

## NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 330

# PROCÉDURES A METTRE EN ŒUVRE PAR L'AUDITEUR EN FONCTION DE SON ÉVALUATION DES RISQUES

### SOMMAIRE

---

	Paragraphe
Introduction .....	1-3
Réponses globales .....	4-6
Procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions .....	7-65
Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis .....	66-72
Documentation .....	73
Date d'entrée en vigueur.....	74

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 330 « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurance et de Services connexes », qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

## Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatifs à la définition de réponses globales et de procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en fonction de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions dans le cadre de l'audit des états financiers. La prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et l'évaluation du risque d'anomalies significatives, sont décrites dans la Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives ».

2. Les principales dispositions de cette norme sont les suivantes:

- *réponses globales*. Cette partie de la norme requiert de l'auditeur de définir une approche globale répondant aux risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et fournit des lignes directrices sur la nature des réponses à apporter.
- *procédures d'audit en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions*. Cette partie requiert de l'auditeur de définir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, y compris des tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsqu'ils sont pertinents ou nécessaires, et des contrôles de substance dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions. Elle est complétée par une description des éléments à prendre en considération pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de telles procédures d'audit.
- *évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis*. Cette partie requiert de l'auditeur d'apprécier la validité de l'évaluation initiale du risque et de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis.
- *Documentation*. Cette partie présente les dispositions en matière de documentation des travaux.

**3. Afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable, l'auditeur doit définir des réponses globales en fonction des risques identifiés au niveau des états financiers et concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en fonction des risques identifiés au niveau des assertions.** Les réponses globales et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires relèvent de son jugement professionnel. En plus de se conformer aux dispositions de la présente norme, l'auditeur applique les dispositions et les lignes directrices de la **Norme ISA 240 « Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers »**.

### Réponses globales

**4. L'auditeur doit définir des réponses globales à apporter pour prendre en compte le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers.** De telles réponses peuvent inclure le fait de devoir rappeler aux membres de l'équipe affectée à la mission la nécessité de garder un esprit critique lors de la collecte et de l'évaluation d'éléments probants, d'affecter à la mission du personnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières ou encore de recourir à des experts<sup>(1)</sup>, de renforcer la supervision ou d'introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre. En outre, dans le cadre de la définition de réponses globales, l'auditeur peut également modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, par exemple, en appliquant des contrôles de substance à la fin de la période plutôt qu'à une date intercalaire.

5. L'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers découle en partie de la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur d'augmenter son niveau de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés au sein de l'entité, et donc, par exemple, lui permettre de mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intercalaire plutôt qu'à la fin de la période. S'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, l'auditeur réalisera en principe davantage de procédures d'audit à la fin de la période qu'à une date intercalaire, recherchera plus d'éléments probants par le

---

<sup>(1)</sup> L'affectation du personnel à la mission particulière est fonction de l'évaluation du risque par l'auditeur, elle-même basée sur sa connaissance de l'entité.

biais de contrôles de substance, modifiera la nature des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants plus convaincants ou augmentera le nombre de sites à contrôler.

6. De telles considérations ont, dès lors, une influence significative sur l'approche globale d'audit retenue par l'auditeur en l'amenant à privilégier, par exemple, une approche principalement fondée sur des contrôles de substance (approche de substance) ou une approche faisant appel aussi bien aux tests de procédures qu'aux contrôles de substance (approche mixte).

### **Procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions**

**7. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue prennent en compte son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.** L'objectif est d'établir un lien clair entre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires et l'évaluation du risque. Lorsqu'il définit les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'auditeur prend en considération les éléments suivants:

- le caractère significatif du risque ;
- la probabilité qu'une anomalie significative se présente ;
- les caractéristiques du flux d'opérations, du solde de compte, ou de l'information concernée fournie dans les états financiers ;
- la nature des contrôles spécifiques effectués par l'entité et, en particulier, s'ils sont manuels ou automatisés ;
- le fait qu'il s'attende ou non à recueillir des éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles de l'entité sont efficaces dans la prévention, ou dans la détection et la correction, d'anomalies significatives.

La nature des procédures d'audit est de la plus grande importance pour apporter des réponses à l'évaluation des risques.

8. L'évaluation par l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui permet de définir l'approche d'audit appropriée pour concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires. Dans certains cas, l'auditeur peut considérer que seuls des tests de

procédures peuvent apporter une réponse appropriée à son évaluation du risque d'anomalies significatives pour une assertion donnée. Dans d'autres, il peut estimer que seule la mise en œuvre de contrôles de substance est justifiée, et donc ne pas tenir compte de l'efficacité des contrôles dans le cadre de l'évaluation du risque concernée. Cela peut être le cas lorsque les procédures d'évaluation du risque faites par l'auditeur n'ont pas identifié de contrôles pertinents pour cette assertion, ou lorsqu'il ne serait pas efficient de procéder à des tests de fonctionnement des contrôles. Néanmoins, l'auditeur aura besoin d'être convaincu que la mise en œuvre des seuls contrôles de substance lui permettra de réduire le risque d'anomalies significatives à un niveau faible acceptable. Souvent, il peut estimer qu'une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance est une approche efficace. Indépendamment de l'approche choisie, il conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour les flux d'opérations, soldes de compte et les informations fournies dès lors qu'ils sont significatifs, tel que requis par le paragraphe 49.

9. Dans le cas de petites entités, il peut ne pas y avoir beaucoup d'activités de contrôle qui puissent être identifiées par l'auditeur. Pour cette raison, il est probable que les procédures d'audit complémentaires seront essentiellement axées sur des contrôles de substance. Outre les points mentionnés au paragraphe 8 ci-dessus, l'auditeur apprécie alors si, en l'absence de contrôles, il lui est possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

***Prise en compte de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires***

*Nature*

10. La nature des procédures d'audit complémentaires découle de leur objectif (tests de procédures ou contrôles de substance) et de leur type, à savoir : inspection, observation, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, re-exécution ou procédures analytiques. Certaines procédures d'audit peuvent être plus appropriées pour certaines assertions que pour d'autres. Par exemple, au regard des produits d'exploitation, les tests de procédures peuvent permettre de mieux répondre au risque d'anomalies lié à l'assertion d'exhaustivité, tandis que les contrôles de substance peuvent être plus satisfaisants pour répondre au risque lié à l'assertion de survenance.

