

## **NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 315**

# **CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES**

## **SOMMAIRE**

---

	Paragrophes
Introduction .....	1-5
Procédures d'évaluation des risques et sources d'information sur l'entité et son environnement, y compris sur son contrôle interne.....	6-19
Connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne .....	20-99
Evaluation du risque d'anomalies significatives.....	100-119
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec la direction.....	120-121
Documentation .....	122-123
Date d'entrée en vigueur.....	124

Annexe 1: Connaissance de l'entité et de son environnement

Annexe 2: Composantes du contrôle interne

Annexe 3: Circonstances et faits pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » 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 concernant la prise de connaissance de l'entité et de son environnement par l'auditeur, y compris de son contrôle interne, et l'évaluation du risque que les états financiers, objet de l'audit, contiennent des anomalies significatives. L'importance de l'évaluation des risques par l'auditeur dans la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires est abordée plus amplement dans la **Norme ISA 200 « Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers »**.

**2. L'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires.** La Norme ISA 500 « **Éléments probants** » requiert de l'auditeur de s'appuyer sur des assertions suffisamment détaillées pour qu'elles puissent servir de base à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ainsi qu'à la conception et à la réalisation de procédures d'audit complémentaires. La présente Norme ISA requiert que l'auditeur procède à l'évaluation des risques au niveau des états financiers et des assertions sous-tendant leur établissement, basée sur une connaissance appropriée de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne. La **Norme ISA 330 « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques »**, aborde la responsabilité de l'auditeur dans la définition de réponses globales, la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent à l'évaluation des risques. Les principes fondamentaux et les modalités d'application de la présente Norme ISA doivent être appliqués conjointement avec les principes fondamentaux et les modalités d'application figurant dans d'autres Normes ISA. En particulier, les modalités d'application relatives au rôle de l'auditeur en matière d'évaluation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes sont examinées dans la **Norme ISA 240 « Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers »**.

3. Les principales dispositions contenues dans la présente Norme ISA sont les suivantes:

- *Procédures d'évaluation des risques et sources d'informations sur l'entité et son environnement, y compris sur son contrôle interne.* Cette partie présente les procédures d'audit que l'auditeur est tenu de mettre en oeuvre afin d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (procédures d'évaluation du risque). Elle prévoit également que l'auditeur s'entretienne avec les membres de l'équipe affectée à la mission sur la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives.
- *Connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.* Cette partie requiert de l'auditeur d'acquérir la connaissance des aspects spécifiques de l'entité et de son environnement, ainsi que des composantes de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives.
- *Evaluation du risque d'anomalies significatives.* Cette partie requiert de l'auditeur d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions sous-tendant leur établissement. Pour ce faire, l'auditeur:
  - identifie les risques en prenant en compte l'entité et son environnement, y compris les contrôles internes pertinents pour l'audit, et en considérant les flux d'opérations, les soldes de comptes, et les informations fournies dans les états financiers ;
  - confronte les problèmes potentiels au risque identifié au niveau de chaque assertion ; et
  - prend en compte le caractère significatif et la probabilité de survenance des risques.

Cette partie demande également à l'auditeur de déterminer si, lors de son évaluation des risques, l'un des risques identifiés est à ce point significatif qu'il exige une démarche d'audit particulière ou est un risque pour lequel les contrôles de substance, à eux seuls, ne peuvent

fournir des éléments probants suffisants et appropriés. L'auditeur est tenu d'évaluer la conception des contrôles internes de l'entité, y compris les procédures de contrôles pertinentes pour faire face à de tels risques et de déterminer si elles ont été mises en application.

- *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec la direction.* Cette partie traite des aspects relatifs au contrôle interne que l'auditeur communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.
- *Documentation.* Cette partie traite des dispositions relatives à la documentation des travaux.

4. Acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit conforme aux Normes ISA. En particulier, cette connaissance donne les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour planifier l'audit et exercer son jugement professionnel sur la façon d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives et pour répondre à ce risque tout au long de l'audit pour, par exemple:

- déterminer un seuil de signification et apprécier s'il reste toujours adapté au cours du déroulement de l'audit ;
- examiner le bien-fondé des principes comptables suivis et la pertinence des informations fournies dans les états financiers ;
- identifier les domaines pour lesquels des procédures spécifiques peuvent s'avérer nécessaires; par exemple, les opérations réalisées avec des parties liées, le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation retenue par la direction, ou le bien fondé des opérations par rapport à l'activité de la société ;
- déterminer les résultats attendus utilisés pour des besoins de comparaison lors de la mise en œuvre de procédures analytiques ;
- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable ; et

- évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, tels que le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci.

5. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau requis de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne. Il apprécie si la connaissance qu'il a obtenue est suffisante pour évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Le niveau de connaissance de l'entité exigé de l'auditeur pour la réalisation de l'audit est moins élevé que celui nécessaire à la direction pour gérer les opérations de l'entité.

### **Procédures d'évaluation des risques et sources d'informations sur l'entité et son environnement, y compris sur son contrôle interne**

6. L'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission. Comme décrit dans la Norme ISA 500, les procédures d'audit destinées à acquérir la connaissance de l'entité, sont désignées sous le terme « procédures d'évaluation des risques » car une partie de l'information obtenue en mettant en œuvre de telles procédures peut être utilisée par l'auditeur comme éléments probants pour conforter l'évaluation du risque d'anomalies significatives. En outre, en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut recueillir des éléments probants tant au sujet des flux de transactions, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers et des assertions correspondantes, qu'au niveau de l'efficacité des contrôles internes opérés, bien que de telles procédures d'audit n'aient pas été spécifiquement planifiées en tant que contrôles de substance ou comme tests de procédures du contrôle interne. L'auditeur peut également choisir de réaliser des contrôles de substance ou des tests de procédures en même temps que des procédures d'évaluation des risques, dès lors qu'il juge plus efficient de procéder ainsi.

### ***Procédures d'évaluation des risques***

**7. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes d'évaluation des risques dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de**

**son contrôle interne:**

**(a) demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité ;**

**(b) procédures analytiques ; et**

**(c) observation physique et inspection.**

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques rappelées ci-dessus pour chacun des aspects de la prise de connaissance décrite au paragraphe 20. Cependant, il est tenu d'exécuter toutes les procédures d'évaluation des risques dans le but d'obtenir la connaissance de l'entité requise.

8. En outre, l'auditeur met en œuvre d'autres procédures d'audit si l'information obtenue peut être utile à l'identification de risques d'anomalies significatives. Par exemple, il peut envisager de demander des informations auprès des conseils juridiques externes de l'entité ou auprès des experts en matière d'évaluation auxquels l'entité a eu recours. L'examen de la documentation obtenue de sources extérieures tels que des rapports rédigés par des analystes, des banques ou des agences de notation, des journaux commerciaux et économiques, des publications des autorités de tutelle ou des publications financières, peut également être utile pour obtenir des informations sur l'entité.

9. Bien qu'une grande partie de l'information que l'auditeur peut obtenir par des demandes d'informations puisse l'être auprès de la direction et des personnes responsables de l'information financière, des demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production, les auditeurs internes et d'autres employés à différent niveau de responsabilités, peuvent être utiles pour lui donner une perspective différente dans le cadre de l'identification de risques d'anomalies significatives. En identifiant d'autres personnes dans l'entité, à qui des demandes d'informations peuvent être adressées, et l'étendue de ces demandes, l'auditeur s'interroge sur le type d'information qui peut être obtenue et qui peut l'aider à identifier des risques d'anomalies significatives.

Par exemple:

- les demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent l'aider à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont établis ;
- les demandes d'informations auprès des auditeurs internes peuvent concerner leurs travaux en matière de conception et d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne de l'entité et le fait de savoir si les réponses apportées par la direction aux problèmes mis en évidence par leurs travaux sont satisfaisantes ;
- les demandes d'informations auprès des employés responsables d'initier, de traiter ou d'enregistrer des opérations complexes ou inhabituelles peuvent l'aider dans l'évaluation du caractère approprié du choix et de la mise en œuvre des principes comptables ;
- les demandes d'informations auprès du service juridique interne peuvent concerner des sujets tels que les litiges, la conformité aux textes législatifs et réglementaires, la connaissance de fraudes commises ou suspectées au sein de l'entité, les garanties accordées, les engagements après-vente, les accords (tels que ceux avec des sociétés en participation) avec des associés ou encore la signification des clauses des contrats ;
- les demandes d'informations auprès du personnel du département marketing ou commercial peuvent concerner les évolutions dans la stratégie marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou des accords commerciaux avec ses clients.

10. Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier des opérations ou événements inhabituels, des montants, ratios et tendances pouvant faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit et les états financiers. En mettant en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques, l'auditeur projette les résultats attendus sur la base d'hypothèses plausibles. Lorsque la comparaison du résultat attendu avec les montants enregistrés ou les ratios constatés sur la base des réalisations conduit à des variations inhabituelles ou inattendues, il prend en compte ces constatations lors de l'identification du risque d'anomalies significatives. Cependant, lorsque les procédures

analytiques utilisent des données agrégées à un niveau élevé (ce qui est souvent le cas), le résultat de ces procédures analytiques fournit seulement une première indication générale sur l'existence potentielle d'une anomalie significative. En conséquence, l'auditeur analyse les résultats de telles procédures analytiques avec les autres informations recueillies dans sa démarche d'identification du risque d'anomalies significatives. Voir **Norme ISA 520 « Procédures analytiques »** pour de plus amples explications sur les modalités d'application de leur mise en œuvre.

11. L'observation physique et l'inspection peuvent corroborer les informations obtenues suite aux demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes, et fournir également des informations relatives à l'entité et à son environnement. De telles procédures comportent généralement les aspects suivants:

- observation des activités et des opérations de l'entité ;
- inspection de documents (tels que business plans et plans stratégiques), des états comptables et des manuels de contrôle interne ;
- lecture des rapports de gestion de la direction (tels que des rapports trimestriels ou les états financiers intermédiaires) et des rapports des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (tels que les procès-verbaux des réunions de l'organe compétent) ;
- visite des locaux et des sites de production de l'entité ;
- pointage des opérations dans le système d'élaboration de l'information financière (tests de conformité).

**12. Lorsque l'auditeur décide d'utiliser les informations recueillies au cours des exercices précédents sur l'entité et son environnement, il doit vérifier si des changements sont survenus depuis l'exercice précédent et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées pour l'audit de la période en cours.** Dans des audits récurrents, l'expérience précédente de l'entité, acquise par l'auditeur, contribue à la connaissance de l'entité. Par exemple, les procédures d'audit mises en œuvre au cours des

audits précédents fournissent habituellement des éléments probants sur l'organisation, l'activité et le système de contrôle interne de l'entité, de même que l'existence d'anomalies antérieures et le fait qu'elles aient été ou non corrigées en temps opportun, aident l'auditeur dans son évaluation du risque d'anomalies significatives sur la période en cours. Cependant, une telle information a pu être rendue non pertinente par des changements survenus dans l'entité ou son environnement. L'auditeur procède donc à des demandes d'informations et met en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées, telles que des tests de conformité, pour déterminer si des changements se sont produits qui peuvent avoir un impact sur la pertinence de l'information recueillie.

13. Si cela s'avère pertinent pour l'audit, l'auditeur prend également en considération d'autres informations comme celles obtenues lors de l'acceptation de la mission, ou lors de l'examen du maintien de la mission ou, lorsque cela est possible, de l'expérience acquise au cours d'autres missions exécutées au sein de l'entité, par exemple, lors de missions d'examen limité d'états financiers intermédiaires.

#### ***Concertation entre les membres de l'équipe affectée à la mission***

**14. Les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter entre eux de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives.**

15. L'objectif de cette discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission consiste à obtenir, dans les domaines qui leur sont assignés, une meilleure compréhension des anomalies significatives potentielles résultant de fraudes ou d'erreurs que peuvent contenir les états financiers, et de comprendre comment le résultat de leurs propres travaux peut affecter d'autres aspects de l'audit, en particulier le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue de procédures d'audit complémentaires.

16. Cette concertation donne une opportunité aux membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission, y compris à l'associé responsable de la mission, de partager leur point de vue fondé sur leur connaissance de l'entité, et aux membres de l'équipe affectée à la mission d'échanger des informations sur les risques liés à l'activité<sup>(1)</sup> auxquels l'entité est confrontée

---

<sup>(1)</sup> Voir paragraphe 30.

et sur la façon et les domaines où les états financiers pourraient être affectés par des anomalies significatives. Ainsi que l'exige la Norme ISA 240, un accent particulier est mis sur la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes. La discussion porte également sur l'application du référentiel comptable applicable aux activités et aux caractéristiques de l'entité.

17. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer quels sont les membres de l'équipe affectée à la mission participant à cette discussion, comment et quand elle a lieu, et les thèmes abordés. Les membres-clés de l'équipe affectée à la mission participent habituellement à cette réunion; il n'est cependant pas nécessaire que tous les membres de l'équipe affectée à la mission aient une connaissance complète de tous les aspects de l'audit. Les thèmes abordés dépendent de leur rôle, de leur expérience, et de leur besoin d'information. Si l'audit se déroule dans plusieurs sites, il peut y avoir, par exemple, plusieurs réunions qui impliquent les membres-clés de l'équipe dans chaque site significatif. Il convient également de déterminer, lors de la planification de ces réunions, s'il convient d'y associer les experts assignés à l'équipe affectée à la mission. Par exemple, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire pour l'équipe affectée à la mission d'avoir un expert en technologie de l'information<sup>(2)</sup>, ou d'autres compétences, et, par conséquent, de faire participer cette personne à la discussion.

18. Comme requis par la Norme ISA 200, l'auditeur planifie et conduit sa mission en faisant preuve d'esprit critique. La discussion au sein de l'équipe affectée à la mission souligne la nécessité de faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, afin d'être attentif à toute information ou à toute autre situation indiquant qu'une anomalie significative résultant de fraudes ou d'erreurs a pu survenir, et la rigueur qu'il convient d'avoir dans le suivi de telles informations.

19. En fonction du déroulement de la mission, des discussions complémentaires peuvent avoir lieu afin de faciliter l'échange permanent d'informations entre les membres de l'équipe affectée à la mission sur la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives. Le but pour les membres de l'équipe affectée à la mission est de

---

<sup>(2)</sup> La technologie de l'information englobe des moyens automatisés sur la façon de générer l'information, de la traiter, de la stocker et de la communiquer, et inclut les dispositifs d'enregistrement, les systèmes de communication, les systèmes informatiques (y compris les composants matériel (*hardware*) et logiciel (*software*) et les données), et les autres dispositifs électroniques.

communiquer et de partager l'information obtenue durant l'audit pouvant avoir un impact sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ou sur les procédures d'audit mises en œuvre en réponse aux risques identifiés.

### **Connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne**

20. La connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement consiste en la prise de connaissance des caractéristiques suivantes:

- (a) secteur d'activité, environnement réglementaire et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ;
- (b) nature de l'entité, y compris le choix et l'application des principes comptables retenus par celle-ci ;
- (c) objectifs, stratégies et risques qui leur sont liés et qui peuvent avoir comme conséquence une anomalie significative dans les états financiers ;
- (d) mesure et analyse des performance financières de l'entité ;
- (e) contrôle interne.

L'Annexe 1 donne des exemples de sujets que l'auditeur peut considérer lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement concernant les caractéristiques (a) à (d) ci-dessus.

L'Annexe 2 contient une explication détaillée des composantes du contrôle interne.

21. La nature, le calendrier, et l'étendue des procédures d'évaluation du risque mises en œuvre, varient en fonction des caractéristiques de la mission telles que la taille et la complexité de l'entité et l'expérience de l'auditeur. En outre, l'identification de changements significatifs dans l'une des caractéristiques de l'entité mentionnées ci-dessus, comparé aux périodes précédentes, est particulièrement importante pour permettre une prise de connaissance suffisante de l'entité afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies

significatives.

***Secteur d'activité, dispositions réglementaires et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable***

**22. L'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concerné, de l'environnement réglementaire et des autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable.** Ces facteurs incluent les éléments sectoriels, tels que le marché et la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients et les développements technologiques; l'environnement réglementaire, parmi d'autres sujets, englobe le référentiel comptable applicable, l'environnement légal et politique et les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et l'entité, ainsi que d'autres facteurs externes tels que des conditions économiques générales. Voir la Norme ISA 250 « Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers » qui décrit les exigences supplémentaires liées au cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité.

23. Le secteur d'activité dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives résultant de la nature des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des estimations significatives des produits et des coûts qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans de tels cas, l'auditeur apprécie si les membres de l'équipe affectée à la mission ont la compétence et l'expérience suffisantes dans les domaines concernés.

24. Les textes législatifs et réglementaires déterminent souvent le référentiel comptable applicable devant être utilisé par la direction pour l'établissement des états financiers de l'entité. Dans la plupart des cas, le référentiel comptable applicable sera celui du pays dans lequel l'entité est immatriculée, ou exerce son activité, et où l'auditeur est installé; ce dernier, ainsi que l'entité, auront une connaissance commune de ce référentiel. Dans certains cas, il peut ne pas exister, dans le pays, de référentiel comptable ; le choix de l'entité sera alors régi par la pratique locale, la pratique sectorielle, les besoins des utilisateurs ou d'autres facteurs. Par exemple, les concurrents de l'entité peuvent appliquer les Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards, IFRS*) et l'entité peut considérer que les Normes IFRS sont également appropriées pour satisfaire à ses propres exigences pour l'établissement de ses états financiers. L'auditeur détermine si des règles

locales définissent certaines exigences en matière d'établissement et de présentation des états financiers pour le secteur d'activité dans lequel opère l'entité, dès lors que ceux-ci peuvent contenir des anomalies significatives au regard de ces règles si la direction ne les établit pas en conformité avec celles-ci.

### *Nature de l'entité*

**25. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la nature de l'entité.** La nature d'une entité se réfère aux opérations menées par cette dernière, à la détention du capital et à son gouvernement d'entreprise, aux investissements réalisés et prévus, à son organisation interne et à son mode de financement. La connaissance de la nature d'une entité permet à l'auditeur de comprendre les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations que l'on s'attend à trouver dans les états financiers.

26. L'entité peut avoir une structure complexe avec des filiales ou d'autres composantes dans de multiples endroits. Outre les difficultés liées à la consolidation dans ces structures complexes, d'autres aspects peuvent générer des risques d'anomalies significatives comme par exemple: l'affectation du *goodwill* aux secteurs d'activité et sa dépréciation, la question de savoir si des investissements constituent des sociétés en participation, des filiales ou des participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, ou si le traitement comptable d'entités *ad hoc* est approprié.

27. La connaissance de la détention du capital et des relations entre les détenteurs et d'autres personnes ou entités est également importante afin de déterminer si les opérations entre parties liées ont été identifiées et comptabilisées de façon appropriée. La Norme ISA 550 « Parties liées » fournit de plus amples modalités d'application sur les aspects que l'auditeur doit prendre en compte concernant les parties liées.

**28. L'auditeur doit acquérir la connaissance du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité et apprécier si elles sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable et aux méthodes comptables utilisées dans le secteur d'activité concerné.** Cette prise de connaissance comprend également la revue des méthodes que l'entité utilise pour comptabiliser les opérations significatives et inhabituelles, de l'impact des méthodes comptables significatives

dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas de règles édictées ou de consensus, et des changements dans les méthodes comptables suivies par l'entité. L'auditeur identifie également les normes et les réglementations en matière d'information financière qui sont nouvelles pour l'entité et examine quand et comment l'entité les adoptera. Lorsque l'entité a modifié ses options ou sa manière d'appliquer une méthode comptable significative, l'auditeur s'interroge sur les raisons du changement et si celui-ci est approprié et conforme aux exigences du référentiel comptable applicable.

29. La présentation des états financiers en conformité avec le référentiel comptable applicable s'étend à la pertinence des informations fournies sur les sujets importants. Ces sujets ont trait à la forme, à la présentation, et au contenu des états financiers et des notes annexes, y compris, par exemple, la terminologie utilisée, le volume de détails fournis, la classification des rubriques et le fondement des chiffres donnés. L'auditeur apprécie le caractère pertinent de l'information fournie par l'entité sur un sujet particulier au vu des circonstances et des faits dont il a alors connaissance.

### *Objectifs, stratégies et risques liés à l'activité*

**30. L'auditeur doit acquérir la connaissance des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques y relatifs liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.** L'entité conduit ses affaires dans un contexte sectoriel, réglementaire et en fonction d'autres facteurs internes et externes. En réponse à ces facteurs, la direction de l'entité ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise définissent des objectifs qui se traduisent dans des plans d'ensemble pour l'entité. Les stratégies sont les approches opérationnelles par lesquelles la direction entend atteindre ces objectifs. Les risques liés à l'activité résultent soit des conditions, des événements, des circonstances, des actions ou de l'absence d'actions qui pourraient compromettre de façon significative la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et de mettre en œuvre ses stratégies, soit de la mise en place d'objectifs et de stratégies inappropriés. Tout comme l'environnement externe change, la conduite des affaires de l'entité est également dynamique et ses stratégies et objectifs évoluent dans le temps.

31. Le risque opérationnel est plus général que le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, bien qu'il inclue ce dernier. Le risque lié à l'activité peut

provenir en particulier d'un changement ou de la complexité des opérations, bien que la non identification d'un besoin de changement puisse également provoquer un risque. Le changement peut provenir, par exemple, du développement de nouveaux produits qui peut échouer, d'un marché inadéquat, même s'il a été développé avec succès; ou d'échecs qui peuvent engendrer des passifs ou un risque de perte de réputation. La connaissance des risques liés à l'activité augmente la possibilité d'identifier des risques d'anomalies significatives. Cependant, l'auditeur n'est pas tenu d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité.

32. La plupart des risques liés à l'activité auront potentiellement des conséquences financières et, par conséquent, une incidence sur les états financiers. Cependant, tous les risques liés à l'activité ne génèrent pas un risque d'anomalies significatives. Un risque lié à l'activité peut avoir une conséquence immédiate sur le risque d'anomalies dans des flux d'opérations, des soldes de comptes, et dans les informations fournies au niveau des assertions ou au niveau des états financiers pris dans leur ensemble. Par exemple, le risque lié à l'activité provenant d'une réduction du portefeuille clients due à un regroupement sectoriel peut augmenter le risque d'anomalies lié à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque, en particulier en combinaison avec une économie en baisse, peut également avoir une conséquence à plus long terme, que l'auditeur prend en compte en évaluant le caractère approprié de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation. L'appréciation de l'auditeur sur le fait qu'un risque lié à l'activité puisse aboutir à une anomalie significative est donc effectuée à la lumière des circonstances. Des exemples de conditions et d'événements qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives sont donnés dans l'Annexe 3.

33. Généralement, la direction identifie les risques liés à l'activité et définit une approche pour y faire face. Une telle procédure d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et est abordée dans les paragraphes 76 à 79.

34. Les petites entités souvent ne fixent pas leurs objectifs et stratégies ou ne gèrent pas les risques liés à l'activité par des plans ou des procédures formalisés. Dans beaucoup de cas, ces aspects ne sont pas documentés. Dans de telles entités, l'auditeur acquiert la connaissance de ces questions par des demandes d'informations auprès de la direction et par l'observation de la façon dont l'entité y répond.

*Mesure et analyse de la performance financière de l'entité*

**35. L'auditeur doit acquérir la connaissance des outils de mesure et d'analyse de la performance financière de l'entité.** Les mesures de la performance et leur analyse donnent à l'auditeur une indication sur les aspects de la performance de l'entité que la direction et d'autres personnes considèrent comme importants. L'analyse de la performance, tant externes qu'internes, crée des pressions sur l'entité qui, en retour, peuvent inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance opérationnelle ou l'inciter à présenter des états financiers mensongers. L'obtention de la connaissance des mesures de la performance de l'entité aide l'auditeur à évaluer si de telles pressions aboutissent à des actions de la direction qui peuvent augmenter le risque d'anomalies significatives.

36. Les mesures et leur analyse de la performance financière de l'entité par la direction se distinguent du suivi du contrôle interne (traités comme l'une des composantes du contrôle interne dans les paragraphes 96 à 99), bien que les objectifs puissent se recouper. Le suivi des contrôles, cependant, concerne spécifiquement l'efficacité de celui-ci au travers de la prise en compte d'informations sur les contrôles effectués. Les mesures et leur analyse de la performance ont pour but de déterminer si la performance opérationnelle répond aux objectifs définis par la direction (ou par des tiers) mais, dans certains cas, les indicateurs de performance fournissent également à la direction des informations qui lui permettent d'identifier des insuffisances dans le contrôle interne.

37. L'information développée en interne et utilisée à cette fin par la direction peut inclure des indicateurs-clés de performance (financiers et non financiers), des budgets, l'analyse de variations, une information sectorielle, par division, département ou autre niveau, ou des comparaisons de la performance de l'entité avec celle des concurrents. Des tiers peuvent également mesurer et examiner la performance financière de l'entité. Par exemple, l'information externe tels les rapports d'analystes et les rapports d'agence de notation, peut fournir des informations utiles à la connaissance par l'auditeur de l'entité et de son environnement. De tels rapports sont souvent obtenus de l'entité auditée.

