
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 330**

Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

This International Standard on Auditing (ISA) 330, “The Auditor’s responses to Assessed Risks”, 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) 330, «Réponses de l’auditeur à l’évaluation des risques», 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) 330, “The Auditor’s responses to Assessed Risks” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 330, «Réponses de l’auditeur à l’évaluation des risques» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 330, “The Auditor’s responses to Assessed Risks.” Numéro ISBN : 978-1-60815-006-9.

Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

(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	
Réponses globales	5
Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions	6-23
Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies	24
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	25-27
Documentation	28-30
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Réponses globales	A1-A3
Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions	A4-A58
Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies	A59
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	A60-A62
Documentation	A63

La Norme internationale d'audit (ISA) 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», 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 de concevoir et de mettre en œuvre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a effectuée conformément à la norme ISA 315¹ dans le cadre d'un audit d'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 de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces risques.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «procédure de corroboration», une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent :
 - i) des tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information fournie),
 - ii) des procédures analytiques de corroboration;
 - b) «test des contrôles», une procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.

Exigences

Réponses globales

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Réf. : par. A1 à A3)

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A4 à A8)
7. Pour concevoir les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'auditeur doit :

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

- a) tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information fournie, y compris :
 - i) la probabilité d'anomalies significatives compte tenu des caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information fournie (c'est-à-dire le risque inhérent),
 - ii) la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des contrôles pertinents (c'est-à-dire le risque lié au contrôle), leur prise en compte exigeant l'obtention par l'auditeur d'éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (lorsqu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration); (Réf. : par. A9 à A18)
- b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. (Réf. : par. A19)

Test des contrôles

- 8. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration);
 - b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A20 à A24)
- 9. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles. (Réf. : par. A25)

Nature et étendue des tests des contrôles

- 10. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit :
 - a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et notamment :
 - i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée,
 - ii) s'ils ont été appliqués systématiquement,
 - iii) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués; (Réf. : par. A26 à A29)
 - b) déterminer si les contrôles à tester sont tributaires d'autres contrôles (contrôles indirects) et, dans l'affirmative, s'il est nécessaire de réunir des éléments

probants attestant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles indirects.
(Réf. : par. A30 et A31)

Calendrier des tests des contrôles

11. L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le moment précis ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des dispositions des paragraphes 12 et 15 ci-dessous, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Réf. : par. A32)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire

12. Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire, il doit :
- a) obtenir des éléments probants concernant tout changement important survenu dans ces contrôles après la période intermédiaire;
 - b) déterminer les éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice. (Réf. : par. A33 et A34)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants :
- a) l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, notamment l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité;
 - b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé;
 - c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques;
 - d) l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application du contrôle;
 - e) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé;
 - f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré. (Réf. : par. A35)
14. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles, il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non dans ces contrôles depuis l'audit précédent. Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations

physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et :

- a) lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours; (Réf. : par. A36)
- b) lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles. (Réf. : par. A37 à A39)

Contrôles relatifs à des risques importants

15. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles liés à un risque qu'il a jugé important, il doit tester ces contrôles dans la période sur laquelle porte sa mission.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, il doit apprécier si les anomalies que les procédures de corroboration ont permis de détecter indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement. Le fait que les procédures de corroboration n'aient permis de détecter aucune anomalie ne constitue toutefois pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles liés à l'assertion testée. (Réf. : par. A40)
17. Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont détectés, il doit procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et il doit déterminer : (Réf. : par. A41)
 - a) si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles;
 - b) si des tests additionnels des contrôles sont nécessaires;
 - c) si les risques potentiels d'anomalies exigent la mise en œuvre de procédures de corroboration.

