

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

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

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

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

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

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

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

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 315 (Révisée)

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2013)^(*)

^(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Diligences requises	
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	5-10
La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	11-24
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	25-31
Documentation	32
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	A1-A24
La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	A25-A121
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A122-152
Documentation	A153-A156
Annexe 1 : Composantes du contrôle interne	
Annexe 2 : Circonstances et faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, 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 concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2013.

Objectif

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

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

- (a) Assertions – Déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir ;
- (b) Risque lié à l'activité – Risque résultant des conditions, événements, circonstances, décisions ou absence de décisions importants, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à mettre en œuvre ses stratégies, ou résultant de la fixation d'objectifs et de stratégies inappropriés ;
- (c) Contrôle interne – Processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme "contrôle(s)" se réfère à l'un quelconque des aspects d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne ;
- (d) Procédures d'évaluation des risques – Procédures d'audit mises en œuvre pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions ;
- (e) Risque important – Risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue d'obtenir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. (Voir par. A1-A5)
6. Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :
 - (a) Des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; (Voir par. A6-A13)
 - (b) Des procédures analytiques ; (Voir par. A14-A17)
 - (c) L'observation physique et l'inspection. (Voir par. A18)
7. L'auditeur doit s'interroger pour savoir si l'information obtenue dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de la mission est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.
8. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions au sein de l'entité, il doit s'interroger pour savoir si l'information recueillie est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.
9. Lorsque l'auditeur prévoit l'utilisation des informations recueillies à partir de son expérience passée de l'entité et des procédures réalisées au cours des audits précédents, il doit vérifier si des changements sont intervenus depuis le dernier audit et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées dans le cadre de l'audit en cours. (Voir par. A19-A20)
10. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives et de l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer quels sont les sujets qu'il convient de communiquer aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à l'entretien. (Voir par. A21-A24)

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

L'entité et son environnement

11. L'auditeur doit prendre connaissance des domaines suivants :

- (a) Secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ; (Voir par. A25-A30)
- (b) Nature de l'entité, notamment :
 - (i) Ses activités ;
 - (ii) La détention du capital et ses structures de gouvernance ;
 - (iii) Les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités *ad hoc* ; et
 - (iv) La façon dont l'entité est organisée et financée ; afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir par. A31-A35)
- (c) Choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir par. A36)
- (d) Objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir par. A37-A43)
- (e) Mesure et revue de la performance financière de l'entité. (Voir par. A44-A49)

Le contrôle interne au sein de l'entité

12. L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit. (Voir par. A50-A73)

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

13. Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Voir par. A74-A76)

Composantes du contrôle interne

L'environnement de contrôle

14. L'auditeur doit prendre connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si :
- (a) La direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ; et
 - (b) Les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres composantes ne sont pas amoindries par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. (Voir par. A77-A87)

Le processus d'évaluation des risques par l'entité

15. L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :
- (a) Identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;
 - (b) Evaluer l'importance des risques ;
 - (c) Evaluer la possibilité de leur survenance ; et
 - (d) Décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques. (Voir par. A88)
16. Si l'entité a mis en place un tel processus (ci-après désigné « processus d'évaluation des risques par l'entité »), l'auditeur doit en prendre connaissance ainsi que des résultats qui en découlent. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelés, il doit évaluer s'il existait un risque sous-jacent d'une nature telle qu'il estime qu'il aurait dû être décelé par le processus d'évaluation des risques par l'entité. Si un tel risque existe, l'auditeur doit prendre connaissance des raisons qui ont fait que le processus ne l'a pas identifié et évaluer si celui-ci est approprié en la circonstance ou déterminer s'il existe une faiblesse significative du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.
17. Si l'entité n'a pas établi un tel processus ou n'a pas d'autre processus adéquat, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si des risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ont été identifiés et connaître la façon dont ils ont été traités. L'auditeur doit évaluer si l'absence d'un processus documenté d'évaluation des risques est appropriée en la circonstance, ou déterminer si ceci représente une faiblesse significative du contrôle interne de l'entité. (Voir par. A89)

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

18. L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, pertinents pour l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants : (Voir par. A90-A92 et A95-A96)

- (a) Les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ;
- (b) Les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;
- (c) Les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;
- (d) La façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ;
- (e) Le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers ;
- (f) Les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des opérations non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements. (Voir par. A93-A94)

Cette connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière doit inclure les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations à fournir dans les états financiers que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires.

19. L'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière et les éléments importants y afférents, visant : (Voir par. A97-A98)

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

Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit

20. L'auditeur doit prendre connaissance des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il estime nécessaires pour appréhender, afin de les évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Un audit n'exige pas de l'auditeur une connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant. (Voir par. A99-A106)

21. Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique. (Voir par. A107-A109)

Suivi des contrôles

22. L'auditeur doit prendre connaissance des principales mesures utilisées par l'entité pour assurer le suivi du contrôle interne pertinent pour l'élaboration de l'information financière, y compris de celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles. (Voir par. A110-A112)
23. Si l'entité a une fonction d'audit interne¹, l'auditeur doit prendre connaissance de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de sa position dans l'organisation et des travaux menés ou à mener. (Voir par. A113-A120)
24. L'auditeur doit prendre connaissance des sources d'informations utilisées dans le cadre du suivi des mesures de contrôle, et des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier si l'information est suffisamment fiable pour répondre aux objectifs de ce suivi. (Voir par. A121)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

25. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :
 - (a) Au niveau des états financiers ; (Voir par. A122-A125) et
 - (b) Au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir par. A126-A131)afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.
26. A cette fin, l'auditeur doit :
 - (a) Identifier les risques dans le cadre de la démarche qu'il effectue pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en prenant en considération les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies (y compris les aspects quantitatifs ou qualitatifs de ces informations) dans les états financiers ; (Voir par. A132-A136)
 - (b) Evaluer les risques identifiés et évaluer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement beaucoup d'assertions ;
 - (c) Rattacher les risques identifiés aux problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, prenant en compte les contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier ; et (Voir par. A137-A139)
 - (d) Considérer la possibilité d'anomalie, y compris de multiples anomalies, et considérer si l'anomalie potentielle peut constituer une anomalie significative. (Voir par. A140)

¹ Le terme « fonction d'audit interne » est défini pour les besoins des normes ISA dans la Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 14(a).

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

27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si un quelconque des risques identifiés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles identifiés relatifs à ce risque.
28. En exerçant son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit prendre en compte, au minimum, les aspects suivants :
 - (a) Le risque est, ou non, un risque de fraude ;
 - (b) Le risque est, ou non, lié à d'importants développements nouveaux de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière ;
 - (c) La complexité des opérations ;
 - (d) Le risque découle, ou non, de transactions importantes avec des parties liées ;
 - (e) le degré de subjectivité attaché à l'appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail d'incertitudes attachées à leur évaluation ;
 - (f) Le risque concerne, ou non, des opérations importantes sortant du cadre normal des opérations de l'entité, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles. (Voir par. A141-A145)
29. Si l'auditeur a déterminé qu'un risque important existe, il doit prendre connaissance des contrôles exercés par l'entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque. (Voir par. A146-A148)

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

30. Concernant certains risques, l'auditeur peut juger qu'il n'est pas possible, ou faisable, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance. De tels risques peuvent résulter de l'enregistrement récurrent, incorrect ou incomplet, de flux d'opérations, ou de soldes de comptes importants, leurs caractéristiques permettant souvent leur comptabilisation par un processus largement automatisé avec peu, ou pas, d'intervention manuelle. Dans de tels cas, les contrôles de l'entité sur ces risques sont pertinents pour l'audit et l'auditeur doit en prendre connaissance. (Voir par. A149-A151)

Révision de l'évaluation des risques

31. L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit au fur et à mesure que des éléments probants supplémentaires sont recueillis. Dans les situations où l'auditeur recueille des éléments probants à partir des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre, ou si des informations nouvelles sont recueillies, et qu'il existe des incohérences avec les éléments probants à partir desquels il a fondé son évaluation initiale, l'auditeur doit réviser son évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées. (Voir par. A152)

Documentation

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

- (a) La discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission ainsi que le requiert le paragraphe 10, et les décisions importantes en résultant ;
- (b) Les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifiés au paragraphe 11, et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14-24 ; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures d'évaluation des risques réalisées ;
- (c) Les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, ainsi que le requiert le paragraphe 25; et
- (d) Les risques identifiés et les contrôles y afférents dont il a pris connaissance conformément aux paragraphes 27-30. (Voir par. A153-A156)
- (e)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées (Voir par. 5)

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

- Evaluer les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers ;
- Déterminer le seuil de signification conformément à la norme ISA 320³ ;
- Examiner le bien-fondé du choix et de l'application des méthodes comptables suivies et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers ;
- Identifier les domaines relatifs aux montants ou aux informations à fournir dans les états financiers pour lesquels des procédures spécifiques peuvent s'avérer nécessaires, par exemple : les transactions réalisées avec des parties liées ou l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; ou pour déterminer la finalité économique des opérations ;
- Déterminer les résultats attendus à utiliser lors de la mise en œuvre de procédures analytiques ;
- Répondre aux risques évalués d'anomalies significatives, y compris pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires, dans le but de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et

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

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

- Evaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, tels que le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci.
- A2. Les informations recueillies lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants pour justifier son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, l'auditeur peut également recueillir au travers de la mise en œuvre de ces procédures, des éléments probants concernant les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et les assertions sous-jacentes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que contrôles de substance ou tests de procédures. Il peut aussi décider de réaliser des contrôles de substance ou des tests de procédures de façon concomitante avec les procédures d'évaluation des risques s'il est plus efficient de procéder ainsi.
- A3. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de connaissance requis. Il apprécie principalement si la connaissance qu'il a acquise est suffisante pour atteindre les objectifs fixés par la présente Norme ISA. Le niveau de connaissance générale requis de l'auditeur est moins élevé que celui que possède la direction pour gérer les opérations de l'entité.
- A4. Les risques à évaluer comprennent aussi bien ceux résultant d'erreurs que ceux provenant de fraudes, et sont couverts par la présente Norme ISA. Cependant, l'importance de la fraude est telle que les diligences requises et les modalités d'application complémentaires sont prévues dans la Norme ISA 240 en relation avec les procédures d'évaluation des risques et des mesures de contrôle, afin de recueillir des informations qui sont utilisées pour identifier les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes⁴.
- A5. Bien qu'il soit requis de l'auditeur de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques prévues au paragraphe 6 dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité (voir paragraphes 11-24), il ne lui est pas demandé de réaliser chacune d'elles pour chacun des aspects de cette prise de connaissance. D'autres procédures peuvent être mises en œuvre lorsque les informations qui en découlent peuvent être utiles à l'identification des risques d'anomalies significatives. Des exemples de ces procédures comprennent :
- La revue des informations obtenues de sources extérieures telles que des journaux économiques et financiers ; des rapports d'analystes, de banques ou d'agences de notation ; ou des publications des autorités de contrôle ou des publications financières ;
 - La demande d'informations auprès de conseils juridiques extérieurs de l'entité ou d'experts en évaluation dont l'entité a utilisé les services.

