
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 315**

**Compréhension de l'entité et de son environnement
aux fins de l'identification et de l'évaluation
des risques d'anomalies significatives**

This International Standard on Auditing (ISA) 315, “Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 315, «Compréhension de l’entité et de son environnement aux fins de l’identification et de l’évaluation des risques d’anomalies significatives», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 315, “Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 315, «Compréhension de l’entité et de son environnement aux fins de l’identification et de l’évaluation des risques d’anomalies significatives» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 315, “Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-007-6.

Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	5-10
Niveau requis de compréhension 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 commentaires explicatifs	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A1-A16
Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	A17-A104
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A105-A130
Documentation	A131-A134
Annexe 1 : Composantes du contrôle interne	
Annexe 2 : Circonstances et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives	

La Norme internationale d'audit (ISA) 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «assertions», les affirmations de la direction, explicites ou non, qui sous-tendent les états financiers et auxquelles se réfère l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire;
 - b) «risque d'entreprise», le risque résultant soit de conditions, de circonstances, d'actions, d'inactions ou d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés;
 - c) «contrôle interne», le processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Le terme «contrôles» fait référence à n'importe quels aspects de l'une ou plusieurs des composantes du contrôle interne;
 - d) «procédures d'évaluation des risques», les procédures d'audit mises en œuvre pour acquérir une compréhension 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, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions;

- e) «risque important», un risque d'anomalie significative identifié et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, exige une attention particulière dans le cadre de la mission.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent toutefois pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit. (Réf. : par. A1 à A5)
6. Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre :
- a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent posséder des informations susceptibles de l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs; (Réf. : par. A6)
 - b) des procédures analytiques; (Réf. : par. A7 à A10)
 - c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A11)
7. L'auditeur doit se demander si les informations obtenues dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.
8. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il doit se demander si les informations alors obtenues sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.
9. Dans les cas où l'auditeur a l'intention d'utiliser des informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, il doit déterminer s'il est survenu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours. (Réf. : par. A12 et A13)
10. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir des possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité, ainsi que de l'application du référentiel d'information financière applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens. (Réf. : par. A14 à A16)

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

11. L'auditeur doit acquérir une compréhension :

- a) des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A17 à A22)
- b) de la nature de l'entité, y compris :
 - i) ses activités,
 - ii) le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité,
 - iii) les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité, y compris les investissements dans des entités ad hoc,
 - iv) son organisation interne et ses modes de financement, pour pouvoir comprendre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations qu'il s'attend à trouver dans les états financiers; (Réf. : par. A23 à A27)
- c) du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité; (Réf. : par. A28)
- d) des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers; (Réf. : par. A29 à A35)
- e) de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité. (Réf. : par. A36 à A41)

Contrôle interne de l'entité

12. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit. Bien qu'il y ait des chances que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent l'information financière, ce ne sont pas tous les contrôles liés à l'information financière qui sont pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit. (Réf. : par. A42 à A65)

Nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents

13. Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Réf. : par. A66 à A68)

Composantes du contrôle interne

Environnement de contrôle

14. L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle. Pour ce faire, il doit notamment évaluer :

- a) si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique;
- b) si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement une base appropriée sur laquelle puissent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne, et si l'efficacité de ces autres composantes n'est pas réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle. (Réf. : par. A69 à A78)

Processus d'évaluation des risques par l'entité

15. L'auditeur doit déterminer si l'entité dispose d'un processus pour :
- a) identifier les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière;
 - b) estimer l'importance des risques;
 - c) évaluer leur probabilité de réalisation;
 - d) décider des mesures à prendre en réponse à ces risques. (Réf. : par. A79)
16. Lorsque l'entité a établi un tel processus (ci-après appelé «processus d'évaluation des risques par l'entité»), l'auditeur doit acquérir une compréhension du processus et de ses résultats. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, il doit s'interroger sur l'existence d'un risque sous-jacent qui, selon lui, aurait normalement dû être identifié dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité. Le cas échéant, l'auditeur doit comprendre pourquoi le risque n'a pu être identifié, et apprécier si le processus est bien adapté à la situation de l'entité ou déterminer s'il existe une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.
17. Lorsque l'entité n'a pas établi un tel processus ou qu'elle dispose d'un processus ad hoc, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière ont été identifiés et quelles mesures ont été prises en réponse à ces risques. L'auditeur doit apprécier si l'absence de processus documenté d'évaluation des risques est appropriée dans les circonstances ou représente une déficience importante du contrôle interne. (Réf. : par. A80)

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

18. L'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, en ce qui concerne notamment :
- a) les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité qui sont importantes par rapport aux états financiers;
 - b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la

correction au besoin, le report au grand livre général et la communication de ces opérations dans les états financiers;

- c) les documents comptables, les informations justificatives et les comptes spécifiques contenus dans les états financiers qui concernent ces opérations et sont utilisés pour leur déclenchement, leur enregistrement, leur traitement et leur communication, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général. Les documents peuvent être tenus manuellement ou électroniquement;
 - d) la façon dont le système d'information saisit les événements et les situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
 - e) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir;
 - f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels. (Réf. : par. A81 à A85)
19. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants liés à l'information financière, y compris : (Réf. : par. A86 et A87)
- a) les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance;
 - b) les communications externes, par exemple avec les autorités de réglementation.

Activités de contrôle pertinentes pour l'audit

20. L'auditeur doit acquérir une compréhension des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, soit celles qu'il juge nécessaire de comprendre pour évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse à son évaluation des risques. L'audit n'exige pas une compréhension de toutes les activités de contrôle relatives à chaque catégorie d'opérations ou solde de compte importants, à chaque information importante à fournir dans les états financiers, ou à chacune des assertions y afférentes. (Réf. : par. A88 à A94)
21. Pour comprendre les activités de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique. (Réf. : par. A95 à A97)

Suivi des contrôles

22. L'auditeur doit acquérir une compréhension des principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi du contrôle interne sur l'information financière, notamment ceux qui ont trait aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles. (Réf. : par. A98 à A100)

23. Si l'entité a une fonction d'audit interne¹, l'auditeur doit acquérir une compréhension des éléments ci-dessous afin de déterminer s'il est probable que cette fonction sera pertinente pour l'audit :
- a) la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne et la place qu'occupe cette fonction dans la structure organisationnelle de l'entité;
 - b) les activités que la fonction d'audit interne a mises ou mettra en œuvre. (Réf. : paragraphes A101 à A103)
24. L'auditeur doit acquérir une compréhension des sources de l'information utilisée dans le cadre des activités de suivi de l'entité, et des raisons pour lesquelles la direction juge que cette information est suffisamment fiable. (Réf. : par. A104)

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, (Réf. : par. A105 à A108)
 - b) au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers, (Réf. : par. A109 à A113)
- afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.
26. À cette fin, l'auditeur doit :
- a) identifier les risques tout au long du processus d'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents relatifs aux risques, en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers; (Réf. : par. A114 et A115)
 - b) évaluer les risques identifiés et déterminer s'ils se répercutent de manière généralisée sur les états financiers pris dans leur ensemble et peuvent affecter de nombreuses assertions;
 - c) faire un lien entre les risques identifiés et les problèmes pouvant survenir au niveau des assertions, en tenant compte des contrôles pertinents qu'il a l'intention de tester; (Réf. : par. A116 à A118)
 - d) examiner la probabilité de l'existence d'une anomalie, y compris la possibilité d'anomalies multiples, et déterminer si l'anomalie potentielle est d'une ampleur telle qu'elle pourrait constituer une anomalie significative.

Risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission

27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si l'un ou l'autre des risques identifiés constitue, selon son jugement, un

¹ L'alinéa 7 a) de la norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes», définit la fonction d'audit interne comme «une activité d'évaluation conçue ou fournie à titre de service à l'entité. Elle consiste notamment à assurer l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne».

- risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit faire abstraction des effets des contrôles qu'il a identifiés relativement au risque.
28. Lorsqu'il exerce son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit à tout le moins examiner :
- a) si le risque constitue un risque de fraude;
 - b) si le risque est lié à des faits nouveaux importants de nature économique, comptable ou autre, et s'il nécessite par conséquent une attention particulière;
 - c) la complexité des opérations;
 - d) si le risque est associé à des opérations importantes avec des parties liées;
 - e) le degré de subjectivité dans l'évaluation des informations financières concernant le risque, en particulier dans les cas où l'évaluation comporte une large fourchette d'incertitude de mesure;
 - f) si le risque est associé à des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles. (Réf. : par. A119 à A123)
29. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport à ce risque. (Réf. : par. A124 à A126)

Risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés

30. Pour certains risques, il se peut que l'auditeur juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations ou de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle. Les contrôles de l'entité à l'égard de ces risques étant alors pertinents pour l'audit, l'auditeur doit en acquérir une compréhension. (Réf. : par. A127 à A129)

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 à mesure qu'il obtient des éléments probants additionnels. Dans les circonstances où l'auditeur obtient des éléments probants par suite de l'application de procédures d'audit complémentaires, ou lorsqu'il obtient de nouvelles informations, et que ces éléments probants ou ces informations sont incohérents avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à son évaluation initiale, il doit réviser cette évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues. (Réf. : par. A130)

Documentation

32. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit² :
- a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission menés conformément aux exigences du paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens;
 - b) les éléments clés de la compréhension acquise de chacun des aspects de l'entité et de son environnement énumérés au paragraphe 11, et de chacune des composantes du contrôle interne énumérées aux paragraphes 14 à 24, les sources d'information ayant permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre;
 - c) les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, selon les exigences du paragraphe 25;
 - d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis une compréhension conformément aux exigences des paragraphes 27 à 30. (Réf. : par. A131 à A134)

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 5)

- A1. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (ci-après appelée «compréhension de l'entité»), est un processus dynamique et continu de collecte, de mise à jour et d'analyse d'information tout au long de l'audit. Cette compréhension de l'entité sert de cadre de référence à l'auditeur lorsqu'il planifie l'audit et exerce son jugement professionnel tout au long de la mission, par exemple pour :
- évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers;
 - déterminer un seuil de signification, conformément à la norme ISA 320³;
 - apprécier le caractère approprié du choix et de l'application des méthodes comptables et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers;
 - identifier les questions nécessitant une attention particulière dans le cadre de la mission, par exemple les opérations entre parties liées ou le bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, ou déterminer la finalité économique des opérations;
 - définir des résultats attendus qui seront utilisés lors de la mise en œuvre des procédures analytiques;

² Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

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

- répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, par exemple le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci.
- A2. Les informations obtenues par la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques et d'activités connexes peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants à l'appui de ses évaluations des risques d'anomalies significatives. L'auditeur peut aussi, par la même occasion, obtenir des éléments probants sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers et sur les assertions connexes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que procédures de corroboration ou tests des contrôles. L'auditeur peut également décider de mettre en œuvre des procédures de corroboration ou des tests des contrôles en même temps que des procédures d'évaluation des risques parce qu'il juge efficient de le faire.
- A3. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de compréhension requis. Le premier souci de l'auditeur est de déterminer si la compréhension qu'il a acquise est suffisante pour lui permettre d'atteindre l'objectif défini dans la présente norme ISA. Le niveau de compréhension générale que l'auditeur est tenu d'acquérir pour réaliser la mission est moins élevé que celui dont la direction a besoin pour gérer l'entité.
- A4. Les risques à évaluer comprennent tant ceux résultant d'erreurs que ceux résultant de fraudes, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes⁴.
- A5. L'auditeur est tenu de mettre en œuvre l'ensemble des procédures d'évaluation des risques décrites au paragraphe 6 dans le cadre de l'acquisition du niveau de compréhension requis (voir les paragraphes 11 à 24), mais il n'est pas tenu de mettre toutes ces procédures en œuvre pour chacun des aspects de cette compréhension. D'autres procédures peuvent être mises en œuvre lorsque les informations qu'elles permettent d'obtenir sont susceptibles d'être utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives. Voici des exemples de telles procédures :
- examen des informations provenant de sources externes, notamment les revues de commerce ou d'économie, les rapports rédigés par des analystes, des

⁴ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphes 12 à 24.

banques ou des agences de notation, ou les publications réglementaires ou financières;

- demandes d'informations auprès du conseiller juridique externe de l'entité ou des experts en évaluation auxquels l'entité a fait appel.