Procédures de corroboration

18. Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs. (Réf. : par. A42 à A47)
19. L'auditeur doit se demander s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe en tant que procédures de corroboration. (Réf. : par. A48 à A51)

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers

20. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de finalisation des états financiers :
- a) vérification de la concordance ou rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents;
 - b) examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers. (Réf. : par. A52)

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants

21. Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important, il doit mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. (Réf. : par. A53)

Calendrier des procédures de corroboration

22. Si des procédures de corroboration sont réalisées à une date intermédiaire, l'auditeur doit, pour couvrir le restant de la période, mettre en œuvre :
- a) soit des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles,
 - b) soit uniquement des procédures de corroboration complémentaires, s'il juge que cela suffit,
- afin d'avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler que les conclusions de l'audit à la date intermédiaire sont toujours valables à la fin de la période. (Réf. : par. A54 à A57)
23. Lorsque l'auditeur détecte à une date intermédiaire des anomalies qu'il n'avait pas anticipées dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier son évaluation du risque concerné ainsi que la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de la période. (Réf. : par. A58)

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies

24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est conforme au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A59)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

25. En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. (Réf. : par. A60 et A61)
26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Pour se former une opinion, il doit tenir compte de tous les

éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A62)

27. Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur une assertion importante contenue dans les états financiers, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants complémentaires. S'il n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit² :
- a) les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre;
 - b) le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions;
 - c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement. (Réf. : par. A63)
29. Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent.
30. La documentation de l'auditeur doit démontrer que les états financiers concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Réponses globales (Réf. : par. 5)

- A1. Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'auditeur peut notamment :
- insister auprès de l'équipe d'audit sur la nécessité de garder un esprit critique;
 - affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore faire appel à des experts;
 - renforcer la supervision;
 - introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre;
 - modifier globalement la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit, notamment en mettant en œuvre des procédures de corroboration à la

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

fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants.

- A2. La compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse; par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, l'auditeur peut :
- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire;
 - chercher à obtenir plus d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures de corroboration;
 - augmenter le nombre d'établissements à inclure dans le champ de l'audit.
- A3. Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur, qui peut par exemple privilégier les procédures de corroboration (stratégie de corroboration) ou une combinaison de tests des contrôles et de procédures de corroboration (stratégie mixte).

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Réf. : par. 6)

- A4. L'évaluation que fait l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui fournit une base pour définir la stratégie appropriée à adopter pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut déterminer :
- a) que seuls des tests des contrôles peuvent constituer une réponse efficace à son évaluation du risque d'anomalies significatives pour une assertion donnée;
 - b) que la mise en œuvre de procédures de corroboration seulement est appropriée pour des assertions données et, de ce fait, ne pas tenir compte de l'efficacité des contrôles dans son évaluation du risque concerné. Cela peut être le cas lorsque, du fait que les procédures d'évaluation des risques qu'il a mises en œuvre ne lui ont permis d'identifier aucun contrôle efficace pertinent pour cette assertion, ou du fait qu'il serait inefficace de tester les contrôles, l'auditeur n'a pas l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à réaliser;
 - c) qu'une stratégie mixte associant tests des contrôles et procédures de corroboration constitue une stratégie efficace.

Néanmoins, ainsi que l'exige le paragraphe 18, indépendamment de la stratégie retenue, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de corroboration pour

- chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs.
- A5. La nature d'une procédure d'audit a trait à son objectif (tests des contrôles ou procédures de corroboration) et à son type (inspection, observation physique, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est de la plus haute importance dans l'élaboration d'une réponse à l'évaluation des risques.
- A6. Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en œuvre, ou à la période ou à la date à laquelle se rapportent les éléments probants.
- A7. L'étendue d'une procédure d'audit a trait à l'aspect quantitatif, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations physiques concernant une activité de contrôle.
- A8. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions permet d'établir un lien clair entre les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques.

Réponse à l'évaluation des risques au niveau des assertions (Réf. : alinéa 7 a)

Nature

- A9. L'évaluation des risques faite par l'auditeur peut influencer tant sur les types de procédures d'audit à mettre en œuvre que sur leur association. Par exemple, lorsqu'il évalue le risque à un niveau élevé, l'auditeur peut se faire confirmer l'exhaustivité des clauses d'un contrat par l'autre partie au contrat, en plus d'inspecter lui-même le document. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent convenir davantage à certaines assertions qu'à d'autres. Ainsi, dans le cas des produits, des tests des contrôles peuvent représenter la réponse la plus adaptée à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur l'exhaustivité, tandis que des procédures de corroboration peuvent être la meilleure réponse à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur la réalité.
- A10. Les raisons qui ont conduit l'auditeur à évaluer un risque comme il l'a fait sont pertinentes pour la détermination de la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un niveau de risque est considéré comme faible en raison des caractéristiques particulières d'une catégorie donnée d'opérations, indépendamment des contrôles les concernant, l'auditeur peut décider que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration est suffisante pour l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. En revanche, si le niveau de risque est considéré comme faible en raison de certains contrôles internes, et que l'auditeur a l'intention de concevoir des procédures de corroboration sur la base de cette évaluation, il exécute alors des tests de ces contrôles, comme l'exige l'alinéa 8 a). Ce peut être le cas, par exemple, pour une catégorie d'opérations dotées de caractéristiques raisonnablement homogènes, dénuées de complexité et qui sont systématiquement traitées et contrôlées par le système informatique de l'entité.