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

Demandes d'informations auprès de la direction, de la fonction d'audit interne et d'autres personnes au sein de l'entité (Voir par. 6(a))

- A6. Une grande partie des informations recueillies par l'auditeur dans le cadre de demandes d'informations sont obtenues de la direction et des personnes responsables de l'élaboration de l'information financière. Des informations peuvent également être recueillies par l'auditeur en adressant des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne, lorsque l'entité en a une, et d'autres personnes au sein de l'entité.
- A7. L'auditeur peut aussi recueillir ces informations ou avoir une vue différente en identifiant des risques d'anomalies significatives, à partir de demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité et d'autres membres du personnel à différents niveaux de responsabilités. Par exemple :
- Des demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent aider l'auditeur à comprendre le contexte dans lequel les états financiers sont établis. La Norme ISA 260 (Révisée)⁵ souligne l'importance d'un échange réciproque efficace pour aider l'auditeur à obtenir des informations à cet égard auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Des demandes d'informations auprès des membres du personnel responsables d'initier, de traiter ou d'enregistrer des opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur dans l'appréciation du caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables suivies ;
 - Des demandes d'informations auprès du conseil juridique interne de l'entité peuvent fournir des renseignements sur des sujets tels que les litiges, la conformité aux textes législatifs et réglementaires, la connaissance de fraudes commises ou suspectées affectant l'entité, les garanties accordées, les engagements après-ventes, les accords (tels que l'existence de co-entreprises) ou encore la portée des clauses d'un contrat ;
 - Des demandes d'informations auprès du personnel du service marketing ou commercial peuvent fournir des renseignements sur les évolutions dans la stratégie marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les accords commerciaux avec les clients ;
 - Des demandes d'informations auprès de la fonction de gestion des risques (ou des personnes qui endosseront ce rôle) peuvent fournir des renseignements sur les risques opérationnels et les risques découlant de la réglementation qui peuvent avoir une incidence sur l'élaboration de l'information financière;
 - Des demandes d'informations auprès du personnel en charge des systèmes d'information peuvent fournir des renseignements sur les modifications apportées aux systèmes, les défaillances des systèmes ou des contrôles, ou sur d'autres risques liés aux systèmes d'informations.

⁵ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.
paragraphe 4 (b).

- A8. Comme la prise de connaissance de l'entité et de son environnement est un processus dynamique et continu, les demandes d'informations de l'auditeur peuvent avoir lieu tout au long de la mission d'audit.

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

- A9. Si une entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de cette fonction peuvent fournir des renseignements utiles à l'auditeur pour sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Lors de la réalisation de ses travaux, la fonction d'audit interne a probablement obtenu des informations sur les activités de l'entité et les risques qui y sont liés, et peut avoir fait des constatations à partir de ses travaux, par exemple avoir identifié des déficiences dans le contrôle ou bien des risques, et ces constatations peuvent être d'une grande utilité pour l'auditeur dans sa prise de connaissance de l'entité, dans son évaluation des risques et pour d'autres aspects de l'audit. L'auditeur procède donc à ces demandes d'informations, qu'il compte ou non s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue⁶. Des demandes d'informations particulièrement pertinentes peuvent porter sur des points soulevés par la fonction d'audit interne auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et sur les résultats de son propre processus d'évaluation des risques.
- A10. Si sur la base des réponses aux questions de l'auditeur, il apparaît que des constats sont susceptibles d'être pertinents par rapport à l'établissement de l'information financière de l'entité et à l'audit, l'auditeur peut considérer comme approprié de lire les rapports d'audit interne qui en traitent. Les rapports de la fonction d'audit interne qui peuvent être pertinents comprennent, par exemple, ses documents de stratégie et de planification et ses rapports préparés à l'intention de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise leur décrivant les constatations découlant des travaux d'audit interne.
- A11. En outre, conformément à la norme ISA 240⁷, si la fonction d'audit interne fournit des renseignements à l'auditeur concernant des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur en tient compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- A12. Les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne auxquelles sont adressées les demandes d'informations sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur, possèdent les connaissances, l'expérience et l'autorité voulues, par exemple le directeur de l'audit interne ou, selon les circonstances, d'autres membres du personnel au sein de la fonction. L'auditeur peut également considérer comme approprié de rencontrer périodiquement ces personnes.

⁶ Norme ISA 610 (Révisée en 2013) contient les diligences requises pertinentes.

⁷ Norme ISA 240, paragraphe 19.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 6(a))

- A13. Les auditeurs des entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires ayant trait au contrôle interne et à la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Des demandes d'informations auprès des personnes appropriées qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur à identifier les risques de non-conformité significative aux textes législatifs et réglementaires applicables et le risque de déficiences dans le contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière.

Procédures analytiques (Voir par. 6(b))

- A14. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent identifier des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et peuvent l'aider dans son évaluation des risques d'anomalies significatives dans le but de fournir une base pour définir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent inclure des informations tant financières que non financières, par exemple, des corrélations entre les ventes et la surface des espaces de ventes ou le volume des marchandises vendues.
- A15. Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier des opérations ou événements inhabituels, des montants, ratios ou tendances pouvant faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit. Des corrélations inhabituelles ou inattendues qui sont relevées peuvent aussi aider l'auditeur à identifier des risques d'anomalies significatives, en particulier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.
- A16. Cependant, lorsque ces procédures analytiques utilisent des informations agrégées à un niveau global (ce qui peut être le cas avec des procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques), les résultats de ces procédures ne peuvent fournir qu'une indication initiale générale quant à l'existence d'une anomalie significative. En conséquence, dans ces situations, la prise en compte d'autres informations collectées lors de l'identification des risques d'anomalies significatives ainsi que des résultats de ces procédures analytiques peut aider l'auditeur à interpréter et évaluer les résultats des procédures analytiques.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A17. Certaines petites entités peuvent ne pas avoir d'informations intercalaires ou mensuelles pouvant être utilisées pour les besoins des procédures analytiques. Dans ces situations, bien que l'auditeur puisse être en mesure de réaliser des procédures analytiques limitées dans le but de planifier l'audit ou d'obtenir certaines informations au travers de demandes d'informations, il peut lui être utile de planifier la mise en œuvre de procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au moment où un premier jeu d'états financiers préliminaires est disponible.

Observation physique et inspection (Voir par. 6(c))

A18. L'observation physique et l'inspection peuvent corroborer les informations obtenues suite aux demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes et peuvent également fournir des informations relatives à l'entité et à son environnement. Des exemples de ces procédures d'audit comprennent l'observation physique et l'inspection des éléments suivants :

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

Informations recueillies au cours de périodes précédentes (Voir par. 9)

A19. L'expérience de l'entité acquise par l'auditeur et les procédures d'audit réalisées lors des audits précédents peuvent lui fournir des informations sur des sujets tels que :

- Les anomalies antérieures et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps voulu ;
- La nature de l'entité et de son environnement ainsi que de son contrôle interne, y compris des faiblesses du contrôle interne ;
- Les changements importants dans l'entité ou dans ses opérations survenus depuis la clôture de la période précédente auxquels elle a dû faire face, ce qui peut aider l'auditeur à acquérir une connaissance suffisante de l'entité et lui permettre d'identifier et d'évaluer des risques d'anomalies significatives ;
- Certains types d'opérations, d'événements, ou de soldes de comptes (et les informations à fournir y afférentes) pour lesquels la mise en œuvre des procédures d'audit nécessaires a posé des difficultés, par exemple en raison de leur complexité.

A20. Il est requis de l'auditeur de déterminer si l'information recueillie au cours de périodes précédentes reste pertinente dans le cas où il envisage de l'utiliser pour les besoins de l'audit en cours. Ceci tient au fait que des changements dans l'environnement de contrôle, par exemple, peuvent affecter la pertinence de l'information précédemment recueillie. Afin de déterminer si de tels changements pouvant affecter la pertinence de cette information sont intervenus, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et réaliser des procédures d'audit appropriées, telles que des tests de conformité des systèmes concernés.

Discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 10)

A21. Les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission portant sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives :

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

La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission relative aux risques de fraudes⁸.

A22. Lors des discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis par le paragraphe 10, la prise en compte des obligations d'information du référentiel comptable applicable permet d'identifier tôt dans le processus d'audit là où il peut y avoir des risques d'anomalies significatives dans les informations à fournir. Des exemples de points dont l'équipe affectée à la mission peut discuter, incluent :

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

A23. Il n'est pas toujours nécessaire ou possible que tous les membres assistent à chaque discussion (comme par exemple, dans le cas d'un audit impliquant plusieurs sites), pas plus qu'il n'est nécessaire pour tous les membres de l'équipe affectée à la mission

⁸ Norme ISA 240, paragraphe 15.

d'être informés de toutes les décisions prises au cours de ces entretiens. L'associé responsable de la mission peut discuter de questions avec les membres-clés de l'équipe affectée à la mission y compris, si ceci est jugé approprié, avec les collaborateurs ayant des compétences ou des connaissances spécifiques et les collaborateurs responsables de l'audit de composants, et déléguer le soin de mener ces entretiens avec les autres membres de l'équipe en tenant compte de l'étendue de la communication considérée comme nécessaire au sein de l'équipe affectée à la mission. Un plan de communication, ayant reçu l'aval de l'associé responsable de mission, peut être utile.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A24. Nombre de missions d'audit sont menées intégralement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant seul). Dans de telles situations, c'est à ce dernier, ayant personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs.

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

L'entité et son environnement

Facteurs relatifs au secteur d'activité, facteurs réglementaires et autres facteurs externes
(Voir par. 11(a))

Facteurs relatifs au secteur d'activité

- A25. Les facteurs relatifs au secteur d'activité concernent les conditions sectorielles telles que le marché et la concurrence, les relations avec les clients et les fournisseurs et les développements technologiques. Les domaines que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :

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

- A26. Le secteur d'activité dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives résultant de la nature des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des estimations importantes des produits et des coûts qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans de tels cas, il est important que l'équipe affectée à la mission comprenne des membres ayant une connaissance et une expérience suffisantes dans les domaines concernés⁹.

⁹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

Facteurs réglementaires

- A27. Les facteurs réglementaires pertinents visent l'environnement réglementaire. Ce dernier englobe, parmi d'autres aspects, le référentiel comptable applicable, ainsi que le contexte légal et politique. Les sujets que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :
- Les principes comptables et les pratiques spécifiques au secteur d'activités ;
 - Le cadre réglementaire, incluant les obligations d'informations à fournir, propre à un secteur d'activité réglementé ;
 - Le cadre législatif et réglementaire qui affecte de manière importante les opérations de l'entité, y compris la supervision directe exercée par les régulateurs ;
 - La fiscalité (impôts directs et autres impôts) ;
 - Les politiques gouvernementales affectant la conduite des affaires courantes de l'entité, telles que la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique budgétaire, les incitations financières (par exemple gouvernementales), ainsi que la politique de tarification ou de restrictions commerciales ;
 - Les exigences environnementales affectant le secteur d'activité et les opérations de l'entité.
- A28. La Norme ISA 250 comporte certaines exigences spécifiques concernant le cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité et à son industrie ou au secteur d'activité dans lequel elle opère.¹⁰

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A29. Pour les audits des entités du secteur public, les textes législatifs ou réglementaires, ou les instructions d'une autre autorité peuvent affecter les opérations de l'entité. Il est indispensable d'appréhender de tels éléments lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

- A30. Des exemples d'autres facteurs externes affectant l'entité que l'auditeur peut prendre en considération, comprennent les conditions du niveau général de l'activité économique, les taux d'intérêts et les possibilités de financement, l'inflation ou la réévaluation monétaire.