38. Les mesures faites en interne peuvent mettre en évidence des résultats inattendus ou des tendances, exigeant une demande d'informations de la direction auprès d'autres personnes afin de déterminer leur cause et prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas,

la détection et la correction des anomalies en temps opportun). Les mesures de performance peuvent également indiquer à l'auditeur un risque d'anomalie dans l'information liée aux états financiers. Par exemple, les mesures de performance peuvent indiquer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité exceptionnellement rapide en les comparant à celles d'autres entités du même secteur d'activité. Une telle information, en particulier si elle est combinée avec d'autres facteurs tels que l'octroi d'un bonus lié à la performance ou une rémunération sur la base de primes, peut indiquer un risque potentiel de dérive dans l'établissement des états financiers par la direction.

39. Une grande partie de l'information utilisée dans la mesure de la performance peut être générée par le système d'information de l'entité. Si la direction considère sans les avoir testées que les données utilisées pour examiner la performance de l'entité sont exactes, des erreurs peuvent exister dans l'information, qui peuvent potentiellement conduire la direction à des conclusions erronées quant à la performance. Si l'auditeur a l'intention d'utiliser les mesures de performance pour les besoins de l'audit (p. ex. pour des procédures analytiques), il évalue si l'information liée à l'examen par la direction de la performance de l'entité fournit une base fiable et est suffisamment précise pour un tel objectif. S'il est fait usage des mesures de performance, l'auditeur détermine si elles sont suffisamment précises pour détecter des anomalies significatives.

40. Les petites entités n'ont habituellement pas de procédures formalisées pour mesurer et examiner leur performance financière. Néanmoins, la direction utilise souvent certains indicateurs-clés, compte tenu de sa connaissance et de son expérience du secteur d'activité en tant que bases valables pour évaluer la performance financière et pour prendre des mesures appropriées.

### ***Contrôle interne***

#### **41. L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne qui intéresse l'audit.**

L'auditeur prend connaissance du contrôle interne pour identifier des types d'anomalies potentielles, pour évaluer les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives et pour définir la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires. La notion de contrôle interne intéressant l'audit est abordée dans les paragraphes 47 à 53 ci-après. Par ailleurs, le niveau de connaissances requis pour la

compréhension du contrôle interne est traité dans les paragraphes 54 à 56 ci-après.

42. Le contrôle interne est un processus, conçu et mis en place par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et d'autres membres du personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables. Il en résulte que le contrôle interne est conçu et mis en œuvre pour répondre aux risques identifiés liés à l'activité qui menacent la réalisation de l'un de ces objectifs.

43. Le contrôle interne, objet de la présente Norme ISA, est constitué des éléments suivants :

- (a) l'environnement de contrôle ;
- (b) le processus d'évaluation des risques de l'entité ;
- (c) le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'information financière et à sa communication ;
- (d) les activités de contrôle ;
- (e) le suivi des contrôles.

L'Annexe 2 fournit une analyse détaillée des composantes du contrôle interne.

44. La subdivision du contrôle interne en cinq composantes fournit à l'auditeur un cadre utile lui permettant de déterminer la façon dont les différents éléments du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur la mission d'audit. Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit et met en application le contrôle interne. En outre, la préoccupation principale de l'auditeur est de comprendre dans quelle mesure, et de quelle manière, un contrôle particulier prévient, ou détecte et corrige, des anomalies significatives dans les flux d'opérations, dans les soldes de comptes ou dans les informations fournies dans les états financiers, ainsi que dans les assertions afférentes, plutôt que de s'intéresser à sa classification dans l'une des composantes. Par conséquent, pour décrire les

divers aspects du contrôle interne et leur incidence sur l'audit, l'auditeur peut utiliser une terminologie ou des référentiels différents de ceux utilisés dans la présente Norme ISA, à la condition que l'ensemble des composantes décrites dans la présente Norme ISA soit abordé.

45. La manière dont le contrôle interne est conçu et mis en œuvre varie en fonction de la taille et de la complexité d'une entité. En particulier, les petites entités peuvent utiliser des moyens moins structurés, des processus et des procédures plus simples afin d'atteindre leurs objectifs. Par exemple, de petites entités, dans lesquelles la direction participe activement au processus d'élaboration de l'information financière, ne disposent pas nécessairement d'une description écrite détaillée des procédures et des principes comptables. Pour certaines entités, en particulier les très petites, le propriétaire-gérant<sup>(3)</sup> peut exécuter des fonctions qui, dans une entité plus importante, seraient considérées comme appartenant à plusieurs des composantes du contrôle interne. Ainsi, les composantes du contrôle interne peuvent ne pas être clairement distinguées dans les petites entités, bien que les objectifs sous-jacents demeurent identiques.

46. Dans le cadre de la présente Norme ISA, le terme « contrôle interne » regroupe les cinq composantes du contrôle interne exposées ci-dessus. En outre, le terme « contrôles » fait référence à une ou plusieurs des composantes ou de l'un de leurs aspects quelconque.

#### *Les contrôles pertinents pour l'audit*

47. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en place pour s'assurer de leur réalisation. Les objectifs de l'entité, et par conséquent les contrôles mis en place, concernent l'information financière, les opérations et leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires; cependant, l'ensemble de ces objectifs et des contrôles n'est pas nécessairement pertinent pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation du risque.

48. Généralement, les contrôles pertinents pour l'audit sont, d'une part, ceux contribuant à l'objectif de l'entité de présenter des états financiers destinés à des tiers, donnant une image fidèle (ou présentant sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs), conformément au référentiel applicable, et d'autre part, de gérer les risques susceptibles d'engendrer une anomalie significative dans ceux-ci. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur, en

---

<sup>(3)</sup> La présente Norme ISA emploie le terme « propriétaire-gérant » pour désigner les propriétaires des entités qui sont impliqués de manière quotidienne dans les opérations menées par l'entité.

tenant compte des obligations prévues par la présente Norme ISA, de déterminer si un contrôle, exécuté séparément ou combiné à d'autres, est pertinent pour l'évaluation du risque d'anomalies significatives et pour la conception et l'exécution de procédures d'audit complémentaires permettant de répondre aux risques identifiés. En exerçant ce jugement, l'auditeur tient compte des circonstances, de la composante du contrôle interne concernée et des facteurs tels que:

- son jugement quant au caractère significatif d'une information ;
- la taille de l'entité ;
- la nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat ;
- la diversité et la complexité des opérations de l'entité ;
- les obligations légales et réglementaires applicables ;
- la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de services-bureaux.

49. Les contrôles relatifs à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent également être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser cette information dans la conception et l'exécution de procédures d'audit complémentaires. Il s'appuie sur son expérience de l'entité acquise antérieurement et sur les informations obtenues lors de sa prise de connaissance de l'activité de l'entité et de son environnement, et tout au long de l'audit, pour identifier les contrôles pertinents pour l'audit. De plus, bien que le contrôle interne s'applique à l'ensemble de l'entité ou à l'une quelconque de ses unités ou processus opérationnels, une compréhension du contrôle interne relatif à chacune des unités ou processus opérationnels de l'entité peut s'avérer ne pas être pertinente pour l'audit.

50. Les contrôles relatifs à des opérations ou à des objectifs de conformité peuvent, cependant, être pertinents pour l'audit lorsqu'ils concernent des données que l'auditeur évalue ou utilise dans la mise en œuvre des procédures d'audit. Des contrôles qui s'avèrent pertinents

pour l'audit sont par exemple:

- des contrôles relatifs à des données non financières que l'auditeur utilise dans ses procédures analytiques, telles que des statistiques de production ; ou
- des contrôles portant sur la détection du non-respect des textes législatifs ou réglementaires qui peuvent avoir une incidence directe et significative sur les comptes, tels que des contrôles relatifs au respect des dispositions fiscales, réglementaires et applicables pour la détermination de la provision pour impôt sur les bénéfices.

51. Une entité dispose généralement de contrôles relatifs à des objectifs qui ne sont pas pertinents pour l'audit et ne sont donc pas à prendre en considération. Par exemple, une entité peut se reposer sur un système sophistiqué de contrôle informatisé permettant d'optimiser l'efficacité et l'efficacité des opérations (tel que le système de contrôle informatisé d'une compagnie aérienne pour respecter les horaires de vol), mais ces contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit.

52. Le contrôle interne relatif à la sauvegarde des actifs à l'égard des acquisitions, des utilisations ou des cessions non autorisées peut inclure des contrôles relatifs à l'information financière et aux objectifs opérationnels. Lors de la prise de connaissance de chacune des composantes du contrôle interne, l'auditeur s'intéresse généralement, en matière de contrôles relatifs à la sauvegarde des actifs, à ceux afférents à la fiabilité de l'information financière. Par exemple, l'utilisation des contrôles d'accès, tels que les mots de passe qui limitent l'accès aux données et aux programmes traitant les décaissements en espèces, peuvent être pertinents pour l'audit des comptes. A l'inverse, les contrôles destinés à prévenir l'utilisation excessive de matières premières dans la production ne concernent généralement pas l'audit des comptes.

53. Des contrôles pertinents pour l'audit sont susceptibles d'exister dans chacune des composantes du contrôle interne et une analyse plus approfondie de ces contrôles est donnée ci-dessous pour chaque composante du contrôle interne. En outre, les paragraphes 113 et 115 analysent certains risques pour lesquels l'auditeur est tenu d'évaluer la conception des contrôles prévus par l'entité pour gérer ces risques et de s'assurer que les contrôles ont été mis en application.

*Degré de connaissance du contrôle interne*

54. La prise de connaissance du contrôle interne implique l'évaluation de la conception d'un contrôle et la vérification de sa mise en application. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si ce contrôle, seul ou combiné avec d'autres, est capable de prévenir efficacement ou de détecter puis de corriger, des anomalies significatives. De plus amples explications sont données dans l'analyse de chaque composante du contrôle interne ci-dessous. La mise en application d'un contrôle signifie que le contrôle existe et que l'entité l'applique. L'auditeur examine la conception d'un contrôle pour déterminer s'il doit vérifier sa mise en application. Un contrôle conçu de manière inappropriée peut constituer une faiblesse<sup>(4)</sup> majeure dans le contrôle interne de l'entité. L'auditeur examine alors l'opportunité de communiquer cette faiblesse aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ainsi qu'à la direction tel que requis par le paragraphe 120.

55. Les procédures d'évaluation des risques, dans l'obtention d'éléments probants relatifs à la conception et à la mise en application de contrôles pertinents, peuvent comprendre des entretiens avec le personnel de l'entité, l'observation de la mise en œuvre de contrôles spécifiques, l'inspection de documents et de rapports, ainsi que le suivi des opérations à travers le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. Les entretiens seuls ne sont pas suffisants pour évaluer la conception d'un contrôle pertinent pour l'audit ou pour déterminer s'il est bien mis en application.

56. La prise de connaissance des contrôles mis en place dans une entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité opérationnelle de ces contrôles, à moins qu'il y ait une certaine automatisation assurant la régularité de l'opération de contrôle (les éléments de contrôle interne manuels ou informatisés pertinents pour l'audit sont décrits ci-dessous). Par exemple, l'obtention d'éléments probants relatifs à la mise en application d'un contrôle manuel à un moment précis n'apporte pas d'éléments probants quant à l'efficacité de l'exécution du contrôle à des moments différents au cours de la période auditée. En revanche, un système informatique permet à une entité de traiter uniformément des volumes de données importants.

---

<sup>(4)</sup> Une faiblesse majeure dans le contrôle interne est une faiblesse qui pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers.

Il accroît la capacité de l'entité à assurer le suivi de la performance des activités de contrôle interne et à mettre en place une séparation efficace des tâches grâce à des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données, et les systèmes d'exploitation. Par conséquent, en raison de l'uniformité inhérente aux systèmes informatiques, la réalisation de procédures d'audit destinées à déterminer si un contrôle informatisé a été mis en place peut éventuellement servir de test sur le fonctionnement effectif de ce contrôle, sous réserve de l'appréciation de l'auditeur et des tests effectués sur les procédures de contrôle interne, tels que ceux portant sur les modifications apportées aux programmes. Les tests sur le fonctionnement effectif des contrôles sont décrits plus en détail dans la Norme ISA 330.

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

57. La plupart des entités ont recours à des systèmes informatiques pour l'élaboration de l'information financière et les besoins opérationnels. Cependant, même lorsqu'un système informatique est très largement utilisé, il subsiste toujours des éléments manuels dans les systèmes. L'équilibre entre les éléments manuels et informatisés est variable. Dans certains cas, particulièrement dans les petites entités moins complexes, les systèmes peuvent être principalement manuels. Dans d'autres cas, l'ampleur de l'informatisation peut varier entre certains systèmes fortement automatisés présentant peu d'éléments manuels et d'autres, au sein de la même entité, principalement manuels. En conséquence, le système de contrôle interne d'une entité est susceptible de contenir des éléments manuels et informatisés, dont les caractéristiques doivent être prises en compte lors de l'évaluation des risques par l'auditeur et lors de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en relation avec ces systèmes.

