par une personne qui a, chez le tiers, la connaissance requise concernant l'information soumise à confirmation.
- la capacité ou la volonté du tiers sélectionné de répondre – par exemple, le tiers :
 - peut ne pas accepter de prendre la responsabilité de la réponse faite à une demande de confirmation ;
 - peut considérer que la réponse est trop coûteuse ou prend trop de temps ;
 - peut être concerné par la responsabilité légale potentielle résultant de la réponse donnée ;
 - peut enregistrer les transactions dans des monnaies différentes ; ou
 - peut exercer dans un environnement où les réponses à des demandes de confirmation ne revêt pas un aspect important au regard des opérations au jour le jour.

Dans de telles situations, les tiers peuvent ne pas répondre, ou peuvent répondre sans aucune vérification, ou encore tenter de restreindre la force probante que l'on peut donner à la réponse.
- l'objectivité du tiers sélectionné – si le tiers est une partie liée à l'entité, les réponses aux demandes de confirmation peuvent être moins fiables. [\[Plus haut\]](#)

Contrôles de substance relatifs au processus d'arrêté des comptes (Voir [Par. 20\(b\)](#))

A52. La nature, mais aussi l'étendue de la revue par l'auditeur des écritures et autres ajustements dépend de la nature et de la complexité du processus suivi par l'entité pour

l'établissement de ses états financiers, ainsi que des risques d'anomalies significatives s'y rapportant.

Contrôles de substance répondant aux risques importants (Voir Par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente Norme ISA requiert de l'auditeur de réaliser des contrôles de substance qui répondent spécifiquement aux risques qu'il a jugés importants. Les éléments probants sous forme de confirmations externes obtenues par l'auditeur directement de tiers appropriés peuvent l'aider à recueillir des éléments probants avec le niveau de fiabilité élevé dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre des objectifs de résultats, il peut y avoir un risque que celle-ci majore le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des ventes relatives à des commandes dont les termes ne permettent pas la comptabilisation des produits ou en facturant des ventes avant l'expédition. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe, non seulement pour obtenir confirmation des soldes de comptes mais aussi pour confirmer les conditions spécifiques du contrat de vente, tels que la date, les conditions de reprise de la marchandise et les conditions de livraison. De plus, l'auditeur peut considérer utile et efficace de compléter ces procédures de confirmations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non-financier de l'entité concernant toutes les modifications dans les termes des contrats de vente et les conditions de livraison. [Plus haut]

Calendrier des contrôles de substance (Voir Par. 22-23)

A54. Dans la plupart des cas, les éléments probants provenant de contrôles de substance réalisés lors d'un audit précédent ne fournissent que peu ou pas d'éléments probants pour la période en cours. Il existe cependant des exceptions, par exemple lorsqu'un avis juridique est obtenu lors d'un audit précédent concernant la structure d'une titrisation pour laquelle aucun changement n'est intervenu et est donc encore valide pour l'audit en cours. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser l'élément probant recueilli par des contrôles de substance réalisés lors d'un audit précédent si tant l'élément probant que la question sous-jacente n'ont pas radicalement changé et que des procédures d'audit ont été mises en œuvre durant la période pour confirmer que l'élément probant restait pertinent.

[Plus haut]

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir Par. 22)

A55. Dans certaines situations, l'auditeur peut juger qu'il est plus efficace de réaliser des contrôles de substance à une date intermédiaire, et de comparer et rapprocher le solde en fin de période avec les informations comparables à la date intermédiaire dans le but :

- (a) d'identifier les montants qui paraissent inhabituels ;
- (b) d'examiner de tels montants ; et
- (c) de réaliser des procédures analytiques de substance ou des vérifications de détail portant sur la période intercalaire. [Plus haut]

A56. La mise en œuvre de contrôles de substance à une date intermédiaire sans réaliser des procédures supplémentaires à une date ultérieure augmente le risque que l'auditeur ne détecte pas des anomalies qui peuvent exister en fin de période. Plus la période restant à courir est longue, plus ce risque augmente. Des facteurs, tels que ceux énumérés ci-après, peuvent influencer la décision de procéder ou non à des contrôles de substance à une date intermédiaire :