11. Le choix des procédures d'audit fait par l'auditeur est basé sur l'évaluation du risque. Plus son évaluation du risque est élevée, plus les éléments probants qu'il recherche au moyen de contrôles de substance demandent d'être fiables et pertinents. Ceci peut avoir un impact à la fois sur le type de procédures d'audit à mettre en œuvre et sur leur association avec d'autres. Par exemple, l'auditeur peut se faire confirmer directement par un tiers l'exhaustivité des termes d'un contrat, en complément de sa propre analyse du contrat.

12. En définissant les procédures d'audit à mettre en œuvre, l'auditeur prend en compte les raisons qui l'ont conduit à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers. Ceci nécessite de prendre en considération à la fois les caractéristiques particulières de chaque flux d'opérations, solde de compte, ou information fournie dans les états financiers (risque inhérent) mais aussi de s'assurer que l'évaluation du risque qu'il a faite tient compte des contrôles réalisés par l'entité (risque lié au contrôle). Par exemple, si l'auditeur considère qu'il existe un risque très faible qu'une anomalie significative puisse exister compte tenu des caractéristiques particulières d'un flux d'opérations et indépendamment de tous contrôles les concernant, il peut juger que la mise en œuvre de procédures analytiques de substance procurera à elle seule des éléments probants suffisants et appropriés. A l'inverse, s'il estime qu'il existe un risque très faible qu'une anomalie significative puisse exister en raison des contrôles efficaces mis en place par l'entité et qu'il

projette de définir des contrôles de substance sur la base du fonctionnement efficace de ces contrôles, il exécute alors des tests de procédures pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement. Ceci peut être le cas, par exemple, pour un flux d'opérations globalement identiques, dont les caractéristiques ne sont pas complexes et qui sont exécutées et contrôlées de façon routinière par le système informatique de l'entité.

13. L'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'exactitude et l'exhaustivité de l'information produite par le système informatique de l'entité lorsque cette information est utilisée dans l'exécution des procédures d'audit. Par exemple, si l'auditeur utilise une information non financière ou des données budgétaires produites par le système informatique de l'entité lors de l'exécution des procédures d'audit, telles que des procédures analytiques de substance ou des tests de procédures, il recueille des éléments probants portant sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations. Voir la **Norme ISA 500 « Eléments probants »** paragraphe 11, pour plus d'information.

### *Calendrier*

14. Le calendrier définit le moment où les procédures d'audit sont mises en œuvre, ou la période ou la date sur lesquelles porteront les éléments probants à recueillir.

15. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests de procédures ou des contrôles de substance à une date intercalaire 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 d'appliquer des contrôles de substance à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci, plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (p. ex., mettre en œuvre des procédures d'audit dans des sites sélectionnés sans annonce préalable). Par ailleurs, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier des problèmes significatifs très tôt au cours de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace en réponse à ces problèmes. Lorsque l'auditeur met en œuvre des tests de procédures ou des contrôles de substance avant la fin de la période, il apprécie la nécessité de recueillir des éléments probants additionnels pour le restant de la période (voir paragraphes 37 à 38 et 56 à 61).

16. Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en œuvre des procédures d'audit, il prend également en compte les points suivants:

- l'environnement de contrôle ;
- le moment où l'information pertinente est disponible (p. ex., des fichiers informatiques peuvent être effacés par la suite, ou des contrôles physiques peuvent avoir lieu seulement à certains moments) ;
- la nature du risque (p.ex., s'il y a un risque de surévaluation des produits d'exploitation pour satisfaire aux prévisions, de bénéfices, par la création postérieure de faux contrats de vente, l'auditeur peut souhaiter examiner les contrats en cours au dernier jour de la période);
- la période ou la date sur laquelle portent les éléments probants.

17. Certaines procédures d'audit ne peuvent être mises en œuvre qu'à la fin de la période ou après cette date, par exemple le rapprochement entre les états financiers et la comptabilité et l'examen des ajustements enregistrés lors de l'établissement des états financiers. S'il y a un risque que l'entité ait indûment comptabilisé des contrats de ventes, ou que des opérations n'aient pas été achevées à la fin de la période, l'auditeur met en œuvre des procédures en vue d'apporter des réponses à ce risque spécifique. Par exemple, lorsque des opérations sont individuellement significatives ou qu'une erreur de césure des exercices peut conduire à une anomalie significative, l'auditeur vérifie normalement les opérations proches de la fin de la période.

#### *Etendue des procédures d'audit*

18. L'étendue des procédures comprend l'ampleur d'une procédure d'audit spécifique à mettre en œuvre, par exemple, la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations à faire sur une procédure de contrôle donnée. L'étendue d'une procédure d'audit est déterminée par le jugement de l'auditeur après la prise en compte du caractère significatif, de l'évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir. En particulier, l'auditeur augmente normalement l'étendue des procédures d'audit quand le risque d'anomalies significatives augmente. Cependant, l'augmentation de l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit elle-même est pertinente pour un risque spécifique ; c'est pourquoi la nature même de la procédure d'audit est le critère le plus important.



19. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre un plus grand nombre de tests sur des opérations automatisées et des fichiers comptables. De telles techniques peuvent être utilisées pour sélectionner des échantillons d'opérations à partir de fichiers maîtres informatiques, pour trier des opérations ayant des caractéristiques spécifiques, ou pour tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

20. Des conclusions valables peuvent normalement être obtenues en utilisant des approches par sondages. Néanmoins, si l'échantillon sélectionné dans une population est trop petit, la stratégie de sondages n'est pas appropriée pour atteindre l'objectif d'audit fixé, ou si les anomalies relevées ne font pas l'objet d'un suivi approprié, il y a un risque non acceptable que la conclusion de l'auditeur basée sur un échantillon soit différente de la conclusion qu'il aurait tirée si la population entière avait été soumise à la même procédure d'audit. La Norme ISA 530 « Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests » définit les lignes directrices d'utilisation des sondages.