Calendrier

- A11. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles ou des procédures de corroboration à une date intermédiaire ou à la fin de la période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, mettre en œuvre des procédures d'audit dans des établissements sélectionnés sans annonce préalable). De telles décisions sont particulièrement pertinentes lors de la prise en considération des réponses aux risques de fraude. Ainsi, lorsque des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations ont été identifiés, il peut arriver que l'auditeur conclue que des procédures destinées à étendre jusqu'à la fin de la période les conclusions de ses travaux réalisés à une date intermédiaire ne seraient pas efficaces.
- A12. Inversement, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier les problèmes importants à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à mettre au point une stratégie d'audit efficace en réponse à ces problèmes.
- A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit ne sauraient être mises en œuvre avant la date de clôture, par exemple :
- la vérification de la concordance des états financiers avec les documents comptables;
 - le contrôle des ajustements effectués lors de la préparation des états financiers;
 - les procédures répondant au risque que, à la fin de la période, l'entité ait pu conclure des contrats de vente irréguliers ou que des opérations non finalisées aient été comptabilisées.
- A14. Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en œuvre des procédures d'audit, il tient également compte des facteurs suivants :
- l'environnement de contrôle;
 - le moment où les informations pertinentes sont disponibles (par exemple, certains fichiers informatiques peuvent être ultérieurement écrasés ou l'observation physique de certaines procédures peut n'être possible qu'à des moments particuliers);
 - la nature du risque (par exemple, s'il y a un risque de surévaluation des produits pour satisfaire aux attentes concernant les bénéficiaires, par la création ultérieure de faux contrats de vente, l'auditeur souhaitera peut-être examiner les contrats en cours à la fin de la période);
 - la période ou la date à laquelle se rapportent les éléments probants.

Étendue

- A15. Pour juger de l'étendue à donner à une procédure d'audit, l'auditeur tient compte du seuil de signification, de son évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir. Lorsque plusieurs procédures sont exécutées en association en vue d'un seul objectif, l'auditeur s'interroge séparément sur l'étendue de chaque procédure. En général, l'étendue des procédures d'audit sera d'autant plus grande que le risque d'anomalies significatives est élevé. Par exemple, pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être approprié d'augmenter la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration à un niveau de détail plus poussé. Cela dit, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit est pertinente par rapport au risque considéré.
- A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre des tests de plus grande ampleur des opérations automatisées et des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des tests, par exemple en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner des échantillons d'opérations dans des fichiers électroniques clés, trier des opérations dotées de certaines caractéristiques particulières ou tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A17. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires peut être influencée par le mandat d'audit et par l'existence éventuelle d'exigences particulières applicables à la mission.

Considérations propres aux petites entités

- A18. Dans le cas des très petites entités, il peut arriver que les activités de contrôle identifiables par l'auditeur soient rares ou que la mesure dans laquelle leur existence ou leur fonctionnement ont été documentés par l'entité soit limitée. En pareille situation, il se peut qu'il soit plus efficace pour l'auditeur de privilégier les procédures de corroboration dans le choix de ses procédures d'audit complémentaires. Dans de rares cas, par ailleurs, l'absence d'activités ou d'autres éléments de contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Risque élevé (Réf. : alinéa 7 b))

- A19. Lorsque, par suite de son évaluation, l'auditeur considère que le risque est élevé et qu'il cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents et plus fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes.