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

A6. Une bonne partie des informations que l'auditeur obtient au moyen de demandes d'informations lui viennent de la direction et des responsables de l'information financière. Toutefois, l'auditeur peut aussi obtenir des informations, ou une perspective différente lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, en adressant des demandes d'informations à d'autres personnes au sein de l'entité, dont des employés de différents niveaux hiérarchiques. Par exemple :

- les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont établis;
- les demandes d'informations auprès du personnel de l'audit interne peuvent fournir des informations sur les procédures d'audit interne mises en œuvre au cours de l'exercice relativement à la conception et à l'efficacité du contrôle interne de l'entité et sur le caractère satisfaisant ou non des réponses de la direction aux constatations faites à l'issue de ces procédures;
- les demandes d'informations auprès des employés intervenant dans le déclenchement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur à évaluer le caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables;
- les demandes d'informations auprès du conseiller juridique interne peuvent éclairer l'auditeur sur des questions telles que les procès, la conformité aux textes légaux et réglementaires, la connaissance de fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité, les garanties, les engagements après-vente, les accords (tels que ceux portant sur des coentreprises) conclus avec des partenaires commerciaux, ainsi que l'interprétation des clauses d'un contrat;
- les demandes d'informations auprès du personnel marketing ou commercial peuvent renseigner l'auditeur sur les changements dans les stratégies marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les contrats conclus avec la clientèle.

Procédures analytiques (Réf. : alinéa 6 b))

A7. Il se peut que les procédures analytiques mises en œuvre comme procédures d'évaluation des risques révèlent des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et aident celui-ci à évaluer les risques d'anomalies significatives de façon à ce qu'il dispose d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques. Les procédures analytiques mises en œuvre comme procédures d'évaluation des risques peuvent porter à la fois sur des informations financières et sur des informations non financières, par exemple sur la corrélation

- entre le chiffre d'affaires, d'une part, et la superficie de l'espace de vente ou le volume des ventes, d'autre part.
- A8. Les procédures analytiques peuvent faciliter l'identification des opérations ou des événements inhabituels, ainsi que des montants, des ratios et des tendances qui pourraient faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit. Les relations inhabituelles ou inattendues relevées par l'auditeur peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, en particulier ceux résultant de fraudes.
- A9. Cependant, lorsque les procédures analytiques reposent sur des données agrégées à un niveau élevé (ce qui peut être le cas lorsqu'elles sont mises en œuvre comme procédures d'évaluation des risques), leurs résultats ne fournissent qu'une première indication générale sur l'existence ou non d'une anomalie significative. C'est pourquoi la prise en considération des autres informations réunies lors de l'identification des risques d'anomalies significatives conjointement avec les résultats des procédures analytiques peut aider l'auditeur à comprendre et à évaluer les résultats des procédures analytiques.

Considérations propres aux petites entités

- A10. Il peut arriver que des petites entités n'aient pas d'informations financières intermédiaires ou mensuelles pouvant servir aux fins des procédures analytiques. En pareil cas, même si l'auditeur peut être en mesure de mettre en œuvre des procédures analytiques limitées pour la planification de l'audit ou d'obtenir certaines informations au moyen de demandes d'informations, il peut être nécessaire qu'il prévoie de ne mettre en œuvre des procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives que lorsqu'une version préliminaire des états financiers de l'entité sera disponible.

Observations physiques et inspections (Réf. : alinéa 6 c))

- A11. Des observations physiques et des inspections peuvent confirmer les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes, et fournir également des informations sur l'entité et son environnement. Ces observations physiques et inspections peuvent notamment porter sur :
- les activités de l'entité;
 - des documents (tels que les plans d'affaires et les stratégies), les livres comptables et les manuels de contrôle interne;
 - les rapports produits par la direction (par exemple, les rapports de gestion trimestriels et les états financiers intermédiaires) et par les responsables de la gouvernance (par exemple, les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration);
 - les établissements et les installations de production de l'entité.

Informations obtenues au cours de périodes antérieures (Réf. : par. 9)

A12. L'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité et les procédures d'audit mises en œuvre au cours des audits antérieurs peuvent fournir à l'auditeur des informations sur des points tels que :

- l'existence d'anomalies dans le passé et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps opportun;
- la nature de l'entité et de son environnement, ainsi que son contrôle interne (y compris les déficiences du contrôle interne);
- les changements importants qui ont pu survenir dans l'entité ou ses activités depuis la période financière précédente, ce qui peut aider l'auditeur dans l'acquisition d'une compréhension de l'entité suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives.

A13. L'auditeur est tenu de déterminer si les informations obtenues au cours des périodes antérieures sont toujours pertinentes lorsqu'il compte les utiliser dans le cadre de l'audit en cours. Cela s'explique du fait que des changements survenus dans l'environnement de contrôle peuvent, par exemple, affecter la pertinence des informations obtenues au cours de l'exercice précédent. Pour déterminer s'il y a eu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées, par exemple soumettre les systèmes pertinents à des tests de cheminement.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 10)

A14. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur les possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité :

- constituent, pour les membres les plus expérimentés de l'équipe, y compris l'associé responsable de la mission, des occasions de partager les informations dont ils disposent déjà en raison de leur connaissance de l'entité;
- permettent aux membres de l'équipe d'échanger des informations sur les risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité et de chercher à prévoir où et comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs;
- aident les membres de l'équipe à acquérir une meilleure compréhension des risques d'anomalies significatives dans les états financiers pour les aspects particuliers de l'audit qui leur ont été confiés, et à comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils mettent en œuvre peuvent avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit, notamment les décisions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires;
- fournissent une base de référence à partir de laquelle les membres de l'équipe communiquent et partagent les nouvelles informations obtenues tout au long de l'audit et pouvant avoir des conséquences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou sur les procédures d'audit mises en œuvre pour répondre à ces risques.

La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant les entretiens entre les membres de l'équipe sur les risques de fraude⁵.

- A15. Il n'est pas toujours nécessaire ou commode de faire participer tous les membres de l'équipe de mission en même temps aux entretiens (par exemple, dans le cas de l'audit d'une entité à établissements multiples). Il n'est pas non plus nécessaire que tous les membres de l'équipe soient informés de toutes les décisions prises au cours des entretiens. L'associé responsable de la mission peut s'entretenir de certains points avec les membres clés de l'équipe, y compris, s'il le juge approprié, les membres possédant des compétences ou des connaissances particulières et les responsables des audits des composantes du groupe, et déléguer à d'autres les entretiens avec les autres membres de l'équipe, compte tenu de l'étendue de la communication jugée nécessaire. Un plan de communication, approuvé par l'associé responsable de la mission, peut s'avérer utile.

Considérations propres aux petites entités

- A16. Beaucoup de petites missions d'audit sont réalisées entièrement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel). Dans ce cas, l'associé responsable de la mission ayant lui-même planifié l'audit, c'est à lui qu'il appartient de déterminer si les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

Facteurs sectoriels et réglementaires, et autres facteurs externes (Réf. : alinéa 11 a))

Facteurs sectoriels

- A17. Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients, ainsi que les développements technologiques. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte :
- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence par les prix;
 - les activités cycliques ou saisonnières;
 - la technologie des produits de l'entité;
 - l'approvisionnement énergétique et le coût de l'énergie.
- A18. Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, certains contrats à long terme peuvent nécessiter des estimations importantes des produits et des charges qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans ce cas, il importe que l'équipe de

⁵ Norme ISA 240, paragraphe 15.

mission compte des membres possédant des connaissances et une expérience pertinentes et suffisantes⁶.

Facteurs réglementaires

A19. Les facteurs réglementaires pertinents comprennent l'environnement réglementaire, qui englobe entre autres le référentiel d'information financière applicable ainsi que l'environnement juridique et politique. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération :

- les principes comptables et les pratiques propres au secteur d'activité;
- le cadre réglementaire dans le cas d'un secteur réglementé;
- les textes légaux et réglementaires ayant une incidence importante sur le fonctionnement de l'entité, y compris les activités de contrôle auxquelles l'entité est directement soumise;
- la fiscalité (impôts sur le résultat et autres impôts et taxes);
- les politiques des pouvoirs publics ayant actuellement une incidence sur les activités de l'entité, notamment la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique fiscale, les incitations financières (par exemple, les programmes d'aide publique) ainsi que la politique et les barrières douanières;
- les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et les affaires de l'entité.

A20. La norme ISA 250 contient des exigences spécifiques relatives au cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité⁷.

Considérations propres aux entités du secteur public

A21. Dans le cas des audits d'entités du secteur public, il se peut que les activités de l'entité soient affectées par des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité. Il est essentiel de prendre ces éléments en considération lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

A22. Parmi les exemples d'autres facteurs externes qui ont une incidence sur l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération, il y a la conjoncture économique dans son ensemble, les taux d'intérêt et les possibilités de financement, ainsi que l'inflation ou une réévaluation de la monnaie.

Nature de l'entité (Réf. : alinéa 11 b))

A23. La compréhension de la nature de l'entité permet à l'auditeur de comprendre :

- si l'entité est dotée d'une structure complexe, avec par exemple des filiales ou d'autres composantes dans de multiples endroits. Les structures complexes soulèvent souvent des questions susceptibles de donner lieu à des risques d'anomalies significatives, notamment celle de savoir si les écarts d'acquisition

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

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

(goodwill), les coentreprises, les participations ou les entités ad hoc sont comptabilisés correctement;

- le mode de propriété de l'entité, ainsi que les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités. Cette compréhension est utile pour déterminer si les opérations avec des parties liées ont été dûment identifiées et comptabilisées. La norme ISA 550⁸ définit des exigences et fournit des indications sur les éléments à prendre en compte par l'auditeur en ce qui concerne les parties liées.