Nature de l'entité (Voir par. 11(b))

- A31. La connaissance de la nature de l'entité permet à l'auditeur d'appréhender des questions portant, par exemple, sur :
- La complexité éventuelle de sa structure, par exemple une entité ayant des filiales ou d'autres composants dans plusieurs sites. Des structures complexes

¹⁰ Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 12.

engendrent souvent des problèmes qui peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives. Ces problèmes peuvent concerner la comptabilisation appropriée du *goodwill*, de co-entreprises, de prises de participation ou d'entités *ad hoc* et si des informations adéquates ont été fournies à leur sujet dans les états financiers;

- La détention du capital et les relations entre les détenteurs du capital et d'autres personnes ou entités. Cette connaissance aide l'auditeur à déterminer si des transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées, comptabilisées et communiquées adéquatement dans les états financiers. La Norme ISA 550¹¹ définit les diligences requises et fournit des modalités d'application sur les aspects à prendre en considération par l'auditeur concernant les parties liées.

A32. Des exemples de points que l'auditeur peut prendre en compte lors de sa prise de connaissance de la nature de l'entité sont donnés ci-après :

- Activités de l'entité, telles que :
 - Nature des sources de revenus, produits ou services, et débouchés, y compris le recours au *e-commerce* tel que les ventes par Internet et les modes de commercialisation ;
 - Conduite des activités (par exemple : étapes et modes de production, ou activités exposées à des risques environnementaux) ;
 - Alliances, co-entreprises et activités de sous-traitance ;
 - Dispersion géographique et segmentation sectorielle ;
 - Localisation des sites de production, des entrepôts, des bureaux et localisation et volume des stocks ;
 - Principaux clients et fournisseurs de marchandises ou prestataires de services, accords salariaux (y compris l'existence de conventions collectives, plans de retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi, stock-options ou accords de participation aux résultats, et réglementation gouvernementale relative aux questions salariales) ;
 - Activités et dépenses de recherche et développement ;
 - Transactions avec les parties liées.
- Investissements et activités liées, telles que :
 - Acquisitions ou désinvestissements planifiés ou récemment réalisés ;
 - Investissements ou cessions d'actions et de prêts ;
 - Prises de participation ;
 - Investissements dans des entités non consolidées, y compris les partenariats, les co-entreprises et les entités *ad hoc*.
- Financement et activités liées, telles que :
 - Filiales et entités associées importantes, y compris les structures consolidées ou non consolidées ;

¹¹ Norme ISA 550, *Parties liées*.

- Structure et termes de l'endettement, y compris les accords de financement hors bilan et les contrats de leasing ;
 - Bénéficiaires économiques (nationaux, étrangers, leur réputation dans le monde des affaires et leur expérience), et parties liées ;
 - Recours à des instruments financiers dérivés.
- Pratiques d'élaboration de l'information financière, telles que :
 - Principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers importants du secteur (par exemple, les prêts ou emprunts dans les banques, ou la recherche et le développement dans l'industrie pharmaceutique) ;
 - Reconnaissance des produits ;
 - Evaluation à la juste valeur ;
 - Actifs et passifs en monnaies étrangères et opérations en devises ;
 - Comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple des rémunérations dont le paiement est fondé sur des actions).

A33. Des changements importants survenus dans l'entité depuis les périodes précédentes peuvent engendrer, ou modifier, des risques d'anomalies significatives.

Nature des entités *ad hoc*

- A34. Une entité *ad hoc* (quelquefois appelée « véhicule à but particulier ») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, par exemple pour mettre en œuvre un bail, titriser des actifs financiers, ou pour mener des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société, d'un trust, d'un partenariat ou d'une association de fait. L'entité pour le compte de laquelle l'entité *ad hoc* a été créée peut souvent transférer des actifs à cette dernière (par exemple, dans le cadre de la dématérialisation d'une transaction impliquant des actifs financiers), obtenir le droit d'utiliser les actifs de l'entité qui les a transférés, ou rendre des services à celle-ci, tandis que d'autres parties peuvent lui fournir le financement. Comme la Norme ISA 550 l'indique, dans certaines situations, une entité *ad hoc* peut être une partie liée à l'entité¹².
- A35. Les référentiels comptables définissent souvent de manière détaillée les conditions qui apparaissent nécessaires pour assurer le contrôle, ou les circonstances dans lesquelles l'entité *ad hoc* doit entrer dans le périmètre de consolidation. L'interprétation des règles de ces référentiels comptables requiert souvent une connaissance détaillée des accords pertinents impliquant l'entité *ad hoc*.

Le choix des politiques comptables par l'entité et leur application (Voir par. 11(c))

- A36. La connaissance des choix des politiques comptables par l'entité et leur application peut comprendre des sujets tels que :

¹² Norme ISA 550, paragraphe A7.

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

Objectifs, stratégies et risques afférents liés à l'activité (Voir par. 11(d))

A37. L'entité exerce ses activités dans un contexte caractérisé par des facteurs sectoriels et réglementaires et par d'autres facteurs internes et externes. Selon ces facteurs, la direction de l'entité ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise définissent des objectifs qui constituent les plans stratégiques globaux de l'entité. Les stratégies se définissent comme la démarche par laquelle la direction pense atteindre ses objectifs. Les objectifs et la stratégie de l'entité peuvent cependant changer dans le temps.

A38. Bien que l'incluant, le risque lié à l'activité est plus large que le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives. Ce risque peut provenir du changement ou de la complexité. Le fait de ne pas reconnaître le besoin d'un changement peut aussi engendrer un risque lié à l'activité. Ce dernier peut provenir, par exemple :

- Du développement de nouveaux produits ou de services qui peuvent échouer ;
- D'un marché qui, bien que développé avec succès, n'est pas adéquat pour répondre à la demande du produit ou du service ;
- Les défauts d'un produit ou d'un service qui peuvent engendrer des passifs et le risque d'altérer la réputation.

A39. La connaissance des risques liés à l'activité auxquels l'entité fait face accroît la possibilité d'identifier des risques d'anomalies significatives, dès lors que la plupart des risques liés à l'activité auront finalement des conséquences financières et donc un impact sur les états financiers. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité dès lors que ces risques n'engendent pas tous des risques d'anomalies significatives.

A40. La liste suivante comprend des exemples de sujets que l'auditeur peut prendre en considération lors de sa prise de connaissance des objectifs, des stratégies et des risques liés à l'activité qui peuvent engendrer un risque que les états financiers comportent des anomalies significatives :

- Développements sectoriels (un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter par exemple du fait que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise requis pour faire face aux changements sectoriels) ;
- Nouveaux produits ou services (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter d'une responsabilité accrue du fabricant) ;

- Développement de l'activité (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter de la demande qui n'a pas été correctement estimée) ;
- Nouvelles exigences en matière comptable (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter d'une mise en application incomplète ou incorrecte de nouvelles règles ou d'une augmentation des coûts) ;
- Exigences réglementaires (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple engendrer une exposition accrue de l'entité à des actions en justice) ;
- Besoins de refinancement présents ou futurs (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être la perte de financements due à l'incapacité de l'entité à tenir ses engagements) ;
- Utilisation de la technologie de l'information (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être lié à une incompatibilité des systèmes d'exploitation et des processus) ;
- Effets de la mise en œuvre d'une stratégie, en particulier les effets qui pourraient induire de nouvelles exigences comptables (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être une mise en œuvre incomplète ou incorrecte).

- A41. Un risque lié à l'activité peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives dans les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, au niveau des assertions ou des états financiers. Par exemple, le risque lié à l'activité provenant de la réduction d'un portefeuille clients peut augmenter le risque d'anomalies significatives lié à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque, en particulier lorsqu'il est associé à une économie en récession, peut aussi avoir une conséquence à plus long terme que l'auditeur prendra en considération en appréciant le caractère approprié de l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le fait qu'un risque lié à l'activité puisse engendrer un risque d'anomalies significatives est, en conséquence, apprécié par l'auditeur à la lumière des circonstances auxquelles l'entité fait face. Des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives sont donnés en Annexe 2.
- A42. Généralement, la direction identifie les risques liés à l'activité et définit des approches pour y répondre. Une telle procédure d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et est abordée au paragraphe 15 et aux paragraphes A88-A89.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A43. Pour les audits des entités du secteur public, « les stratégies de la direction » peuvent être influencées par des préoccupations en matière de responsabilité vis-à-vis du public et inclure des objectifs qui trouvent leur origine dans la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité.

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

- A44. La direction et d'autres personnes mesureront et analyseront les sujets qu'elles considèrent d'importance. Les mesures de la performance, tant externes qu'internes, créent des pressions sur l'entité qui, en retour, peuvent inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance opérationnelle ou à présenter des états financiers mensongers. En conséquence, la connaissance des mesures de performance de l'entité aide l'auditeur à apprécier si de telles pressions peuvent conduire à des

actions de la direction pouvant accroître les risques d'anomalies significatives, y compris ceux provenant de fraudes.

Voir la Norme ISA 240 précisant les diligences requises et les modalités d'application concernant les risques de fraudes.

A45. La mesure et l'analyse de la performance financière ne sont pas de même nature que le suivi des contrôles (visé aux paragraphes A110-A121 comme une composante du contrôle interne), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

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

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

A46. Des exemples d'informations générées en interne, utilisées par la direction pour mesurer et analyser la performance financière et que l'auditeur peut prendre en considération, sont les suivants :

- Indicateurs-clés de performance (financiers et non financiers), ratios-clés, tendances et statistiques opérationnelles ;
- Analyses comparatives de performance financière sur plusieurs périodes ;
- Budgets, prévisions, analyses de variations, informations sectorielles et rapports de performance par division, par département ou par autre niveau ;
- Evaluation de la performance des membres du personnel et des politiques de rémunération incitatives ;
- Comparaison de la performance de l'entité avec celle de ses concurrents.

A47. Les tiers à l'entité peuvent aussi mesurer et analyser la performance financière de l'entité. Par exemple, l'information externe, telle que les rapports d'analystes et les rapports d'agences de notation, peut s'avérer utile à l'auditeur. De tels rapports peuvent souvent être obtenus de l'entité auditee elle-même.

A48. Des mesures faites en interne peuvent mettre en évidence des résultats ou des tendances inattendus qui requièrent de la direction d'en déterminer les causes et de prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction en temps voulu d'anomalies). Les mesures de performance peuvent aussi indiquer à l'auditeur que des risques d'anomalies de l'information concernée contenue dans les états financiers existent réellement. Par exemple, les mesures de performance peuvent indiquer que l'entité bénéficie d'une croissance rapide ou d'une rentabilité anormales par rapport à d'autres entités dans le même secteur d'activité. Une telle information, notamment si elle est associée avec d'autres éléments tels qu'un bonus ou une rémunération incitative basés sur la performance, peut être révélatrice d'un risque potentiel de biais introduits par la direction dans l'établissement des états financiers.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A49. Les petites entités n'ont habituellement pas d'outils de mesure et d'analyse de leur performance financière. Les demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que l'entité s'appuie sur certains indicateurs-clés pour évaluer la performance financière et prendre des mesures appropriées. Si de telles demandes indiquent l'absence d'outils de mesure ou d'analyse de la performance, il peut alors exister un risque plus élevé d'anomalies non détectées et non corrigées.

Le contrôle interne de l'entité (Voir par. 12)

- A50. La connaissance du contrôle interne aide l'auditeur à identifier les types d'anomalies potentielles et les facteurs qui affectent les risques d'anomalies significatives et à définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.
- A51. Les modalités d'application figurant ci-après et relatives au contrôle interne, sont présentées sous quatre sections :
- Nature générale et caractéristiques du contrôle interne ;
 - Contrôles pertinents pour l'audit ;
 - Nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents ;
 - Composantes du contrôle interne.