Test des contrôles

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles (Réf. : par. 8)

- A20. Seuls sont soumis à des tests les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative concernant une assertion. Lorsque des contrôles substantiellement différents ont été appliqués à divers moments de la période auditée, chacun de ces contrôles est pris en considération séparément.
- A21. Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et comprendre et évaluer leur conception et leur mise en place, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures sont appliqués dans les deux cas. L'auditeur peut donc juger efficient de procéder simultanément au test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi qu'à l'évaluation de leur conception et à la vérification de leur mise en place.
- A22. En outre, il peut arriver que, sans avoir été expressément conçues pour tester les contrôles, certaines procédures d'évaluation des risques fournissent des éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement et, partant, servent de tests des contrôles. Par exemple, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut avoir :
- demandé à la direction des informations sur l'utilisation qu'elle fait des budgets;
 - observé le processus suivi par la direction pour comparer les charges mensuelles budgétées et les charges réelles;
 - examiné les rapports d'analyse des écarts entre les montants budgétés et les montants réels.

Non seulement ces procédures renseignent l'auditeur sur la conception des politiques budgétaires de l'entité et sur la réalité de leur application, mais elles peuvent aussi lui fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires de l'entité pour ce qui concerne la prévention ou la détection des anomalies significatives dans le classement des charges.

- A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test des contrôles à mettre en œuvre conjointement avec un test de détail portant sur la même opération. Bien que le test des contrôles n'ait pas le même objectif que le test de détail, la simultanéité d'exécution est possible, et l'on peut alors parler de test à double objectif. Par exemple, l'auditeur peut concevoir un test et en évaluer les résultats dans le cadre de l'examen d'une facture pour, d'une part, déterminer si elle a été approuvée et, d'autre part, obtenir un élément probant corroborant une opération. Pour concevoir un test à double objectif comme pour en évaluer les résultats, l'auditeur considère chaque objectif séparément.

A24. Dans certaines situations, l'auditeur peut conclure à l'impossibilité de concevoir des procédures de corroboration qui soient assez efficaces pour fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions³. Ce peut être le cas lorsqu'une entité dont le fonctionnement est informatisé ne produit ou ne conserve aucune documentation sur ses opérations, si ce n'est dans le système informatique. En pareil cas, l'alinéa 8 b) exige que l'auditeur soumette les contrôles concernés à des tests.

Éléments probants et intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 9)

A25. L'auditeur peut chercher à obtenir un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque sa stratégie consiste principalement à mettre en œuvre des tests des contrôles, surtout si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés n'est pas possible ou faisable en pratique au moyen de procédures de corroboration seulement.

Nature et étendue des tests des contrôles

Autres procédures d'audit associées aux demandes d'informations (Réf. : alinéa 10 a))

A26. Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en œuvre en association avec elles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valent que pour le moment où elles sont réalisées.

A27. Le type de procédure requis pour obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle est fonction de la nature de celui-ci. Par exemple, lorsque l'efficacité du fonctionnement est documentée, l'auditeur peut décider d'inspecter les documents pour obtenir des éléments probants attestant cette efficacité. Il arrive en revanche que certains contrôles ne fassent l'objet d'aucune documentation, du moins pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit consigné nulle part le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certains types d'activités de contrôle, telles que celles qui sont exécutées par un ordinateur. En pareille situation, les éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d'informations en association avec d'autres procédures d'audit, comme l'observation ou les techniques d'audit assistées par ordinateur.

Étendue des tests des contrôles

A28. Lorsque des éléments probants plus convaincants sont nécessaires pour pouvoir attester l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests sur ce contrôle. Pour déterminer l'étendue des tests des contrôles, outre la mesure dans laquelle il compte s'appuyer sur les contrôles, l'auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

³ Norme ISA 315, paragraphe 30.

- la fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité pendant la période;
- la durée, au cours de la période auditée, pour laquelle il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle;
- le taux d'écarts attendu par rapport au contrôle;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion;
- la mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus en testant d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La norme ISA 530⁴ contient des indications complémentaires sur l'étendue à donner aux tests.

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, il se peut qu'il ne soit pas nécessaire d'augmenter l'étendue des tests sur un contrôle automatisé. On peut s'attendre au fonctionnement uniforme d'un contrôle automatisé tant que le programme (y compris les tables, les fichiers et les autres données permanentes utilisés par le programme) n'est pas modifié. Une fois que l'auditeur a déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qu'il peut faire lors de la mise en place initiale du contrôle ou à toute autre date), il peut envisager d'effectuer des tests pour vérifier que le contrôle continue de fonctionner efficacement. Les tests peuvent notamment consister à vérifier que :

- des modifications ne sont pas apportées au programme sans être soumises à des contrôles appropriés;
- la version autorisée du programme est utilisée pour le traitement des opérations;
- d'autres contrôles généraux pertinents sont efficaces.