- l'environnement de contrôle et d'autres contrôles pertinents ;
- la disponibilité de l'information à une date ultérieure nécessaire à la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- l'objectif des contrôles de substance ;
- le risque évalué d'anomalies significatives ;
- la nature du flux d'opérations ou du solde de comptes et les assertions s'y rapportant ;
- la possibilité pour l'auditeur de réaliser des contrôles de substance appropriés ou des contrôles de substance associés à des tests de procédures afin de couvrir le restant de la période et de réduire ainsi le risque que des anomalies qui existent en fin de période ne soient pas détectées. [Plus haut]

A57. Des facteurs tels que les suivants peuvent avoir une influence sur la décision de mettre en œuvre ou non des contrôles de substance couvrant la période comprise entre la date intermédiaire et celle de fin de période :

- si les soldes de fin de période résultant d'un flux d'opérations spécifiques sont raisonnablement estimables au regard de leur montant, de leur importance relative et de leur composition ;
- si les procédures de l'entité concernant l'analyse et les ajustements de tels flux d'opérations ou soldes de comptes à une date intermédiaire et les procédures visant à établir une césure correcte entre les périodes sont appropriées ;
- si le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière fournit les données relatives aux soldes de fin de période et aux opérations durant la période restant à courir suffisantes pour permettre d'examiner :
 - (a) les opérations ou écritures inhabituelles importantes (y compris celles à la date de clôture ou proches de celle-ci) ;
 - (b) les autres causes de variations importantes ou de variations anticipées mais non encore survenues ; et
 - (c) les changements dans la composition des flux d'opérations ou des soldes de comptes. [Plus haut]

Anomalies décelées à une date intermédiaire (Voir Par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut que la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance prévus et couvrant la période restant à courir nécessitent d'être modifiés en raison d'anomalies non anticipées décelées à une date intermédiaire, les modifications peuvent inclure l'extension ou la répétition, en fin de période, des procédures réalisées à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers et des informations fournies dans ceux-ci (Voir Par. 24)

A59. L'évaluation de la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations les concernant fournies dans ceux-ci, vise à déterminer si les états financiers pris individuellement sont présentés d'une manière qui reflète de façon appropriée la classification et la description de l'information financière ainsi que la forme, la présentation et le contenu des états financiers et des notes annexes. Ceci comprend, par exemple, la terminologie utilisée, le niveau de détail fourni, la classification des rubriques dans les états et le sous-jacent des montants qui y sont reflétés. [Plus haut]

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir [Par. 25 – 27](#))

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. Lorsque l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des autres procédures d'audit prévues. Son attention peut être attirée par une information qui diffère de manière importante de l'information sur laquelle s'est fondée son évaluation des risques. Par exemple :

- l'étendue des anomalies relevées lors de la réalisation des contrôles de substance peut modifier son jugement quant à l'évaluation des risques et peut indiquer une faiblesse significative du contrôle interne ;
- l'auditeur peut être amené à se rendre compte d'incohérences dans la comptabilité ou d'éléments contradictoires ou manquants ;
- les procédures analytiques réalisées au stade de la revue d'ensemble de l'audit peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives non détecté auparavant.

Dans de tels cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues lors de la planification initiale de l'audit sur la base d'une évaluation révisée des risques évalués pour tout ou partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et des assertions s'y rapportant. La Norme ISA 315 donne de plus amples précisions quant à la modification par l'auditeur de son évaluation des risques⁷. [\[Plus haut\]](#)

A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi il est important de déterminer dans quelle mesure la détection d'une anomalie affecte les risques évalués d'anomalies significatives et si celle-ci demeure valable.

A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé par des facteurs tels que :

- l'importance relative de l'anomalie potentielle dans l'assertion retenue et la probabilité qu'elle ait une incidence significative, individuellement ou cumulée à d'autres anomalies potentielles, sur les états financiers ;
- l'efficacité des réactions de la direction et des contrôles effectués pour répondre aux risques ;

⁷ Norme ISA 315, paragraphe 31.

- l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris les situations où ces procédures ont conduit à identifier des cas spécifiques de fraude ou d'erreur ;
- la source et la fiabilité de l'information disponible ;
- le caractère persuasif des éléments probants ;
- la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris celle de son contrôle interne.

[\[Plus haut\]](#)

Documentation (Voir [Par. 28](#))

A63. La forme et le niveau de détail de la documentation d'audit sont une question de jugement et dépendent 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 dans le cadre de l'audit. [\[Plus haut\]](#)