21. La présente norme considère l'utilisation de manière combinée de différentes procédures d'audit comme un des aspects de la nature même des tests, tel qu'explicité précédemment. Néanmoins, l'auditeur apprécie si l'étendue des tests est appropriée lorsqu'il applique de façon combinée différentes procédures d'audit.

### *Tests de procédures*

22. L'auditeur est tenu de mettre en œuvre des tests de procédures lorsque, dans son évaluation du risque, il présume que les contrôles fonctionnent efficacement ou lorsque des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

**23. Lorsque, dans le cadre de son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur présume que les contrôles fonctionnent efficacement, il doit mettre en œuvre des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les contrôles fonctionnaient efficacement aux moments pertinents au cours de la période auditée.** Voir les paragraphes 39 à 44 ci-dessous concernant la question de l'utilisation d'éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits antérieurs.

24. L'évaluation du risque d'anomalies significatives faite par l'auditeur au niveau des assertions peut s'appuyer sur une présomption de fonctionnement efficace des contrôles, auquel cas l'auditeur met en œuvre des tests de procédures pour recueillir des éléments probants portant sur l'efficacité de leur fonctionnement. Les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont réalisés seulement sur les contrôles qu'il a considérés comme étant conçus de manière adéquate afin de prévenir ou de détecter et corriger une anomalie significative dans une assertion. Les paragraphes 104 à 106 de la Norme ISA 315, abordent l'identification des contrôles qui, au niveau des assertions, sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, une anomalie significative dans un flux d'opérations, dans un solde de compte, ou dans l'information fournie dans les états financiers.

**25. Si, en application du paragraphe 115 de la Norme ISA 315, l'auditeur conclut qu'il n'est pas possible ou réalisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable au moyen d'éléments probants recueillis à partir de contrôles de substance uniquement, il doit réaliser des tests sur les contrôles concernés pour recueillir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement.** Par exemple, comme indiqué dans le paragraphe 115 de la Norme ISA 315, l'auditeur peut être dans l'impossibilité de concevoir des contrôles de substance efficaces qui fournissent par eux-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions lorsqu'une entité conduit son activité en utilisant un système informatique et qu'aucune documentation des opérations n'est produite ou conservée autrement que par le système informatique.

26. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles diffère de la collecte d'éléments probants sur la mise en place des contrôles. Lorsque, au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation du risque, l'auditeur recueille des éléments probants sur la mise en place des contrôles, il examine si des contrôles pertinents existent et si l'entité les utilise. Lorsqu'il met en œuvre des tests pour vérifier l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il recueille des éléments probants montrant que ces contrôles fonctionnent effectivement. Cela comprend la collecte d'éléments probants sur la façon dont les contrôles ont été appliqués aux moments pertinents pendant la période auditée, la continuité avec laquelle ils ont été appliqués, et par qui ou par quels moyens ils ont été effectués. Si des contrôles substantiellement différents ont été réalisés à des moments différents au cours de la période

auditée, l'auditeur les examine chacun séparément. Il peut estimer que tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles en même temps qu'évaluer leur conception et recueillir des éléments probants portant sur leur mise en place, est une approche efficiente.

27. Même si certaines procédures d'évaluation du risque que l'auditeur met en œuvre pour évaluer la conception des contrôles et pour déterminer s'ils ont été mis en place, peuvent ne pas être spécifiquement conçues comme des tests de procédures, elles peuvent néanmoins fournir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles et, par conséquent, servir de tests de procédures. Par exemple, l'auditeur peut avoir demandé des renseignements concernant l'utilisation faite par la direction des budgets, avoir revu les comparaisons faites par la direction entre les charges mensuelles budgétées et les charges réelles, ou avoir examiné les rapports d'analyse des écarts entre les montants budgétés et réels. Ces procédures d'audit fournissent des éléments quant à la connaissance de la conception des politiques budgétaires de l'entité et à leur application, et peuvent aussi fournir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires et dans la prévention et la détection d'anomalies significatives dans la classification des charges. Dans de tels cas, l'auditeur apprécie si les éléments probants fournis par ces procédures d'audit sont suffisants.

#### *Nature des tests de procédures*

28. L'auditeur sélectionne des procédures d'audit pour obtenir l'assurance de l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Plus le niveau attendu d'assurance augmente, plus il recherche des éléments probants fiables. Dans les cas où l'auditeur adopte une approche comportant principalement des tests de procédures afférents en particulier à des risques pour lesquels il n'est pas possible ou réalisable de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par des contrôles de substance, il met normalement en œuvre des tests de procédures afin d'obtenir un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

**29. L'auditeur doit mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles.** Bien qu'ayant un objectif autre que celui d'obtenir la compréhension de la conception et de la mise en place des contrôles, les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles

comprennent généralement les mêmes types de procédures d'audit que celles utilisées pour évaluer la conception et la mise en place des contrôles, et peuvent aussi inclure une ré-exécution par l'auditeur des contrôles (effectués par l'entité). Comme une demande d'informations seule n'est pas suffisante, l'auditeur associe plusieurs procédures d'audit pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Les contrôles soumis à vérification par des demandes d'informations associées à une inspection ou à une ré-exécution des contrôles, fournissent normalement plus d'assurance que ceux pour lesquels les éléments probants ne consistent qu'en des demandes d'informations ou en des observations. Par exemple, un auditeur peut demander des informations et observer les procédures de l'entité pour l'ouverture du courrier et le traitement des encaissements pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les encaissements. Parce qu'une observation n'est pertinente qu'au moment où elle a été réalisée, il complète généralement l'observation par des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité, et peut aussi inspecter la documentation concernant la réalisation de tels contrôles à d'autres moments pendant la période auditée afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

30. La nature d'un contrôle particulier influence le type de procédures d'audit requises pour recueillir des éléments probants montrant que le contrôle fonctionnait efficacement à des moments pertinents pendant la période sur laquelle porte l'audit. Pour certains contrôles, l'efficacité du fonctionnement est démontrée par la documentation. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut décider d'inspecter cette documentation pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement. Néanmoins, pour d'autres contrôles, une telle documentation peut ne pas être disponible ou pertinente. Par exemple, la documentation d'une opération peut ne pas exister à cause de certains facteurs de l'environnement de contrôle, tels que la méthode de délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou pour certains types d'activités de contrôle, telles que celles exécutées par ordinateur. Dans de telles circonstances, les éléments probants portant sur l'efficacité de leur fonctionnement peuvent être recueillis par des demandes d'informations, en association avec d'autres procédures d'audit, telles que l'observation ou l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur.