Ces tests peuvent aussi consister à vérifier que les programmes n'ont pas subi de modifications, par exemple dans le cas où l'entité utilise des logiciels d'application prêts à l'emploi sans les modifier ni les mettre à jour. Ainsi, l'auditeur peut inspecter les archives du service chargé de la sécurité informatique pour obtenir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu pendant la période considérée.

Tests des contrôles indirects (Réf. : alinéa 10 b))

A30. Dans certaines situations, il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects. Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester la revue faite par un utilisateur des relevés des écarts correspondant à des dépassements de la limite de crédit autorisée par client, cette revue de l'utilisateur et le suivi qui en découle constituent le contrôle directement pertinent pour l'auditeur. Les contrôles portant sur l'exactitude des informations contenues dans les relevés (par exemple, les contrôles généraux auxquels sont soumis les systèmes informatiques) sont qualifiés de contrôles «indirects».

⁴ Norme ISA 530, «Sondages en audit».

A31. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, les éléments probants concernant la mise en place d'un contrôle d'application automatisé, considérés conjointement avec les éléments probants obtenus sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (en particulier, les contrôles sur les modifications de programmes), peuvent aussi fournir des éléments probants substantiels quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle d'application en question.

Calendrier des tests des contrôles

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

A32. Il peut arriver que des éléments probants qui se rapportent uniquement à un moment précis soient suffisants pour satisfaire à l'objectif de l'auditeur, par exemple dans le cas d'un test des contrôles portant sur la prise d'inventaire physique de fin de période. Si, en revanche, l'auditeur entend s'appuyer sur un contrôle pour l'ensemble d'une période donnée, il convient qu'il mette en œuvre des tests lui permettant d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement du contrôle à des moments pertinents pendant cette période. Ces tests peuvent notamment porter sur le suivi que fait l'entité de ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire (Réf. : alinéa 12 b))

A33. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à obtenir sur le fonctionnement des contrôles en place pendant la période restant à couvrir après une période intermédiaire, il y a les suivants :

- l'importance des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, selon l'évaluation de l'auditeur;
- les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qu'ils ont subis depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus ou le personnel;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a obtenu des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
- la durée de la période restant à couvrir;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires en raison de la confiance qu'il accorde aux contrôles;
- l'environnement de contrôle.

A34. Pour obtenir ces éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi que fait l'entité sur ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Réf. : par. 13)

A35. Dans certains cas, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents. Par exemple,

lors d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants qui lui permettent de déterminer si le contrôle en question a fait l'objet de modifications affectant l'efficacité continue de son fonctionnement, par exemple par des demandes d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux des interventions indiquant les contrôles qui ont été modifiés. La prise en considération des éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution, des éléments probants à obtenir pendant la période en cours relativement à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Contrôles modifiés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 a))

A36. Il peut arriver que des changements réduisent la pertinence des éléments probants obtenus lors des audits précédents au point de leur faire perdre toute utilité pour l'audit en cours. Par exemple, s'il est peu probable que des modifications apportées à un système pour lui faire produire un nouveau type de rapport utilisable par l'entité réduisent la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent, en revanche, une modification du système qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment en réduit la pertinence.

Contrôles inchangés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants obtenus lors d'audits précédents pour des contrôles qui :

a) d'une part, n'ont subi aucun changement depuis les derniers tests auxquels ils ont été soumis,

b) d'autre part, n'ont pas pour effet d'atténuer un risque important, relève du jugement professionnel. Par ailleurs, la durée du délai que l'auditeur peut laisser s'écouler avant de retester ces contrôles relève également du jugement professionnel, sous réserve que chaque contrôle soit testé au moins une fois tous les trois audits, ainsi que l'exige l'alinéa 14 b).