Nature générale et caractéristiques du contrôle interne

Objectifs du contrôle interne

- A52. Le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi pour répondre aux risques liés à l'activité qui affectent la réalisation d'un des objectifs de l'entité et qui concernent :
- La fiabilité de l'information financière établie par l'entité ;
 - L'efficacité et l'efficience de ses opérations ; et
 - La conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

La manière dont le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi varie avec la taille de l'entité et sa complexité.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A53. Les petites entités peuvent utiliser des moyens moins structurés et des processus et procédures plus simples pour atteindre leurs objectifs.

Limites du contrôle interne

- A54. Le contrôle interne, indépendamment de son niveau d'efficacité, ne peut fournir à l'entité qu'une assurance raisonnable que ses objectifs, en matière d'élaboration de l'information financière, sont atteints. La possibilité d'atteindre ces objectifs est affectée par des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites incluent le fait que le jugement humain dans la prise de décision peut être erroné et que des manquements dans le contrôle interne peuvent survenir à cause d'une erreur humaine. Par exemple,

il peut y avoir une erreur dans la conception d'un contrôle, ou lors de son changement. De la même façon, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace ; tel est le cas lorsqu'une information produite pour réaliser un contrôle interne (par exemple un rapport d'exceptions) n'est pas réellement utilisée parce que la personne responsable de la revue de cette information n'en comprend pas l'objectif ou ne prend pas les actions appropriées.

- A55. De plus, les contrôles peuvent être contournés suite à la collusion de deux personnes ou plus, ou le contrôle interne peut être outrepassé par la direction. Par exemple, la direction peut conclure des accords parallèles avec des clients qui viennent modifier les conditions générales de vente de l'entité, ce qui peut entraîner des erreurs dans la comptabilisation des produits. De même, des contrôles automatiques inclus dans les logiciels informatiques conçus pour identifier et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit spécifiques, peuvent être outrepassés ou neutralisés.
- A56. Enfin, en concevant et en mettant en place les contrôles, la direction peut exercer son jugement sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle souhaite voir mis en œuvre et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A57. Les petites entités ont souvent peu de personnel, ce qui peut limiter en pratique les possibilités de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité détenue par son dirigeant, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer un contrôle global de l'activité plus efficace que dans une grande entité. Ce contrôle global peut donc compenser la possibilité généralement plus limitée de séparation des tâches.
- A58. A l'inverse, le propriétaire-dirigeant peut être plus à même de contourner les contrôles du fait d'un système de contrôle interne moins structuré. Cette situation est prise en compte par l'auditeur lors de l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Subdivision du contrôle interne en composantes

- A59. La subdivision du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des Normes ISA fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer la façon dont les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit :
- L'environnement de contrôle ;
 - Le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
 - Le système d'information, y compris les processus opérationnels y afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière et à sa communication ;
 - Les mesures de contrôle ; et
 - Le suivi des contrôles.

Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en œuvre et assure le suivi du contrôle interne, ni la manière dont celle-ci établit une classification de ces composantes. Les auditeurs peuvent utiliser une terminologie ou des référentiels différents de ceux utilisés dans la présente Norme ISA pour décrire les

divers aspects du contrôle interne et leurs effets sur l'audit, sous réserve que chacune des composantes décrites ci-dessus soit prise en compte.

- A60. Les modalités d'application relatives aux cinq composantes du contrôle interne et concernant un audit d'états financiers sont explicitées aux paragraphes A77-A121 ci-dessous. L'annexe 1 fournit de plus amples explications sur ces composantes du contrôle interne.

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

- A61. Le système de contrôle interne d'une entité comporte des éléments manuels et souvent des éléments automatisés. Les caractéristiques de ces éléments sont pertinentes pour l'évaluation des risques par l'auditeur et la définition des procédures d'audit complémentaires qui en résultent.
- A62. L'utilisation des éléments manuels ou automatisés de contrôle interne a également une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées :
- Les contrôles existants dans un système manuel peuvent inclure des procédures telles que des autorisations et des revues d'opérations, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments en rapprochement. Inversement, une entité peut avoir recours à des procédures informatisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; dans ce cas les enregistrements sous forme électronique remplacent les documents papier ;
 - Les contrôles dans des systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles informatisés (par exemple des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. De plus, les contrôles manuels peuvent être indépendants des systèmes informatiques et utiliser l'information produite par le système informatique ou se limiter à assurer le suivi du fonctionnement efficace du système et des contrôles automatisés, ainsi qu'à traiter les cas particuliers. Lorsque le système informatique est utilisé pour initier, enregistrer, traiter ou présenter des opérations ou d'autres données financières devant être incluses dans les états financiers, les systèmes et les programmes peuvent inclure des contrôles portant sur les assertions correspondantes pour les postes significatifs ou peuvent être essentiels pour un fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent du système informatique.

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

- A63. Généralement, un système informatique procure des avantages en termes d'efficacité du contrôle interne d'une entité en lui permettant :
- D'appliquer de manière permanente des règles prédéfinies touchant à son activité et de réaliser des calculs complexes en traitant un volume important d'opérations ou de données ;
 - D'améliorer les délais, la disponibilité et l'exactitude de l'information ;
 - De faciliter des analyses supplémentaires de l'information ;

- D'améliorer la capacité à suivre la performance de ses activités ainsi que de ses politiques et procédures ;
- De réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
- D'augmenter la possibilité d'assurer de manière effective la séparation des tâches en mettant en œuvre des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

A64. Un système informatique crée aussi des risques spécifiques au regard du contrôle interne d'une entité, par exemple :

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

A65. Les aspects manuels du contrôle interne peuvent s'avérer plus appropriés lorsque le jugement et le discernement sont exigés, par exemple dans les situations suivantes :

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

A66. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent être parfois moins fiables que les éléments automatisés car ils sont susceptibles d'être plus facilement contournés, ignorés ou outrepassés, et sont aussi davantage exposés à de simples erreurs ou fautes. L'application constante d'un élément de contrôle manuel ne peut, par conséquent, pas être présumée. Les éléments de contrôle manuel peuvent être moins appropriés dans les circonstances suivantes :

- Volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou encore situations où des erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être évitées, ou détectées et corrigées par des contrôles informatisés correctement paramétrés ;

- Mesures de contrôle où les moyens spécifiques d'exécution du contrôle peuvent être conçus et automatisés de manière adéquate.

A67. L'étendue et la nature des risques liés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques provenant de l'utilisation d'un système informatique ou de l'utilisation d'éléments manuels dans le contrôle interne en définissant des contrôles effectifs en fonction des caractéristiques du système d'information propre à l'entité.

Contrôles pertinents pour l'audit

A68. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en œuvre pour fournir l'assurance raisonnable de la réalisation de ses objectifs. Ceux-ci et, par conséquent, les contrôles mis en œuvre, concernent l'élaboration de l'information financière, les opérations et la conformité à la législation et à la réglementation ; cependant, ces objectifs et ces contrôles ne sont pas nécessairement tous pertinents pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation des risques.

A69. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour exercer son jugement afin de déterminer si un contrôle, seul ou combiné avec d'autres, est pertinent pour l'audit peuvent inclure des aspects tels que :

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

A70. Les contrôles relatifs à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent également être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser cette information dans la conception et l'exécution de procédures d'audit complémentaires. Les contrôles relatifs aux opérations et aux objectifs de conformité à la loi et à la réglementation peuvent aussi être pertinents pour l'audit s'ils concernent des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de l'application de procédures d'audit.

A71. Le contrôle interne relatif à la sauvegarde des actifs pour prévenir des acquisitions, des utilisations ou des cessions non autorisées peut inclure des contrôles relatifs à l'élaboration de l'information financière et aux objectifs opérationnels. L'intérêt de l'auditeur pour ces contrôles est généralement limité à ceux qui concernent la fiabilité du processus d'élaboration de l'information financière.

- A72. Une entité dispose généralement de contrôles relatifs à des objectifs qui ne sont pas pertinents pour l'audit et ne sont donc pas à prendre en compte. Par exemple, une entité peut s'appuyer sur un système sophistiqué de contrôles informatisés permettant d'optimiser l'efficience et l'efficacité des opérations (tel que le système de contrôle informatisé d'une compagnie aérienne pour respecter les horaires de vol), mais ces contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit. De plus, bien que le contrôle interne s'applique à l'ensemble de l'entité ou à l'une quelconque de ses unités de production ou processus opérationnels, la connaissance du contrôle interne pour chacune des unités de production ou chacun des processus opérationnels peut ne pas être pertinente pour l'audit.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public.

- A73. Les auditeurs dans le secteur public ont souvent des obligations additionnelles au regard du contrôle interne, par exemple, celle de faire un rapport de conformité avec un code de conduite. Les auditeurs dans le secteur public peuvent également avoir pour responsabilité de faire un rapport de conformité avec la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité. En conséquence, leur revue du contrôle interne peut être plus large et plus détaillée.

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

- A74. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de déterminer si le contrôle, seul ou combiné avec d'autres contrôles, est capable de prévenir, ou de détecter et de corriger effectivement, les anomalies significatives. La mise en œuvre d'un contrôle signifie que ce contrôle existe et que l'entité l'applique. Il y a en fait peu d'intérêt à évaluer la mise en œuvre d'un contrôle qui n'est pas efficace ; aussi la conception d'un contrôle est à considérer en premier lieu. Un contrôle conçu de manière inappropriée peut constituer une faiblesse significative du contrôle interne.

- A75. Les procédures d'évaluation des risques pour recueillir des éléments probants relatifs à la conception et à la mise en œuvre des contrôles pertinents, peuvent comprendre :

- Des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
- La vérification de l'application de contrôles spécifiques ;
- La prise de connaissance de documents et de rapports ;
- Le suivi d'opérations à travers le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière.

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

- A76. La prise de connaissance des contrôles mis en œuvre dans une entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, à moins d'une certaine automatisation garantissant l'application continue du contrôle. Par exemple, l'obtention d'éléments probants relatifs à la mise en œuvre d'un contrôle manuel à un moment précis n'apporte pas d'éléments probants quant à l'efficacité de l'exécution du contrôle à des moments différents au cours de la période auditee. Cependant, du fait de la systématisation dans le traitement inhérent à un système informatique (voir paragraphe A63), la réalisation de procédures d'audit destinées à déterminer si un

contrôle automatisé est mis en œuvre peut servir de test pour s'assurer de l'efficacité de son fonctionnement, sous réserve de l'évaluation par l'auditeur des contrôles et du résultat des tests portant sur ceux-ci, tels que ceux relatifs aux changements de programmes. Les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus amplement décrits dans la Norme ISA 330¹³.

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

- A77. L'environnement de contrôle inclut les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction, ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction relatives au contrôle interne et à son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton dans une organisation, en sensibilisant les membres du personnel à la nécessité des contrôles.
- A78. Les éléments de l'environnement de contrôle qui peuvent être pertinents lors de la prise de connaissance de ce dernier comprennent :
- (a) *La communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique* – Eléments essentiels qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles ;
 - (b) *Les exigences de compétence* – Prise en considération par la direction des niveaux de compétences pour des emplois particuliers et manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées ;
 - (c) *La participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise* – Attributs de ces personnes, tels que :
 - Leur indépendance vis-à-vis de la direction ;
 - Leur expérience et leur réputation ;
 - L'étendue de leur engagement et des informations qu'elles reçoivent, ainsi que l'attention portée aux activités ;
 - Le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle les questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction et leur interaction avec les travaux des auditeurs internes et externes ;
 - (d) *La philosophie et le style de la direction* – Caractéristiques telles que :
 - L'approche de la direction dans la prise de risques liés à l'activité et la gestion de ceux-ci ;
 - Le comportement et les actions de la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière ;
 - L'attitude par rapport aux fonctions et au personnel en charge du traitement de l'information et de la comptabilité ;
 - (e) *La structure organisationnelle* – Structure au sein de laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs ;

¹³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

- (f) *La délégation de pouvoirs et de responsabilités* – Façon dont les pouvoirs et les responsabilités touchant aux activités opérationnelles sont délégués, organisation des responsabilités hiérarchiques et des niveaux d'autorisation ;
- (g) *Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines* – Politiques et pratiques relatives, par exemple, au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, au parrainage, à la promotion, aux rémunérations et aux mesures correctives.