31. Lors de la conception de tests de procédures, l'auditeur prend en compte le besoin de recueillir des éléments probants attestant du fonctionnement efficace des contrôles directement liés aux assertions mais aussi des autres contrôles indirects dont les premiers

dépendent. Par exemple, l'auditeur peut considérer la revue faite par un utilisateur d'un rapport d'exceptions des ventes présentant les dépassements de limite de crédit autorisée par client, comme un contrôle directement lié à une assertion. Dans de tels cas, il évalue l'efficacité de la revue du rapport faite par l'utilisateur mais aussi les contrôles liés à l'exactitude de l'information contenue dans le rapport (p.ex., les contrôles généraux portant sur les systèmes informatiques).

32. Dans le cas d'un contrôle d'application automatisé, en raison de l'uniformité inhérente au traitement des opérations par le système informatique, les éléments probants portant sur sa mise en place, considérés en association avec les éléments probants recueillis sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (et en particulier les contrôles sur les modifications de programmes), peuvent fournir des éléments probants en nombre important portant sur l'efficacité de son fonctionnement durant la période concernée.

33. Pour répondre à son évaluation du risque, l'auditeur peut concevoir un test de procédures à mettre en œuvre conjointement avec une vérification de détail sur la même opération. L'objectif des tests de procédures est d'évaluer si un contrôle fonctionne de façon efficace. L'objectif d'une vérification de détail est de détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Bien que ces objectifs soient différents, les deux peuvent être accomplis simultanément par l'exécution d'un test de procédures et d'une vérification de détail sur la même opération, aussi connus sous le vocable de test à objectif double. Par exemple, l'auditeur peut contrôler une facture pour déterminer si elle a été approuvée et pour recueillir des éléments probants corroborant de l'opération. Il prend soigneusement en considération la conception et l'évaluation de tels tests pour atteindre les deux objectifs.

34. L'absence d'anomalies détectées par un contrôle de substance ne fournit pas d'éléments probants quant à l'efficacité des contrôles liés à l'assertion testée. Néanmoins, les anomalies que l'auditeur relève lors de la mise en œuvre de contrôles de substance sont prises en compte lorsqu'il évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés. Une anomalie significative détectée par les procédures de l'auditeur, mais qui n'a pas été décelée par l'entité, indique généralement l'existence d'une faiblesse majeure dans le contrôle interne, qui est communiquée à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### *Calendrier des tests de procédures*

35. Le calendrier des tests de procédures dépend des objectifs de l'auditeur et détermine la période pour laquelle il s'appuiera sur les contrôles. Si l'auditeur teste des contrôles à un moment particulier, il ne recueille que des éléments probants établissant que ceux-ci fonctionnaient réellement à ce moment-là. Toutefois, s'il teste les contrôles pendant toute une période donnée, il recueille des éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles pendant toute cette période.

36. Des éléments probants relatifs uniquement à un moment précis peuvent être suffisants pour satisfaire l'objectif de l'auditeur, par exemple dans le cas d'un test des contrôles portant sur les procédures de prise d'inventaire physique de l'entité à la fin de la période. Si, par contre, l'auditeur recherche des éléments probants portant sur l'efficacité d'un contrôle sur une période donnée, les éléments probants recueillis relatifs uniquement à un moment précis peuvent être insuffisants et l'auditeur les complètera par d'autres tests portant sur les contrôles capables de fournir des éléments probants que ces contrôles ont fonctionné efficacement aux moments pertinents de la période auditée. Ces autres tests peuvent consister en des tests portant sur le suivi effectué par l'entité elle-même sur ses contrôles.

**37. Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une partie de la période, il doit déterminer les éléments probants additionnels qu'il doit recueillir pour la période restant à couvrir.** Pour ce faire, il considère le caractère significatif de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la partie de la période, la mesure dans laquelle il a recueilli des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles, la durée de la période restant à couvrir, dans quelle mesure il compte réduire les contrôles de substance complémentaires compte tenu du niveau de confiance placé dans les contrôles, et l'environnement de contrôle. L'auditeur recueille des éléments probants sur la nature et l'étendue de tous les changements significatifs dans le contrôle interne, y compris les changements dans le système d'information, les modes de fonctionnement et le personnel, qui sont intervenus postérieurement à la partie de la période sur laquelle les tests ont porté.

38. Des éléments probants additionnels peuvent être recueillis, par exemple, en étendant les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur le restant de la période, ou sur le suivi effectué par l'entité elle-même sur ses contrôles internes.

**39. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit recueillir des éléments probants pour savoir si des changements dans des contrôles spécifiques ont eu lieu postérieurement à l'audit précédent. Il doit recueillir des éléments probants montrant que de tels changements se sont produits, au moyen de demandes d'informations en association avec une observation ou une inspection, afin de confirmer la compréhension de ces contrôles spécifiques. Le paragraphe 23 de la Norme ISA 500 prévoit que l'auditeur mette en œuvre des procédures d'audit pour établir le caractère permanent de la pertinence des éléments probants recueillis au cours des périodes précédentes lorsqu'il prévoit d'utiliser ces éléments probants pour la période en cours.** Par exemple, lors de l'audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il recueille des éléments probants pour déterminer si des modifications dans ce contrôle automatisé ont eu lieu qui affecteraient son fonctionnement efficace et continu, par exemple, par une demande d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux d'intervention (*logs*) indiquant les contrôles qui ont été modifiés. Le fait de prendre en considération les éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution, des éléments probants à recueillir durant la période en cours relativement à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

**40. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles qui ont changé depuis qu'ils ont été testés pour la dernière fois, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles lors de l'audit en cours.** Des changements peuvent affecter la pertinence des éléments probants recueillis au cours des périodes précédentes de manière telle qu'ils ne peuvent plus servir de base sur laquelle s'appuyer valablement. Par exemple, des modifications de système qui permettent à une entité de recevoir un nouveau rapport édité par le système n'affectera probablement pas la pertinence des éléments probants de la période précédente ; à l'inverse, une modification du système qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment, l'affectera.

