

Norme internationale d'audit 330

ISA 330

*Réponses de l'auditeur aux
risques évalués*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

A propos de l'IAASB

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

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

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (*Public Interest Oversight Board*), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (*Consultative Advisory Group*) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

Copyright IFAC

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2024, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en 2024, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 330 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement- Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée de la Norme internationale d'audit (ISA) 330 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 330 © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 330 © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 330

RÉPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

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

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA 220, 250, 315 et 540 révisées. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de ces normes.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définitions	4
Diligences requises	
Approche générale	5
Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions	6-23
Caractère adéquat de la présentation des états financiers	24
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants	25-27
Documentation	28-30
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Approche générale	A1-A3
Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions	A4-A60
Caractère adéquat de la présentation des états financiers et des informations y figurant	A61
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants	A62-A64
Documentation	A65

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur dans la conception et la mise en œuvre de réponses aux risques d'anomalies significatives identifiés et évalués par l'auditeur selon la Norme ISA 315 (révisée en 2019)¹ dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux 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 concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
 - (a) contrôle de substance – Une 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 des informations fournies dans les états financiers) ;
 - (ii) des procédures analytiques de substance ;
 - (b) test de procédures – Une procédure d'audit destinée à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions.

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 destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent. (Voir par. A4-A8 et A42-A52)
7. Lors de la conception 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 important, solde de comptes important et information fournie importante dans les états financiers, y compris :

¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

RÉPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

- (i) les possibilités et l'ampleur des anomalies dues aux caractéristiques spécifiques du flux d'opérations important, du solde de comptes important ou de l'information fournie importante dans les états financiers (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et
 - (ii) la question de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles visant à répondre au risque d'anomalies significatives (c'est-à-dire le risque lié au contrôle interne), auquel cas l'auditeur recueille des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; (Voir par. A9-A18)
- (b) recueillir des éléments probants d'autant plus concluants que son évaluation des risques est élevée. (Voir par. A19)

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 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 prévoit de tester 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. (Voir par. A20-A24)
9. Lors de la conception et de 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. A25)

Nature et étendue des tests de procédures

10. Lors de la conception 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 effectués aux moments opportuns durant la période auditée ;
 - (ii) la cohérence avec laquelle ils ont été appliqués ; et
 - (iii) par qui ou par quels moyens ils ont été effectués (Voir par. A26-A30) ;
 - (b) déterminer, dans la mesure où cela n'a pas déjà été fait, 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 probants démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace. (Voir par. A32)

Calendrier des tests de procédures

11. L'auditeur doit effectuer des tests de procédures sur les contrôles existants à un moment particulier, ou sur l'ensemble de la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des paragraphes 12 et 15 ci-après, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par. A33)

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 :

RÉPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

- (a) recueillir des éléments probants concernant les changements importants intervenus dans ces contrôles postérieurement à la période intermédiaire ; et
- (b) déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante. (Voir par. A34-A35)

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, le laps de temps qui peut s'écouler avant qu'un contrôle soit à nouveau testé, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :
- (a) l'efficacité des autres composantes du système de contrôle interne de l'entité, y compris l'environnement de contrôle, le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
 - (b) les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment de son caractère manuel ou automatisé ;
 - (c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;
 - (d) l'efficacité du contrôle et sa mise en œuvre par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations dans la mise en œuvre de ce contrôle, constatées lors d'audits précédents et s'il y a eu des changements de personnel qui affectent de manière importante la mise en œuvre de ce contrôle ;
 - (e) la question de savoir si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de circonstances ; et
 - (f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par. A36)
14. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité et la fiabilité 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 ce dernier audit. L'auditeur doit obtenir ces éléments par des demandes d'informations, associées à 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 de l'audit précédent, il doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir par. A37)
 - (b) si aucun changement n'est intervenu, il doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, et en tester certains lors de chaque audit, afin d'écartier la possibilité que tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer soient testés sur une seule période d'audit et ne fassent l'objet d'aucun test sur les deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A38-A40)