58. L'utilisation d'éléments manuels ou informatisés dans le contrôle interne a également une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, et présentées<sup>(5)</sup>. Les contrôles existant dans un système manuel peuvent inclure des procédures telles que des approbations et des revues d'activités, ou des rapprochements et le suivi des éléments de rapprochement. Inversement, une entité peut avoir recours à des procédures informatiques pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations; dans ce cas, les enregistrements sous un format électronique remplacent les documents papiers tels que les

---

<sup>(5)</sup> Le paragraphe 9 de l'Annexe 2 définit ces notions.

bons de commande, les factures, les documents d'expédition, ainsi que les enregistrements comptables y afférents. Les contrôles dans des systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles informatisés (p. ex. des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. De plus, les contrôles manuels peuvent être indépendants des systèmes informatiques, peuvent utiliser l'information produite par le système informatique ou se limiter à assurer le suivi du fonctionnement effectif du système et des contrôles informatisés, ainsi qu'à traiter les cas particuliers. Lorsque le système d'informatique est utilisé pour initier, enregistrer, traiter ou présenter des opérations ou d'autres données financières afin de les inclure dans les états financiers, les systèmes et les programmes peuvent inclure des contrôles portant sur les assertions correspondantes pour les postes significatifs. Les systèmes et les programmes peuvent également être cruciaux pour le fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent du système informatique. La combinaison au sein d'une entité de contrôles manuels et informatisés dépend de la nature et de la complexité de l'utilisation du système informatique de l'entité.

59. Généralement, un système informatique fournit des avantages potentiels d'efficacité et d'efficience du contrôle interne d'une entité car il permet à l'entité:

- d'appliquer uniformément des règles prédéfinies liées à l'activité et d'exécuter des calculs complexes en traitant de grands volumes d'opérations ou de données ;
- d'améliorer l'obtention en temps voulu, la disponibilité et l'exactitude d'une information ;
- de faciliter une analyse complémentaire de l'information ;
- de faciliter le suivi des activités de l'entité ainsi que de ses politiques et procédures ;
- de réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
- d'augmenter la possibilité d'aboutir à une séparation des tâches efficace en mettant en place des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

60. Un système informatique d'information crée également des risques spécifiques liés au contrôle interne d'une entité, notamment:

- la dépendance vis-à-vis de systèmes ou de programmes susceptibles de traiter de manière incorrecte des données, ou de traiter des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- l'accès non autorisé aux données, pouvant entraîner la destruction des données ou leur modification inappropriée, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées, voire inexistantes, ou encore l'enregistrement incorrect des opérations. Des risques particuliers peuvent survenir lorsque des utilisateurs multiples accèdent à une base de données commune ;
- la possibilité pour le personnel du service informatique d'obtenir des accès privilégiés au-delà de ceux nécessaires à l'exercice de leur fonction, affaiblissant ainsi la séparation des tâches ;
- des changements non autorisés de données dans les fichiers maîtres ;
- des changements non autorisés apportés aux systèmes ou aux programmes ;
- le manquement à procéder aux changements nécessaires dans les systèmes ou les programmes ;
- une intervention manuelle inappropriée ;
- la perte potentielle de données ou l'incapacité à accéder à certaines données selon le cas.

61. Les aspects manuels des systèmes peuvent s'avérer plus appropriés lorsque le jugement et la discrétion sont exigés, notamment dans les situations suivantes:

- opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes ;

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

62. Les contrôles manuels sont effectués par des individus et entraînent dès lors des risques spécifiques de contrôle interne pour l'entité. Les contrôles manuels peuvent être moins fiables que les contrôles informatisés car ils sont susceptibles d'être plus facilement contournés, ignorés ou outrepassés. Ils sont également davantage exposés à de simples erreurs et fautes. L'application constante d'un contrôle interne manuel ne peut, par conséquent, pas être présumée. Les systèmes manuels peuvent être moins appropriés dans les cas suivants:

- volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou encore situations où des erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être évitées ou détectées par des contrôles informatisés correctement paramétrés ;
- activités de contrôle où les moyens spécifiques d'exécution du contrôle peuvent être conçus et automatisés de manière adéquate.

63. L'étendue et la nature des risques de contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. Par conséquent, la prise de connaissance du contrôle interne permet à l'auditeur d'évaluer si l'entité répond de manière adéquate aux risques résultant de l'utilisation de systèmes informatisés ou manuels par la mise en place de contrôles efficaces.

#### *Limites du contrôle interne*

64. Le contrôle interne, indépendamment de son niveau de conception et de sa mise en œuvre, ne donne à une entité qu'une assurance raisonnable que les objectifs en matière d'information financière sont atteints, et ce, en raison de l'existence de limites inhérentes au contrôle interne lui-même. Ces limites incluent le fait que le jugement humain, dans la prise

de décision, peut être erroné et que des défaillances dans le contrôle interne peuvent se produire en raison d'erreurs humaines, telles que de simples erreurs ou fautes. Par exemple, si dans une entité le personnel responsable du système d'information ne comprend pas parfaitement comment un système d'enregistrement des commandes traite les opérations de ventes, les changements à opérer dans le système afin de traiter les ventes d'une nouvelle gamme de produits sont susceptibles d'être mal conçus. Par ailleurs, de tels changements peuvent être correctement conçus mais mal compris par les personnes chargées de traduire cette conception dans la programmation. Des erreurs peuvent également survenir dans l'utilisation de l'information produite par le système informatique. Par exemple, des contrôles automatisés peuvent être conçus afin d'identifier les opérations supérieures à un certain montant pour leur examen par la direction, mais les personnes responsables de l'exécution de ce dernier peuvent ne pas comprendre l'objectif de tels rapports et, par conséquent, elles risquent de ne pas les soumettre à l'examen ou de contrôler des éléments inhabituels.

65. De plus, les contrôles peuvent être contournés suite à la collusion de deux ou de plusieurs personnes, ou le contrôle interne est outrepassé par la direction. Par exemple, la direction peut conclure des accords parallèles avec des clients qui viennent modifier les conditions générales de ventes de l'entité, ce qui peut entraîner des erreurs concernant la reconnaissance des produits dans les comptes. De même, des contrôles inclus dans des logiciels informatiques conçus pour identifier et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit spécifiques, peuvent être outrepassés ou neutralisés.

66. Les petites entités ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter les possibilités de séparation des tâches. Cependant, s'agissant des domaines-clés, même dans une très petite entité, il est possible de mettre en place un certain niveau de séparation des tâches ou toute autre forme de contrôles peu sophistiqués mais efficaces. La possibilité que les contrôles soient outrepassés par le propriétaire-gérant dépend en grande partie de l'environnement de contrôle et en particulier, de son attitude vis-à-vis de l'importance du contrôle interne.

### *L'environnement de contrôle*

**67. L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle.** Celui-ci regroupe les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les actions des personnes constituant le

gouvernement d'entreprise et la direction, au regard du système de contrôle interne et son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton d'une organisation, en sensibilisant les employés à l'existence de contrôles. C'est le fondement d'un contrôle interne efficace, fournissant discipline et structure.

68. La responsabilité première de la prévention et de la détection des fraudes et des erreurs repose à la fois sur les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et sur la direction d'une entité. En évaluant la conception de l'environnement de contrôle ainsi que sa mise en application, l'auditeur prend connaissance de la manière dont la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a créé et entretient une culture d'honnêteté et d'éthique, et a mis en place des contrôles appropriés pour prévenir et détecter des fraudes et des erreurs dans l'entité.

69. Lors de son évaluation de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité, l'auditeur prend en considération les éléments suivants et la manière dont ils ont été incorporés dans les procédures de l'entité:

- (a) la communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique - éléments essentiels qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles internes ;
- (b) l'exigence de compétences – la prise en considération par la direction des niveaux de compétence pour des emplois particuliers et la manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées ;
- (c) la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise – leur indépendance par rapport à la direction, leur expérience et leur réputation, l'étendue de leur engagement et leur surveillance des activités, l'information qu'elles reçoivent, le degré avec lequel des questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction et les échanges avec les auditeurs internes et externes ;
- (d) la philosophie et le style de direction – l'approche retenue par la direction pour identifier et gérer les risques liés à l'activité, ainsi que le comportement et les actions de la direction envers l'information financière, le traitement de l'information, et les

fonctions du personnel comptable ;

(e) la structure d'organisation – la structure dans laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et examinées pour atteindre les objectifs ;

(f) les méthodes de délégation de pouvoirs et de responsabilités – la façon dont les pouvoirs et les responsabilités relatifs aux activités opérationnelles sont délégués et comment les informations sont communiquées et les niveaux d'autorisation sont établis ;

(g) les politiques et pratiques en matière de ressources humaines - recrutement, orientation, formation, évaluation, consultation, promotion, rémunération et mesures correctives.

70. Lors de sa prise de connaissance des éléments de l'environnement de contrôle, l'auditeur détermine également si ces éléments sont effectivement mis en application. Il obtient généralement des éléments probants pertinents grâce à une combinaison d'entretiens et d'autres procédures d'évaluation des risques, par exemple en corroborant des informations obtenues par l'observation ou l'inspection de documents. Ainsi, lors d'entretiens menés avec la direction et les employés, l'auditeur peut comprendre la façon dont celle-ci communique à ses employés son point de vue concernant les usages en affaires et le comportement éthique. L'auditeur détermine si les contrôles internes ont été mis en place en examinant, par exemple, si la direction a formalisé un code d'éthique et si elle agit conformément à ce code, ou au contraire tolère des déviations ou autorise des dérogations à ce code.

71. Les éléments probants relatifs aux éléments de l'environnement de contrôle peuvent ne pas être formalisés par écrit, en particulier dans les petites entités où la communication entre la direction et les autres membres du personnel peut être informelle, mais néanmoins effective. Par exemple, l'attachement des dirigeants à des valeurs d'éthique et de compétence est souvent illustré par le comportement et l'attitude dont ils font preuve pour gérer l'activité de l'entité et non par l'existence d'un code d'éthique formalisé par écrit. Par conséquent, le comportement, la sensibilisation et les actions de la direction sont particulièrement importants dans la conception de l'environnement de contrôle d'une petite entité. De plus, le rôle des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est souvent exercé par le propriétaire-

gérant lorsqu'il n'y a aucun autre détenteur du capital.

72. La responsabilité globale des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est dictée dans des codes d'usages et autres réglementations ou lignes directrices édictées à leur intention. Un des rôles, et non le seul, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise consiste à contrebalancer les pressions sur la direction en rapport avec les informations financières. Par exemple, les critères retenus pour la rémunération des dirigeants peuvent mettre ces derniers en situation tendue face aux exigences contradictoires d'une information financière sincère et des prétendus avantages issus de l'obtention de meilleurs résultats. Dans sa prise de connaissance de la conception de l'environnement de contrôle interne, l'auditeur prend donc en compte des éléments tels que l'indépendance des administrateurs et leur capacité d'évaluer les actions de la direction. Il considère également s'il existe un comité d'audit qui comprend les opérations de l'entité et qui évalue si les états financiers donnent une image fidèle (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs), conformément au référentiel comptable applicable.

73. L'environnement de contrôle d'une entité a, de par sa nature, un impact diffus sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, les contrôles exercés par le propriétaire-gérant peuvent compenser un manque de séparation des tâches dans une petite entité, de même qu'un conseil d'administration<sup>(6)</sup> actif et indépendant peut influencer la philosophie et le mode de fonctionnement de la direction dans de plus grandes entités. L'évaluation par l'auditeur de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité permet de déterminer si la qualité des éléments le composant, pris dans leur ensemble, fournit une base appropriée pour les autres composantes du contrôle interne, et s'ils ne sont pas affaiblis par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. Par exemple, les politiques et les pratiques en matière de ressources humaines orientées vers le recrutement de personnel compétent en matière financière et comptable d'une part, et informatique d'autre part, peuvent ne pas réduire une forte tendance, au niveau le plus élevé de la direction, à surévaluer les bénéfices. Des changements apportés à l'environnement de contrôle peuvent affecter la pertinence de l'information obtenue lors des audits précédents. Par exemple, la décision de la direction d'affecter des ressources supplémentaires pour la formation et la sensibilisation des personnes liées à l'élaboration de l'information financière peut réduire le risque d'erreurs dans

---

<sup>(6)</sup> Cf. paragraphe 6 de l'ISA-260.

le traitement de cette information. Par contre, le fait que la direction n'affecte pas suffisamment de moyens pour traiter les risques de sécurité informatique peut avoir une incidence négative sur le contrôle interne en permettant que des modifications inappropriées soient apportées aux programmes informatiques ou aux données, ou en permettant que des opérations non autorisées soient traitées.

74. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives, et comme expliqué au paragraphe 5 de la Norme ISA 330, influence la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. En particulier, ceci peut aider à réduire le risque de fraudes, bien qu'un environnement de contrôle interne satisfaisant ne permette pas de supprimer totalement ce risque. Inversement, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles et, dès lors, être un facteur négatif dans l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives, en particulier en matière de fraudes.

75. L'environnement de contrôle ne peut à lui seul prévenir, ou détecter et corriger une anomalie significative dans des flux d'opérations, des soldes de comptes, des informations fournies dans les états financiers ou des assertions afférentes. L'auditeur prend donc généralement en compte l'impact d'autres composantes, parallèlement à l'environnement de contrôle, quand il évalue le risque d'anomalies significatives; par exemple, le suivi des contrôles et de l'exécution des activités de contrôle spécifiques.

#### *Le processus d'évaluation des risques de l'entité*

**76. L'auditeur doit acquérir la connaissance, d'une part, du processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière et afin de décider des mesures adéquates à mettre en œuvre pour gérer ces risques et, d'autre part, des résultats de ce processus.** Le processus est décrit comme le « processus d'évaluation des risques par l'entité » et constitue la base permettant à la direction d'identifier les risques à gérer.

77. L'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du processus d'évaluation des risques par l'entité permet à l'auditeur de comprendre comment la direction identifie les risques liés à l'activité en rapport avec l'information financière, évalue le caractère significatif

de ces risques et la probabilité de leur survenance et décide des mesures à mettre en place pour les gérer. Lorsque le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié en la circonstance, l'auditeur peut s'appuyer dessus pour identifier le risque d'anomalies significatives.

78. L'auditeur recueille des informations sur les risques liés à l'activité que la direction a identifiés et évalue la probabilité qu'ils engendrent une anomalie significative. Durant l'audit, l'auditeur est susceptible d'identifier un risque d'anomalies significatives que la direction n'a pas recensé. Dans un tel cas, l'auditeur vérifie s'il existait un risque sous-jacent de ce type qui aurait dû être identifié au travers du processus d'évaluation des risques par l'entité et, dans l'affirmative, détermine pourquoi ce processus a failli et évalue si ce dernier est bien adapté à la situation. Si, au final, il juge qu'il existe une faiblesse majeure dans le processus d'évaluation des risques par l'entité, il la communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise tel que requis dans le paragraphe 120.

79. Dans une petite entité, la direction peut ne pas disposer d'un processus formel d'évaluation des risques tel que décrit dans le paragraphe 76. Pour de telles entités, l'auditeur examine avec la direction la manière dont celle-ci identifie et traite les risques liés à l'activité.

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

80. Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (et autres événements) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres correspondants.

**81. L'auditeur doit acquérir la connaissance du système d'information et des processus opérationnels afférents qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, y compris en ce qui concerne:**

- **les flux d'opérations dans les activités de l'entité ayant un caractère significatif pour les états financiers ;**
  
- **les procédures du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles**

- ces opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées dans les états financiers ;**
- **les enregistrements comptables y afférents, aussi bien électroniques que manuels, étayant l'information et les postes spécifiques des états financiers, pour ce qui concerne le lancement, l'enregistrement, le traitement et la présentation des opérations ;**
  - **la façon dont le système d'information saisit des événements, autres que des flux d'opérations, ayant un caractère significatif pour les états financiers ;**
  - **le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables significatives et les informations fournies.**

82. Lors de la prise de connaissance, l'auditeur examine les procédures utilisées pour transférer l'information issue des systèmes de traitement des opérations vers le grand livre et le système d'élaboration de l'information financière. Elle lui permet également d'acquérir une compréhension des procédures de l'entité destinées à saisir des informations relatives à l'élaboration de l'information financière relatives à des événements et des conditions, autres que des transactions, telles que la dépréciation et l'amortissement des actifs ou les changements dans le caractère recouvrable des créances.

83. Le système d'information d'une entité inclut typiquement l'utilisation d'écritures standard utilisées de façon récurrente pour enregistrer dans le grand livre des opérations telles que les ventes, les achats, et les décaissements ou pour enregistrer les estimations comptables qui sont périodiquement faites par la direction, tels que des changements dans l'évaluation des créances irrécouvrables.

84. Le processus d'élaboration de l'information financière d'une entité inclut également l'utilisation d'écritures non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Des exemples de telles écritures comprennent notamment les retraitements de consolidation, les écritures lors d'un regroupement d'entreprises, une cession ou des estimations non récurrentes telles qu'une dépréciation d'actif. Dans des systèmes

comptables tenus manuellement et sur support papier, les écritures non standard peuvent être identifiées par l'inspection du grand-livre, des journaux auxiliaires ou de la documentation afférente. Cependant, quand des traitements informatisés sont utilisés pour tenir le grand-livre et préparer les états financiers, de telles écritures sont susceptibles d'exister uniquement sous forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur.

85. L'établissement des états financiers d'une entité comprend des procédures conçues pour s'assurer que les informations requises par le référentiel comptable applicable sont rassemblées, enregistrées, traitées, résumées et traduites de manière appropriée dans les états financiers.

86. Lors de sa prise de connaissance des procédures, l'auditeur évalue le risque d'anomalies significatives associé à un contournement inapproprié des contrôles relatifs à l'enregistrement des écritures standard, ainsi que des contrôles couvrant l'initiation d'écritures non standard. Par exemple, les processus et les contrôles informatisés peuvent réduire le risque d'erreur commise par inadvertance mais ne couvrent pas le risque que des personnes puissent contourner de tels processus informatisés, en changeant, par exemple, les montants enregistrés de manière automatique au grand livre ou dans le système d'élaboration de l'information financière. En outre, l'auditeur reste conscient du fait que lorsqu'un système informatique est utilisé pour transférer directement des informations dans le système comptable, il peut être difficile, voire impossible, d'obtenir des éléments probants d'une telle intervention dans les systèmes d'information.

87. L'auditeur prend également connaissance de la façon dont le traitement incorrect des opérations est résolu, par exemple, s'il existe un fichier informatique d'exceptions et la manière dont celui-ci est utilisé par l'entité pour s'assurer que les éléments en suspens sont traités en temps voulu, ainsi que la manière dont les contrôles du système contournés ou ignorés sont traités et pris en compte.

88. L'auditeur prend connaissance du système d'information de l'entité relatif à l'élaboration de l'information financière d'une façon appropriée à la situation de l'entité. Ceci inclut l'obtention d'une compréhension de la manière dont les opérations prennent naissance dans les processus opérationnels de l'entité. Les processus opérationnels d'une entité sont les

activités conçues pour développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits et les services, pour assurer la conformité des opérations aux textes législatifs et réglementaires et pour enregistrer l'information, y compris celle relative à la tenue de la comptabilité et à l'élaboration de l'information financière.

**89. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière, ainsi que les éléments significatifs afférents.** La communication implique la définition des rôles et des responsabilités individuels concernant le contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière et peut revêtir des formes telles que des manuels de procédures et de principes comptables. Elle inclut le niveau de compréhension par le personnel de la manière dont leurs activités dans le système d'élaboration de l'information financière sont liées aux travaux des autres et les moyens de transmettre les exceptions à un niveau approprié plus élevé dans l'entité. Une bonne communication aide à s'assurer que les exceptions sont signalées et suivies. La compréhension du système de communication par l'auditeur concernant les problèmes liés à l'élaboration de l'information financière comprend la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, en particulier le comité d'audit, mais également la communication externe telle que celle existant avec des autorités de contrôle.

#### *Activités de contrôle*

**90. L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante des activités de contrôle pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques identifiés.** Les activités de contrôle correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en œuvre ; par exemple, que des mesures nécessaires sont prises à l'égard des risques qui menacent la réalisation des objectifs de l'entité. Les activités de contrôle, qu'elles soient incluses dans les systèmes informatiques ou dans les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels. Les exemples d'activités de contrôle spécifiques comprennent notamment:

- l'autorisation ;

- l'évaluation des performances ;
- le traitement de l'information ;
- les contrôles physiques ;
- la séparation des tâches.

91. La prise de connaissance des activités de contrôle permet principalement à l'auditeur d'évaluer si, et de quelle manière, une activité de contrôle spécifique, séparément ou en combinaison avec d'autres, prévient ou détecte et corrige des anomalies significatives dans certains flux d'opérations, des soldes de comptes ou dans des informations fournies dans les états financiers. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit sont celles dont il est nécessaire de prendre connaissance afin d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et de concevoir et d'exécuter des procédures d'audit complémentaires répondant à l'évaluation des risques. Un audit n'exige pas de l'auditeur une compréhension de toutes les activités de contrôle liées à chaque flux d'opérations, aux soldes de comptes et/ou aux informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, ou aux assertions sous-jacentes. Ses préoccupations portent sur l'identification et sur la prise de connaissance des activités de contrôle qui affectent les domaines où il considère que des anomalies significatives ont le plus de probabilité de se produire. Lorsque diverses activités de contrôle répondent au même objectif, il est inutile d'acquérir une compréhension de chacune des activités de contrôle interne relative à cet objectif.

92. L'auditeur s'appuie sur sa connaissance, acquise à partir de la revue des autres composantes du contrôle interne et de la présence ou de l'absence des activités de contrôle, afin de déterminer s'il est nécessaire de consacrer une attention supplémentaire à la prise de connaissance des activités de contrôle. En déterminant si les activités de contrôle interne sont pertinentes pour l'audit, il prend en compte les risques qu'il a identifiés et qui peuvent engendrer une anomalie significative. En outre, les activités de contrôle ne sont à prendre en compte dans le cadre de l'audit que si l'auditeur est tenu de les évaluer selon les modalités décrites dans les paragraphes 113 et 115.

**93. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques résultant du système informatique.** L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en application. L'auditeur détermine si l'entité a répondu de manière adéquate aux risques résultant du système informatique en mettant en place des contrôles généraux efficaces relatifs à ce système et aux applications. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles relatifs aux systèmes informatiques sont efficaces quand ils assurent l'intégrité du traitement de l'information et la sécurité des données traitées par de tels systèmes.

94. Les contrôles généraux d'un système informatique reposent sur des politiques et des procédures qui ont trait à de nombreuses applications et qui favorisent l'exécution efficace des contrôles d'application en assurant un fonctionnement continu des systèmes d'information. Les contrôles généraux du système informatique qui maintiennent l'intégrité de l'information et la sécurité des données incluent généralement des contrôles portant sur:

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

Ils sont généralement mis en œuvre pour traiter les risques visés au paragraphe 60 ci-dessus.

95. Les contrôles d'applications sont des procédures manuelles ou informatisées qui fonctionnent typiquement au niveau du processus opérationnel. Les contrôles d'applications peuvent être préventifs ou de détection et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. En conséquence, les contrôles d'applications sont relatifs aux procédures utilisées pour enregistrer, traiter et présenter les opérations ou autres données financières. Ces contrôles contribuent à s'assurer que les opérations effectuées, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière complète et exacte. Les exemples incluent des contrôles d'états de saisie des données et des contrôles de séquence numérique avec le suivi manuel des rapports d'exception ou de correction au moment de la saisie des

données.

### *Suivi des contrôles*

**96. L'auditeur doit acquérir la connaissance des principaux types de moyens que l'entité utilise pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris ceux relatifs aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices de ses contrôles.**

97. Le suivi des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité de la performance du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer en temps voulu la conception et le fonctionnement des contrôles et de prendre les mesures correctrices nécessaires, le cas échéant modifiées pour tenir compte des circonstances. La direction réalise le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes d'encadrement et de supervision.

98. Dans beaucoup d'entités, les auditeurs internes ou le personnel exécutant des fonctions similaires contribuent au suivi des activités d'une entité. Voir la **Norme ISA 610 « Prise en compte des travaux de l'audit interne »** pour des modalités d'application supplémentaires. Les activités de suivi de la direction peuvent également inclure l'utilisation de l'information en provenance de tiers, telle que les réclamations des clients ou les commentaires des autorités de contrôle, qui peuvent révéler des problèmes ou mettre en évidence des domaines nécessitant une amélioration.