Eléments probants portant sur l'environnement de contrôle

- A79. Les éléments probants pertinents peuvent être recueillis à partir d'une combinaison de demandes d'informations et d'autres procédures d'évaluation des risques telles que celles visant à corroborer des informations avec l'observation ou la revue de documents. Par exemple, à partir de demandes d'informations auprès de la direction et des membres du personnel, l'auditeur peut prendre connaissance de la façon dont la direction communique aux membres du personnel ses vues sur les bonnes pratiques des affaires et le comportement éthique. L'auditeur peut alors déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en œuvre en considérant, par exemple, si la direction a établi un code de conduite et si elle agit conformément à ce code.
- A80. L'auditeur peut également prendre en considération la manière dont la direction a répondu aux constatations et aux recommandations de la fonction d'audit interne concernant les déficiences du contrôle interne identifiées et pertinentes pour l'audit, et notamment se demander si et comment ces réponses ont été mises en œuvre et si elles ont été par la suite évaluées par la fonction d'audit interne.

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

- A81. Certains des éléments de l'environnement de contrôle d'une entité ont un effet diffus sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dès lors que l'un de leurs rôles consiste à contrebalancer les pressions sur la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière qui peuvent être exercées par le marché ou provenir des modes de rémunération. L'efficacité dans la conception de l'environnement de contrôle au regard de la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est alors influencée par des facteurs tels que :
- L'indépendance de ces personnes vis-à-vis de la direction et leur capacité à évaluer les actions de celle-ci ;
 - Leur compréhension réelle des opérations relevant de l'activité de l'entité ;
 - La mesure dans laquelle elles évaluent la conformité des états financiers présentés avec le référentiel comptable applicable, notamment si les états financiers fournissent des informations adéquates.

- A82. Un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de management de la direction générale. Cependant, d'autres éléments peuvent avoir un effet plus limité. Par exemple, bien que les politiques et les pratiques de ressources humaines visant à recruter du personnel compétent dans les domaines

financiers, comptables et informatiques puissent réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles peuvent ne pas compenser la volonté de la direction générale de biaiser cette information pour surévaluer les résultats.

- A83. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Cependant, bien qu'il puisse réduire le risque de fraudes, un environnement de contrôle satisfaisant ne permet pas de supprimer totalement ce risque. Inversement, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles, en particulier ceux en relation avec la fraude. Par exemple, l'absence d'engagement de la direction de fournir les ressources suffisantes pour répondre aux risques relatifs à la sécurité dans l'environnement informatique peut affecter de façon négative le contrôle interne en permettant d'introduire des changements indus dans les programmes informatiques ou les données, ou en permettant le traitement d'opérations non autorisées. Ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 330, l'environnement de contrôle influence également la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires¹⁴.
- A84. L'environnement de contrôle à lui seul ne prévient, ni ne détecte et corrige, une anomalie significative. Il peut toutefois influencer l'évaluation de l'auditeur sur l'efficacité d'autres contrôles (par exemple, le suivi des contrôles et le fonctionnement des mesures spécifiques de contrôle), et par voie de conséquence, l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A85. L'environnement de contrôle dans les petites entités sera probablement différent de celui des plus grandes. Par exemple, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans les petites entités peuvent ne pas inclure un membre indépendant ou extérieur, et le rôle de gouvernance peut être assumé directement par le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'existe pas d'autres détenteurs du capital. La nature de l'environnement de contrôle peut aussi influencer l'importance des autres contrôles, ou leur absence. Par exemple, la participation active d'un propriétaire-dirigeant à la gestion peut réduire certains des risques résultant d'une absence de séparation des tâches ; elle peut, à l'inverse, accroître d'autres risques, comme celui d'outrepasser les contrôles.
- A86. De plus, les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle dans les petites entités peuvent ne pas être disponibles sous une forme documentée, en particulier lorsque la communication entre la direction et les autres membres du personnel est informelle, bien qu'effective. Par exemple, des petites entités pourraient ne pas avoir un code de conduite écrit mais, en lieu et place, développer une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique au travers de la communication orale et par l'exemple que donne la direction.
- A87. En conséquence, les attitudes, la prise de conscience et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant revêtent une importance particulière pour la connaissance par l'auditeur de l'environnement de contrôle dans une petite entité.

¹⁴ Norme ISA 330, paragraphes A2-A3.

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

- A88. Le processus d'évaluation des risques par l'entité est le fondement à partir duquel la direction détermine les risques qu'il convient de gérer. Si ce processus est approprié aux circonstances, y compris à la nature, à la taille et à la complexité de l'entité, il aide l'auditeur dans son identification des risques d'anomalies significatives. Déterminer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances relève du jugement.

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

- A89. Dans une petite entité il est peu probable qu'il existe un processus établi pour évaluer les risques. Dans un tel cas, il est probable que la direction identifiera des risques au travers d'une implication active personnelle à la marche des affaires. Toutefois, quelles que soient les situations, des demandes d'informations concernant des risques identifiés et la façon dont ils sont gérés par la direction restent nécessaires.

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

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

- A90. Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus pour et destinés à :

- Initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que des événements et des situations) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés ;
- Résoudre les traitements incorrects d'opérations, par exemple les fichiers automatisés de suspens et les procédures suivies pour apurer les écritures en suspens en temps voulu ;
- Suivre le processus et enregistrer les cas où le système a été contourné ou des contrôles outrepassés ;
- Transférer l'information à partir du système de traitement des opérations au grand livre ;
- Saisir l'information pour les besoins de l'élaboration de l'information financière concernant des faits ou des situations autres que des opérations, tels que les provisions et l'amortissement des actifs, et les changements dans le caractère recouvrable des comptes de tiers débiteurs ; et
- S'assurer que l'information devant être fournie selon le référentiel comptable applicable est saisie, enregistrée, traitée, récapitulée et présentée de manière appropriée dans les états financiers.

A91. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires. Des exemples de telles informations peuvent inclure :

- Des informations provenant de contrats de location fournies dans les états financiers, comme les options de renouvellement ou les paiements futurs au titre de la location ;
- Des informations fournies dans les états financiers produites par le système de gestion des risques de l'entité ;
- Des informations fournies dans les états financiers en juste valeur et produites par des experts désignés par la direction ;
- Des informations fournies dans les états financiers provenant de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou communiquées dans les états financiers, y compris les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple:
 - Les hypothèses élaborées en interne pouvant avoir une incidence sur la durée d'utilisation d'un actif ;
 - Les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent à la volonté de l'entité ;
- Des informations fournies dans les états financiers concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'hypothèses alternatives ;
- Des informations comptabilisées ou fournies dans les états financiers provenant des déclarations fiscales et des documents de l'entité y relatifs ;
- Des informations fournies dans les états financiers provenant d'analyses préparées à l'appui de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, comme les informations, s'il en existe, relatives aux événements ou aux situations identifiées susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité¹⁵.

A92. La connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière requise par le paragraphe 18 de la présente norme ISA (y compris la connaissance des aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires) relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, certains montants ou informations fournis dans les états financiers de l'entité (comme les informations concernant le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché) peuvent être fondés sur des informations provenant du système de gestion des risques de l'entité. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de comprendre tous les aspects du système de gestion des risques; il exerce son jugement professionnel pour déterminer la connaissance qu'il est nécessaire d'acquérir.

¹⁵ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphes 19-20.

Ecritures de journal (Voir par. 18(f))

- A93. Le système d'information d'une entité inclut en général l'utilisation d'écritures de journal standard utilisées de façon récurrente pour enregistrer les opérations. Des exemples de ces écritures concernent les écritures de centralisation au grand livre des ventes, des achats et des dépenses, ainsi que celles relatives aux estimations comptables qui sont périodiquement faites par la direction, telles que les modifications dans l'estimation des créances irrécouvrables.
- A94. Le processus d'élaboration de l'information financière d'une entité inclut également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Des exemples de telles écritures comprennent les retraitements de consolidation, celles relatives à un regroupement d'entreprises, à une cession, ou à des estimations non récurrentes telles qu'une dépréciation d'actif. Dans des systèmes comptables où le grand livre est tenu manuellement, les écritures non standard peuvent être identifiées par la revue de ce grand livre, des journaux auxiliaires ou de la documentation y afférente. Cependant, quand des traitements informatisés sont utilisés pour tenir le grand livre et préparer les états financiers, de telles écritures sont susceptibles d'exister uniquement sous forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur.

Processus opérationnel (Voir par. 18)

- A95. Le processus opérationnel d'une entité désigne les mesures destinées à :

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

Le processus opérationnel donne lieu à des opérations qui sont enregistrées, traitées et présentées par le système d'information. Prendre connaissance du processus opérationnel de l'entité, qui comprend la façon dont les opérations sont initiées, aide l'auditeur dans sa prise de connaissance du système d'information de l'entité relatif à l'élaboration de l'information financière en le situant dans le contexte de l'entité.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 18)

- A96. Le système d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités, y compris les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires, est probablement moins sophistiqué que dans les plus grandes, mais son rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière de l'entité peut en conséquence

être plus facile dans un audit de petites entités et être fondée davantage sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Le besoin d'acquérir cette connaissance reste cependant important.

Communication (Voir par. 19)

A97. La communication, par l'entité, des rôles et des responsabilités concernant l'élaboration de l'information financière et des questions importantes la concernant, implique de faire connaître à chacun son rôle et sa responsabilité au regard du contrôle interne sur l'élaboration de cette information. Ceci comprend des sujets tels que la compréhension par le personnel de la façon dont son rôle s'intègre dans le système d'élaboration de l'information financière par rapport aux autres et de la manière dont les exceptions sont communiquées à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. Cette communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'élaboration de l'information financière. Une communication ouverte aide à s'assurer que les exceptions sont communiquées et font l'objet d'un traitement approprié.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A98. La communication peut être moins structurée et plus facile dans une petite entité que dans une plus grande du fait de niveaux de responsabilités beaucoup moins nombreux et d'une plus grande visibilité et disponibilité de la direction.

Composantes du contrôle interne – Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit (Voir par. 20)

A99. Les mesures de contrôle sont les politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mises en application. Les mesures de contrôle, qu'elles soient intégrées dans un système informatique ou dans un système manuel, ont plusieurs objectifs et sont appliquées à différents niveaux hiérarchiques ou fonctionnels. Des exemples de mesures de contrôle spécifiques comprennent celles relatives à :

- L'autorisation ;
- La revue de la performance ;
- Le traitement de l'information ;
- Les contrôles physiques ;
- La séparation des tâches.

A100. Les mesures de contrôle qui sont pertinentes pour l'audit sont :

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

A101. Le jugement de l'auditeur portant sur le fait de savoir si une mesure de contrôle est pertinente pour l'audit est influencé par le risque qu'il a identifié que celui-ci puisse être la source d'une anomalie significative, et le fait qu'il considère qu'il est

probablement plus approprié de tester l'efficacité du contrôle pour déterminer l'étendue des tests de substance.