Contrôles sur les risques importants

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

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lors de son évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer, l'auditeur doit évaluer si les anomalies détectées lors de contrôles de substance révèlent que ceux-ci ne fonctionnent pas efficacement. Toutefois, l'absence d'anomalies révélée par des contrôles de substance ne constitue pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles relatifs à l'assertion soumise à vérification. (Voir par. A41)
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 et conséquences potentielles, et déterminer : (Voir par. A42)

- (a) si les tests de procédures réalisés fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
- (b) si des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires ; ou
- (c) s'il est nécessaire de répondre aux risques 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. A43-A49)
- 19. L'auditeur doit apprécier si des procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance. (Voir par. A50-A53)

Contrôles de substance portant sur le processus de clôture des comptes

- 20. Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus de clôture des comptes :
 - (a) pointage ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies dans ceux-ci, avec la comptabilité sous-jacente que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires ; et
 - (b) examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustement enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers. (Voir par. A54)

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. A55)

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) uniquement, s'il les juge suffisants, des contrôles de substance complémentaires, lui fournissant une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la date intermédiaire à la fin de la période. (Voir par. A56-A59)
- 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 s'il y a lieu de modifier l'évaluation corollaire des risques et la nature, le calendrier ou l'étendue des contrôles de substance prévus pour la période restante. (Voir par. A60)

Caractère adéquat de la présentation des états financiers

- 24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, est conforme au référentiel comptable applicable. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander si la présentation des états financiers traduit :
 - le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière et des opérations et événements sous-jacents ;
 - la présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers. (Voir par. A61)

Évaluation 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. A62-A63)
26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis. Pour se forger une opinion, l'auditeur doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents, indépendamment du fait qu'ils semblent corroborer ou infirmer les assertions contenues dans les états financiers. (Voir par. A64)
27. Si l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une assertion pertinente portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie, il doit s'efforcer d'obtenir 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.

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. A65)
29. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants qui portent sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles et qui ont été recueillis lors d'audits précédents, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions relatives à l'utilisation des contrôles testés lors d'un précédent audit.
30. La documentation de l'auditeur doit également démontrer que les données communiquées dans les états financiers, y compris les informations fournies dans ceux-ci, ont été pointées ou rapprochées avec la comptabilité sous-jacente, que celle-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Approche générale (Voir par. 5)

- A1. L'approche générale destinée à 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 d'audit 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 ;
 - De modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de la revue de leurs travaux ;
 -

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

- D'introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;
- D'apporter des modifications à la stratégie générale d'audit, comme le requiert la norme ISA 300, ou aux procédures d'audit prévues, notamment en ce qui concerne :
 - la détermination par l'auditeur du seuil de planification conformément à la norme ISA 320 ;
 - les tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles que l'auditeur a prévus et le caractère convaincant que devront présenter les éléments probants recueillis pour permettre à l'auditeur de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, dans la mesure où il a l'intention de le faire, en particulier lorsque des déficiences ont été relevées dans l'environnement de contrôle ou dans les activités de suivi de l'entité ;
 - la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance. Par exemple, il peut être approprié que ces contrôles soient mis en œuvre à la date de clôture, ou vers cette date, si les risques d'anomalies significatives sont élevés.

A2. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et, par voie de conséquence, l'approche générale à retenir, sont influencées 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 mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'en fin de période. En revanche, des faiblesses dans l'environnement de contrôle auront l'effet inverse; l'auditeur peut, par exemple, répondre à un environnement de contrôle insuffisant:

- en mettant en œuvre plus de procédures d'audit en fin de période qu'à une date intermédiaire ;
- en recueillant plus d'éléments probants à partir de contrôles de substance ;
- en 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).

Procédures d'audit destinées à répondre 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 d'anomalies significatives 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 d'anomalies significatives. Ceci peut résulter du fait que l'auditeur n'a pas identifié de risque pour lequel des contrôles de substance ne peuvent fournir à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés et donc qu'il n'est pas tenu de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ne prévoie pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance ; ou
- (c) qu'une approche mixte, basée sur des tests de procédures et des contrôles de substance, est une approche efficace.