A24. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte dans l'acquisition d'une compréhension de la nature de l'entité :

- Activités de l'entreprise :
 - o nature des sources de revenus, des produits ou services, et des marchés, y compris le recours au commerce électronique, notamment les ventes et les activités de marketing sur Internet;
 - o conduite des activités (par exemple, phases et méthodes de production ou activités exposées à des risques environnementaux);
 - o alliances, coentreprises et sous-traitances ou externalisations;
 - o dispersion géographique et segmentation sectorielle;
 - o emplacement des installations de production, des entrepôts et des bureaux, emplacement et quantités des stocks;
 - o principaux clients et fournisseurs importants de biens et de services, conditions d'emploi (y compris l'existence de conventions collectives, de régimes de pensions et d'autres avantages postérieurs à l'emploi, de plans d'options sur actions ou primes de rendement, ainsi que la réglementation des pouvoirs publics en matière de travail);
 - o activités et frais de recherche et développement;
 - o opérations avec des parties liées.
- Investissements et activités d'investissement :
 - o acquisitions ou cessions envisagées ou réalisées récemment;
 - o achats et cessions de valeurs mobilières et de prêts;
 - o dépenses en immobilisations;
 - o participations dans des entités non consolidées, y compris dans des sociétés de personnes, des coentreprises et des entités ad hoc.
- Financement et activités de financement :
 - o principales filiales et entités associées, y compris les structures consolidées et non consolidées;
 - o structure de la dette et termes et conditions y afférentes, y compris les opérations de financement hors bilan et les opérations de crédit-bail;

⁸ Norme ISA 550, «Parties liées».

- o propriétaires réels (nationaux, étrangers, réputation et expérience en affaires) et parties liées;
 - o utilisation d'instruments financiers dérivés.
 - Information financière :
 - o principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris les catégories importantes propres au secteur d'activité (par exemple, prêts et placements dans le cas des banques, ou recherche et développement dans le cas des sociétés pharmaceutiques);
 - o pratiques en matière de constatation des produits;
 - o comptabilisation des justes valeurs;
 - o actifs, passifs et opérations libellés en devises;
 - o comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles conclues dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple, comptabilisation des rémunérations fondées sur des actions).
- A25. Des changements importants survenus dans l'entité par rapport aux périodes antérieures peuvent engendrer, ou modifier, certains risques d'anomalies significatives.

Nature des entités ad hoc

- A26. Une entité ad hoc (parfois désignée par l'expression «structure d'accueil») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, par exemple effectuer une location, une titrisation d'actifs financiers ou des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société de capitaux, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité morale. L'entité pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée peut souvent lui transférer des actifs (dans le cadre d'une opération de décomptabilisation impliquant des actifs financiers, par exemple), obtenir le droit d'en utiliser les actifs ou lui fournir des services, tandis que d'autres parties peuvent assurer le financement de l'entité ad hoc. Comme le précise la norme ISA 550, dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc constitue une partie liée à l'entité⁹.
- A27. Les référentiels d'information financière prévoient souvent des conditions détaillées qui sont réputées équivaloir au contrôle, ou les circonstances où une entité ad hoc doit être prise en compte dans la consolidation. L'interprétation des exigences de ces référentiels nécessite souvent de connaître le détail des ententes pertinentes concernant l'entité ad hoc.

Choix et application des méthodes comptables de l'entité (Réf. : alinéa 11 c))

- A28. La compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité passe notamment par la prise de connaissance :

⁹ Norme ISA 550, paragraphe A7.

- des méthodes utilisées par l'entité pour comptabiliser les opérations importantes et inhabituelles;
- de l'incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas de règles faisant autorité ou consensus;
- des changements dans les méthodes comptables de l'entité;
- des normes et des textes légaux et réglementaires qui sont nouveaux pour l'entité, ainsi que du moment et des modalités de leur application par l'entité.

Objectifs et stratégies, et risques d'entreprise connexes (Réf. : alinéa 11 d))

A29. L'entité exerce ses activités dans un contexte caractérisé par des facteurs sectoriels et réglementaires et par d'autres facteurs internes et externes. En réponse à ces facteurs, la direction de l'entité ou les responsables de la gouvernance définissent des objectifs, qui constituent les plans d'ensemble de l'entité. Les stratégies sont les moyens par lesquels la direction compte atteindre ses objectifs. Les stratégies et les objectifs de l'entité peuvent évoluer avec le temps.

A30. Le risque d'entreprise est plus général que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers, bien qu'il englobe celui-ci. Le risque d'entreprise peut être attribuable au changement ou à la complexité des activités. Le fait de ne pas reconnaître un besoin de changement peut aussi entraîner un risque d'entreprise. Le risque d'entreprise peut être lié, par exemple :

- au développement de nouveaux produits ou services qui peuvent échouer;
- à un marché qui, malgré le développement réussi d'un produit ou service, est insuffisant pour ce produit ou service;
- à des défauts d'un produit ou service susceptibles d'engendrer des passifs ou un risque de perte de réputation.

A31. Une compréhension des risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité accroît la probabilité d'identification des risques d'anomalies significatives, car la plupart des risques d'entreprise finissent par avoir des conséquences financières et, partant, une incidence sur les états financiers. L'auditeur n'est toutefois pas tenu d'identifier ou d'évaluer tous les risques d'entreprise, car ceux-ci ne génèrent pas tous des risques d'anomalies significatives.

A32. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques d'entreprise connexes qui peuvent donner lieu à un risque d'anomalies significatives dans les états financiers :

- évolution du secteur d'activité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait découler du fait que l'entité ne dispose pas du personnel ou de l'expertise nécessaire pour faire face aux changements sectoriels);
- nouveaux produits et services (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à l'accroissement de la responsabilité civile du fait des produits);

- expansion de l'entreprise (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait résulter du fait que la demande n'a pas été estimée avec précision);
- nouvelles exigences en matière de comptabilité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une application incomplète ou inadéquate des nouvelles règles, ou à une augmentation des coûts);
- exigences réglementaires (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à un risque accru de poursuites judiciaires);
- besoins actuels et futurs en matière de financement (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une perte de financement en raison de l'incapacité de l'entité d'honorer ses engagements);
- utilisation de l'informatique (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une incompatibilité des systèmes et des processus);
- les conséquences de la mise en œuvre d'une stratégie, notamment celles se traduisant par de nouvelles exigences en matière de comptabilité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une mise en œuvre incomplète ou inadéquate).

A33. Un risque d'entreprise peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir, tant au niveau des assertions qu'au niveau des états financiers. Par exemple, le risque d'entreprise découlant d'une réduction du portefeuille clients peut accroître le risque d'anomalies significatives associé à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque peut avoir des conséquences à plus long terme, particulièrement lorsqu'il se conjugue avec une économie en récession, et l'auditeur en tient compte lorsqu'il évalue le caractère approprié de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation. La question de savoir si un risque d'entreprise peut donner lieu à un risque d'anomalies significatives est donc examinée à la lumière des circonstances propres à l'entité. L'Annexe 2 fournit des exemples de situations et d'événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives.

A34. De manière générale, la direction identifie les risques d'entreprise et définit des moyens pour y faire face. Ce processus d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et il en est question aux paragraphes 15, A79 et A80.

Considérations propres aux entités du secteur public

A35. Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, il se peut que les «objectifs de la direction» soient influencés par des préoccupations liées à une obligation de rendre des comptes au public et que certains de ces objectifs découlent de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Mesure et analyse de la performance financière de l'entité (Réf. : alinéa 11 e))

A36. La direction et d'autres personnes évaluent et examinent les aspects qu'elles considèrent importants. Les indicateurs de performance, qu'ils soient d'origine externe ou interne, créent sur l'entité des pressions qui peuvent avoir pour effet d'inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance ou à

présenter des états financiers trompeurs. En conséquence, une compréhension des indicateurs de performance de l'entité est utile à l'auditeur lorsqu'il évalue si des pressions à l'atteinte de cibles de performance peuvent amener la direction à entreprendre des actions qui augmentent les risques d'anomalies significatives, notamment ceux résultant de fraudes (voir la norme ISA 240 qui définit des exigences et fournit des indications sur les risques de fraudes).

A37. La mesure et l'analyse de la performance financière se distinguent du suivi des contrôles (composante du contrôle interne dont il est question aux paragraphes A98 à A104), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- la mesure et l'analyse de la performance visent à déterminer si la performance de l'entité répond aux objectifs définis par la direction (ou des tiers);
- le suivi des contrôles vise spécifiquement à vérifier l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

Dans certains cas, toutefois, les indicateurs de performance fournissent également à la direction des informations qui lui permettent de déceler des déficiences dans le contrôle interne.

A38. Voici des exemples d'informations d'origine interne qui sont utilisées par la direction pour la mesure et l'analyse de la performance financière de l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération :

- les indicateurs clés de performance (de nature financière et non financière) ainsi que les ratios, tendances et statistiques d'exploitation de première importance;
- le comparatif des performances financières par période;
- les budgets, les prévisions, les analyses des écarts budget / réel, les informations sectorielles, les rapports de performance des divisions, services ou autres niveaux de fonctionnement;
- les évaluations de la performance du personnel et les politiques de rémunération au rendement;
- les comparaisons entre la performance de l'entité et celle de concurrents.

A39. Des tiers peuvent également mesurer et analyser la performance financière de l'entité. Par exemple, des documents d'origine externe comme les rapports d'analystes et les rapports d'agences de notation peuvent fournir des informations utiles à l'auditeur. De tels rapports peuvent souvent être obtenus de l'entité auditée.

A40. Les indicateurs de performance d'origine interne peuvent faire ressortir des résultats ou tendances inattendus qui obligent la direction à en déterminer les causes et à prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction d'anomalies en temps opportun). Les indicateurs de performance peuvent par ailleurs signaler à l'auditeur l'existence de risques d'anomalies dans les informations correspondantes des états financiers. Par exemple, ils peuvent montrer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité inhabituellement rapide par rapport à d'autres entités du même secteur d'activité. De telles informations, notamment lorsqu'elles sont associées à d'autres facteurs tels que des primes fondées sur la performance ou une rémunération au rendement,

peuvent indiquer un risque de parti pris de la part de la direction dans l'établissement des états financiers.

Considérations propres aux petites entités

A41. Souvent, les petites entités n'ont pas de processus pour mesurer et analyser la performance financière. Des demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que celle-ci se fie à certains indicateurs clés pour évaluer la performance financière et prendre les mesures appropriées. Lorsque les réponses aux demandes d'informations indiquent l'absence de mesure et d'analyse de la performance, le risque que des anomalies ne soient ni détectées ni corrigées peut être plus grand.

Contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 12)

A42. Une compréhension du contrôle interne aide l'auditeur, d'une part, à identifier les types d'anomalies possibles et les facteurs qui influent sur les risques d'anomalies significatives et, d'autre part, à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

A43. Les modalités d'application qui suivent portent sur le contrôle interne et sont présentées en quatre sections, soit :

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

Nature générale et caractéristiques du contrôle interne

Objectif du contrôle interne

A44. Le contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu pour faire face aux risques d'entreprise identifiés qui menacent la réalisation de l'un ou l'autre des objectifs de l'entité en ce qui concerne :

- la fiabilité de son information financière;
- l'efficacité et l'efficience de son fonctionnement;
- le respect des textes légaux et réglementaires applicables.

La manière dont le contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A45. Il se peut que les petites entités aient recours à des moyens moins structurés et à des processus et procédures plus simples pour réaliser leurs objectifs.

Limites du contrôle interne

A46. Le contrôle interne, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à une entité qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs en matière d'information financière. La probabilité de leur réalisation est affectée par les limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites tiennent entre autres à la

possibilité que des erreurs de jugement surviennent dans la prise de décisions et que des défaillances se produisent dans le contrôle interne en raison, par exemple, d'erreurs humaines. Ainsi, il peut y avoir une faille dans la conception ou dans la modification d'un contrôle. De même, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace, comme dans le cas où des informations produites aux fins du contrôle interne (par exemple, un relevé des écarts) ne sont pas utilisées efficacement parce que la personne chargée de les examiner n'en comprend pas le but ou néglige de prendre les mesures qui s'imposent.

- A47. De plus, les contrôles peuvent être neutralisés par la collusion entre plusieurs personnes ou en raison du contournement du contrôle interne par la direction. Par exemple, la direction peut conclure avec certains clients des accords parallèles dont les conditions générales sont différentes de celles des contrats de vente courants de l'entité, ce qui peut aboutir à une comptabilisation inadéquate des produits. Il est également possible de contourner ou de désactiver les contrôles de validation d'un programme informatique conçus pour repérer et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit prédéterminées.
- A48. Par ailleurs, lors de la conception et de la mise en place des contrôles, la direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer.

Considérations propres aux petites entités

- A49. Les petites entités ont souvent un personnel réduit, ce qui peut limiter la mesure dans laquelle la séparation des tâches est faisable en pratique. Toutefois, dans une petite entité gérée par le propriétaire-dirigeant, il arrive que celui-ci soit à même d'exercer une surveillance plus efficace que dans le cas d'une plus grande entité, ce qui peut compenser pour les possibilités généralement plus limitées de séparation des tâches.
- A50. En revanche, il peut être plus facile pour le propriétaire-dirigeant de contourner les contrôles, en raison de la nature moins structurée du système de contrôle interne. L'auditeur tient compte de cette situation lors de l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Décomposition du contrôle interne en composantes

- A51. La décomposition du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des normes ISA fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer comment les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit. Ces composantes sont :
- a) l'environnement de contrôle;
 - b) le processus d'évaluation des risques par l'entité;
 - c) le système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et la communication;
 - d) les activités de contrôle;
 - e) le suivi des contrôles.

Cette décomposition ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en place et maintient son contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes. Pour décrire les divers aspects du contrôle interne, et leur incidence sur l'audit, l'auditeur peut employer une terminologie ou un cadre différents de ceux utilisés dans la présente norme ISA, à condition cependant de tenir compte de toutes les composantes du contrôle interne qui y sont décrites.

A52. Les modalités d'application concernant les cinq composantes du contrôle interne dans le contexte d'un audit d'états financiers sont exposées aux paragraphes A69 à A104 ci-après. L'Annexe 1 fournit de plus amples explications sur ces composantes du contrôle interne.

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

A53. Le système de contrôle interne d'une entité comprend des éléments manuels et, souvent, des éléments automatisés. Les caractéristiques de ces éléments manuels ou automatisés sont pertinentes pour l'évaluation des risques par l'auditeur et pour la détermination des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation.

A54. Le recours à des éléments manuels ou automatisés dans le contrôle interne influe également sur la manière dont les opérations sont déclenchées, enregistrées, traitées et communiquées :

- les contrôles dans un système manuel peuvent comprendre des procédures telles que des approbations et des revues d'opérations, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments de rapprochement. Une entité peut cependant avoir recours à des procédures automatisées pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement et la communication des opérations, auquel cas des documents sur support électronique remplacent les documents sur support papier;
- les contrôles dans les systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles automatisés (par exemple, des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. Par ailleurs, il se peut que les contrôles manuels soient indépendants des systèmes informatiques, qu'ils reposent sur des informations générées par ces systèmes, ou qu'ils se limitent à un suivi de l'efficacité du fonctionnement des systèmes et des contrôles automatisés, ainsi qu'au traitement des écarts. Lorsque les systèmes informatiques sont utilisés pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement ou la communication des opérations, ou d'autres données financières devant être intégrées dans les états financiers, les systèmes et programmes peuvent comprendre des contrôles relatifs aux assertions correspondantes pour les comptes significatifs ou peuvent s'avérer essentiels au fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent des systèmes informatiques.

- La proportion d'éléments automatisés par rapport aux éléments manuels dans le contrôle interne d'une entité varie selon la nature et la complexité des systèmes informatiques utilisés par l'entité.
- A55. En général, les systèmes informatiques présentent des avantages pour le contrôle interne en permettant à l'entité :
- d'appliquer systématiquement des règles prédéfinies et d'exécuter des calculs complexes en traitant d'importants volumes d'opérations ou de données;
 - d'accroître la rapidité, la disponibilité et l'exactitude des informations;
 - de faciliter une analyse plus poussée des informations;
 - d'accroître sa capacité de faire le suivi des résultats de ses activités, ainsi que de ses politiques et procédures;
 - de réduire le risque de contournement des contrôles;
 - d'accroître la capacité de réaliser une séparation efficace des tâches en mettant en place des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.
- A56. Les systèmes informatiques présentent par contre certains risques pour le contrôle interne d'une entité, dont les suivants :
- confiance dans des systèmes ou des programmes alors qu'ils ne traitent pas correctement les données et/ou qu'ils traitent des données inexactes;
 - accès non autorisé aux données pouvant aboutir à des destructions ou modifications inappropriées de données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou inexistantes ou l'enregistrement incorrect d'opérations. L'accès de multiples utilisateurs à une base de données commune peut poser des risques particuliers;
 - possibilité que le personnel du service informatique obtienne des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de ses fonctions, et que la séparation des tâches se trouve ainsi compromise;
 - modifications non autorisées des données dans les fichiers maîtres;
 - modifications non autorisées des systèmes ou programmes;
 - non-réalisation des modifications nécessaires des systèmes ou programmes;
 - interventions manuelles inappropriées;
 - perte possible de données ou incapacité d'accéder aux données requises.
- A57. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent s'avérer plus appropriés dans les cas qui font appel au jugement et à l'appréciation, tels que les suivants :
- opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes;
 - circonstances où il est difficile de définir, d'anticiper ou de prévoir des erreurs;
 - nouvelles situations qui exigent, en matière de contrôle, une réponse que ne permet pas un contrôle automatisé existant;
 - suivi de l'efficacité des contrôles automatisés.

- A58. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent se révéler moins fiables que les éléments automatisés, étant donné qu'il est plus facile d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner, et qu'ils sont aussi plus susceptibles de faire l'objet de simples erreurs. On ne peut donc pas présumer de la mise en œuvre uniforme et constante d'un élément manuel. Les éléments manuels du contrôle peuvent être moins appropriés dans les cas suivants :
- volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou situations dans lesquelles les erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être prévenues, ou détectées et corrigées, à l'aide de paramètres de contrôle automatisés;
 - activités de contrôle où les modes particuliers d'exécution du contrôle peuvent être adéquatement conçus et automatisés.
- A59. L'étendue et la nature des risques associés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques découlant du recours à l'informatique ou à des éléments manuels dans le contrôle interne par la mise en place de contrôles efficaces compte tenu des caractéristiques du système d'information de l'entité.

Contrôles pertinents pour l'audit

- A60. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en place pour obtenir une assurance raisonnable de leur réalisation. Les objectifs de l'entité, et par conséquent ses contrôles, concernent l'information financière, l'exploitation et la conformité. Cependant, ces objectifs et contrôles ne sont pas tous pertinents pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation des risques.
- A61. En exerçant son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, pris individuellement ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit, l'auditeur tient compte de facteurs tels que :
- le caractère significatif;
 - l'importance du risque correspondant;
 - la taille de l'entité;
 - la nature des activités de l'entité, y compris sa structure organisationnelle et les caractéristiques de son mode de propriété;
 - la diversité et la complexité des activités de l'entité;
 - les obligations légales et réglementaires de l'entité;
 - 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 le recours à des sociétés de services;
 - si, et comment, le contrôle en question permet, seul ou en association avec d'autres, de prévenir, ou de détecter et corriger, une anomalie significative.
- A62. Les contrôles portant sur l'exhaustivité et l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser l'information dans la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit

- complémentaires. Les contrôles liés aux objectifs en matière d'exploitation et de conformité peuvent aussi être pertinents pour l'audit s'ils ont trait à des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de ses procédures d'audit.
- A63. Le contrôle interne mis en place pour protéger les actifs en empêchant les acquisitions, les utilisations ou les cessions non autorisées peut comprendre des contrôles liés à la fois aux objectifs en matière d'information financière et d'exploitation. Lorsqu'il prend ces contrôles en considération, l'auditeur ne tient généralement compte que de ceux qui sont pertinents pour la fiabilité de l'information financière.
- A64. Les entités mettent généralement en place des contrôles qui sont liés à des objectifs non pertinents pour l'audit, et qui ne sont donc pas à prendre en considération. Ainsi, une entité peut s'appuyer sur un système sophistiqué de contrôles automatisés pour optimiser son efficacité et son efficacité opérationnelles (par exemple, le système de contrôles automatisés qu'une compagnie aérienne utilise pour s'assurer du respect de ses horaires de vols), mais de tels contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit. De plus, même si le contrôle interne s'applique à l'entité dans son ensemble et, partant, à chacune de ses unités d'exploitation ou chacun de ses processus opérationnels, une compréhension du contrôle interne relatif à chacune des unités d'exploitation et à chacun des processus opérationnels de l'entité peut s'avérer non pertinente pour l'audit.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A65. Les auditeurs d'entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne, par exemple celle de produire un rapport sur le respect d'un code de bonnes pratiques prescrit. Ils peuvent aussi avoir pour responsabilité de produire un rapport sur la conformité aux textes légaux et réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. Leur examen du contrôle interne peut donc être plus étendu et plus détaillé.

Nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents (Réf. : par. 13)

- A66. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si le contrôle, seul ou en association avec d'autres, est efficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies significatives. La mise en place d'un contrôle suppose que le contrôle existe et que l'entité l'utilise. Mais comme il ne sert pas à grand-chose de juger de la mise en place d'un contrôle inefficace, il faut d'abord examiner la conception du contrôle. Un contrôle mal conçu peut constituer une déficience importante du contrôle interne.
- A67. Les procédures d'évaluation des risques appliquées pour obtenir des éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles pertinents peuvent comprendre :
- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité;
 - l'observation de l'application de contrôles particuliers;
 - l'inspection de documents et de rapports;

- le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière.

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes, à elles seules, pour évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents.

A68. L'acquisition d'une compréhension des contrôles de l'entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, sauf lorsqu'une certaine automatisation assure le fonctionnement systématique des contrôles. Par exemple, l'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à son fonctionnement efficace à d'autres moments au cours de la période visée par l'audit. Cependant, en raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique (voir le paragraphe A55), l'application de procédures d'audit pour déterminer si un contrôle automatisé a été mis en place peut éventuellement servir de test de l'efficacité du fonctionnement de ce contrôle, sous réserve des évaluations et des tests, par l'auditeur, des contrôles tels que ceux qui portent sur les modifications des programmes. Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont décrits plus en détail dans la norme ISA 330¹⁰.

Composantes du contrôle interne — Environnement de contrôle (Réf. : par. 14)

A69. L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du contrôle interne et de son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton à l'organisation, et contribue à en conscientiser les membres sur l'importance du contrôle.

A70. Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle, il peut être pertinent de prendre en considération les éléments suivants :

- a) *transmission et respect de valeurs d'intégrité et d'éthique* — il s'agit d'éléments essentiels qui influent sur l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles;
- b) *importance attachée à la compétence* — par exemple la prise en considération par la direction des niveaux de compétence requis pour des postes particuliers et la manière dont ces niveaux correspondent aux aptitudes et aux connaissances exigées;
- c) *participation des responsables de la gouvernance* — les caractéristiques des responsables de la gouvernance, notamment :
 - leur indépendance par rapport à la direction,
 - leur expérience et leur envergure,
 - l'étendue de leur engagement et de l'information qui leur est communiquée, ainsi que leur surveillance étroite des activités,

¹⁰ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle des questions difficiles sont soulevées et suivies avec la direction, et leur interaction avec les auditeurs internes et externes;
- d) *philosophie et style de gestion de la direction* — les caractéristiques de la direction, notamment :
 - son approche dans la prise et la gestion des risques d'entreprise,
 - son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière,
 - son attitude à l'égard du traitement de l'information, ainsi que de la fonction comptable et de son personnel;
- e) *structure organisationnelle* — le cadre dans lequel sont planifiées, exécutées, contrôlées et analysées les activités de l'entité visant la réalisation de ses objectifs;
- f) *délégation de pouvoirs et de responsabilités* — par exemple la façon dont sont délégués les pouvoirs et les responsabilités concernant les activités opérationnelles et la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels;
- g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines* — les politiques et pratiques concernant, par exemple, le recrutement, l'accueil, la formation, l'évaluation, l'aide aux employés, l'avancement, la rémunération et les mesures correctives.

Éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle

A71. Des éléments probants pertinents peuvent être obtenus en associant les demandes d'informations à d'autres procédures d'évaluation des risques, par exemple en corroborant des informations reçues par l'observation ou par l'inspection de documents. Ainsi, l'auditeur peut, lors d'entretiens menés avec la direction et le personnel, acquérir une compréhension de la façon dont la direction communique au personnel sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique. Il peut ensuite déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en place en évaluant, par exemple, si la direction a établi un code de bonne conduite écrit et si elle agit de manière à en favoriser le respect.

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

A72. Certains éléments de l'environnement de contrôle de l'entité ont un effet généralisé sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est grandement influencée par les responsables de la gouvernance, parce que l'un de leurs rôles consiste à faire contrepoids aux pressions qui peuvent être exercées sur la direction, en rapport avec l'information financière, en raison des exigences du marché ou des modes de rémunération. L'efficacité de la conception de l'environnement de contrôle, pour ce qui concerne la participation des responsables de la gouvernance, est donc influencée par des facteurs tels que :

- leur indépendance par rapport à la direction et leur capacité d'évaluer les actions de la direction;
 - leur compréhension des opérations commerciales de l'entité;
 - la mesure dans laquelle ils évaluent si les états financiers sont préparés conformément au référentiel d'information financière applicable.
- A73. Un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de gestion de la haute direction. D'autres éléments peuvent toutefois avoir un effet plus limité. Par exemple, même si des politiques et pratiques en matière de ressources humaines visant le recrutement de personnes compétentes en finance, en comptabilité et en informatique peuvent permettre de réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles ne permettent pas nécessairement d'atténuer un fort parti pris de la direction en faveur d'une surévaluation des bénéfices.
- A74. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut constituer un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Toutefois, même si un bon environnement de contrôle peut contribuer à réduire le risque de fraude, il ne s'agit pas d'une arme de dissuasion absolue. Par contre, l'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle peut réduire l'efficacité des contrôles, en particulier en ce qui concerne la fraude. Par exemple, le fait que la direction n'affecte pas suffisamment de ressources à la protection de l'entité contre les risques de sécurité informatique peut avoir une incidence négative sur le contrôle interne, en permettant que des modifications non autorisées soient apportées aux programmes informatiques ou aux données, ou que des opérations non autorisées soient traitées. Comme il est précisé dans la norme ISA 330, l'environnement de contrôle influe aussi sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires¹¹.
- A75. L'environnement de contrôle ne peut à lui seul prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative; il peut toutefois influencer l'évaluation que fait l'auditeur de l'efficacité d'autres aspects du contrôle interne (par exemple, le suivi des contrôles et la mise en œuvre d'activités de contrôle particulières) et, par conséquent, son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Considérations propres aux petites entités

- A76. L'environnement de contrôle des petites entités est généralement différent de celui des grandes entités. Par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de membre indépendant ou externe parmi les responsables de la gouvernance, et même que le rôle de gouvernance soit assumé directement par le propriétaire-dirigeant de l'entité lorsqu'il en est l'unique propriétaire. La nature de l'environnement de contrôle peut également influencer sur l'importance des autres contrôles ou sur leur absence. Par exemple, la participation active du propriétaire-dirigeant peut atténuer certains risques découlant d'un manque de séparation des tâches dans une petite entité; cela

¹¹ Norme ISA 330, paragraphes A2 et A3.

- peut toutefois accroître d'autres risques, comme le risque de contournement des contrôles.
- A77. Dans les petites entités, il se peut en outre que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme de documents, en particulier là où la communication entre la direction et le personnel peut être informelle, mais néanmoins efficace. Par exemple, il se peut que les petites entités ne disposent pas d'un code de bonne conduite écrit, mais qu'elles développent plutôt une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement éthique par la communication orale et l'exemple donné par la direction.
- A78. L'attitude, le degré de sensibilisation et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant sont donc d'une importance particulière pour la compréhension de l'environnement de contrôle d'une petite entité.

Composantes du contrôle interne — Processus d'évaluation des risques par l'entité
(Réf. : par. 15)

- A79. Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité constitue la base à partir de laquelle la direction détermine les risques à gérer. Lorsque ce processus est approprié par rapport aux circonstances, y compris la nature, la taille et la complexité de l'entité, il aide l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives. La question de savoir si le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité est approprié par rapport aux circonstances relève du jugement.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 17)

- A80. Il y a peu de chances qu'une petite entité ait un processus bien implanté d'évaluation des risques. Il est alors probable que la direction identifie les risques en participant directement et personnellement à la gestion de l'entreprise. Quelles que soient les circonstances, toutefois, les demandes d'informations au sujet des risques identifiés et de la façon dont la direction y fait face demeurent nécessaires.

Composantes du contrôle interne — Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière (Réf. : par. 18)

- A81. Le système d'information pertinent par rapport aux objectifs de l'information financière, qui englobe le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus et établis pour :
- déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations de l'entité (ainsi que les événements et conditions) et pour rendre compte des actifs, des passifs et des capitaux propres sur lesquels portent ces opérations;
 - résoudre les traitements incorrects des opérations, par exemple les fichiers d'attente automatisés et les procédures suivies pour traiter en temps voulu les éléments en attente;

- traiter les contournements des systèmes et les dérogations aux contrôles et en rendre compte;
- transférer les informations des systèmes de traitement des opérations au grand livre général;
- saisir les données pertinentes pour l'information financière qui ont trait aux événements et conditions autres que des opérations, par exemple l'amortissement des actifs et les changements dans la recouvrabilité des créances;
- s'assurer que les informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable sont cumulées, enregistrées, traitées, résumées et communiquées de manière appropriée dans les états financiers.

Écritures de journal

A82. Le système d'information d'une entité comporte normalement l'utilisation d'écritures de journal standard qui sont requises de façon récurrente pour enregistrer dans le grand livre général des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements, ou pour enregistrer les estimations comptables qui sont faites périodiquement par la direction, par exemple les révisions de l'estimation des créances irrécouvrables.

A83. Le processus d'information financière d'une entité comprend également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Ces écritures comprennent notamment les ajustements de consolidation et les écritures relatives à un regroupement d'entreprises ou à une cession d'entreprise, ou à des estimations non récurrentes, telles qu'une dépréciation d'actif. Dans les systèmes comptables tenus manuellement, les écritures de journal non standard peuvent être repérées par l'inspection des livres, des journaux et des documents justificatifs. Lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et l'établissement des états financiers, il se peut que ces écritures n'existent que sous forme électronique et qu'elles soient plus facilement repérables par l'application de techniques d'audit assistées par ordinateur.

Processus opérationnels connexes

A84. Les processus opérationnels d'une entité sont les activités conçues pour :

- développer, acheter, produire, vendre et distribuer ses produits et services;
- assurer le respect des textes légaux et réglementaires;
- enregistrer l'information, dont l'information comptable et l'information financière à communiquer.

Les processus opérationnels aboutissent aux opérations qui sont enregistrées, traitées et communiquées par le système d'information. L'acquisition d'une compréhension des processus opérationnels, et donc de la manière dont les opérations sont générées, aide l'auditeur à comprendre, dans le contexte propre à l'entité, le système d'information pertinent pour l'information financière.

Considérations propres aux petites entités

A85. Dans les petites entités, les systèmes d'information et les processus opérationnels connexes pertinents pour l'information financière ont de bonnes chances d'être moins sophistiqués que dans les grandes entités, mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction joue un rôle actif n'ont peut-être pas besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, d'une comptabilité complexe ou de politiques écrites. L'acquisition d'une compréhension des systèmes et des processus peut en conséquence être plus facile dans les petites entités et se faire davantage par des demandes d'informations que par l'examen de documents. Cette compréhension reste néanmoins importante.