- A102. La priorité de l'auditeur peut être portée sur l'identification et la connaissance des mesures de contrôle orientées vers les domaines où il considère que les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'être plus élevés. Lorsque plusieurs mesures de contrôle ont le même objectif, il n'est pas nécessaire de prendre connaissance de chacune des mesures ayant le même objectif.
- A103. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit peuvent comprendre des contrôles mis en place par la direction afin de répondre aux risques d'anomalies significatives découlant d'informations n'ayant pas été préparées conformément au référentiel comptable applicable, en plus des contrôles qui répondent aux risques liés aux soldes de comptes et aux opérations. Ces activités de contrôle peuvent porter sur les informations fournies dans les états financiers ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires.
- A104. La connaissance de l'auditeur de la présence ou de l'absence de mesures de contrôle acquise à l'occasion de la prise de connaissance des autres composantes du contrôle interne l'aide à déterminer s'il est nécessaire de consacrer plus d'attention à la prise de connaissance des mesures de contrôle.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A105. Les concepts fondamentaux des mesures de contrôle au sein des petites entités sont probablement semblables à ceux des plus grandes entités, mais le formalisme avec lequel ils sont appliqués peut varier. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, la seule approbation de la direction pour accorder des délais de paiement aux clients ou pour approuver les achats importants peut fournir un contrôle fort sur les soldes de comptes et les opérations, réduisant ou supprimant ainsi le besoin de plus amples mesures de contrôle.
- A106. Les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont vraisemblablement liées aux flux principaux d'opérations tels que les produits, les achats ou les frais de personnel.

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

- A107. L'utilisation d'un système informatique a une incidence sur la manière dont les mesures de contrôle sont mises en œuvre. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles dans un système informatique sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité des données et la sécurité du traitement de ces données par le système, et incluent les contrôles généraux sur le système informatique ainsi que sur les applications.
- A108. Les contrôles généraux sur le système informatique comprennent des politiques et des procédures qui ont trait à de nombreuses applications et qui permettent l'exécution efficace des contrôles sur les applications. Ils s'appliquent à l'environnement touchant aux gros et mini ordinateurs, et à l'environnement des utilisateurs finaux. Les contrôles

généraux sur le système informatique qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données incluent généralement les aspects suivants :

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

Ils sont généralement mis en œuvre pour traiter des risques visés au paragraphe A64 ci-dessus.

A109. Les contrôles d'application sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent typiquement au niveau du processus opérationnel et s'appliquent au traitement d'applications individuelles. Les contrôles d'application peuvent être par nature préventifs ou de détection et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. En conséquence, les contrôles d'application concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations et autres données financières. Ces contrôles contribuent à assurer que les opérations ont été réalisées, sont autorisées, et sont comptabilisées et traitées de manière exhaustive et exacte. Des exemples incluent les contrôles sur des états de saisie des données et des contrôles de séquence numérique avec un suivi manuel des rapports d'exception ou la correction des données au moment de leur saisie.

Composantes du contrôle interne – Suivi des contrôles (Voir par. 22)

- A110. Le suivi des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer régulièrement l'efficacité des contrôles et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction réalise le suivi des contrôles par des actions continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Ce suivi continu est souvent intégré aux activités normales récurrentes d'une entité et comprend les activités courantes d'encadrement et de supervision.
- A111. Pour le suivi des activités, la direction peut aussi utiliser l'information recueillie à partir d'éléments obtenus de tiers tels que les réclamations clients et les commentaires des autorités de supervision qui peuvent donner une indication des problèmes ou mettre en lumière des domaines nécessitant une amélioration.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A112. Le suivi des contrôles par la direction est souvent réalisé par une participation active de celle-ci ou du propriétaire-dirigeant à la gestion. Cette participation permettra souvent d'identifier des écarts avec les prévisions ou des inexactitudes dans les données financières conduisant à des actions correctives du contrôle en place.

Fonction d'audit interne de l'entité (Voir par. 23)

- A113. Si l'entité a une fonction d'audit interne, la prise de connaissance de cette fonction contribue à la connaissance de l'entité et de son environnement par l'auditeur, y

compris de son contrôle interne, et plus particulièrement du rôle joué par la fonction d'audit interne dans le suivi par l'entité du contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière. Cette prise de connaissance, ainsi que les informations obtenues grâce aux demandes d'informations mentionnées au paragraphe 6(a) de la présente norme ISA, peuvent également fournir des renseignements qui sont directement pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur.

- A114. Les objectifs et le champ d'une fonction d'audit interne, la nature de ses attributions et sa position dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité, ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ces points peuvent être indiqués dans une charte ou un cadre de référence de l'audit interne.
- A115. Les attributions d'une fonction d'audit interne peuvent inclure, par exemple, la mise en œuvre de procédures et l'évaluation de leurs résultats afin de fournir une assurance à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant à la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Le cas échéant, la fonction d'audit interne peut jouer un rôle important dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière. Toutefois, les attributions de la fonction d'audit interne peuvent se concentrer principalement sur l'évaluation de la rentabilité, de l'efficience et de l'efficacité des opérations et, dans ce cas, les travaux de la fonction peuvent n'avoir aucun rapport direct avec l'élaboration de l'information financière de l'entité.
- A116. Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne conformément au paragraphe 6(a) de la présente Norme ISA aident l'auditeur à prendre connaissance de la nature des attributions de la fonction d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne en examinant, le cas échéant, le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction.
- A117. Si la nature des attributions et des activités d'assurance de la fonction d'audit interne portent sur l'élaboration de l'information financière de l'entité, l'auditeur peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier de ses propres procédures d'audit à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur peut être probablement plus enclin à utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si, par exemple, l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- A118. Si, compte tenu de sa prise de connaissance initiale de la fonction d'audit interne, l'auditeur envisage d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la

nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la Norme ISA 610 (Révisée en 2013) s'applique.

- A119. Comme expliqué plus en détail dans la Norme ISA 610 (Révisée en 2013), les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents pour l'élaboration de l'information financière, comme les revues de l'information comptable de la direction conçues pour contribuer à prévenir ou détecter des anomalies.
- A120. L'établissement de communications avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité suffisamment tôt dans la mission et le maintien de ces communications tout au long de la mission peuvent faciliter le partage efficace d'informations. Cela crée un environnement dans lequel l'auditeur peut être informé des points importants qui peuvent retenir l'attention de la fonction d'audit interne quand de tels points peuvent avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La Norme ISA 200 explique l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Sources des informations (Voir par. 24)

- A121. Nombre des informations utilisées dans le suivi des activités peuvent être fournies par le système d'information de l'entité. Si la direction part du principe que les données utilisées pour suivre les contrôles sont exactes sans avoir de fondement pour cela, des erreurs qui peuvent exister dans les données pourraient potentiellement conduire la direction à des conclusions incorrectes découlant des mesures de suivi. En conséquence, la connaissance :

- Des sources d'informations relatives au suivi des activités de l'entité ; et
- Du fondement de la direction pour considérer que l'information est suffisamment fiable pour répondre à cet objectif,

est requise pour la compréhension par l'auditeur des mesures de suivi mises en place par l'entité en tant que composante du contrôle interne.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Evaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers
(Voir par. 25(a))

- A122. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers se réfèrent aux risques qui affectent de façon diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui peuvent potentiellement affecter plusieurs assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement identifiables au niveau des flux d'opérations, des soldes de compte ou des informations fournies dans les états financiers. Ils sont plutôt le résultat

de circonstances qui augmentent les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, par exemple à cause du contournement du contrôle interne par la direction. Les risques au niveau des états financiers peuvent être particulièrement pertinents dans la prise en compte par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A123. Les risques au niveau des états financiers peuvent provenir en particulier d'un environnement de contrôle déficient (bien que ces risques puissent aussi résulter d'autres facteurs, tels que des conditions économiques en récession). Par exemple, des faiblesses telles que le manque de compétences de la direction ou un manque de surveillance de l'établissement des états financiers peuvent avoir un effet plus diffus sur les états financiers et peuvent exiger une réponse générale de la part de l'auditeur.

A124. La connaissance par l'auditeur du contrôle interne peut conduire à des interrogations sur la possibilité réelle d'auditer les états financiers d'une entité. Par exemple :

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

A125. La Norme ISA 705 (Révisée)¹⁶ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application pour déterminer s'il convient que l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou formule l'impossibilité d'exprimer une opinion ou, ainsi qu'il est requis dans certains cas, se démette de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

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

A126. Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions touchant aux flux d'opérations, aux soldes de comptes ou aux informations fournies dans les états financiers, nécessitent d'être pris en compte en raison du fait que ceci aide directement à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à réaliser au niveau des assertions et nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur peut conclure que les risques identifiés affectent de manière très diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement un nombre d'assertions.

¹⁶ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Utilisation des assertions

- A127. En déclarant que les états financiers sont présentés conformément au référentiel comptable applicable, la direction, implicitement ou explicitement, confirme ses assertions concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des flux d'opérations et des événements, des soldes de comptes ainsi que des informations à fournir.
- A128. L'auditeur peut utiliser les assertions décrites au paragraphe A129(a)-(b) ci-dessous ou peut les exprimer différemment sous réserve que tous les aspects mentionnés ci-dessous aient été examinés. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements, ainsi qu'aux informations à fournir les concernant, avec celles relatives aux soldes de comptes et aux informations à fournir les concernant.

Assertions concernant les flux d'opérations, les soldes de comptes ainsi que les informations à fournir les concernant

- A129. Les assertions sur lesquelles s'appuie l'auditeur lorsqu'il considère les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir s'analysent selon les catégories suivantes :
- (a) Assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période auditée, ainsi que les informations à fournir les concernant : μ
- (i) Réalité – Les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - (ii) Exhaustivité – Toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
 - (iii) Exactitude – Les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;
 - (iv) Séparation des périodes – Les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable ;
 - (v) Classification – Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes ;
 - (vi) Présentation – Les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir les concernant sont pertinentes et compréhensibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable;
- (b) Assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations à fournir les concernant :
- (i) Existence – Les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;

- (ii) Droits et obligations – L'entité détient un droit sur les actifs ou le contrôle, et les passifs reflètent les obligations de l'entité ;
- (iii) Exhaustivité – Tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
- (iv) Exactitude, évaluation et imputation – Les actifs, les passifs et les fonds propres ont été présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;
- (v) Classification – Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes ;
- (vi) Présentation – Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir les concernantsont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable.

Assertions concernant les autres informations à fournir

A130. L'auditeur peut également se référer aux assertions décrites au paragraphe A129(a)-(b) ci-dessus, en les adaptant au besoin, lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles pouvant exister dans les informations qui ne sont pas directement liées à des flux d'opérations et à des événements ou à des soldes de comptes enregistrés. Par exemple, l'entité peut être tenue de décrire son exposition aux risques découlant d'instruments financiers et de préciser l'origine des risques, les objectifs, les politiques et les processus mis en place pour gérer les risques, et les méthodes suivies pour évaluer ces risques.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A131. Lorsqu'elle décide des assertions relatives aux états financiers des entités du secteur public, en complément de celles décrites au paragraphe A129(a)-(b), la direction de ces entités peut souvent déclarer que les opérations et les événements ont été menés conformément à la législation, à la réglementation ou aux instructions d'une autre autorité. De telles assertions peuvent entrer dans l'étendue de l'audit des états financiers.