**41. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles qui n'ont pas changé depuis la dernière fois qu'ils ont été testés, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au moins une fois tous les trois audits.** Comme indiqué dans les paragraphes 40 et 44, l'auditeur ne peut pas s'appuyer sur des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors d'audits précédents pour des contrôles qui ont changé depuis la dernière fois qu'ils ont été testés, ou pour des contrôles qui réduisent un risque significatif. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants recueillis lors d'audits précédents pour d'autres contrôles est une question de jugement professionnel. De plus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de retester ces contrôles est aussi une question de jugement professionnel, mais ne peut pas excéder deux ans.

42. En envisageant s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, et, dans l'affirmative, la durée de la période pouvant s'écouler avant de re-tester un contrôle, l'auditeur tient compte des éléments suivants:

- l'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi effectué par l'entité elle-même sur ses contrôles, et le processus d'évaluation du risque par l'entité ;
- les risques provenant des caractéristiques du contrôle, notamment si ce contrôle est manuel ou automatisé (voir la Norme ISA 315, paragraphes 57 à 63, pour des explications plus détaillées sur les risques spécifiques provenant des éléments manuels et automatisés d'un contrôle) ;
- l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;
- l'efficacité du contrôle et son application par l'entité, notamment la nature et l'étendue des déviations constatées dans l'application du contrôle lors des tests d'efficacité du fonctionnement au cours des audits précédents ;
- si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque dans un environnement ayant changé ;
- le risque d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle.

En général, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus la confiance dans les contrôles est élevée, plus le délai pouvant s'écouler avant que ne soit re-testé un contrôle, le cas échéant, est susceptible d'être court. Parmi les facteurs qui ont normalement pour effet de



réduire ce délai, ou qui conduisent à ne pas s'appuyer sur les éléments probants recueillis lors des audits précédents, se trouvent les éléments suivants:

- environnement de contrôle déficient ;
- suivi des contrôles déficient ;
- une intervention manuelle importante pour les contrôles concernés ;
- des changements de personnel qui affectent significativement le fonctionnement des contrôles ;
- un environnement en mutation qui induit un besoin de modification des contrôles ;
- des contrôles sur les systèmes informatiques généraux déficients.

**43. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur juge approprié d'utiliser les éléments probants recueillis lors des audits précédents, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de certains de ces contrôles lors de chaque audit.** La raison de cette disposition est d'écartier la possibilité que l'auditeur applique l'approche du paragraphe 41 à tous les contrôles sur lesquels il se propose de s'appuyer, et teste tous ces contrôles sur une seule période d'audit sans les tester sur les deux périodes d'audit postérieures. En plus de fournir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles testés lors de l'audit en cours, l'exécution de tels tests renforce les preuves de l'efficacité permanente de l'environnement de contrôle, et contribue dès lors à la décision de savoir s'il est approprié ou non de s'appuyer sur des éléments probants recueillis lors des audits précédents. Par conséquent, lorsque l'auditeur juge, conformément aux paragraphes 39 à 42 qu'il est approprié d'utiliser les éléments probants recueillis lors des audits précédents pour un certain nombre de contrôles, il prévoit de tester un nombre suffisant de ces contrôles dans la population concernée pour chaque période d'audit, et de tester chaque contrôle au minimum une fois tous les trois audits.

**44. Lorsque, conformément au paragraphe 108 de la Norme ISA 315, l'auditeur a estimé qu'un risque identifié d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif et qu'il prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles destinés à réduire ce risque significatif, il doit recueillir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles à partir de tests de procédures mis en œuvre durant la période en cours.** Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus l'auditeur recueille d'éléments probants montrant que les contrôles pertinents fonctionnent de façon efficace. Par conséquent, bien qu'il tienne souvent compte d'informations obtenues au

cours des audits précédents lors de la définition des tests de procédures destinés à réduire un risque significatif, l'auditeur ne s'appuie pas sur les éléments probants recueillis lors d'un audit précédent concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles relatifs à de tels risques, mais recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles relatifs à ces risques pour la période en cours.

#### *Étendue des tests de procédures*

45. L'auditeur conçoit des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés établissant que les contrôles ont fonctionné effectivement pendant toute la période sur laquelle il s'appuie pour l'efficacité de leur fonctionnement. Les questions qu'il peut prendre en compte pour déterminer l'étendue de ces tests de procédures comprennent les points suivants:

- la fréquence de l'exécution des contrôles par l'entité pendant la période ;
- la durée au cours de la période d'audit pour laquelle il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à recueillir pour démontrer que les contrôles préviennent, ou détectent et corrigent, les anomalies significatives au niveau d'une assertion ;
- la portée des éléments probants recueillis à partir des tests sur d'autres contrôles relatifs à l'assertion ;
- la façon dont il prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans son évaluation du risque (et, partant, de réduire les contrôles de substance du fait qu'il s'appuie sur ces contrôles) ;
- les déviations attendues par rapport aux contrôles.

46. Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans l'évaluation du risque, plus l'étendue de ses tests de procédures est importante. De plus, si le taux des déviations attendues d'un contrôle s'accroît, l'auditeur augmente l'étendue de ses tests de procédures. Néanmoins, il apprécie si le taux de déviations attendu indique que le contrôle ne sera pas suffisant pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion à un niveau qui correspond à l'évaluation qu'il en a faite. Si le taux de déviation attendu se trouve être trop élevé, l'auditeur peut estimer que les tests de procédures pour une assertion particulière peuvent ne pas être efficaces.

47. En raison de la cohérence inhérente à un système informatique, l'auditeur peut ne pas avoir besoin d'augmenter l'étendue des tests sur un contrôle automatisé. Un contrôle automatisé fonctionne de manière régulière sauf si le programme (y compris les tables, les fichiers ou les autres données permanentes utilisées par le programme) est modifié. Lorsque l'auditeur a estimé qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qui peut être fait lors de la première application de ce contrôle ou à toute autre date), il prévoit de réaliser des tests pour déterminer que ce contrôle continue à fonctionner de manière efficace. De tels tests peuvent inclure ceux prévus pour déterminer que des modifications ne sont pas apportées au programme sans être soumises à des contrôles appropriés relatifs aux modifications de programmes, que la version autorisée du programme est utilisée pour le traitement des opérations, et que les autres contrôles généraux pertinents sont effectivement en place. De tels tests peuvent aussi inclure ceux permettant de s'assurer que des modifications n'ont pas été apportées aux programmes, comme cela peut être le cas lorsque l'entité utilise des logiciels d'applications standard sans les modifier ou les mettre à jour. L'auditeur peut, par exemple, inspecter le document du service chargé de la sécurité informatique pour recueillir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé a eu lieu durant la période.