A38. En général, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus l'auditeur s'appuie sur les contrôles, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court, à supposer que le contrôle ne soit pas soumis à un test lors de chaque audit. Les facteurs susceptibles d'avoir pour effet de réduire ce délai ou de conduire l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants obtenus lors des audits précédents sont notamment :

- un environnement de contrôle déficient;
- un suivi déficient des contrôles;
- l'importance de l'intervention humaine dans le fonctionnement des contrôles concernés;
- l'importance de l'incidence des changements de personnel sur le fonctionnement des contrôles;

- les changements de circonstances qui appellent une modification des contrôles;
- des contrôles informatiques généraux qui sont déficients.

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents, le fait de tester certains de ces contrôles au cours de chaque audit fournit à l'auditeur des informations confirmant l'efficacité continue de l'environnement de contrôle. Cela aide l'auditeur à décider s'il convient ou non de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 16 et 17)

A40. La détection d'une anomalie significative par les procédures de l'auditeur constitue une indication forte d'une déficience importante du contrôle interne.

A41. Le concept de l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'exclut pas la possibilité d'écarts dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Ces écarts par rapport aux contrôles prescrits peuvent être causés par des facteurs tels que des changements dans le personnel clé, des fluctuations saisonnières importantes du volume d'opérations ou des erreurs humaines. Le taux d'écart relevé, et plus précisément la mesure dans laquelle il excède le taux d'écart attendu, peut indiquer qu'il n'y a pas lieu de penser que le contrôle concerné soit suffisant pour ramener le risque au niveau des assertions à celui évalué par l'auditeur.

Procédures de corroboration (Réf. : par. 18)

A42. Le paragraphe 18 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs, et ce, indépendamment de son évaluation du risque d'anomalies significatives. Cette exigence reflète le fait : a) que l'évaluation du risque par l'auditeur est affaire de jugement et ne permet pas nécessairement d'identifier tous les risques d'anomalies significatives, et b) qu'il existe des limites inhérentes au contrôle interne, notamment la possibilité de son contournement par la direction.

Nature et étendue des procédures de corroboration

A43. Selon le cas, l'auditeur peut déterminer :

- que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration sera suffisante à elle seule pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. C'est le cas, par exemple, lorsque l'évaluation du risque faite par l'auditeur est étayée par des éléments probants obtenus au moyen de tests des contrôles;
- que seuls des tests de détail conviennent;
- que la meilleure réponse à l'évaluation du risque consiste à associer des procédures analytiques de corroboration à des tests de détail.

A44. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil

- du temps. La norme ISA 520⁵ définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en œuvre de procédures analytiques au cours d'un audit.
- A45. La conception des tests de détail est influencée par la nature du risque et celle de l'assertion. Par exemple, les tests de détail relatifs aux assertions sur l'existence ou sur la réalité peuvent impliquer de sélectionner des éléments dans un poste des états financiers et d'obtenir des éléments probants les concernant. En revanche, les tests de détail relatifs à l'assertion sur l'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments que devrait normalement contenir un poste des états financiers et à vérifier si ces éléments s'y trouvent effectivement.
- A46. Étant donné que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte du contrôle interne, il se peut qu'il faille augmenter l'étendue des procédures de corroboration lorsque les résultats des tests des contrôles ne sont pas satisfaisants. Cela dit, augmenter ainsi l'étendue d'une procédure d'audit n'est approprié que si cette dernière est pertinente par rapport au risque considéré.
- A47. Lors de la conception des tests de détail, l'étendue des tests est souvent envisagée en termes de taille de l'échantillon. Toutefois, d'autres considérations sont également pertinentes; on peut notamment se demander s'il ne serait pas plus efficace d'avoir recours à un autre mode de sélection d'éléments à des fins de tests. Voir la norme ISA 530⁶ 500.

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Réf. : par. 19)

- A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à des soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation externe des termes d'accords, de contrats ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers. Les confirmations externes peuvent également être utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut viser spécifiquement à faire confirmer l'absence d'un «accord parallèle» qui pourrait être pertinent en ce qui concerne l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi fournir des éléments probants pertinents, dans le cadre des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives, à l'égard par exemple :
- des soldes de comptes bancaires et d'autres informations concernant les relations avec les banques;
 - des soldes et conditions des comptes clients;
 - des stocks détenus par des tiers soit en entrepôt de douane en attente de traitement, soit en consignation;

⁵ Norme ISA 520, «Procédures analytiques».