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

A132. L'information obtenue lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants recueillis lors de l'évaluation de la conception des contrôles et de l'examen de leur mise en œuvre, est utilisée comme élément probant pour fonder l'évaluation des risques. Cette dernière détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre. Pour les besoins

de l'identification des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la Norme ISA 200¹⁷.

A133. L'Annexe 2 donne des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives, incluant les risques d'anomalies significatives liés aux informations à fournir.

A134. Comme expliqué dans la Norme ISA 320¹⁸, le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers¹⁹.

A135. La prise en considération par l'auditeur des informations à fournir dans les états financiers lors de l'identification des risques comprend les informations quantitatives et qualitatives. Les anomalies concernant ces informations pourraient être significatives (en général, les anomalies sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble). Selon la situation de l'entité et les circonstances de la mission, les informations à fournir qui auront des aspects qualitatifs et qui pourraient être pertinentes lors de l'identification des risques d'anomalies significatives portent par exemple sur :

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

¹⁷ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

¹⁸ Norme ISA 320, paragraphe A1.

¹⁹ Norme ISA 320, paragraphe 4.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A136. Les informations à fournir dans les états financiers des petites entités peuvent être moins détaillées ou moins complexes (certains référentiels comptables permettent en effet aux petites entités de fournir moins d'informations dans leurs états financiers). Cependant, cela ne dégage en rien l'auditeur de l'obligation d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, à l'égard des informations à fournir.

Contrôles se rapportant directement aux assertions (Voir par. 26(c)(c))

- A137. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives pour des assertions spécifiques. Généralement, il est utile de prendre connaissance de ces contrôles et de faire le lien avec les assertions dans le contexte des processus et des systèmes dans lesquels ils s'inscrivent en raison du fait que des mesures de contrôle individuelles ne répondent souvent pas à un risque spécifique. Souvent, seules plusieurs mesures de contrôle, associées à d'autres composantes du contrôle interne, seront suffisantes pour répondre à un risque.
- A138. A l'inverse, certaines mesures de contrôle peuvent avoir une incidence directe sur une assertion individuelle introduite dans un flux d'opérations ou un solde de compte particulier. Par exemple, les mesures de contrôle qu'une entité met en œuvre pour s'assurer que son personnel compte et recense correctement l'inventaire physique annuel, sont directement liées à l'assertion relative à l'existence et à l'exhaustivité du solde du compte de stocks.
- A139. Des contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus la relation est indirecte, moins le contrôle peut être efficace dans la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies liées à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes d'un récapitulatif par région de l'activité ventes pour des magasins particuliers n'est qu'indirectement lié à l'assertion d'exhaustivité des produits. En conséquence, cet examen peut être moins efficace pour réduire le risque relatif à cette assertion, que d'effectuer des contrôles plus directement liés à celle-ci, tels que la mise en concordance des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Anomalies significatives

- A140. Les anomalies potentielles dans un état financier ou certaines informations à fournir peuvent être jugées significatives en raison de leur ordre de grandeur, de leur nature ou des circonstances. (Voir par. 26(d))

Risques importants

Identification des risques importants (Voir par. 28)

- A141. Les risques importants sont souvent liés à des opérations importantes non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement. Des opérations non courantes sont des opérations qui sont inhabituelles en raison de leur taille ou de leur nature et qui donc ne se produisent pas fréquemment. Les questions sujettes à l'exercice d'un

jugement peuvent concerner des estimations comptables pour lesquelles il existe une incertitude importante attachée à leur évaluation. Des opérations courantes non complexes qui relèvent d'un traitement systématique sont moins susceptibles d'engendrer des risques importants.

A142. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des opérations non courantes résultant de faits comme :

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

A143. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des questions importantes sujettes à l'exercice d'un jugement et qui requièrent des estimations comptables, résultant de faits tels que :

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

A144. La Norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important sur la définition des procédures d'audit complémentaires²⁰.

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

A145. La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes²¹.

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

A146. Bien que les risques se rapportant à des questions non courantes ou relevant d'un jugement soient souvent moins sujets à des contrôles de routine, la direction peut avoir d'autres réponses ayant pour objet de traiter de tels risques. En conséquence, la connaissance de l'auditeur sur le fait de savoir si l'entité a conçu et mis en œuvre des contrôles sur des risques importants résultant de questions non courantes ou relevant d'un jugement, inclut dans quelle mesure et de quelle façon des actions ont été prises par la direction pour répondre à ces risques. Ces actions peuvent comprendre :

²⁰ Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

²¹ Norme ISA 240, paragraphes 25-27.

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

A147. Ainsi, dans le cas d'un événement unique, tel que la réception d'une assignation importante devant un tribunal, l'appréciation de la réponse de l'entité peut inclure le fait de savoir si des experts appropriés (conseillers juridiques internes ou avocats externes par exemple) ont été désignés, si une évaluation de l'incidence potentielle a été faite et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A148. Dans certains cas, la direction peut ne pas avoir répondu de manière appropriée à des risques importants d'anomalies significatives en mettant en œuvre des contrôles sur ces risques importants. L'incapacité de la direction à mettre en œuvre de tels contrôles indique une faiblesse significative du contrôle interne²².

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

A149. Les risques d'anomalies significatives peuvent se rapporter directement à l'enregistrement courant des flux d'opérations ou soldes de comptes et à l'établissement d'états financiers fiables. De tels risques peuvent inclure les risques liés au traitement incorrect ou incomplet de flux courants importants d'opérations, tels que ceux concernant les ventes, les achats et les encaissements ou décaissements.

A150. Lorsque les opérations courantes relatives aux activités sont soumises à un processus de traitement fortement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle, il peut ne pas être possible d'effectuer seulement des contrôles de substance se rapportant au risque. Par exemple, l'auditeur peut considérer que ceci est le cas dans des circonstances où une masse importante d'informations est initiée, enregistrée, traitée et présentée seulement sous une forme électronique ; tel est le cas dans un système intégré. Dans cette situation :

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

A151. Les conséquences de l'identification de tels risques sur les procédures d'audit complémentaires à réaliser sont décrites dans la Norme ISA 330²³.

²² Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*, paragraphe A7.

²³ Norme ISA 330, paragraphe 8.

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

A152. Au cours de l'audit, des informations qui diffèrent de manière importante de celles sur lesquelles l'évaluation des risques a été initialement fondée, peuvent être portées à la connaissance de l'auditeur. Par exemple, l'évaluation des risques peut avoir été basée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnent efficacement. En réalisant des tests sur ces contrôles, l'auditeur peut recueillir des éléments probants sur le fait que ceux-ci n'ont pas fonctionné de manière efficace à certains moments au cours de l'audit. De la même façon, en réalisant des contrôles de substance, l'auditeur peut détecter des anomalies qui, en volume ou dans la fréquence de leur survenance, sont plus nombreuses que celles qu'il avait anticipées lors de son évaluation des risques. Dans de telles circonstances, l'évaluation des risques peut ne pas refléter de façon appropriée la situation réelle de l'entité et les procédures d'audit complémentaires planifiées peuvent ne pas être efficaces pour détecter des anomalies significatives. La Norme ISA 330 donne de plus amples modalités d'application.

Documentation (Voir par. 32)

A153. La façon dont les diligences requises par le paragraphe 32 sont consignées relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, pour les audits de petites entités, la documentation peut faire partie de la documentation relative à la stratégie générale d'audit et au programme d'audit²⁴. De façon similaire, le résultat de l'évaluation des risques peut être consigné séparément, ou consigné dans la documentation concernant les procédures complémentaires²⁵. La forme et l'étendue de la documentation dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit utilisées au cours de l'audit.

A154. Dans les entités qui ont des activités et des procédures relatives à l'élaboration de l'information financière peu compliquées, la documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève. Il n'est pas nécessaire de consigner l'intégralité de la connaissance que l'auditeur a de l'entité et des questions qui la concernent. Les éléments-clés consignés par l'auditeur comprennent essentiellement ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives.

A155. Le volume de la documentation peut aussi refléter l'expérience et les aptitudes des membres de l'équipe affectée à la mission d'audit. Sous la condition que les obligations de la Norme ISA 230 soient toujours remplies, un audit effectué par une équipe comprenant un nombre de collaborateurs moins expérimentés peut demander plus de documentation, afin d'aider ces collaborateurs à acquérir une connaissance appropriée de l'entité, que dans les cas où l'équipe est composée de collaborateurs expérimentés.

A156. Dans le cas d'audits récurrents, certaines parties de la documentation peuvent être transférées sur la période suivante, et mises à jour si nécessaire pour refléter les changements dans les activités de l'entité ou les modifications de ses procédures.

²⁴ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7 et 9.

²⁵ Norme ISA 330, paragraphe 28.

Annexe 1
(Voir par. 4(c), 14-24 et A77-A121)

Composantes du contrôle interne

1. La présente Annexe explicite les composantes du contrôle interne, telles qu'elles sont décrites dans les paragraphes 4(c), 14-24 et A77-A121, en rapport avec l'audit d'états financiers.

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comporte les éléments suivants :
 - (a) *Communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique.* L'efficacité des contrôles ne peut se placer au-dessus des valeurs d'intégrité et d'éthique des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et le comportement éthique des individus sont le produit des normes d'éthique et de comportement de l'entité, et de la façon dont elles sont communiquées et mises en œuvre dans la pratique. La mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique comprend, par exemple, les actions de la direction pour éliminer ou minimiser les incitations ou les tentations qui peuvent encourager le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. La communication des politiques de l'entité concernant les valeurs d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication au personnel de normes de comportement au travers d'explications relatives à ces politiques, d'un code de conduite et en donnant l'exemple ;
 - (b) *Engagement de compétence.* La compétence consiste dans la connaissance et la qualification nécessaires pour accomplir les tâches qui constituent le travail de l'individu ;
 - (c) *Implication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.* La sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'importance des responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est formalisée dans des codes de bonne pratique et autres textes législatifs et réglementaires ou dans des guides édités à leur attention. D'autres responsabilités qui incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernent la surveillance de la conception et du fonctionnement efficace des procédures alertant d'un problème et du processus de revue de l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;
 - (d) *Philosophie de la direction et mode de fonctionnement.* La philosophie de la direction et son mode de fonctionnement englobent un grand nombre de caractéristiques. Par exemple, les attitudes et actions de la direction au regard de l'élaboration de l'information financière peuvent se manifester par un choix prudent ou au contraire agressif entre plusieurs options comptables disponibles, ou par la façon consciente et conservatrice avec laquelle les estimations comptables sont réalisées ;
 - (e) *Structure organisationnelle.* La mise en place d'une structure organisationnelle comporte la prise en compte des domaines-clés d'autorité et de responsabilités et l'identification des personnes à qui rendre compte. Le caractère approprié de la

- structure opérationnelle d'une entité dépend, en partie, de sa taille et de la nature de ses activités ;
- (f) *Délégations de pouvoirs et de responsabilités.* La délégation de pouvoirs et de responsabilités peut comporter des politiques définies en matière de bonnes pratiques professionnelles, de connaissance et d'expérience du personnel-clé et des ressources allouées pour mener les différentes tâches. De plus, elle peut inclure des politiques et des communications destinées à s'assurer que tout le personnel comprend les objectifs de l'entité, la façon dont leur action personnelle interagit et contribue à atteindre les objectifs, et envisage comment et pourquoi il pourra être tenu pour responsable ;
- (g) *Politiques et pratiques en matière de ressources humaines.* Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines sont souvent indicatives de points importants en relation avec la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle. Par exemple, les critères de recrutement des personnes les plus qualifiées – qui mettent l'accent sur la formation de base, l'expérience professionnelle, les réalisations passées, et l'indication d'un comportement intègre et éthique – démontrent l'attachement de l'entité à recruter des gens de compétence et de confiance. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités futurs et qui incluent des stages de formation et des séminaires illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Des promotions accordées sur la base d'évaluations périodiques révèlent la volonté de l'entité de faire évoluer les personnes qualifiées à des niveaux de responsabilités plus élevés.