L'auditeur n'est pas tenu de concevoir ni de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un risque d'anomalies significatives évalué qui se situe à un niveau

RÉPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

suffisamment faible. Toutefois, indépendamment de l'approche suivie et de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur conçoit et réalise 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, conformément au 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 primordiale pour répondre aux risques évalués.
- A6. Le calendrier d'une procédure d'audit vise soit le moment où elle est mise en œuvre, 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. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion et y répondent permet d'établir un lien clair entre l'évaluation des risques et ces procédures d'audit complémentaires.

Réponses aux risques évalués au niveau des assertions (Voir par. 7(a))

Nature

- A9. La norme ISA 315 (révisée en 2019) requiert que l'auditeur évalue le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne aux fins de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur détermine la probabilité et l'ampleur des anomalies en se demandant comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies³. Les risques évalués par l'auditeur ainsi que les raisons qui la sous-tendent peuvent affecter tant les types de procédures d'audit à mettre en œuvre 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 l'examen du contrat. De plus, certaines procédures d'audit peuvent être plus appropriées que d'autres pour certaines assertions. En ce qui concerne les produits, par exemple, des tests de procédures peuvent être plus aptes à répondre au risque évalué d'anomalies significatives portant sur l'assertion d'exhaustivité, alors que des contrôles de substance peuvent mieux répondre au risque évalué d'anomalies significatives portant sur l'assertion de réalité.
- A10. Les raisons sur lesquelles se fonde 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 procurera à elle seule suffisamment d'éléments probants appropriés. À l'inverse, si le risque est évalué à un niveau plus faible parce que l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles et qu'il a l'intention de réaliser des contrôles de substance en se basant sur cette évaluation faible du risque, il réalisera alors des vérifications sur ces contrôles internes, conformément au paragraphe 8(a). Ce peut être le cas, par exemple, pour un flux d'opérations aux caractéristiques relativement uniformes et non complexes qui sont traitées et contrôlées de façon routinière par le système informatique de l'entité.

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

³ ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 31 et 34.

substance à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci, plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple sur des sites sélectionnés, sans annonce préalable). Ceci est particulièrement utile lorsqu'il s'agit d'envisager une réponse à des risques de fraude. Par exemple, l'auditeur peut conclure, après avoir identifié des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, qu'il serait inefficace de mettre en œuvre une procédure d'audit visant à extrapoler jusqu'à la fin de la période les conclusions tirées à une date intermédiaire.

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 donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace pour y répondre.

A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit ne peuvent être mises en œuvre qu'à la fin de la période ou après, par exemple :

- le pointage ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies dans ceux-ci, avec la comptabilité sous-jacente que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires ;
- l'examen des écritures d'ajustement enregistrées au cours de l'établissement des états financiers ; et
- les procédures destinées à répondre au risque qu'en fin de période, l'entité ait conclu des contrats de ventes inappropriés ou que des transactions n'aient pas été finalisées.

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

- l'environnement de contrôle ;
- le moment auquel l'information utile est disponible (par exemple si des fichiers informatiques peuvent être effacés postérieurement ou si des procédures à observer ne peuvent être mises en œuvre qu'à certaines dates) ;
- la nature du risque (s'il existe par exemple un risque d'augmentation des 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 ;
- le moment de la préparation des états financiers, notamment pour les informations fournies qui donnent des explications supplémentaires sur les montants inscrits dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Étendue

A15. 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 avec l'accroissement du risque d'anomalies significatives. Par exemple, en réponse au risque évalué d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être approprié d'augmenter la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance à un niveau plus détaillé. Toutefois, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit est elle-même pertinente au regard du risque en question.

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 fraudes. 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 les éventuelles autres exigences particulières en matière d'audit peuvent affecter la détermination par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A18. Dans le cas de très petites entités, il se peut que les contrôles pouvant être identifiées par l'auditeur soient peu nombreuses ou que l'entité n'ait conservé qu'une documentation limitée sur leur matérialisation ou leur fonctionnement. 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 contrôles ou de composantes du système de contrôle interne 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 la quantité d'éléments recueillis ou recueillir des éléments qui sont plus pertinents ou plus fiables, par exemple en privilégiant l'obtention d'éléments auprès de tiers, ou l'obtention d'éléments corroboratifs auprès de plusieurs sources indépendantes.