99. Une grande partie de l'information utilisée dans le suivi peut être générée par le système informatique de l'entité. Si la direction suppose, sans fondement pour appuyer cette supposition, que les données utilisées pour le suivi sont exactes, des erreurs peuvent exister dans l'information conduisant potentiellement la direction à des conclusions erronées issues de ses actions. L'auditeur prend connaissance des sources d'informations relatives aux activités de suivi de l'entité, et des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier si l'information est suffisamment fiable pour répondre à l'objectif poursuivi. Lorsque l'auditeur a l'intention de se servir de l'information utilisée par l'entité pour ses

activités de suivi, tels que les rapports des auditeurs internes, il examine si l'information fournit une base fiable et est suffisamment détaillée pour répondre à ses attentes.

### **Evaluation du risque d'anomalies significatives**

**100. L'auditeur doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers.** A cette fin, l'auditeur :

- identifie le risque lors de sa prise de connaissance des activités de l'entité et de son environnement, y compris de sa prise de connaissance des contrôles mis en place au regard des risques identifiés, en considérant les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ;
- confronte les problèmes potentiels constatés au niveau des assertions aux risques identifiés ;
- apprécie si les risques sont d'une importance telle qu'ils peuvent entraîner des anomalies significatives dans les états financiers ; et
- prend en compte la probabilité que les risques puissent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

101. Pour fonder son évaluation du risque, l'auditeur utilise comme éléments probants, l'information recueillie, y compris celle relative à la conception des contrôles et à l'application effective de ces derniers. Il utilise son évaluation du risque pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

102. L'auditeur détermine si le risque identifié d'anomalies significatives est lié à des flux spécifiques d'opérations, à des soldes de comptes particuliers, à des informations fournies dans les états financiers ou des assertions les concernant, ou si ce risque concerne les états financiers en général en affectant potentiellement de multiples assertions. Ce dernier (risque au niveau des états financiers) peut résulter en particulier d'un environnement de contrôle déficient.

103. La nature des risques résultant d'un environnement de contrôle déficient est telle qu'ils ne sont pas susceptibles d'être confinés à un risque isolé d'anomalies significatives lié à un flux d'opérations, à des soldes de comptes ou d'informations fournies dans les états financiers. Par exemple, des faiblesses telles que le manque de compétence de la direction peuvent avoir un effet plus diffus sur les états financiers et peuvent exiger une démarche d'audit plus globale de la part de l'auditeur.

104. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et de corriger des anomalies significatives au niveau d'assertions spécifiques. Généralement, il acquiert la compréhension des contrôles et fait le lien avec les assertions dans le contexte des processus et systèmes dans lesquels ils s'inscrivent. Cette approche est utile dès lors que chacune des activités de contrôle ne vise souvent pas qu'un seul risque. Souvent, plusieurs activités de contrôle, associées à d'autres éléments de contrôle interne, seront nécessaires pour répondre à un risque.

105. A l'inverse, certaines activités de contrôle peuvent avoir une incidence spécifique sur une assertion individuelle dans un flux particulier d'opérations ou de soldes de comptes. Par exemple, les activités de contrôle qu'une entité met en oeuvre pour s'assurer que son personnel compte et recense correctement l'inventaire physique annuel, sont directement liées à l'assertion relative à l'existence et à l'exhaustivité des stocks enregistrés dans les comptes.

106. Des contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus la relation est indirecte, moins le contrôle peut être efficace dans la prévention, ou la détection et la correction des anomalies liées à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes d'un rapport d'activité de ventes pour des magasins spécifiques par région est, en règle générale, seulement indirectement lié à l'assertion du caractère exhaustif des produits. En conséquence, il peut être moins efficace de réduire le risque relatif à cette assertion que d'effectuer des contrôles plus directement liés à celle-ci, tels que le pointage des documents d'expédition avec les documents de facturation.

107. La prise de connaissance et l'évaluation par l'auditeur du contrôle interne peuvent conduire à des interrogations sur la possibilité d'auditer les états financiers d'une entité. Les doutes concernant l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être si sérieux qu'ils peuvent

conduire l'auditeur à conclure que le risque de présentation par la direction d'états financiers erronés est tel que l'audit ne peut être effectué. De même, les interrogations concernant l'état de la comptabilité et la fiabilité des enregistrements comptables peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas recueillir les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion sans réserve sur les états financiers. Dans de telles circonstances, il envisage d'exprimer une opinion avec réserve ou de conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion ; dans certains cas cependant, le seul recours est de démissionner de la mission.

*Risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière*

**108. Dans le cadre de l'évaluation du risque décrite au paragraphe 100, l'auditeur doit déterminer quels sont les risques identifiés qui, sur la base de son jugement professionnel, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont qualifiés de « risques significatifs »).** Par ailleurs, la Norme ISA 330, dans les paragraphes 44 et 51, décrit les conséquences à tirer d'un risque significatif dûment identifié, quant à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit complémentaires.

109. L'identification de risques significatifs, qui intervient dans la plupart des audits, relève du jugement professionnel de l'auditeur. En exerçant ce jugement, l'auditeur exclut l'effet des contrôles spécifiques liés au risque identifié pour déterminer si la nature du risque, l'importance probable d'anomalies potentielles, y compris la possibilité qu'un risque puisse résulter en de multiples anomalies, et la possibilité que ce risque se concrétise sont telles, qu'elles requièrent une démarche d'audit particulière. Des opérations courantes ou ne présentant pas par nature de complexité et qui sont sujettes à des traitements systématiques, sont moins susceptibles d'engendrer des risques significatifs car les risques inhérents qui leur sont attachés sont plus faibles. Par ailleurs, les risques qui peuvent engendrer des anomalies significatives proviennent souvent de l'activité elle-même. En considérant la nature des risques, l'auditeur prend en considération un certains nombres de facteurs, et notamment:

- si le risque est un risque de fraude ;
  
- si le risque est lié à des faits nouveaux significatifs de nature économique, comptable ou autre, et requiert, en conséquence, une attention particulière ;

- la complexité des opérations ;
- si le risque résulte de transactions significatives avec des parties liées ;
- le degré de subjectivité attaché à l'évaluation des informations financières concernant ce risque, plus particulièrement pour celles qui comportent de différents degrés d'incertitudes ;
- si le risque résulte d'opérations significatives sortant du cadre normal de celles couramment traitées par l'entité ou paraissent, par ailleurs, inhabituelles.

110. Les risques significatifs sont souvent liés à des opérations significatives non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement. Des opérations significatives non courantes sont des opérations exceptionnelles en raison de leur taille ou de leur nature et qui ne se produisent donc pas fréquemment. Les questions sujettes à l'exercice d'un jugement peuvent concerner des estimations comptables pour lesquelles il existe une incertitude significative dans les critères d'appréciation retenus.

111. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus importants pour les risques relatifs à des opérations significatives non courantes, du fait notamment:

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

112. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus importants pour des risques relatifs à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement et qui ont recours à des estimations

comptables ; par exemple:

- les principes comptables à adopter pour certaines estimations comptables ou pour la comptabilisation des produits peuvent faire l'objet d'interprétations différentes ;
- le jugement exercé peut être subjectif, complexe ou exiger des hypothèses pour mesurer l'impact d'événements futurs, par exemple: déterminer la juste valeur.

**113. Pour les risques significatifs, dans la mesure où l'auditeur ne l'a pas déjà fait, il doit évaluer la conception des contrôles de l'entité, y compris les activités de contrôle, et déterminer si ces contrôles ont été mis en œuvre.** La compréhension des contrôles mis en œuvre par l'entité et liés aux risques significatifs est nécessaire pour fournir à l'auditeur une information adéquate pour définir une approche d'audit efficace. La direction doit être consciente des risques significatifs; cependant, les risques relatifs à des éléments non courants significatifs ou relatifs à des questions de jugement sont souvent moins sujets à des contrôles de routine. En conséquence, la connaissance par l'auditeur du fait que l'entité a conçu et mis en œuvre des contrôles pour de tels risques nécessite de savoir si, et comment, la direction prend en compte ces risques et si des contrôles particuliers, tels qu'un examen des hypothèses par la direction ou par des experts, ou des procédures formelles de revue ou d'approbation par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ont été mises en œuvre pour pallier ces risques. Ainsi, dans le cas d'un événement unique, tel que la réception d'une assignation devant un tribunal, l'appréciation par l'auditeur de la réponse de l'entité par exemple à déterminer si des experts appropriés (conseillers juridiques internes ou avocats externes p. ex.) ont été désignés, si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

114. Si la direction n'a pas pris suffisamment en compte ces questions en mettant en place des contrôles nécessaires pour prévenir les risques significatifs et si, en conséquence, l'auditeur juge qu'il existe une faiblesse majeure dans le contrôle interne de l'entité, il la communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise selon les dispositions du paragraphe 120. Dans ces circonstances, il prend également en compte les conséquences pour son évaluation du risque.

*Risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés*

**115. Lors de l'évaluation du risque, selon la procédure décrite au paragraphe 100, l'auditeur doit également évaluer les systèmes de contrôle et les moyens de leur mise en œuvre, y compris les activités de contrôle, portant sur des risques pour lesquels, selon son propre jugement, il n'est pas possible ou faisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion à un niveau acceptable faible sur la base des éléments probants recueillis à partir des seuls contrôles de substance.** Les conséquences à tirer de tels risques sur les procédures d'audit complémentaires sont décrites au paragraphe 25 de la Norme ISA 330.

116. La compréhension du système comptable de l'entité relatif à l'élaboration des états financiers permet à l'auditeur d'identifier le risque d'anomalies significatives directement liées à l'enregistrement des opérations courantes ou à des soldes de comptes et à l'établissement des états financiers ; ceci inclut le risque de traitements inexacts ou incomplets. Généralement, de tels risques concernent des flux d'opérations significatifs, tels que les flux des ventes, des achats, des recettes ou des règlements.

117. Les caractéristiques des opérations journalières courantes permettent souvent une automatisation des enregistrements avec peu ou pas d'intervention manuelle. Dans une telle situation, il peut ne pas être possible d'effectuer des contrôles de substance relatifs aux risques identifiés. Par exemple, dans le cas où une masse d'informations est initiée, enregistrée, traitée ou présentée par informatique, comme dans un système intégré, l'auditeur peut juger qu'il n'est pas possible de définir des contrôles de substance efficaces qui permettent à eux seuls de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que le flux d'opérations concerné ou les soldes de comptes en cause ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans un tel cas, les éléments probants peuvent être obtenus seulement sous une forme électronique ; leur suffisance et leur caractère approprié dépendent généralement de l'efficacité des contrôles sur l'exactitude et l'exhaustivité de l'information traitée. De plus, la probabilité que des opérations soient initiées ou modifiées de façon incorrecte et ne soient pas détectées, est plus grande lorsque l'information est initiée, enregistrée, traitée ou présentée exclusivement par informatique et que les contrôles ne sont pas effectués de manière efficace.

118. Des exemples de situations où l'auditeur peut se trouver en face de cas où il lui est

impossible de définir des contrôles de substance efficaces qui, par eux-mêmes, apportent des éléments probants suffisants et appropriés permettant de conclure que certaines assertions ne comportent pas d'anomalies significatives, sont donnés ci-après:

- une entité qui gère son activité en utilisant un système informatique pour lancer les commandes d'approvisionnement et réceptionner les marchandises selon des règles prédéterminées sur ce qu'il convient de commander et en quelles quantités, ainsi que pour générer le règlement automatisé des achats sur la base de la confirmation de la réception des marchandises et des conditions de paiement. Dans ce cas, il n'existe aucune documentation matérialisée des commandes d'achat et de la réception des marchandises, autres que celles contenues dans le système informatique ;
- une entité qui rend des services à ses clients par l'intermédiaire de moyens électroniques (p. ex. un fournisseur de services internet ou un opérateur téléphonique) et qui utilise son système informatique pour créer un récapitulatif des services rendus à ses clients, pour initier et gérer la facturation de ces services et pour procéder électroniquement aux enregistrements comptables de ces montants, le tout intégré dans le système informatique utilisé pour l'élaboration des états financiers.

### ***Mise à jour de l'évaluation des risques***

119. L'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions s'appuie sur les éléments probants disponibles lors de son évaluation et peut évoluer au cours de l'audit lorsque des éléments probants complémentaires sont recueillis. En particulier, l'évaluation initiale des risques peut avoir été fondée sur la prémisse que les contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger une anomalie significative au niveau d'une assertion, fonctionnent effectivement. Lors de la réalisation de tests de procédures en vue de recueillir des éléments probants sur le fonctionnement effectif des contrôles mis en place, l'auditeur peut obtenir l'évidence que les contrôles n'ont pas fonctionné de façon efficace à certains moments durant la période. De la même façon, en procédant à des contrôles de substance, il peut relever des erreurs dans les montants ou une fréquence d'erreurs plus élevée que celle à laquelle il s'attendait lors de son évaluation du risque. Dans les situations où l'auditeur obtient, après avoir effectué des procédures d'audit complémentaires, l'évidence qui tend à infirmer les éléments probants sur lesquels il avait fondé son évaluation initiale du

risque, il révisé cette évaluation et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues. Voir paragraphes 66 et 70 de la Norme ISA 330 pour de plus amples détails.