Communication (Réf. : par. 19)

A86. Il importe que la communication par l'entité des rôles et des responsabilités ainsi que des questions importantes concernant l'information financière permette de comprendre les rôles et responsabilités respectifs des différents intervenants dans le processus de contrôle interne sur l'information financière. La communication englobe notamment des aspects tels que le niveau de compréhension, par les membres du personnel, de la manière dont leur rôle dans le système d'information financière est lié au travail d'autres personnes, ainsi que les moyens dont ils disposent pour signaler les écarts à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. La communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'information financière. Le maintien de voies de communication ouvertes contribue à ce que les écarts soient signalés et fassent l'objet de mesures correctives.

Considérations propres aux petites entités

A87. La communication peut être moins structurée et plus simple dans une petite entité que dans une grande en raison d'un nombre plus réduit de niveaux hiérarchiques, ainsi que de la plus grande visibilité et disponibilité de la direction.

Composantes du contrôle interne — Activités de contrôle (Réf. : par. 20)

A88. Les activités de contrôle correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en œuvre. Les activités de contrôle, qu'elles concernent les systèmes informatiques ou les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont exécutées à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels. Parmi les exemples d'activités de contrôle particulières, il y a notamment celles qui ont trait :

- aux autorisations;
- aux évaluations des performances;
- au traitement de l'information;
- aux contrôles physiques;
- à la séparation des tâches.

- A89. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit sont :
- celles qu'il faut considérer comme telles, à savoir, selon les paragraphes 29 et 30 respectivement, les activités de contrôle liées à des risques importants et celles qui sont liées à des risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - celles qui sont considérées comme pertinentes selon le jugement de l'auditeur.
- A90. Le jugement que porte l'auditeur sur le caractère pertinent ou non d'une activité de contrôle pour l'audit est influencé par la possibilité qu'un risque qu'il a identifié puisse entraîner une anomalie significative et par son appréciation de l'opportunité de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer l'étendue des procédures de corroboration.
- A91. L'auditeur peut mettre l'accent sur l'identification et l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle qui portent sur les aspects où il considère que les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'être plus élevés. Lorsque plusieurs activités de contrôle permettent chacune d'atteindre le même objectif, il n'est pas nécessaire d'acquérir une compréhension de chacune d'elles.
- A92. L'auditeur s'appuie sur sa connaissance de l'existence ou de l'absence d'activités de contrôle, obtenue lors de l'acquisition de sa compréhension des autres composantes du contrôle interne, pour déterminer s'il lui faut consacrer plus d'attention à l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle.

Considérations propres aux petites entités

- A93. Les activités de contrôle reposent habituellement sur les mêmes concepts quelle que soit la taille de l'entité, mais le degré de formalité de leur mise en œuvre peut varier. En outre, il se peut que des petites entités jugent que certains types d'activités de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles effectués par la direction. Par exemple, la centralisation par la direction du pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut tenir lieu de contrôle étroit sur les principaux soldes de comptes et les opérations importantes, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité d'activités de contrôle plus détaillées.
- A94. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont généralement liées aux principaux cycles d'opérations tels que les produits, les achats et les charges de personnel.

Risques liés à l'informatique (Réf. : par. 21)

- A95. L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en place. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles sur les systèmes informatiques sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données traitées par ces systèmes, et qu'ils comprennent des contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications qui sont efficaces.
- A96. Les contrôles généraux informatiques sont des politiques et procédures qui couvrent de nombreuses applications et qui favorisent le fonctionnement efficace des contrôles des applications. Ils s'appliquent dans un environnement de

macro-informatique, de mini-informatique ou d'informatique individuelle. Les contrôles généraux informatiques qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données comprennent généralement des contrôles sur :

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

Ils sont généralement mis en place pour répondre aux risques dont il est question au paragraphe A56 ci-dessus.

- A97. Les contrôles des applications sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent généralement au niveau des processus opérationnels et qui portent sur les traitements d'opérations exécutés au moyen d'applications individuelles. Il peut s'agir de contrôles de prévention ou de détection, et ils sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. Ils sont donc liés aux procédures utilisées pour déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations ou d'autres données financières. Ils contribuent à assurer que les opérations ont eu lieu, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière exhaustive et exacte. À titre d'exemples : les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique avec suivi manuel des relevés des écarts ou correction au moment de la saisie des données.

Composantes du contrôle interne — Suivi des contrôles (Réf. : par. 22)

- A98. Le suivi des contrôles est un processus qui vise à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer l'efficacité des contrôles en temps opportun et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction fait le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles, ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes de gestion et de supervision.
- A99. Dans le cadre de ses activités de suivi, la direction utilise parfois des informations en provenance de tiers, telles que les plaintes des clients et les commentaires des autorités de réglementation qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer.

Considérations propres aux petites entités

- A100. Le suivi des contrôles se fait souvent par une participation étroite de la direction ou du propriétaire-dirigeant à l'exploitation. Cette participation permet souvent d'identifier les écarts importants par rapport aux attentes et les inexactitudes dans les données financières, et de prendre les mesures correctives qui s'imposent en matière de contrôle.

Rôles de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 23)

- A101. Il est probable que la fonction d'audit interne de l'entité sera pertinente pour l'audit si la nature des responsabilités et des activités de la fonction d'audit interne est liée à l'information financière de l'entité et que l'auditeur compte utiliser les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue. Si l'auditeur détermine qu'il est probable que la fonction d'audit interne sera pertinente pour l'audit, la norme ISA 610 s'applique.
- A102. Les objectifs de la fonction d'audit interne et, par conséquent, la nature de ses responsabilités et son statut au sein de l'organisation, varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. La fonction d'audit interne peut par exemple être chargée du suivi du contrôle interne, de la gestion des risques et de l'examen de la conformité aux textes légaux et réglementaires. Les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent par ailleurs être limitées, par exemple à l'évaluation de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités avec lesquelles sont réalisées les activités, et, par conséquent, ne pas être liées à l'information financière de l'entité.
- A103. Si la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne est liée à l'information financière de l'entité, la prise en compte par l'auditeur externe des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne peut comprendre un examen du plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période, le cas échéant, et un entretien au sujet de ce plan avec les auditeurs internes.

Sources d'informations (Réf. : par. 24)

- A104. Une bonne partie de l'information utilisée à des fins de suivi peut être générée par le système d'information de l'entité. Lorsque la direction suppose, sans fondement réel, que les données utilisées pour le suivi sont exactes, des erreurs possibles dans l'information pourraient amener la direction à tirer des conclusions incorrectes de ses activités de suivi. C'est pourquoi, dans le cadre de sa compréhension des activités de suivi de l'entité en tant que composante du contrôle interne, l'auditeur est tenu d'acquiescer une compréhension :
- des sources de l'information servant dans les activités de suivi de l'entité;
 - des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour estimer que cette information est suffisamment fiable pour répondre à l'objectif poursuivi.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : alinéa 25 a))

- A105. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à des assertions précises au niveau d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou

- d'une information à fournir dans les états financiers. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, par exemple en raison du contournement du contrôle interne par la direction. La prise en compte des risques au niveau des états financiers peut être particulièrement pertinente lorsque l'auditeur analyse le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- A106. Les risques au niveau des états financiers peuvent notamment découler d'un environnement de contrôle déficient (bien qu'ils puissent aussi être liés à d'autres facteurs, comme un ralentissement de la conjoncture économique). Par exemple, des déficiences telles qu'un manque de compétence de la direction sont susceptibles d'avoir une incidence généralisée sur les états financiers et peuvent nécessiter une réponse globale de la part de l'auditeur.
- A107. La compréhension du contrôle interne acquise par l'auditeur peut soulever des doutes sur la possibilité d'auditer les états financiers de l'entité. Par exemple :
- les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être graves au point de l'amener à conclure que le risque que les états financiers contiennent des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit;
 - les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'état et de la fiabilité de la comptabilité de l'entité peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.
- A108. La norme ISA 705¹² définit des exigences et fournit des indications sur la détermination des cas où l'auditeur se trouve amené à exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou, comme il peut être nécessaire dans certains cas, à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 25 b))

- A109. Il faut prendre en considération les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers, car cette prise en considération aide à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il est nécessaire de mettre en œuvre au niveau des assertions pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Lorsque l'auditeur procède à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, il peut conclure que les risques identifiés touchent de manière plus généralisée les états financiers dans leur ensemble et qu'ils sont susceptibles d'affecter de nombreuses assertions.

¹² Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

L'utilisation des assertions

- A110. En déclarant que les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable, la direction formule implicitement ou explicitement des assertions concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication des différents éléments des états financiers, ainsi que les informations connexes.
- A111. Les assertions auxquelles l'auditeur se réfère pour prendre en considération les différents types d'anomalies potentielles entrent dans les trois catégories qui suivent et peuvent revêtir les formes suivantes :
- a) les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements de la période auditée :
 - i) réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité,
 - ii) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été,
 - iii) exactitude : les montants et autres données qui se rapportent à ces opérations et événements ont été enregistrés de façon appropriée,
 - iv) séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période,
 - v) classement : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes;
 - b) les assertions concernant les soldes de comptes en fin de période :
 - i) existence : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres existent,
 - ii) droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs correspondent aux obligations de l'entité,
 - iii) exhaustivité : tous les actifs, tous les passifs et tous les éléments de capitaux propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été,
 - iv) évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont inscrits dans les états financiers pour les bons montants et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés;
 - c) les assertions concernant la présentation et les informations fournies :
 - i) réalité, et droits et obligations : les événements, opérations et autres éléments communiqués se sont produits et se rapportent à l'entité,
 - ii) exhaustivité : toutes les informations qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont bien été,
 - iii) classement et intelligibilité : les informations financières sont présentées et décrites de façon appropriée et les informations fournies sont communiquées clairement,
 - iv) exactitude et évaluation : les informations financières et autres sont données fidèlement et pour les bons montants.

A112. L'auditeur peut se référer à la description des assertions données ci-dessus, ou encore les exprimer différemment pourvu que tous les aspects susmentionnés soient couverts. Il peut ainsi choisir de combiner les assertions concernant les opérations et les événements avec celles concernant les soldes de comptes.

Considérations propres aux entités du secteur public

A113. Dans le cadre de ses assertions sur les états financiers, en sus des assertions indiquées au paragraphe A111, la direction d'une entité du secteur public peut souvent déclarer que les opérations et événements ont été réalisés conformément aux textes légaux ou réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. De telles assertions peuvent entrer dans le champ de l'audit des états financiers.

Processus d'identification des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 26 a))

A114. Les informations réunies lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants obtenus lors de l'évaluation de la conception des contrôles et de la vérification de leur mise en place, sont utilisées comme éléments probants à l'appui de l'évaluation des risques. L'évaluation des risques détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre.