Tests de procédures

Conception et mise en œuvre de tests de procédures (Voir par. 8)

A20. Les tests de procédures sont réalisés uniquement sur des contrôles que l'auditeur a considérés comme étant correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative au niveau d'une assertion pertinente, et qu'il a prévu de tester. Si des contrôles sensiblement différents ont été utilisés 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 type de procédures d'audit utilisées est toutefois le même. L'auditeur peut donc 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.

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 d'évaluation des risques par l'auditeur peuvent inclure :

- la demande d'informations sur la manière dont la direction utilise les budgets ;
- l'analyse des comparaisons faites par la direction entre les dépenses mensuelles budgétées et les dépenses réelles ;
- l'examen des rapports portant sur l'analyse des variations entre les montants budgétés et les montants réels.

Non seulement ces procédures d'audit apportent une connaissance de la conception des politiques budgétaires de l'entité et de leur mise en œuvre, mais elles peuvent aussi fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires en termes de prévention ou de détection d'anomalies significatives dans l'enregistrement des dépenses selon leur nature.

A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test de procédures à réaliser de façon concomitante avec une vérification de détail 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: c'est ce que l'on appelle un test à double objectif. 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 double objectif 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 fournissent à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés au niveau d'une assertion⁴. C'est le cas lorsqu'une entité gère son activité au moyen d'un système informatique et qu'aucune documentation des opérations n'est produite ou conservée autrement que par le système informatique lui-même. Dans de tels cas, le paragraphe 8(b) requiert que l'auditeur teste les contrôles qui concernent les risques pour lesquels les contrôles de substance ne peuvent fournir à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés.

Éléments probants et niveau de confiance présumé (Voir par. 9)

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

Nature et étendue des tests de procédures

Autres procédures d'audit à mettre en œuvre en association avec des demandes d'informations (Voir par. 10(a))

- A26. Les demandes d'informations ne sont pas suffisantes à elles seules pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et doivent donc être associées à d'autres procédures d'audit. Dans ce domaine, des demandes d'informations associées à des inspections ou à la réexécution de contrôles peuvent apporter plus d'assurance que des demandes d'informations associées à une observation, l'observation n'étant utile qu'au moment où elle est effectuée.

- A27. La nature du contrôle lui-même influe sur le type de procédures requis pour recueillir des éléments probants indiquant si le contrôle a fonctionné efficacement. Par exemple, si l'efficacité du fonctionnement du contrôle est démontrée par une documentation, l'auditeur peut décider de l'examiner 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, il se peut qu'il n'existe pas de documentation sur le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou sur certains types de contrôles, tels que les contrôles automatisés. 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.

Étendue 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. Outre le niveau de confiance à accorder aux contrôles, les aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer l'étendue des tests de procédures incluent:

- la fréquence des contrôles effectués par l'entité au cours de la période ;
- le laps de temps, au cours de la période audité, durant lequel l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- le taux attendu de déviation 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;

⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 33.

- la mesure dans laquelle des éléments probants sont recueillis à partir de tests de procédures portant sur d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La Norme ISA 530⁵ contient des modalités d'application complémentaires sur l'étendue des vérifications.