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

- des titres de propriété déposés en garde ou en nantissement auprès d'avocats ou d'établissements financiers;
 - des valeurs mobilières sous la garde de tiers, ou achetées de courtiers en valeurs mobilières mais non encore livrées à la date de clôture;
 - des montants dus à des prêteurs, y compris les modalités de remboursement pertinentes et les clauses restrictives;
 - des soldes et conditions des comptes fournisseurs.
- A49. Les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants pertinents à l'égard de certaines assertions, mais des éléments probants moins pertinents dans le cas d'autres assertions. Par exemple, elles fournissent des éléments probants moins pertinents en ce qui concerne la recouvrabilité des soldes de comptes clients qu'en ce qui concerne leur existence.
- A50. L'auditeur peut déterminer que les procédures de confirmation externe mises en œuvre dans un but donné procurent l'occasion d'obtenir des éléments probants sur d'autres questions. Par exemple, les demandes de confirmation portant sur des soldes de comptes bancaires comportent souvent des demandes d'informations pertinentes pour d'autres assertions contenues dans les états financiers. De telles considérations peuvent influencer sur la décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de confirmation externe.
- A51. Voici d'autres facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe doivent être mises en œuvre en tant que procédures de corroboration :
- la connaissance qu'a le tiers de l'objet de la demande de confirmation — il se peut que les réponses soient plus fiables si la personne qui répond au nom du tiers a une connaissance suffisante de l'information à confirmer;
 - la capacité et la volonté de répondre du tiers visé. Il se peut par exemple que le tiers :
 - o refuse d'assumer la responsabilité liée à la réponse à une demande de confirmation,
 - o considère que le processus de réponse est trop coûteux ou prend trop de temps,
 - o craigne de voir sa responsabilité éventuellement engagée du fait de sa réponse,
 - o comptabilise les opérations dans des monnaies différentes,
 - o exerce ses activités dans un environnement où le fait de répondre à des demandes de confirmation ne constitue pas un aspect important des activités courantes.
- En pareil cas, il se peut que les tiers ne répondent pas, répondent à la légère ou tentent de limiter la confiance à accorder à la réponse;
- l'objectivité du tiers – si le tiers est une partie liée à l'entité, il se peut que les réponses aux demandes de confirmation soient moins fiables.

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers (Réf. : alinéa 20 b))

A52. La nature ainsi que l'étendue de la vérification, par l'auditeur, des écritures de journal et des autres ajustements sont fonction de la nature et de la complexité du processus d'information financière de l'entité et des risques d'anomalies significatives y afférents.

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants (Réf. : par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il mette en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement aux risques qu'il a définis comme étant importants. Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers compétents peuvent contribuer à l'obtention des éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction subit des pressions pour atteindre les résultats attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de compte, mais aussi les termes des contrats de vente, y compris la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les modalités de livraison. De plus, il peut juger efficace de compléter ces procédures de confirmation externe par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente ou les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés.

Calendrier des procédures de corroboration (Réf. : par. 22 et 23)

A54. Dans la plupart des cas, il y a peu ou pas d'éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent qui demeurent pertinents pour la période considérée. Il existe toutefois des exceptions. Ainsi, un avis juridique obtenu lors d'un audit précédent au sujet d'une structure de titrisation qui n'a subi aucune modification depuis peut être encore pertinent pour la période considérée. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser des éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent, pourvu que ni les éléments probants ni leur objet n'aient fondamentalement changé et que des procédures d'audit aient été mises en œuvre pour la période considérée de manière à établir que ces éléments probants n'ont rien perdu de leur pertinence.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période intermédiaire (Réf. : par. 22)

A55. Dans certains cas, l'auditeur peut juger efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire et d'effectuer une comparaison et un rapprochement des informations sur les soldes de clôture avec les informations correspondantes recueillies à la date intermédiaire afin :

- a) d'identifier les montants qui paraissent inhabituels;
- b) de procéder à des investigations sur ces montants;
- c) de procéder, pour le restant de l'exercice, à des procédures analytiques de corroboration ou à des tests de détail.