A115. L'Annexe 2 fournit des exemples de circonstances et d'événements pouvant indiquer la présence de risques d'anomalies significatives.

Liens entre les contrôles et les assertions (Réf. : alinéa 26 c))

A116. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau d'assertions particulières. Il est généralement utile d'acquérir une compréhension des contrôles et d'établir des liens entre ceux-ci et les assertions dans le contexte des processus et des systèmes dans lequel ils s'inscrivent, car il arrive souvent qu'une activité de contrôle donnée ne permette pas à elle seule de répondre à un risque. Souvent, plusieurs activités de contrôle, associées à d'autres composantes du contrôle interne, sont nécessaires pour répondre à un risque.

A117. En revanche, certaines activités de contrôle peuvent avoir une incidence précise sur une assertion particulière qu'implique une catégorie d'opérations ou un solde de compte spécifique. Par exemple, les activités de contrôle qu'une entité a mises en place afin de s'assurer que son personnel compte et enregistre correctement les stocks lors de l'inventaire physique annuel sont directement liées aux assertions relatives à l'existence et à l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A118. Les contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus le lien est indirect, plus le contrôle risque d'être inefficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies relatives à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes du sommaire des ventes pour des magasins précis par région n'est en général lié qu'indirectement à l'assertion relative à l'exhaustivité des produits. En conséquence, il se peut que cet examen soit moins efficace pour réduire le risque associé à cette assertion que des contrôles liés plus directement à

l'assertion, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Risques importants

Identification des risques importants (Réf. : par. 28)

A119. Les risques importants sont souvent associés à des opérations importantes non courantes et à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement. Les opérations non courantes sont des opérations qui, en raison de leur taille ou de leur nature, sont inhabituelles et donc peu fréquentes. Les questions nécessitant l'exercice du jugement peuvent comprendre la détermination d'estimations comptables comportant une grande part d'incertitude de mesure. Les opérations simples et courantes qui font l'objet de traitements systématiques sont moins susceptibles de donner lieu à des risques importants.

A120. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés dans le cas des opérations importantes non courantes du fait, par exemple :

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

A121. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés dans le cas des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement et exigeant des estimations comptables, notamment pour les raisons suivantes :

- les principes comptables applicables aux estimations comptables ou à la comptabilisation des produits peuvent faire l'objet d'interprétations différentes;
- le jugement exercé peut être subjectif, complexe ou reposer sur des hypothèses quant à l'incidence d'événements futurs, par exemple dans le cas des jugements en matière de juste valeur.

A122. La norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important en ce qui concerne les procédures d'audit complémentaires¹³.

Risques importants et risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

A123. La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹⁴.

¹³ Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

¹⁴ Norme ISA 240, paragraphes 25 à 27.

Compréhension des contrôles liés aux risques importants (Réf. : par. 29)

A124. Bien que les risques associés à des opérations importantes non courantes ou à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement soient souvent moins susceptibles de faire l'objet de contrôles de routine, il est possible que la direction ait pris d'autres mesures pour faire face à ces risques. En conséquence, pour déterminer si l'entité a conçu et mis en place des contrôles à l'égard des risques importants associés à de telles opérations ou questions de jugement importantes, l'auditeur se demande notamment si, et comment, la direction répond aux risques. Voici certaines des réponses possibles :

- activités de contrôle telles qu'un examen des hypothèses par la haute direction ou des experts;
- recours à des processus documentés pour établir des estimations;
- procédure d'approbation par les responsables de la gouvernance.

A125. Par exemple, dans le cas d'un événement isolé, tel que la réception d'une assignation devant le tribunal pour un procès important, l'appréciation de la réponse de l'entité peut notamment consister à déterminer si l'affaire a été soumise à des experts compétents (comme les conseillers juridiques internes ou des avocats externes), si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A126. Il se peut que, dans certains cas, la direction n'ait pas répondu adéquatement à des risques importants d'anomalies significatives par la mise en place de contrôles relatifs à ces risques. Le défaut de mise en place de ces contrôles par la direction est l'indice d'une déficience importante du contrôle interne¹⁵.

Risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 30)

A127. Il arrive que des risques d'anomalies significatives soient directement associés à l'enregistrement de catégories d'opérations courantes ou de soldes de comptes et à l'établissement d'états financiers fiables. Ces risques peuvent comprendre les risques de traitement inexact ou incomplet de catégories d'opérations courantes et importantes telles que celles concernant les produits, les achats, les encaissements et les décaissements.

A128. Lorsque de telles opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, il peut s'avérer impossible de mettre en œuvre uniquement des procédures de corroboration à l'égard du risque. Par exemple, l'auditeur peut juger qu'il en est ainsi lorsqu'une partie importante des informations de l'entité sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme électronique seulement, comme dans un système intégré. Dans un tel cas :

¹⁵ Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», paragraphe A7.

- il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique, et leur caractère suffisant et approprié dépend habituellement de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité;
- le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela ne soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.

A129. Les conséquences de l'identification d'un tel risque sur les procédures d'audit complémentaires sont décrites dans la norme ISA 330¹⁶.

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

A130. Pendant l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de certaines informations qui diffèrent sensiblement des informations ayant servi à son évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation initiale des risques peut avoir été fondée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnaient efficacement. En effectuant des tests de ces contrôles, l'auditeur peut obtenir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours de l'audit. De même, lors de la mise en œuvre de procédures de corroboration, l'auditeur peut détecter des anomalies dont les montants ou la fréquence ne sont pas compatibles avec son évaluation des risques. Il se peut alors que l'évaluation initiale des risques ne reflète pas adéquatement la situation réelle de l'entité et que les procédures d'audit complémentaires prévues ne soient pas efficaces pour détecter les anomalies significatives. Voir la norme ISA 330 pour de plus amples indications.

Documentation (Réf. : par. 32)

A131. La façon dont l'auditeur consigne dans son dossier les informations exigées au paragraphe 32 relève de son jugement professionnel. Par exemple, dans le cas des audits de petites entités, la documentation peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur sur la stratégie générale d'audit et le plan d'audit¹⁷. De même, par exemple, les résultats de l'évaluation des risques peuvent être consignés séparément ou être intégrés à la documentation de l'auditeur sur les procédures d'audit complémentaires¹⁸. 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 auprès de l'entité ainsi que des méthodes et des techniques employées au cours de l'audit.

A132. Dans le cas des entités dont les activités et les processus pertinents pour l'information financière ne sont pas compliqués, la documentation peut être simple et relativement succincte. Il n'est pas nécessaire de consigner en dossier tous les aspects de la compréhension de l'entité acquise par l'auditeur et des questions qui s'y rattachent. Les éléments clés de cette compréhension consignés par l'auditeur

¹⁶ Norme ISA 330, paragraphe 8.

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

¹⁸ Norme ISA 330, paragraphe 28.

- dans ses dossiers sont ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives.
- A133. L'étendue de la documentation peut également refléter l'expérience et les compétences des membres de l'équipe de mission. Sous réserve que les exigences de la norme ISA 230 soient respectées dans tous les cas, un audit entrepris par une équipe composée de personnes moins expérimentées peut nécessiter une documentation plus détaillée que dans le cas d'une équipe comprenant des personnes expérimentées, afin de faciliter l'acquisition d'une compréhension appropriée de l'entité.
- A134. Dans le cas de missions récurrentes, certains éléments de la documentation d'audits antérieurs peuvent être réutilisés, après mise à jour au besoin pour refléter les changements survenus dans les activités ou les processus de l'entité.

Annexe 1

(Réf. : alinéa 4 c), paragraphes 14 à 24 et A69 à A104)

Composantes du contrôle interne

1. La présente annexe donne de plus amples précisions sur les composantes du contrôle interne, décrites à l'alinéa 4 c) et aux paragraphes 14 à 24 et A69 à A104, dans le contexte d'un audit d'états financiers.

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :
 - a) *transmission et respect de valeurs d'éthique et d'intégrité* — l'efficacité des contrôles est tributaire 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 sont fonction des normes d'éthique et de comportement de l'entité, ainsi que de la manière dont ces normes sont communiquées et dont on les fait respecter en pratique. Le respect de ces normes dépend notamment des actions menées par la direction pour éliminer ou limiter les motivations ou les tentations pouvant amener le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. La transmission des valeurs de l'entité en matière d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication de normes de comportement au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de bonne conduite et par l'exemple;
 - b) *importance attachée à la compétence* — la compétence s'entend des connaissances et des aptitudes nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'occupe une personne;
 - c) *participation des responsables de la gouvernance* — les responsables de la gouvernance influent considérablement sur l'attention que porte l'entité au contrôle. L'importance des responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance est reconnue dans des codes de pratique, dans des textes légaux et réglementaires ou dans des recommandations élaborées à leur intention. Ces responsabilités s'étendent à la surveillance de la conception et de l'efficacité du

- fonctionnement des procédures d'alerte éthique, ainsi que du processus d'examen de l'efficacité du contrôle interne de l'entité;
- d) *philosophie et style de gestion de la direction* — la philosophie et le style de gestion de la direction recouvrent un grand nombre d'aspects. Par exemple, l'attitude et les décisions de la direction à l'égard de l'information financière peuvent se manifester par un choix prudent ou audacieux entre plusieurs options comptables possibles ou par le niveau d'attention et de prudence avec lequel les estimations comptables sont établies;
 - e) *structure organisationnelle* — l'établissement d'une structure organisationnelle pertinente passe par la prise en considération des postes clés en matière de pouvoirs et de responsabilités et des voies hiérarchiques appropriées. Le caractère adapté de la structure organisationnelle dépend en partie de la taille de l'entité et de la nature de ses activités;
 - f) *délégation de pouvoirs et de responsabilités* — la délégation de pouvoirs et de responsabilités peut impliquer la mise en œuvre de politiques concernant les pratiques commerciales appropriées, les connaissances et l'expérience exigées du personnel clé et les ressources fournies pour l'exercice des fonctions attribuées. Elle peut aussi impliquer des politiques et des communications visant à assurer que tous les membres du personnel comprennent les objectifs de l'entité, sont conscients de la manière dont leurs actions individuelles s'intègrent les unes aux autres et contribuent à la réalisation de ces objectifs, et savent de quoi et devant qui ils sont responsables;
 - g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines* — les politiques et pratiques en matière de ressources humaines font souvent ressortir des points importants en ce qui concerne l'attention portée au contrôle par l'entité. Ainsi, l'application de normes pour le recrutement des personnes les plus compétentes — qui mettent l'accent sur la formation, l'expérience professionnelle, les réalisations antérieures et la preuve d'un comportement intègre et éthique — témoigne du souci de l'entité de s'attacher un personnel compétent et fiable. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités susceptibles d'être assumés et prévoient la tenue d'activités de formation structurées illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Les promotions reposant sur des évaluations périodiques de la performance montrent que l'entité est déterminée à favoriser l'avancement du personnel compétent en lui confiant des niveaux de responsabilité supérieurs.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

3. Aux fins de l'information financière, le processus d'évaluation des risques par l'entité englobe, d'une part, la manière dont la direction identifie les risques d'entreprise pertinents par rapport à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, estime l'importance de ces risques, évalue leur probabilité de réalisation, et décide des mesures à prendre pour y répondre et les gérer et, d'autre part, les résultats qui en découlent. Par exemple, le processus d'évaluation des risques par l'entité peut

renseigner sur la façon dont l'entité fait face à l'éventualité que des opérations ne soient pas enregistrées, ou sur la façon dont elle identifie et analyse les estimations importantes figurant dans les états financiers.