- 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 toujours de la même manière, à moins d'une modification l'application informatique (y compris des tableaux, fichiers ou autres données permanentes utilisés par celle-ci). Une fois que l'auditeur a constaté qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu (ce qui peut être fait lors de la première réalisation de ce contrôle ou à toute autre date), il peut envisager de procéder à des vérifications pour s'assurer que ce contrôle continue de fonctionner efficacement. L'auditeur peut notamment tester les contrôles généraux informatiques portant sur l'application informatique.
- A30. De même, l'auditeur peut mettre en œuvre des tests de procédures qui permettent de répondre aux risques d'anomalies significatives concernant l'intégrité des données de l'entité ou l'exhaustivité et l'exactitude des rapports générés par le système de l'entité, ou des contrôles qui concernent les risques d'anomalies significatives pour lesquels les contrôles de substance ne peuvent fournir à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés. Ces tests de procédures peuvent entre autres porter sur des contrôles généraux informatiques et tenir compte des éléments mentionnés au paragraphe 10(a). Lorsque c'est le cas, l'auditeur peut ne pas avoir à mettre en œuvre d'autres tests pour recueillir des éléments probants sur ces éléments.
- A31. Lorsqu'il détermine qu'un contrôle général informatique est déficient, l'auditeur peut prendre en considération la nature des risques connexes provenant du recours à l'informatique – risques qu'il a identifiés en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁶, afin de disposer d'une base pour la conception de procédures d'audit supplémentaires permettant de répondre à son évaluation du risque d'anomalies significatives. Ces procédures supplémentaires peuvent notamment servir à déterminer :
- si les risques connexes provenant du recours à l'informatique se sont concrétisés. Par exemple, si certains utilisateurs disposent d'un accès non autorisé à une application informatique, mais qu'ils ne peuvent ni accéder à l'historique des accès du système ni le modifier, l'auditeur peut inspecter cet historique afin de recueillir des éléments probants attestant que ces utilisateurs n'ont pas accédé à l'application informatique au cours de la période ;
 - s'il y a des contrôles de remplacement, des contrôles redondants ou d'autres contrôles visant à répondre aux risques connexes provenant du recours à l'informatique. Lorsqu'il y en a, l'auditeur peut identifier ces contrôles (s'il ne l'a pas déjà fait), puis en évaluer la conception, déterminer s'ils ont été mis en œuvre et en tester l'efficacité du fonctionnement. Par exemple, s'agissant de la déficience d'un contrôle général informatique lié aux accès, il se peut que l'entité ait prévu, en guise de contrôle de remplacement, que la direction du service informatique examine en temps opportun des rapports sur les accès des utilisateurs finaux. Il peut y avoir des circonstances où des contrôles des applications permettent de répondre aux risques provenant du recours à l'informatique lorsque, par exemple, les informations potentiellement affectée par la déficience du contrôle général informatique peuvent faire l'objet d'un rapprochement avec des informations provenant de sources externes (par exemple, un relevé bancaire) ou de sources internes qui ne sont pas touchées par cette déficience (par exemple, une autre application informatique ou un autre source de données).

Vérifications sur les contrôles indirects (Voir par. 10(b))

⁵ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26(c)(i).

A32. Dans certaines situations, il peut s'avérer nécessaire de recueillir des éléments probants démontrant l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects (par exemple, de contrôles généraux informatiques). Comme il est expliqué aux paragraphes A29-A31, il se peut que des contrôles généraux informatiques aient été identifiés, en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019), du fait qu'ils assurent l'efficacité du fonctionnement de contrôles automatisés ou le maintien de l'intégrité des informations qui sont utilisées dans le cadre du processus d'information financière de l'entité, y compris les rapports générés par le système. L'exigence énoncée au paragraphe 10(b) évoque la possibilité que l'auditeur ait déjà testé certains contrôles indirects en ce qui concerne les éléments mentionnés au paragraphe 10(a).

Calendrier des tests de procédures

Période pour laquelle l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par. 11)

A33. Des éléments probants se rapportant à une date donnée peuvent être suffisants au regard de l'objectif de l'auditeur; tel est par exemple le cas des tests sur les contrôles relatifs aux procédures 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 certaine période, il est approprié de procéder à des tests permettant d'obtenir des éléments probants qui montrent que ce contrôle a fonctionné efficacement à des moments pertinents durant cette période. Ces tests peuvent porter sur des contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité.

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir par. 12(b))

A34. Les facteurs pertinents permettant de déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir au sujet des contrôles qui ont fonctionnés 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 ces tests, 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.

A35. 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.