#### *Contrôles de substance*

48. Des contrôles de substance sont réalisés en vue de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions ; ces contrôles comprennent des vérifications de détails des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers, ainsi que des procédures analytiques de substance. L'auditeur planifie et réalise des contrôles de substance pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

**49. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.** Cette exigence reflète le fait que l'évaluation du risque par l'auditeur repose sur une appréciation et peut ne pas être suffisamment précise pour identifier tous les risques d'anomalies significatives. De plus, il existe des limites inhérentes au contrôle interne, y compris le fait qu'il puisse être contourné par la direction. Par conséquent, même si l'auditeur estime que le risque d'anomalies significatives peut être réduit à un niveau faible

acceptable en réalisant uniquement des tests de procédures pour une assertion particulière relative à un flux d'opérations, à un solde de compte ou à une information fournie dans les états financiers (voir paragraphe 8), il réalise toujours des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte, et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.

**50. Les contrôles de substance réalisés par l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'établissement des états financiers:**

- **un rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente ;**
- **l'examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements enregistrés lors de l'établissement des états financiers.**

La nature et l'étendue de l'examen par l'auditeur des écritures comptables et des autres ajustements dépendent de la nature et de la complexité du processus d'élaboration de l'information financière de l'entité et des risques d'anomalies significatives y afférents.

**51. Lorsque, conformément au paragraphe 108 de la Norme ISA 315, l'auditeur a considéré que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif, il doit mettre en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.** Par exemple, si l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre les bénéfices attendus, il peut y avoir un risque que celle-ci majore le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des ventes relatives à des commandes dont les termes ne permettent pas la comptabilisation immédiate du chiffre d'affaires, ou en facturant des ventes avant l'expédition. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, mettre en œuvre une procédure de confirmations externes non seulement pour faire confirmer les soldes de comptes, mais aussi pour faire confirmer les termes de la commande, tels que la date, les conditions de reprise de la marchandise et les conditions de livraison. De plus, il peut également compléter de telles confirmations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non-financier de l'entité concernant les modifications dans les termes des commandes et les conditions de livraison.

52. Lorsque l'approche d'audit pour répondre aux risques significatifs ne comporte que des contrôles de substance, les procédures d'audit appropriées pour répondre à de tels risques significatifs comprennent des vérifications de détail seules ou une association de vérifications

de détail et de procédures analytiques de substance. L'auditeur tient compte des dispositions des paragraphes 53 à 64 lorsqu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance relatifs aux risques significatifs. Dans le cadre de la collecte d'éléments probants suffisants et appropriés, les contrôles de substance afférents aux risques significatifs sont le plus souvent conçus pour recueillir des éléments probants ayant une forte valeur de fiabilité.

#### *Nature des contrôles de substance*

53. Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps. Les vérifications de détail sont généralement plus appropriées pour recueillir des éléments probants sur certaines assertions relatives à des soldes de comptes, y compris les assertions relatives à l'existence et à l'évaluation. Dans certaines situations, l'auditeur peut juger que la mise en œuvre de procédures analytiques de substance seules peut suffire à réduire le risque d'anomalies significatives à un niveau faible acceptable. Par exemple, il peut juger que la mise en œuvre de procédures analytiques de substance seules répond à l'évaluation du risque d'anomalies significatives pour un flux d'opérations dans le cas où son évaluation du risque est étayée par des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre de tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Dans d'autres situations, l'auditeur peut juger que seules des vérifications de détail sont appropriées ou qu'une association de procédures analytiques de substance et de vérifications de détail répond mieux à l'évaluation des risques.

54. L'auditeur conçoit des vérifications de détail pour répondre à l'évaluation du risque en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'atteindre le niveau d'assurance prévu au niveau de l'assertion. Lors de la conception de contrôles de substance concernant les assertions relatives à l'existence ou à la survenance, l'auditeur sélectionne des éléments contenus dans un poste des états financiers et collecte des éléments probants les concernant. Par contre, lors de la conception de procédures d'audit concernant l'assertion relative à l'exhaustivité, l'auditeur sélectionne parmi les éléments probants ceux qui indiquent qu'un élément devrait être compris dans un poste concerné figurant dans les états financiers et examine si cet élément y est bien inclus. Par exemple, il peut revoir les règlements postérieurs à la clôture afin de déterminer si des achats ont été omis des comptes fournisseurs.

55. Lors de la conception des procédures analytiques de substance, l'auditeur prend en compte des questions suivantes, telles que:

- la pertinence de l'utilisation de procédures analytiques de substance au regard des assertions ;
- la fiabilité des données, internes ou externes, à partir desquelles les montants et les ratios attendus sont déterminés ;
- si les montants ou les ratios attendus sont suffisamment précis pour permettre d'identifier une anomalie significative au regard du niveau d'assurance souhaité ;
- le montant de toute différence acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs escomptées.

L'auditeur envisage de tester, s'ils existent, les contrôles relatifs à l'élaboration par l'entité des informations qu'il utilise pour la mise en œuvre des procédures analytiques. Lorsque de tels contrôles sont efficaces, l'auditeur a davantage confiance dans la fiabilité de l'information et, dès lors, dans les résultats des procédures analytiques. Une autre façon de procéder consiste, pour l'auditeur, à se demander si l'information a déjà fait l'objet de tests d'audit au cours de la période précédente ou de celle en cours. Lorsqu'il définit les procédures d'audit à mettre en œuvre sur l'information servant de base au calcul des résultats attendus de ses procédures analytiques de substance, l'auditeur tient compte des dispositions figurant au paragraphe 11 de la Norme ISA 500.