Processus d'évaluation des risques de l'entité

3. Pour les besoins de l'élaboration de l'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'activité ainsi qu'à l'établissement d'états financiers préparés conformément au référentiel comptable suivi par l'entité, la manière d'apprecier leur importance, d'évaluer la probabilité de leur survenance et de décider des actions à prendre pour y répondre ainsi que de les gérer et d'en assurer le suivi. Par exemple, le processus d'évaluation des risques de l'entité peut s'intéresser à la façon dont cette dernière prend en compte la possibilité d'opérations non enregistrées ou identifie et analyse des évaluations importantes incluses dans les états financiers.
4. Les risques concernant l'élaboration d'une information financière fiable proviennent d'événements externes et internes, d'opérations ou de circonstances qui peuvent survenir et compromettre la capacité d'une entité à initier, enregistrer, traiter et présenter des données financières conformes aux assertions de la direction sous-tendant les états financiers. La direction peut initier des plans, des programmes ou des actions pour répondre à des risques spécifiques ou peut décider d'accepter un risque en raison de coûts induits ou pour d'autres raisons. Les risques et leur évolution peuvent résulter de circonstances telles que :
 - *Changements dans l'environnement opérationnel.* Les modifications de l'environnement réglementaire ou opérationnel peuvent modifier les pressions concurrentielles et créer des risques significativement différents ;
 - *Personnel nouveau.* Un nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du contrôle interne ;

- *Nouveaux systèmes d'information ou réorganisation des systèmes existants.* Des changements importants et rapides dans les systèmes d'information peuvent modifier le risque afférent au contrôle interne ;
- *Croissance rapide.* La croissance importante et rapide des activités peut peser fortement sur les contrôles et augmenter le risque de défaillance dans leur application ;
- *Nouvelles technologies.* Le recours à de nouvelles technologies dans le processus de production ou dans les systèmes d'information peut modifier le risque lié au contrôle interne ;
- *Nouveaux modèles d'entreprise, produits ou activités.* L'entrée dans de nouveaux domaines d'activité ou types d'opérations avec lesquels l'entité a peu d'expérience peut entraîner de nouveaux risques liés au contrôle interne ;
- *Restructurations dans l'entité.* Les restructurations peuvent être accompagnées de réductions de personnel, de changements dans la supervision et dans la séparation des tâches qui peuvent modifier le risque lié au contrôle interne ;
- *Développement des activités à l'étranger.* L'extension ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent uniques qui peuvent affecter le contrôle interne comme, par exemple, des risques additionnels ou différents relatifs aux opérations en devises ;
- *Nouvelles normes comptables.* L'adoption de nouveaux principes comptables ou la modification des principes comptables existants peuvent modifier les risques lors de l'établissement des états financiers.

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

5. Un système d'information se compose de l'infrastructure (équipements et matériel informatique), de logiciels, du personnel, de procédures et de données. Beaucoup de systèmes d'information font un appel intensif à un système informatique.
6. Le système d'information répondant aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système d'établissement des états financiers, couvre des méthodes et des documents qui :
 - Identifient et enregistrent toutes les opérations valides ;
 - Décrivent en temps voulu les opérations avec suffisamment de détails afin d'en permettre la classification correcte pour l'établissement des états financiers ;
 - Evaluent les opérations de façon à permettre leur enregistrement dans les états financiers à la valeur monétaire appropriée ;
 - Déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée ;
 - Présentent correctement les opérations dans les états financiers ainsi que les informations à fournir les concernant.
7. La qualité des informations générées par le système influe sur la capacité de la direction à prendre les décisions appropriées pour gérer et contrôler les activités de l'entité et pour présenter des informations financières fiables.

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

Mesures de contrôle

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

- *L'évaluation des performances.* Ces mesures de contrôle comportent des revues et des analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux performances des périodes antérieures. Elles consistent également à comparer entre elles différentes natures de données – opérationnelles ou financières – ainsi qu'à analyser les rapports existants entre ces données, et à investiguer et prendre les mesures correctives ; à comparer des données internes avec des données de source externe et à revoir les performances fonctionnelles ou opérationnelles ;
- *Le traitement de l'information.* Les deux grands groupes de mesures de contrôle des systèmes d'information sont les contrôles d'application, qui s'appliquent au traitement des applications individuelles, et les contrôles généraux du système informatique, que sont les politiques et les procédures qui concernent de multiples applications à la base d'un fonctionnement efficace des contrôles d'application aidant à assurer la continuité correcte des traitements des systèmes d'information. Des exemples de contrôles d'application sont ceux liés à la vérification de l'exactitude des données enregistrées, à la maintenance et à la revue des comptes et des balances auxiliaires, à l'automatisation de contrôles tels que les contrôles de codification et les vérifications des séquences numériques, ainsi qu'au suivi manuel des rapports d'exceptions. Des exemples de contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont les contrôles portant sur les modifications de programmes, les contrôles qui restreignent l'accès aux programmes ou aux données, les contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application intégrés, et les contrôles sur les logiciels utilisés par le système qui restreignent l'accès à, ou assurent le suivi de, l'utilisation d'utilitaires qui peuvent modifier des données financières ou les enregistrements sans laisser de traces pour l'audit ;
- *Contrôles physiques.* Ces contrôles comprennent :
 - La sécurité physique des actifs, y compris les mesures de sauvegarde appropriées, telles que celles destinées à protéger les accès aux locaux et aux équipements pour sécuriser les actifs et les enregistrements ;
 - L'autorisation d'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données ;
 - Les comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les chiffres figurant dans les états de contrôle (par exemple, la comparaison du comptage de caisse, du relevé du portefeuille titres ou des comptages de stocks avec la comptabilité).

La mesure dans laquelle des contrôles physiques mis en place et destinés à prévenir le détournement d'actifs sont pertinents pour la fiabilité de l'établissement des états

financiers, et donc pour l'audit, dépend des circonstances, notamment lorsque des actifs sont fortement exposés à des détournements ;

- *Séparation des tâches.* Elle vise à assigner à des personnes différentes la responsabilité de l'autorisation et de l'enregistrement des opérations, et d'assurer la surveillance des actifs. La séparation des tâches est destinée à réduire les occasions permettant à n'importe quelle personne d'être en position de perpétrer et de dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le contexte normal de son travail.
10. Certaines mesures de contrôle peuvent dépendre de l'existence ou non de politiques de niveau plus élevé mises en place par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, les contrôles portant sur les autorisations peuvent être délégués selon les instructions définies, telles que celles touchant aux critères de dépenses d'investissements établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; à l'inverse, des opérations non récurrentes telles que des acquisitions ou des cessions importantes peuvent requérir un plus haut niveau d'autorisation, y compris dans certains cas celui des actionnaires.

Suivi des contrôles

11. Une des responsabilités importantes de la direction est de définir et d'assurer le suivi régulier du contrôle interne. Le suivi des contrôles par la direction implique de vérifier si les contrôles fonctionnent comme prévu et qu'ils sont modifiés de manière appropriée pour tenir compte des changements qui interviennent dans les conditions de leur application. Le suivi des contrôles peut inclure des mesures telles que la revue par la direction de la préparation en temps voulu des rapprochements bancaires, de l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial des politiques internes de l'entité concernant les clauses des contrats de ventes, et du contrôle exercé par le service juridique du respect des règles d'éthique de l'entité ou des politiques opérationnelles internes de celle-ci. Le suivi a également pour objectif de s'assurer que les contrôles continuent à fonctionner efficacement dans le temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des états de rapprochement bancaires ne sont pas surveillées, le personnel risque de cesser de les préparer.
12. Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent contribuer au suivi des contrôles au sein de l'entité en procédant à des évaluations indépendantes. Généralement, ces évaluations fournissent régulièrement une information concernant le fonctionnement du contrôle interne, mettant en exergue l'évaluation de son efficacité, communiquent une information sur les points forts et les faiblesses du contrôle interne et donnent des recommandations pour l'améliorer.
13. Le suivi des contrôles peut inclure l'utilisation d'une information venant de sources externes qui peut faire état de problèmes ou mettre l'accent sur les domaines nécessitant des améliorations. En réglant leurs factures, ou en les contestant, les clients corroborent ou non implicitement l'information concernant les facturations émises. De même, les autorités de contrôle peuvent communiquer avec l'entité sur des points qui concernent le fonctionnement du contrôle interne; par exemple, les communications relatives à des inspections faites par l'instance responsable du contrôle des banques. De même, la direction peut aussi prendre en considération dans son suivi des contrôles les communications des auditeurs externes sur son contrôle interne.

Annexe 2
(Voir par. A41, A133)

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

Les exemples de circonstances et de faits donnés ci-après peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers. La liste qui suit donne un large éventail de circonstances et de faits, mais qui ne concernent pas nécessairement chaque mission d'audit et elle n'est, par ailleurs, pas exhaustive.

- Activités menées dans des régions qui sont économiquement instables, par exemple, des pays avec des dévaluations monétaires importantes ou une économie fortement inflationniste.
- Activités exposées à des marchés volatils, par exemple, le marché des contrats à terme.
- Activités soumises à une réglementation très complexe.
- Problème de continuité d'exploitation ou de liquidités, y compris la perte de clients importants.
- Restrictions sur la disponibilité du capital et du crédit.
- Changements dans le secteur d'activité dans lequel l'entité opère.
- Modifications de la chaîne d'approvisionnements.
- Développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou diversification dans de nouvelles activités.
- Expansion vers de nouvelles localisations.
- Changements dans l'entité tels que des acquisitions ou des réorganisations importantes ou autres événements inhabituels.
- Entités ou branches d'activité susceptibles d'être cédées.
- Existence d'alliances complexes et de co-entreprises.
- Recours à des financements hors-bilan, entités *ad hoc*, et autres mécanismes complexes de financement.
- Transactions importantes avec les parties liées.
- Manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en matière comptable ou pour l'établissement d'états financiers.
- Changements dans le personnel-clé, y compris le départ de dirigeants-clés.
- Faiblesses du contrôle interne, en particulier celles auxquelles la direction n'a pas remédié.
- Incitations de la direction et des membres du personnel à présenter des informations financières mensongères.
- Incohérences entre la stratégie informatique de l'entité et sa stratégie opérationnelle.
- Changements dans l'environnement informatique.
- Installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'élaboration de l'information financière.
- Enquêtes sur les opérations ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de contrôle ou des organismes gouvernementaux.
- Anomalies antérieures, historique d'erreurs ou volume important d'ajustements en fin de période.

- Volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, y compris les opérations inter-sociétés, ou les opérations associées à des montants significatifs de produits en fin de période.
- Opérations enregistrées sur la base d'intentions de la direction, par exemple, le refinancement de la dette, la cession d'actifs ou la classification au bilan des valeurs mobilières de placement.
- Application de nouvelles normes comptables.
- Evaluations comptables impliquant des processus complexes.
- Événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude importante dans leur évaluation, y compris des estimations comptables, et les informations à fournir les concernant.
- Omission d'informations importantes dans les informations à fournir, ou fait de les occulter.
- Litiges en cours ou passifs éventuels, comme par exemple les garanties après-ventes, les garanties financières et les coûts de dépollution.