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Voir par. 13)

A36. Dans certaines circonstances, les éléments probants recueillis lors des audits précédents peuvent constituer des éléments probants si l'auditeur met en œuvre des procédures pour établir qu'ils sont toujours d'actualité et fiables. L'auditeur peut par exemple avoir constaté, lors d'un audit précédent, qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants pour déterminer si ce contrôle automatisé a subi des modifications qui affecteraient l'efficacité de son fonctionnement, par exemple en adressant des demandes d'informations à la direction et en examinant les registres indiquant les contrôles qui ont fait l'objet de modifications. L'examen des éléments probants portant sur ces modifications peut justifier soit un accroissement, soit une réduction du nombre prévu d'éléments probants à recueillir durant la période en cours concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Contrôles ayant subi une modification depuis les audits précédents (Voir par. 14(a))

A37. Des changements peuvent affecter la pertinence et la fiabilité des éléments probants recueillis au cours des audits précédents au point qu'ils ne puissent plus servir de base sur laquelle s'appuyer

valablement. Par exemple, les modifications apportées à un système pour permettre à une entité de recevoir un nouveau rapport de ce système n'affecteront probablement pas la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent; par contre, cette pertinence sera remise en cause par une modification du système impliquant que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment.

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

A38. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les éléments probants recueillis, lors d'audits précédents, sur des contrôles :

- (a) qui n'ont pas subi de modification depuis le dernier test dont ils ont fait l'objet ; et
- (b) qui n'ont pas pour but de réduire un risque important,

est une question de jugement professionnel. De plus, le laps de temps pouvant s'écouler avant que ces contrôles ne soient de nouveau testés est aussi une question de jugement professionnel, sous réserve du paragraphe 14(b), qui exige que ces tests soient effectués au moins une fois tous les trois ans.

A39. 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 il est probable que le délai avant un nouveau test sera court. Les facteurs qui peuvent réduire ce délai ou amener l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants recueillis au cours de précédents audits comprennent :

- un environnement de contrôle déficient ;
- une déficience du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ;
- une intervention manuelle importante pour les contrôles;
- des changements dans le personnel qui affectent de manière importante la réalisation des contrôles ;
- un changement de circonstances entraînant la nécessité de modifier le contrôle ;
- des faiblesses dans les contrôles généraux portant sur le système informatique.

A40. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les éléments probants recueillis lors d'audits précédents, la vérification de certains de ces contrôles lors de chaque audit permet d'obtenir des informations confirmant 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.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Voir par. 16-17)

A41. Une anomalie significative décelée par les procédures mises en œuvre par l'auditeur est un indicateur puissant de l'existence d'une faiblesse significative du contrôle interne.

A42. Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles admet la possibilité de 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 dans 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. 6, 18)

A43. 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. En ce qui concerne les flux d'opérations importants, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, il se peut que des contrôles de substance aient déjà été mis en œuvre, car le paragraphe 6 requiert de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à son

évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Des contrôles de substance doivent donc être conçus et mis en œuvre conformément au paragraphe 18 :

- lorsqu'il n'y a pas de contrôles de substance parmi les procédures d'audit complémentaires conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 6 à l'égard des flux d'opérations importants, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes ;
- pour chaque flux d'opérations, chaque solde de compte et chaque information à fournir qui ne constitue pas un flux d'opérations important, un solde de compte important ou une information à fournir importante, mais qui a été identifié comme étant significatif en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁷.

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 aux contrôles, y compris le fait que la direction puisse passer outre les contrôles en place.

A44. Il n'est pas obligatoire de tester toutes les assertions relatives à un flux d'opérations significative, à un solde de compte significatif ou à une information à fournir significative. Lors de la conception des contrôles de substance à mettre en œuvre, la prise en compte des assertions pour lesquelles il y a une possibilité raisonnable qu'une anomalie, si elle venait à se produire, soit significative, peut aider l'auditeur à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue qui conviennent pour les procédures à mettre en œuvre.

Nature et étendue des contrôles de substance

A45. 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 confirmée 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 est la meilleure réponse aux risques évalués.

A46. 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 520⁸ définit des règles et fournit des modalités d'application sur la mise en œuvre des procédures analytiques au cours de l'audit.