#### *Calendrier des contrôles de substance*

**56. Lorsque des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit mettre en œuvre des contrôles de substance complémentaires, ou des contrôles de substance en association avec des tests de procédures, pour couvrir le restant de la période 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.**

57. Dans certaines circonstances, des contrôles de substance peuvent être réalisés à une date intermédiaire. Cela augmente cependant le risque que des anomalies existantes à la fin de la période ne soient pas détectées par l'auditeur. Ce risque augmente si la durée jusqu'à la fin

de la période est plus longue. Lorsqu'il envisage la mise en œuvre de contrôles de substance à une date intermédiaire, l'auditeur tient compte de facteurs tels que:

- l'environnement de contrôle et les autres contrôles pertinents ;
- la disponibilité de l'information à une date ultérieure nécessaire pour mettre en œuvre les procédures d'audit ;
- l'objectif des contrôles de substance ;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- la nature du flux d'opérations ou du solde de compte et les assertions sous-jacentes ;
- la possibilité pour l'auditeur de réaliser des contrôles de substance appropriés, ou des contrôles de substance associés à des tests de procédures, afin de couvrir le restant de la période et de réduire ainsi le risque que des anomalies qui existent en fin de période ne soient pas détectées.

58. Bien que l'auditeur ne soit pas obligé de recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes pour avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler les conclusions de l'audit à une date intermédiaire à la fin de la période, il s'interroge sur le caractère suffisant des contrôles de substance seuls pour couvrir le restant de la période. S'il conclut que des contrôles de substance seuls ne sont pas suffisants, il teste l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés, ou met en œuvre les contrôles de substance à la fin de la période.

59. Dans le cas où l'auditeur a identifié des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, il peut, en réponse à ces risques, modifier le calendrier des procédures d'audit. Par exemple, il peut conclure qu'au regard des risques d'anomalies volontaires ou de manipulations, les procédures d'audit qui visent à permettre d'extrapoler que les conclusions d'audit pour une partie de la période sont toujours valables à la fin de la période ne seront pas efficaces. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut conclure que des contrôles de substance sont à réaliser à la fin de la période ou à une date qui en est proche, afin de répondre à un risque identifié d'anomalies significatives provenant de fraudes (voir la Norme ISA 240).

60. Généralement, l'auditeur compare et rapproche les soldes à la fin de la période avec l'information comparable à une date intermédiaire afin d'identifier les montants qui paraissent anormaux, procède à des recherches pour chacun de ces montants, et réalise des procédures

analytiques de substance ou des vérifications de détail afin de tester la période postérieure à la date intermédiaire. Lorsque l'auditeur prévoit de réaliser des procédures analytiques de substance sur cette période, il s'interroge sur le fait de savoir si les valeurs cumulées de flux particuliers d'opérations, ou des soldes de comptes, sont raisonnablement prévisibles quant à leur montant, quant à leur importance relative et aux éléments les composant. L'auditeur examine si les procédures de l'entité relatives à l'analyse et à l'ajustement de ces flux d'opérations, ou soldes des comptes, à une date intermédiaire et celles relatives à la césure des exercices sont appropriées. De plus, il examine si le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière fournira, pour les soldes de comptes en fin de période et pour les opérations réalisées depuis la date intermédiaire, une information suffisante pour permettre d'analyser les opérations ou les écritures comptables inhabituelles qui sont significatives (y compris celles intervenues à la fin de la période ou à une date qui en est proche), les autres sources de variations significatives ou les variations attendues qui ne se sont pas constatées, ainsi que les modifications dans les éléments composant des flux d'opérations ou des soldes de comptes. Les contrôles de substance relatifs au restant de la période dépendent de la réalisation, ou non, par l'auditeur, de tests de procédures.

61. Si des anomalies sont détectées dans des flux d'opérations ou dans des soldes de comptes à une date intermédiaire, l'auditeur modifie en principe son évaluation du risque concerné et la nature, le calendrier ou l'étendue des contrôles de substance couvrant le restant de la période et se rapportant à ces flux d'opérations ou soldes de comptes, ou étend ou réitère ces procédures à la fin de la période.

62. L'utilisation d'éléments probants recueillis à l'occasion de la réalisation de contrôles de substance lors d'un audit précédent n'est pas suffisante pour répondre au risque d'anomalies significatives dans la période en cours. Dans la plupart des cas, l'utilisation d'éléments probants issus de la réalisation de contrôles de substance lors d'un audit précédent ne fournit que peu ou pas d'éléments probants pour la période en cours. Afin de pouvoir utiliser des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent comme éléments probants valables pour la période en cours, les éléments probants et le sujet sur lequel l'auditeur est appelé à se prononcer ne doivent pas avoir changé fondamentalement. Un exemple d'élément probant collecté lors de la réalisation de contrôles de substance au cours de l'audit précédent qui peut être pertinent pour l'année en cours, est une consultation juridique afférente à une structure de titrisation qui n'a pas subi de changement durant la période en cours. Les



dispositions du paragraphe 23 de la Norme ISA 500 précisent que si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre de contrôles de substance au cours d'un audit précédent, il met en œuvre des procédures d'audit dans la période en cours afin de confirmer que ces éléments probants restent pertinents.

### *Étendue de la mise en œuvre des contrôles de substance*

63. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance sont étendus. Dès lors que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte du contrôle interne, les contrôles de substance peuvent être étendus davantage en raison de résultats peu convaincants des tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Néanmoins, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est approprié que si la procédure d'audit elle-même est pertinente par rapport au risque spécifique.

64. Lors de la définition des vérifications de détail, l'étendue des vérifications est normalement prévue en termes de taille d'échantillon, qui dépend du risque d'anomalies significatives. Néanmoins, l'auditeur prend également en compte d'autres questions, notamment celle de savoir s'il est plus efficace d'utiliser d'autres moyens de sélection pour ces vérifications, tels que la sélection des éléments importants ou inhabituels parmi une population, par opposition à la sélection d'un échantillon représentatif de cette population ou à la stratification de la population en sous-populations homogènes à des fins de sondages. La Norme ISA 530 donne des modalités d'application sur l'utilisation des sondages et d'autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests. Lors de la définition des procédures analytiques de substance, l'auditeur détermine le montant des écarts avec les résultats attendus qui peut être accepté sans investigation supplémentaire. La détermination de ce montant est influencée principalement par le seuil de signification fixé et le degré de cohérence par rapport au niveau d'assurance désiré. Elle implique la prise en considération de la possibilité que de multiples anomalies dans un solde de compte, un flux d'opérations ou un élément d'information spécifiques puissent, en cumulé, s'élever à un montant non acceptable. Lors de la conception de procédures analytiques de substance, l'auditeur augmente le niveau d'assurance désiré lorsque le risque d'anomalies significatives croît. La Norme ISA 520, « Procédures analytiques », donne des modalités d'application des procédures analytiques dans un audit.