4. Les risques pertinents susceptibles d'affecter la fiabilité de l'information financière comprennent des événements externes et internes, des opérations ou des circonstances qui peuvent se produire et compromettre la capacité de l'entité de générer, enregistrer, traiter et communiquer des données financières concordant avec les assertions de la direction que comportent les états financiers. La direction peut entreprendre des plans, des programmes ou des actions afin de répondre à des risques spécifiques ou elle peut décider d'assumer un risque pour des raisons de coûts ou pour d'autres considérations. Les risques peuvent naître ou évoluer en raison de circonstances telles que les suivantes :

- *changements dans l'environnement opérationnel* — des changements dans le cadre réglementaire ou dans l'environnement opérationnel peuvent se traduire par de nouvelles pressions concurrentielles et donner lieu à des risques considérablement différents;
- *changement de personnel* — le nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du contrôle interne;
- *systèmes d'information nouveaux ou mis à niveau* — l'apport de modifications importantes et fréquentes aux systèmes d'information peut modifier les risques liés au contrôle interne;
- *croissance rapide* — une expansion importante et rapide des activités peut mettre les contrôles à rude épreuve et accroître leur risque de défaillance;
- *nouvelles technologies* l'intégration de nouvelles technologies dans les processus de production ou les systèmes d'information peut modifier les risques liés au contrôle interne;
- *nouveaux modèles opérationnels, nouveaux produits ou nouvelles activités* — la pénétration de secteurs ou la conclusion d'opérations dont l'entité a une expérience limitée peut faire naître de nouveaux risques liés au contrôle interne;
- *restructuration de l'entreprise* — les restructurations peuvent s'accompagner de compressions de personnel et de changements dans la supervision et la séparation des tâches qui sont susceptibles de modifier les risques liés au contrôle interne;
- *expansion à l'étranger* — l'expansion ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent exceptionnels qui peuvent affecter le contrôle interne, par exemple des risques additionnels ou différents associés aux opérations en devises;
- *nouvelles règles comptables* — l'adoption de nouveaux principes comptables ou l'évolution des principes comptables existants peut modifier les risques associés à l'établissement des états financiers.

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

5. Un système d'information est constitué d'une infrastructure (composantes matérielles), de logiciels, de personnes, de procédures et de données. De nombreux systèmes d'information font largement appel aux technologies de l'information.
6. Le système d'information pertinent par rapport aux objectifs de l'information financière, qui comprend le système d'information financière, englobe des méthodes et des supports d'enregistrement qui permettent :
 - d'identifier et d'enregistrer toutes les opérations valides;
 - de décrire en temps opportun les opérations avec suffisamment de détails pour qu'elles puissent être classées adéquatement pour les besoins de l'information financière;
 - de mesurer la valeur des opérations de manière à pouvoir traduire leur véritable valeur monétaire dans les états financiers;
 - de déterminer le moment où les opérations ont eu lieu de façon à pouvoir les comptabiliser dans la bonne période comptable;
 - de présenter correctement les opérations et les informations y afférentes dans les états financiers.
7. La qualité de l'information générée par le système se répercute sur la capacité de la direction de prendre des décisions appropriées concernant la gestion et le contrôle des activités de l'entité et de préparer des rapports financiers fiables.
8. La communication, qui implique notamment de faire comprendre les rôles et les responsabilités de chacun en ce qui concerne le contrôle interne sur l'information financière peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels de comptabilité et d'information financière, et de mémorandums de la direction. La communication peut aussi se faire électroniquement ou verbalement, et passer par l'exemplarité des actions de la direction.

Activités de contrôle

9. En général, les activités de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit se présentent sous la forme de politiques et de procédures portant sur les éléments suivants :
 - *évaluations des performances* — ces activités de contrôle comprennent les évaluations et les analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux performances des périodes antérieures. Elles consistent également à établir des relations entre différents ensembles de données (opérationnelles ou financières), à analyser ces relations et à mettre en œuvre des mesures d'investigation et des mesures correctives, à comparer des données d'origine interne avec des informations d'origine externe et à évaluer les performances par fonction et par activité;
 - *traitement de l'information* — les deux grands groupes d'activités de contrôle sur les systèmes d'information sont les contrôles des applications, qui portent

sur les traitements effectués au moyen d'applications individuelles, et les contrôles généraux informatiques, qui sont des politiques et procédures qui concernent de nombreuses applications et favorisent l'efficacité des contrôles des applications en contribuant à assurer le bon fonctionnement continu des systèmes d'information. Voici des exemples de contrôles des applications : vérification de l'exactitude arithmétique des enregistrements, mise à jour et revue des comptes et des balances, contrôles automatisés tels que les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique et le suivi manuel des relevés des écarts. Voici des exemples de contrôles généraux informatiques : contrôles sur les modifications des programmes, contrôles d'accès aux programmes et aux données, contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application prêts à l'emploi, contrôles sur les logiciels de base qui limitent l'accès aux utilitaires pouvant servir à modifier les données ou documents financiers sans laisser de piste d'audit ou qui surveillent leur utilisation;

- *contrôles physiques* — ces contrôles englobent :
 - o la sécurité physique des actifs, notamment le recours à des mesures de sauvegarde adéquates telles que des installations à accès contrôlé pour protéger les actifs et les documents comptables,
 - o le contrôle de l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données,
 - o des comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les montants figurant dans les états de contrôle (par exemple, comparaison des résultats du comptage de la caisse, des titres de placement et des stocks avec les livres comptables).

La mesure dans laquelle les contrôles physiques visant à prévenir les vols d'actifs sont pertinents pour l'établissement d'états financiers fiables, et donc pour l'audit, dépend des circonstances, notamment de l'importance du risque de détournement associé aux actifs;

- *séparation des tâches* — l'attribution à des personnes différentes des responsabilités relatives à l'autorisation des opérations, à l'enregistrement des opérations et à la garde des actifs vise à réduire les possibilités qu'une même personne puisse commettre et dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de ses fonctions.

10. Certaines activités de contrôle peuvent dépendre de l'existence d'une politique appropriée de prise de décision à l'échelon supérieur, établie par la direction ou les responsables de la gouvernance. Ainsi, certaines autorisations peuvent être déléguées dans le cadre de lignes directrices définies, par exemple des critères d'investissement établis par les responsables de la gouvernance; par contre, les opérations inhabituelles telles que les acquisitions et les désinvestissements importants peuvent nécessiter l'approbation spécifique d'un niveau hiérarchique supérieur, et même, dans certains cas, l'approbation des actionnaires.

Suivi des contrôles

11. Une des responsabilités importantes de la direction est de mettre en place et de maintenir un contrôle interne permanent. Le suivi des contrôles par la direction consiste notamment à déterminer s'ils fonctionnent comme prévu et s'ils sont modifiés selon les besoins pour répondre à de nouvelles conditions. Le suivi des contrôles peut comporter des activités telles que l'examen par la direction des rapprochements bancaires pour s'assurer qu'ils sont établis en temps opportun, l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial de la politique de l'entité concernant les termes et conditions des contrats de vente, et le suivi par le service juridique du respect de la politique de l'entité en matière d'éthique ou de pratiques commerciales. Le suivi des contrôles a aussi pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement au fil du temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des rapprochements bancaires ne font pas l'objet de suivi, il est probable que le personnel cessera de les préparer.
12. Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent participer au suivi des contrôles de l'entité en procédant à leurs propres évaluations. En général, ils fournissent régulièrement des informations sur le fonctionnement du contrôle interne, et portent une attention considérable à l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne. Ils communiquent des informations sur les points forts et les déficiences du contrôle interne et formulent des recommandations en vue de l'amélioration du contrôle interne.
13. Les activités de suivi peuvent comprendre l'utilisation d'informations communiquées par des tiers, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des aspects à améliorer. Les clients corroborent implicitement les données de facturation en réglant leurs factures ou en les contestant. Par ailleurs, les autorités de réglementation peuvent communiquer avec l'entité au sujet de questions qui influent sur le fonctionnement du contrôle interne, par exemple les communications concernant les examens effectués par les organismes de réglementation du secteur bancaire. La direction peut aussi, dans le cadre de ses activités de suivi, tenir compte des communications des auditeurs externes au sujet du contrôle interne.

Annexe 2

(Réf. : par. A33 et A115)

Circonstances et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives

La présente annexe donne des exemples de circonstances et d'événements qui pourraient indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives. Les exemples suivants couvrent un large éventail de circonstances et d'événements, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive :

- activités dans des régions économiquement instables (par exemple, pays dont la monnaie a subi une dévaluation importante ou dont l'économie est fortement inflationniste);
- activités exposées à des marchés volatils (par exemple, marchés à terme);
- activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et très complexe;
- problèmes de continuité de l'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants;
- contraction du capital et du crédit;
- changements dans le secteur d'activité de l'entité;
- changements dans la chaîne d'approvisionnement;
- développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou orientation vers de nouvelles branches d'activité;
- expansion vers de nouveaux lieux d'implantation;
- changements au sein de l'entité tels que d'importantes acquisitions ou restructurations ou d'autres événements inhabituels;
- vente probable d'entités ou de branches d'activité;
- existence d'alliances et de coentreprises complexes;
- recours à des opérations de financement hors bilan, à des entités ad hoc ou à d'autres mécanismes complexes de financement;
- opérations importantes avec des parties liées;
- manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en information financière;
- changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants;
- déficiences du contrôle interne, notamment celles que la direction n'a pas cherché à résoudre;
- manque de cohérence entre la stratégie informatique de l'entité et ses stratégies opérationnelles;
- changements dans l'environnement informatique;
- installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière;
- enquêtes sur les activités ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de réglementation ou des organismes publics;
- anomalies et erreurs dans le passé ou volume important d'ajustements en fin de période;
- volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, notamment des opérations intra-groupe et des opérations générant d'importants montants de produits en fin de période;

- opérations enregistrées en fonction des intentions de la direction (par exemple, refinancement de la dette, actifs destinés à la vente et classement des titres négociables);
- application de nouvelles règles comptables;
- évaluations comptables faisant appel à des processus complexes;
- événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude de mesure, y compris les estimations comptables;
- procès en cours et passifs éventuels (par exemple, garanties après-vente, cautionnements financiers et coûts de dépollution).