### **Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec la direction**

**120. L'auditeur doit informer, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou la direction au niveau approprié de responsabilité, des faiblesses majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en œuvre du contrôle interne.**

121. Lorsque l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que l'entité n'aurait pas sous contrôle ou pour lesquels les contrôles mis en place sont inadéquats, ou si, selon son jugement, il existe une faiblesse majeure dans le processus d'évaluation des risques par l'entité, il inclut cette question dans sa communication des faiblesses apparues à l'occasion de sa mission et intéressant les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (voir Norme ISA 260 « Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise »).

### **Documentation**

**122. L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail:**

- (a) les discussions à l'intérieur de l'équipe affectée à la mission concernant la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives résultant d'erreurs ou de fraudes, et les décisions importantes relatives à l'audit qui ont été arrêtées ;**
  
- (b) les éléments-clés relatifs à la compréhension de chacun des aspects de l'entité et de son environnement mentionnés au paragraphe 20, y compris chacune des composantes du système de contrôle interne décrites au paragraphe 43, pris en compte pour évaluer le risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers ; les sources des informations obtenues sur lesquelles se fonde ce constat, et les procédures d'évaluation des risques suivies ;**

**(c) les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des états financiers et des assertions, tel qu'il est précisé au paragraphe 100, et**

**(d) les risques identifiés et l'évaluation des contrôles y afférents, conformément aux paragraphes 113 et 115.**

123. La façon dont l'auditeur consigne ces informations relève de son jugement professionnel. En particulier, les résultats de son évaluation des risques peuvent être consignés séparément, ou peuvent faire partie de la documentation sur les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre (voir paragraphes 73 de la Norme ISA 330 pour plus de précisions à ce sujet). Des exemples de techniques couramment utilisées pour consigner ces informations, utilisées seules ou conjointement avec d'autres, comprennent la description sous une forme narrative des procédures, l'usage de questionnaires ou de check-lists, ou encore de diagrammes. De telles techniques peuvent être également utiles pour consigner l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ou au niveau des assertions. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité, ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit spécifiques utilisées dans le cadre de l'audit. Par exemple, la documentation de la prise de connaissance d'un système d'information complexe dans lequel un volume important d'opérations sont électroniquement initiées, enregistrées, traitées et présentées peuvent inclure des diagrammes, des questionnaires ou des tables de décisions. Pour un système d'informations n'utilisant pas, ou faisant une utilisation limitée de l'informatique, ou à l'aide duquel peu d'opérations sont traitées (p. ex. : les dettes financières à long terme), une documentation sous forme d'une note peut être suffisante. Généralement, plus l'entité est complexe, et plus les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur sont étendues, plus la documentation sera détaillée. La Norme ISA 230 « Documentation d'audit » fournit des précisions concernant la documentation des travaux relatifs à l'audit des états financiers.

**Date d'entrée en vigueur**

124. Cette Norme ISA est applicable pour les audits d'états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2004.

## **Connaissance générale de l'entité et de son environnement**

Cette annexe fournit des modalités d'application sur les questions que l'auditeur peut prendre en compte lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, de la réglementation qui lui est applicable et d'autres facteurs externes qui affectent l'entité, y compris les règles et principes comptables, de la nature des activités, de ses stratégies et des risques liés, ainsi que de sa revue et l'évaluation de ses performances financières. Les exemples donnés couvrent une large gamme de sujets applicables à beaucoup de missions ; cependant, tous les sujets ne sont pas pertinents pour chaque type de mission et la liste des exemples n'est pas forcément exhaustive. Des questions complémentaires sur le contrôle interne sont données en Annexe 2.

### **Secteur d'activité, environnement réglementaire et autres facteurs externes, y compris les règles et principes comptables applicables pour l'établissement des états financiers**

Les exemples de sujets que l'auditeur peut considérer sont les suivants:

- Secteur d'activité
  - le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence sur les prix ;
  - l'activité cyclique ou saisonnière ;
  - la technologie des produits fabriqués par l'entité ;
  - l'approvisionnement énergétique et le coût.
  
- Environnement réglementaire
  - les principes comptables et les pratiques spécifiques au secteur d'activité ;

- le cadre réglementaire du secteur d'activité ;
  - le cadre législatif et réglementaire qui affecte de manière significative les opérations de l'entité ;
    - exigences réglementaires ;
    - surveillance et contrôles extérieurs ;
  - la fiscalité (impôt sur les bénéfices et autres) ;
  - les politiques gouvernementales affectant la conduite des opérations de l'entité ;
    - cadre monétaire y compris le contrôle des changes ;
    - fiscalité ;
    - incitations fiscales (par exemple : programme d'aide gouvernementale) ;
    - tarification, restrictions commerciales ;
  - exigences environnementales affectant le secteur d'activité de l'entité ;
- Autres facteurs externes affectant les opérations de l'entité
- niveau général de l'activité économique (par exemple : récession, croissance) ;
  - taux d'intérêts et possibilité de financement externe ;
  - inflation, réévaluation monétaire.

## **Nature de l'entité**

Exemples de sujets que l'auditeur peut considérer:

### *Activités de l'entité*

- nature des sources de revenus (par exemple : fabricant, grossiste, banque, assurance ou autres services financiers, commerce d'import/export, services publics, transport, produits technologiques ou services) ;
- produits ou services et marché (par exemple : clients et contrats principaux, conditions de règlement, marge brute, parts de marché, concurrents, exportations, politiques de prix, renommé des produits, garanties, carnet de commandes, tendances, stratégie et objectifs de ventes, processus de fabrication) ;
- conduite des opérations (par exemple : étapes et méthodes de fabrication, segments d'activités, livraison des produits et des services, explication de la réduction ou de l'expansion de l'activité) ;
- alliances, opérations en participation et activités sous-traitées ;
- implication dans le commerce électronique, y compris les ventes par internet et les activités de marketing ;
- dispersion géographique et segmentation sectorielle ;
- localisation des sites de production, des entrepôts et des bureaux ;
- clients principaux ;
- fournisseurs importants de marchandises ou de services (par exemple : contrats à long terme, stabilité des approvisionnements, conditions de paiement, importations, méthodes de livraison telles qu'à « date fixe ») ;

- ressources humaines (par exemple : par localisation, sources de recrutement, niveaux de salaire, conventions collectives, plans de retraite ou autres engagements similaires, stock-options ou bonus, politique gouvernementale en matière d'emploi) ;
- activités et dépenses de recherche et développement ;
- transactions avec les parties liées.

### Investissements

- acquisitions, fusions ou cessions d'activités (prévues ou récemment réalisées) ;
- investissements et émissions d'actions ou d'obligations ;
- politique d'investissement, y compris les investissements dans des usines et matériel de production ou technologique, et changements récents ou prévus ;
- prise de participation dans des sociétés non consolidées, y compris des partenariats, des sociétés en participation et des entités *ad hoc*.

### Financement

- structure du groupe – filiales importantes et entités associées, y compris les entités consolidées et non-consolidées ;
- structure d'endettement, y compris les engagements, restrictions, garanties données et opérations de financement hors-bilan ;
- crédit-bail pour l'acquisition d'installations, de constructions et outillage utilisés dans le cadre de l'activité ;
- actionnariat (national, étranger, réputation et expérience) ;
- parties liées ;

- utilisation d'instruments financiers dérivés.

### **INFORMATION FINANCIÈRE**

- principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques ;
- politique de comptabilisation des revenus et de prise de résultat ;
- évaluations en juste valeur ;
- inventaire (par exemple : localisation, relevé des quantités) ;
- actifs et passifs en monnaies étrangères et opérations en devises ;
- caractéristiques spécifiques au secteur d'activité (par exemple : prêts et crédits pour les banques, créances clients et stock pour les entités de fabrication, coûts de recherche et de développement dans l'industrie pharmaceutique) ;
- comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles dans des secteurs controversés ou émergents (par exemple : comptabilisation des échanges de marchandises) ;
- présentation des comptes et de l'information fournie dans les notes annexes.

### **Objectifs, stratégies, et risques liés**

Les exemples ci-après peuvent être pris en compte par l'auditeur:

- existence d'objectifs (par exemple : comment l'entité prend en compte la réglementation et les facteurs externes propres à son secteur d'activité) concernant, entre autres, les points suivants :
  - o développements sectoriels (un risque potentiel lié aux activités pourrait résulter

du fait que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise pour faire face aux changements sectoriels) ;

- nouveaux produits ou services (un risque potentiel lié aux activités pourrait résulter d'une responsabilité accrue concernant le produit) ;
- développement de l'activité (un risque potentiel lié aux activités pourrait résulter de la demande qui n'a pas été correctement estimée) ;
- nouvelles exigences en matière comptable (un risque potentiel pourrait résulter d'une mise en application incorrectes ou incomplètes des nouvelles règles ou d'une augmentation des coûts) ;
- exigences réglementaires (un risque potentiel lié aux activités pourrait résulter en une exposition accrue de l'entité à des actions en justice) ;
- exigences de refinancements à court terme ou prévisibles dans le futur (un risque potentiel lié aux activités pourrait être la perte de financement due à l'incapacité de l'entité de faire face à ses engagements) ;
- utilisation de l'informatique (un risque potentiel lié aux activités pourrait être que les systèmes d'exploitation et le matériel sont incompatibles).

### **Mesure et analyse de la situation financière de l'entité**

Des exemples de questions auxquelles l'auditeur peut s'intéresser sont donnés ci-après:

- ratios-clés et statistiques opérationnelles ;
- indicateurs-clés de performance ;
- évaluation de la performance des employés et politiques de rémunération au mérite ;
- tendances ;

- utilisation de prévisions, de budgets et d'analyse de variations avec le réel ;
- rapports d'analystes financiers et « rating » de crédit ;
- analyse des concurrents ;
- comparatif des performances financières par période (croissance des revenus, rentabilité, ratio d'endettement sur capitaux propres).

## **Composants du contrôle interne**

1. Comme présenté au paragraphe 43 et décrit aux paragraphes 67 à 99, les composants du contrôle interne sont les suivantes:

- (a) l'environnement de contrôle ;
- (b) le processus d'évaluation des risques de l'entité ;
- (c) le système d'information y compris les processus opérationnels y afférents, pertinent pour l'information financière et la communication ;
- (d) les activités de contrôle ;
- (e) le suivi des contrôles.

Cette annexe reprend ci-dessous ces composantes dans la mesure où elles concernent l'audit des états financiers.

### **L'environnement de contrôle**

2. L'environnement de contrôle recouvre l'attitude, l'état d'esprit et les actions de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise au regard du contrôle interne et de son importance pour l'entité. L'environnement de contrôle inclut également les fonctions de gouvernement d'entreprise et les fonctions de direction et donne la ligne directrice d'une organisation influençant l'état d'esprit du personnel de l'entité en matière de contrôle. Ceci constitue la base d'un contrôle interne efficace rigoureux et structuré.

3. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants:

- (a) *Communication et mise en œuvre de l'intégrité et des valeurs éthiques.* L'efficacité des contrôles ne peut se placer au-dessus de l'intégrité et des valeurs éthiques des personnes qui les mettent en place, les gèrent et les surveillent. L'intégrité et les valeurs éthiques sont les éléments essentiels de l'environnement de contrôle qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des autres composantes du contrôle interne. L'intégrité et le comportement éthique sont le produit des normes d'éthique et de comportement de l'entité, de la manière dont elles sont communiquées et dont elles sont mises en œuvre en pratique. Elles incluent les actions de la direction pour supprimer ou réduire les incitations et les tentations qui pourraient amener le personnel à effectuer des actes malhonnêtes, illégaux ou non éthiques. Elles incluent également la communication des valeurs de l'entité et des normes de comportement au personnel au travers de politiques et de codes de conduite, ainsi que par l'exemple.
- (b) *Engagement de compétence.* La compétence est la connaissance et la qualification nécessaires pour accomplir les tâches qui constituent le travail de l'individu. L'engagement de compétence inclut l'appréciation par la direction des niveaux de compétence pour des travaux particuliers et la manière dont ces niveaux sont traduits en qualification et en connaissances requises.
- (c) *La collaboration des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.* La prise de conscience de la nécessité du contrôle d'une entité dépend de manière significative de ceux qui sont chargés de la diriger. Les qualités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise incluent leur indépendance par rapport à la direction, leur expérience et leur profil, l'étendue de leur implication, le suivi des activités, la pertinence de leurs actions, les informations qu'ils reçoivent, la façon dont les sujets difficiles sont portés à leur connaissance par la direction et traités et leur interaction avec les auditeurs externes et internes. L'étendue du rôle de ces personnes est consignée dans des codes de conduite et autres règlements ou guides écrits à leur usage. Les autres responsabilités qui relèvent de ceux-ci incluent la supervision de la conception, l'efficacité des procédés d'alerte ainsi que le processus de revue de l'efficacité du contrôle interne.