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

**65. 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 en conformité avec le référentiel comptable applicable.** L'auditeur évalue si les états financiers individuels sont présentés d'une manière qui traduit la classification et la description appropriées des informations financières. La présentation des états financiers établis en conformité avec le référentiel comptable applicable inclut aussi des informations pertinentes sur les questions significatives. Ces questions concernent la forme, la disposition et le contenu des états financiers et des notes annexes, comprenant, par exemple, la terminologie utilisée, le niveau de détail donné, la classification des postes dans les états financiers et les méthodes retenues pour l'évaluation des montants présentés. L'auditeur s'interroge sur le fait de savoir si, à la lumière des circonstances et des faits dont il a alors connaissance à ce moment, si la direction aurait dû fournir des informations sur un point particulier. Lorsqu'il évalue la présentation d'ensemble des états financiers, y compris des informations fournies dans les notes annexes y relatives, il tient également compte de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions. Voir paragraphe 17 de la Norme ISA 500 pour une description des assertions relatives à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers.

## **Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis**

**66. Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée.**

67. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des autres procédures d'audit prévues. Son attention peut être attirée par une information qui diffère de façon significative de l'information sur laquelle s'est fondée son évaluation du risque. Par exemple, l'étendue des anomalies que l'auditeur relève lors de la réalisation des contrôles de substance peut modifier son jugement quant à l'évaluation des risques et peut indiquer une faiblesse majeure dans le

contrôle interne. De plus, les procédures analytiques réalisées au stade de la revue d'ensemble de l'audit peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives non détecté antérieurement. Dans ces cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues lors de la planification sur la base de la révision de son appréciation des risques pour l'ensemble ou une partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et pour les assertions concernées. Le paragraphe 119 de la Norme ISA 315 donne de plus amples précisions sur la révision de l'évaluation du risque par l'auditeur.

68. Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles reconnaît qu'il peut y avoir des déviations dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Ces déviations, par rapport aux contrôles prescrits, peuvent être causées par des facteurs tels que des changements parmi le personnel-clé, des fluctuations saisonnières importantes dans le volume d'opérations traitées ou l'erreur humaine. Lorsque de telles déviations sont détectées à l'occasion de la mise en œuvre des tests de procédures, l'auditeur demande des informations spécifiques afin d'en comprendre les causes et leurs conséquences potentielles, par exemple des informations sur les dates des changements de personnel ayant des fonctions-clés dans le fonctionnement du contrôle interne. Il apprécie si les tests de procédures réalisés sur les contrôles exécutés fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles, si des tests de procédures complémentaires sont nécessaires, ou s'il faut répondre aux risques potentiels d'anomalies par la mise en œuvre de contrôles de substance.

69. L'auditeur ne peut pas présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé ; c'est pourquoi il envisage dans quelle mesure la détection d'une anomalie affecte l'évaluation du risque d'anomalies significatives. Avant la conclusion de l'audit, l'auditeur évalue si le risque d'audit est réduit à un niveau faible acceptable et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit nécessitent d'être revus. Par exemple, il apprécie :

- la nature, le calendrier, et l'étendue des contrôles de substance ;
- les éléments probants recueillis sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés, y compris le processus d'évaluation du risque par l'entité.

**70. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis permettant de réduire à un niveau faible acceptable le risque d'anomalies significatives dans les états financiers.** En se forgeant une opinion, l'auditeur

prend en considération tous les éléments probants pertinents, sans tenir compte du fait qu'ils semblent confirmer, ou contredire, les assertions contenues dans les états financiers.

71. Le caractère suffisant et approprié des éléments probants étayant les conclusions de l'auditeur tout au long de l'audit sont des questions qui relèvent du jugement professionnel. Le jugement de l'auditeur sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé par des facteurs tels que:

- l'importance relative de l'anomalie potentielle dans l'assertion retenue et la probabilité qu'elle ait une incidence significative, individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies potentielles, sur les états financiers ;
- l'efficacité des réactions de la direction et des contrôles effectués pour répondre aux risques ;
- l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant les anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, y compris la mise en lumière par ces procédures de cas spécifiques de fraude ou d'erreur ;
- la source et la fiabilité de l'information disponible ;
- le caractère convaincant des éléments probants ;
- la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

**72. Si l'auditeur n'a pas recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit faire son possible pour recueillir des éléments probants supplémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion. Voir la Norme ISA 700, « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général », pour de plus amples précisions.**

## **Documentation**

**73. L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail la démarche globale adoptée en réponse à l'appréciation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit**

**complémentaires, le lien entre ces procédures et les risques identifiés au niveau des assertions, ainsi que les résultats des procédures d'audit. De plus, si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors d'audits précédents, il doit consigner dans ses dossiers les conclusions tirées sur la fiabilité de tels contrôles testés au cours d'un précédent audit.** La façon dont ces éléments sont consignés dans le dossier relève du jugement professionnel de l'auditeur. La Norme ISA 230, « Documentation d'audit », établit des procédures et des principes fondamentaux et leurs modalités d'application pour la documentation des travaux dans le contexte de l'audit d'états financiers.

**73a. Les dossiers de travail de l'auditeur doivent démontrer que les états financiers sont en accord avec, ou ont été rapprochés de la comptabilité sous-jacente.**

73b. La manière dont les questions évoquées aux paragraphes 73 et 73a sont documentées relève du jugement professionnel de l'auditeur. La Norme ISA 230 "Documentation d'audit" définit des procédures et des principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application concernant la documentation dans le contexte d'un audit d'états financiers.

### **Date d'entrée en vigueur**

74. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 juin 2006.