A56. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, sans en réaliser d'autres à une date ultérieure, il s'expose à un risque accru de ne pas détecter des anomalies pouvant exister à la fin de l'exercice. Ce risque est d'autant plus grand que la partie de l'exercice restant à couvrir est longue. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la décision de mettre en œuvre ou non des procédures de corroboration à une date intermédiaire :

- l'environnement de contrôle et les autres contrôles pertinents;
- la disponibilité, à une date ultérieure, d'informations nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit;
- le but de la procédure de corroboration;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives;
- la nature de la catégorie d'opérations ou du solde de compte et les assertions sous-jacentes;
- la possibilité, pour l'auditeur, de mettre en œuvre, pour le restant de l'exercice, des procédures de corroboration appropriées ou des procédures de corroboration associées à des tests des contrôles, afin de réduire le risque de non-détection d'anomalies existant à la fin de l'exercice.

A57. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la décision de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration pour la période comprise entre la date intermédiaire et la fin de l'exercice :

- le caractère raisonnablement prévisible ou non des données de clôture des catégories d'opérations ou des soldes de comptes concernés pour ce qui est de leur montant, de leur importance relative et des éléments qui les composent;
- le caractère approprié ou non des procédures de l'entité pour l'analyse et l'ajustement de ces catégories d'opérations ou soldes de comptes à des dates intermédiaires ainsi que de ses procédures de séparation des exercices;
- la fourniture ou non, par le système pertinent pour l'information financière, d'informations suffisantes sur les soldes de clôture et les opérations réalisées pendant le restant de l'exercice pour permettre de procéder à des investigations sur :
 - a) les opérations ou les écritures inhabituelles importantes (y compris celles intervenues à la fin de l'exercice ou à une date qui en est proche),
 - b) les autres causes de variations importantes, ou les variations prévues qui ne se sont pas produites,
 - c) les changements dans la composition des catégories d'opérations ou des soldes de comptes.

Anomalies détectées à une date intermédiaire (Réf. : par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de modifier la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de l'exercice parce qu'il a détecté des anomalies inattendues à une date intermédiaire, il peut notamment étendre ou répéter à la fin de l'exercice les procédures mises en œuvre à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies (Réf. : par. 24)

A59. Évaluer la présentation des états financiers dans leur ensemble, y compris les informations fournies, revient à se demander si la présentation de chacun des états financiers traduit le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière tout en respectant la forme, la disposition et le contenu attendus des états financiers et des notes annexes. Sont visés, par exemple, la terminologie employée, la quantité de détails fournis, le classement des éléments dans les états financiers et les modes de détermination des montants présentés.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (Réf. : par. 25 à 27)

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

- il peut arriver que l'étendue des anomalies détectées à l'occasion de la mise en œuvre de procédures de corroboration amène l'auditeur à modifier son évaluation du risque et indique une déficience importante du contrôle interne;
- l'auditeur peut découvrir des cas de non-concordance dans les documents comptables ou constater que certaines pièces justificatives sont manquantes ou contradictoires;
- la mise en œuvre de procédures analytiques à l'étape de la revue d'ensemble de l'audit peut révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives passé jusque-là inaperçu.

En pareil cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues, compte tenu de sa nouvelle évaluation des risques relative à l'ensemble ou à une partie des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies et des assertions sous-jacentes. La norme ISA 315 donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur⁷.

A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi, pour déterminer si son évaluation demeure valable ou non, il importe qu'il tienne compte des répercussions de la détection d'une anomalie sur son évaluation des risques d'anomalies significatives.

⁷ Norme ISA 315, paragraphe 31.

- A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé notamment par les facteurs suivants :
- l'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion et la probabilité que, seule ou cumulée avec d'autres, elle ait une incidence significative sur les états financiers;
 - l'efficacité des dispositions prises et des contrôles mis en place par la direction pour répondre aux risques;
 - l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires;
 - les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, selon notamment qu'elles ont permis de mettre en lumière ou non des cas précis de fraude ou d'erreur;
 - la source et la fiabilité des informations disponibles;
 - le caractère convaincant des éléments probants;
 - la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Documentation (Réf. : par. 28)

- A63. La forme et l'étendue de la documentation de l'audit relèvent du jugement professionnel et varient selon la nature, la taille et la complexité de l'entité et de son contrôle interne, le degré de disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les méthodes et techniques d'audit employées.