A47. La conception des vérifications de détail dépend de l'évaluation du risque ou par la nature de l'assertion. Par exemple, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'existence ou à l'assertion de réalité peuvent notamment consister à sélectionner des éléments parmi les montants figurant dans les états financiers et à recueillir des éléments probants s'y rapportant ; à l'inverse, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments parmi ceux censés être inclus dans les montants figurant dans les états financiers, et à vérifier s'ils y sont réellement inclus.

A48. Étant donné que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte des contrôles que l'auditeur prévoit de tester, il peut être nécessaire d'étendre les contrôles de substance lorsque le résultat des tests de procédures n'est pas satisfaisant. Cependant, le fait d'étendre une procédure d'audit n'est approprié que si cette procédure est pertinente au regard du risque concerné.

A49. Lors de la conception des vérifications de détail, l'étendue des vérifications est généralement envisagée en termes de taille des échantillons. Cependant, d'autres questions sont également

⁷ ISA 315 (révisée), paragraphe 36.

⁸ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

pertinentes, notamment celle de savoir s'il est plus efficace d'utiliser d'autres modes de sélection pour ces vérifications. Voir Norme ISA 500⁹.

Nécessité ou non de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Voir par. 19)

A50. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à des soldes de comptes et aux éléments les composant, mais ne doivent pas nécessairement être restreintes à ces seuls soldes ou éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes sur les termes d'accords, de contrats ou de transactions que l'entité a conclus avec des 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 viser à déterminer s'il n'existe pas d'accord «parallèle» qui puisse être pertinent au regard de l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les autres cas où des procédures de confirmation externe peuvent fournir des éléments probants pertinents pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives incluent:

- les soldes bancaires 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 des avocats ou des établissements financiers pour des raisons de sécurité ou à titre de 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 créditeurs.

A51. Si les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, il en est d'autres pour lesquelles ces confirmations 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.

A52. L'auditeur peut considérer que les procédures de confirmation externe mises en œuvre dans un but donné fournissent une opportunité pour recueillir des éléments probants sur d'autres points. Par exemple, les demandes de confirmation de soldes bancaires incluent souvent des demandes concernant d'autres assertions sous-tendant les états financiers. De telles considérations peuvent influencer la décision de l'auditeur de recourir ou non à des procédures de confirmation externe.

A53. Les facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe sont à mettre en œuvre 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 émanent d'une personne qui possède, chez ce tiers, la connaissance requise concernant l'information à confirmer;
- la capacité ou la volonté de répondre du tiers pressenti pour fournir la confirmation; celui-ci peut par exemple :
 - refuser de prendre la responsabilité de répondre à une demande de confirmation ;
 - considérer que le fait de répondre est trop coûteux ou prend trop de temps ;
 - s'inquiéter de la responsabilité légale potentielle résultant de la réponse donnée ;
 - enregistrer les transactions dans des monnaies différentes ; ou
 - exercer dans un environnement où les réponses aux demandes de confirmation ne revêtent pas un aspect important au regard des opérations quotidiennes.

⁹ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 10.

RÉPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

Dans de telles situations, le tiers peut ne pas répondre, répondre sans procéder à aucune vérification ou tenter de limiter la confiance à accorder à la réponse.

- l'objectivité du tiers pressenti pour fournir la confirmation; si ce tiers est lié à l'entité, les réponses aux demandes de confirmation risquent d'être moins fiables.

Contrôles de substance relatifs au processus de clôture des comptes (Voir par. 20)

A54. La nature, mais aussi l'étendue des contrôles de substance liés au processus de clôture des comptes mis en œuvre par l'auditeur dépendent 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)

A55. Le paragraphe 21 de la présente Norme ISA requiert de l'auditeur qu'il réalise des contrôles de substance répondant spécifiquement aux risques qu'il a jugés importants. Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers appropriés peuvent l'aider à recueillir des éléments probants présentant le niveau de fiabilité élevé dont il a besoin pour répondre à des 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 avoir confirmation des détails des contrats de vente, telles que la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les conditions de livraison. De plus, l'auditeur peut juger utile de compléter ces procédures de confirmations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité concernant d'éventuelles modifications dans les termes des contrats de vente et les conditions de livraison.

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

A56. 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 a été obtenu, lors d'un audit précédent, concernant la structure d'une titrisation pour laquelle aucun changement n'est intervenu, et qu'il est donc encore pertinent pour l'audit en cours. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser un élément probant provenant de contrôles de substance réalisés lors d'un audit précédent, si cet élément probant et l'élément sous-jacent n'ont pas fondamentalement changé et si des procédures d'audit ont été mises en œuvre durant la période en cours pour confirmer que cet élément probant restait pertinent.

Utilisation d'éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir par. 22)

A57. Dans certaines situations, l'auditeur peut juger 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 ces montants ; et
- (c) de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance, ou de procéder à des vérifications de détail, portant sur la période restant à courir.

A58. La réalisation de contrôles de substance à une date intermédiaire sans mise en œuvre de procédures supplémentaires à une date ultérieure augmente le risque que l'auditeur ne détecte pas les 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-dessous peuvent

influer sur la décision de procéder ou non à des contrôles de substance à une date intermédiaire :

- l'environnement de contrôle et les autres contrôles;
- la disponibilité à une date ultérieure d'informations nécessaires 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 d'éventuelles anomalies existant en fin de période ne soient pas détectées.

A59. Des facteurs tel que décrits ci-après peuvent avoir une influence sur, la décision de mettre en œuvre ou non des procédures analytiques de substance couvrant la période comprise entre la date intermédiaire et la fin de période :

- si les soldes de fin de période résultant de flux d'opérations ou soldes de comptes spécifiques sont raisonnablement prévisibles au regard de leur montant, de leur importance relative et de leur composition ;
- si les procédures mises en œuvre par l'entité pour analyser et ajuster ces flux d'opérations ou soldes de comptes à une date intermédiaire et pour établir une césure correcte entre les périodes sont appropriées ;
- si le système d'information fournit, en ce qui concerne les soldes de fin de période et les opérations de la période restant à courir, des informations suffisantes pour permettre d'examiner :
 - (a) les opérations ou écritures inhabituelles importantes (y compris celles effectuées 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.

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

A60. Lorsque l'auditeur conclut que la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance prévus pour la période restant à courir doivent être modifiés en raison d'anomalies non anticipées décelées à une date intermédiaire, ces modifications peuvent inclure l'extension ou la répétition, en fin de période, des procédures mises en œuvre à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers (Voir par. 24)

A61. L'évaluation du caractère approprié de la présentation, de la disposition et du contenu des états financiers, consiste, par exemple, à prendre en considération la terminologie utilisée, le niveau de détail fourni, le regroupement ou la ventilation des montants et le sous-jacent des montants qui y figurent .

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir par. 25-27)

A62. 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 de contrôles de substance peut modifier le jugement de l'auditeur quant à l'évaluation des risques et indiquer une faiblesse significative du contrôle interne ;

RÉPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

- l'auditeur peut être amené à se rendre compte d'incohérences dans la comptabilité, ou d'éléments contradictoires ou manquants ;
- les procédures analytiques mises en œuvre 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, en se basant sur une évaluation révisée des risques d'anomalies significatives et de l'incidence sur les flux d'opérations importants, les soldes de comptes importants ou les informations fournies importantes dans les états financiers et les assertions pertinentes les concernant. La Norme ISA 315 (révisée en 2019) donne de plus amples précisions quant à la modification par l'auditeur de son évaluation des risques¹⁰.

A63. 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 l'évaluation demeure valable.

A64. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants dépend de facteurs tels que :

- l'importance de l'anomalie potentielle sur l'assertion 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 ;
- l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, y compris la détection, dans le cadre de ces procédures, de cas spécifiques de fraude ou d'erreur ;
- la source et la fiabilité des informations disponibles ;
- le caractère concluant des éléments probants ;
- la connaissance de l'entité et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne de l'entité.

Documentation (Voir par. 28)

A65. La forme et le niveau de détail de la documentation d'audit sont une question de jugement professionnel et dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son système de contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit utilisées dans le cadre de l'audit.

¹⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.