- (d) *La philosophie et le style de direction des dirigeants.* La philosophie des dirigeants ainsi que leur style de direction englobent un grand nombre de caractéristiques. Ces caractéristiques comprennent : l'approche de la direction pour appréhender et superviser les risques liés aux activités, les attitudes et les actions de la direction à l'égard de l'information financière ( choix prudent ou offensif entre plusieurs options comptables disponibles, bonne foi et prudence avec lesquelles les estimations comptables sont faites) et l'attitude de la direction à l'égard du traitement de l'information, des fonctions comptables et du personnel.
- (e) *Structure organisationnelle.* La structure organisationnelle d'une entité fournit le cadre dans lequel ses activités sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs de l'entité au sens large. L'établissement d'une structure organisationnelle appropriée inclut la prise en considération des postes-clés d'autorité et de responsabilité ainsi que des procédures appropriées de communications. Une entité développe une structure organisationnelle appropriée à ses besoins. Le caractère adapté de la structure organisationnelle dépend, en partie, de sa taille et de la nature de ses activités.
- (f) *Délégations de pouvoirs et domaines de responsabilité.* Cet élément comprend la façon dont l'autorité et la responsabilité sont attribuées pour les activités opérationnelles et comment les relations hiérarchiques sont établies. Il inclut également les politiques en matière de pratiques professionnelles adéquates, la connaissance et l'expérience du personnel-clé et les ressources allouées pour effectuer les différentes fonctions. En outre, il inclut les pratiques et les communications développées afin de s'assurer que tout le personnel comprend les objectifs de l'entité, connaît le lien existant entre les actions individuelles et leur contribution à la réalisation des objectifs. Le personnel doit également savoir comment et de quoi il pourra être tenu responsable.
- (g) *Politiques et pratiques en matière de ressources humaines.* Les politiques et les pratiques en matière de ressources humaines font référence au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, au conseil, à la promotion, à la rémunération et aux actions réparatrices. Par exemple, les normes de recrutement des

personnes les plus qualifiées qui mettent l'accent sur la formation, l'expérience professionnelle antérieure, les expériences passées et la preuve d'un comportement intègre et éthique, démontrent l'attachement de l'entité aux valeurs de compétences et de confiance. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités futurs et qui incluent des stages de formation et des séminaires illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Des promotions octroyées à la suite d'évaluations périodiques révèlent la volonté de l'entité de faire évoluer les personnes qualifiées à des niveaux de responsabilité supérieurs.

#### Application aux petites entités

4. Les petites entités peuvent mettre en place un environnement de contrôle différent des grandes entités. Par exemple, elles peuvent ne pas disposer d'un code de bonne conduite écrit mais développer une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement moral au travers de la communication orale et de l'exemple donné par la direction. De même, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans les petites entités peuvent ne pas avoir de membre indépendant ou externe.

#### **Processus d'évaluation des risques de l'entité**

5. Le processus d'évaluation des risques de l'entité est un processus destiné à identifier et à répondre aux risques opérationnels et à en évaluer le résultat. En matière d'élaboration de l'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle (ou présentant sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) conformément au référentiel comptable applicable suivi par l'entité. Ce processus comprend également la manière dont la direction apprécie l'aspect significatif des risques, évalue la probabilité de leur survenance et décide des actions à prendre pour les gérer. Par exemple, le processus d'évaluation des risques peut décrire comment l'entité considère l'éventualité d'opérations non enregistrées, identifie et analyse des évaluations significatives enregistrées dans les états financiers. Les risques relatifs à une information financière fiable sont aussi fonction d'événements ou d'opérations spécifiques.

6. Les risques relatifs à l'élaboration de l'information financière comprennent les

événements externes et internes ainsi que les circonstances qui peuvent se produire et compromettre la capacité d'une entité à initier, enregistrer, traiter et publier des informations financières conformes aux hypothèses de la direction. Une fois que ces risques sont identifiés, la direction prend en compte leur importance, leur probabilité et la manière de les contrôler. La direction peut mettre en place des plans, programmes ou actions pour les traiter ou décider de les accepter en raison du coût d'une telle mise en place ou pour d'autres raisons. Les risques et leur évolution peuvent résulter de circonstances telles que:

- *Changements d'environnement opérationnel.* Les modifications dans l'environnement réglementaire ou opérationnel peuvent modifier la pression concurrentielle et d'autres risques significatifs.
- *Changement de personnel.* Le nouveau personnel peut avoir un point de vue ou une compréhension différente du contrôle interne.
- *Nouveaux systèmes d'information ou réorganisation d'un système existant.* Des modifications importantes et rapides dans les systèmes d'information peuvent influencer les risques relatifs au contrôle interne.
- *Croissance rapide.* L'expansion significative et rapide des opérations peut biaiser les contrôles ou augmenter le risque d'erreurs dans les contrôles.
- *Nouvelle technologie.* L'appel à de nouvelles technologies dans le processus de production ou d'information peut influencer le risque lié au contrôle interne.
- *Nouveaux modèles, produits ou activités.* L'entrée dans un segment de marché ou la réalisation de transactions sur lesquelles la société a peu d'expérience peut entraîner de nouveaux risques relatifs au contrôle interne.
- *Restructurations d'entreprise.* Les restructurations peuvent être accompagnées de réductions de personnel, de changements dans la direction et dans la séparation des fonctions qui peuvent avoir une influence sur le risque en matière de contrôle interne.
- *L'expansion vers l'étranger.* L'expansion ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait

naître des risques nouveaux et souvent exceptionnels, qui peuvent affecter le contrôle interne comme, par exemple, ceux provenant d'opérations en devises.

- *Nouvelles méthodes comptables.* L'adoption de nouvelles méthodes comptables ou la modification des méthodes existantes peut modifier le risque dans l'établissement des états financiers.

### Applications aux petites entités

7. Les concepts de base du processus d'évaluation des risques par l'entité concernent toute entité, indépendamment de sa taille, mais ce processus est probablement moins formalisé et moins structuré dans les petites entités que dans les grandes. Toutes les entités devraient avoir établi des objectifs en matière d'élaboration de l'information financière, mais ceux-ci peuvent être identifiés implicitement plutôt qu'explicitement dans les petites entités. La direction peut se rendre compte des risques liés à ces objectifs sans utilisation d'un processus formalisé mais par une implication personnelle avec les employés et des tiers.

### **Le système d'information y compris les processus opérationnels y afférents, pertinent pour l'élaboration de l'information financière et la communication.**

8. Un système d'information se compose de l'infrastructure physique et matérielle, du logiciel, des personnels, des procédures et des données. L'infrastructure et le logiciel n'existeront pas ou bien auront moins d'importance dans les systèmes qui sont exclusivement ou principalement manuels. Beaucoup de systèmes d'information s'appuient sur la technologie de l'information

9. Le système d'information lié aux objectifs de l'élaboration de l'information financière qui inclut le système d'établissement des états financiers, regroupe des procédures et des documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (aussi bien des événements que des conditions) et pour justifier des actifs, des passifs et des fonds propres. Des opérations peuvent être générées manuellement ou automatiquement par des procédures automatisées. L'enregistrement inclut l'identification et la saisie d'informations appropriées aux opérations ou aux événements. Le traitement inclut des fonctions telles que l'édition et la validation, le calcul, la mesure, la valorisation, la totalisation et le

rapprochement, qu'ils soient réalisés par des procédures automatisées ou manuelles. La présentation est liée à l'établissement des états financiers mais également d'autres informations sous un format électronique ou papier que l'entité utilise en particulier pour mesurer et revoir ses performances financières. La qualité des informations générées par le système affecte la capacité de la direction à prendre les décisions appropriées pour gérer et contrôler les activités de l'entité et pour préparer des informations financières fiables.

10. Par conséquent, un système d'information englobe des méthodes et des enregistrements qui:

- identifient et enregistrent toutes les opérations valides ;
- décrivent de façon appropriée les opérations avec suffisamment de détails pour en permettre une bonne classification ;
- mesurent la valeur de l'opération de façon à permettre son enregistrement dans les comptes à la valeur monétaire appropriée ;
- déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée ;
- présentent correctement les opérations et assurent leur présentation correcte dans les états financiers.

11. La communication implique la compréhension des différents rôles et responsabilités de chacun en matière de contrôle interne sur les informations financières produites. Elle inclut le niveau de compréhension que le personnel a du lien entre son rôle dans le système d'élaboration de l'information financière et le travail des autres, ainsi que les moyens de rapporter les anomalies à un niveau hiérarchique supérieur approprié. Des moyens de communication ouverts assurent que les exceptions sont signalées et traitées.

12. La communication prend la forme de manuels de procédures, de recueils de méthodes comptables et d'élaboration de l'information financière et de mémorandums. La communication peut également se faire par voie électronique, orale et au travers des actions

de la direction.

#### *Application aux petites entités*

13. Les systèmes d'information et le processus relatif aux activités en matière d'élaboration de l'information financière dans les petites entités sont probablement moins formalisés que dans les plus grandes mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active peuvent ne pas avoir besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, d'enregistrements comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La communication peut être moins formelle et plus facile à réaliser dans une petite entité que dans une grande. Ceci est dû tant à la taille et au nombre peu élevé de niveaux hiérarchiques qu'à la plus grande visibilité et à la disponibilité de la direction.

#### **Les activités de contrôle**

14. Les activités de contrôle sont les règles et les procédures qui permettent de s'assurer que les orientations de la direction sont appliquées et que les actions nécessaires sont prises pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Les activités de contrôle dans les systèmes automatisés ou manuels ont plusieurs objectifs et sont appliqués à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels.

15. Généralement, les activités de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit peuvent être classées en normes et procédures qui se rapportent à:

- *L'évaluation des performances.* Ces activités de contrôle reprennent les revues et les analyses des performances réelles par rapport aux budgets, prévisions et performances des périodes antérieures. Ces activités consistent également à comparer différents types de données (opérationnelles ou financières) ainsi qu'à analyser leur interaction et les actions d'investigations et correctrices. Elles consistent aussi à comparer des données internes avec des sources d'informations externes, à revoir les performances fonctionnelles ou de l'activité comme l'examen par le directeur d'une banque, des crédits à la consommation, par filiale, région, type de prêt approuvé et recouvrement.
- *Système d'information.* Divers contrôles sont effectués pour vérifier l'exactitude,

- l'exhaustivité et l'autorisation des opérations. Les deux grands groupes en matière de système de contrôle de l'information sont les contrôles d'application et les contrôles généraux informatiques. Les contrôles d'application portent sur le fonctionnement des différentes applications individuelles. Ces contrôles servent à s'assurer que les opérations sont bien réalisées, sont autorisées et sont enregistrées sans erreur ni omission. Par exemples, on peut citer la vérification de l'exactitude arithmétique des données ; la maintenance et la revue des comptes et des balances, l'automatisation de contrôles tels que les contrôles de codification et les vérifications des séquences numériques ainsi que le suivi manuel des rapports d'exceptions. Les contrôles informatiques généraux englobent les politiques et procédures qui concernent plusieurs applications et servent de support au fonctionnement effectif des contrôles d'application en assurant le bon fonctionnement continu des systèmes d'information. Les contrôles informatiques généraux comprennent le contrôle du système central et des opérations en réseau. Les contrôles sont également appliqués sur les éléments suivants : acquisition d'un nouveau logiciel (mais aussi sa maintenance et ses mises à jour), les sécurités d'accès, l'acquisition d'un système d'application, son développement et sa maintenance. Ces contrôles sont mis en place sur les unités centrales, les unités secondaires et sur les terminaux des utilisateurs finaux. Ces contrôles sont par exemple ceux effectués lors de changement de logiciels, ceux qui limitent l'accès aux programmes ou aux données, ceux lors de la mise en place de nouvelles versions et enfin les contrôles de logiciels qui limitent ou surveillent l'accès ou l'utilisation d'applications permettant de modifier les données financières ou les autres données sans laisser de trace.
- *Contrôles physiques.* Ces contrôles comprennent la sécurité physique des actifs, y compris des mesures de sécurité appropriées, pour protéger les installations, les accès aux actifs et aux enregistrements, l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers. Ils comprennent également des comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les montants repris dans les états de contrôle (par exemple, la comparaison de l'état de la trésorerie, du portefeuille titres et des stocks avec les enregistrements comptables). L'étendue des contrôles physiques mis en place en vue de prévenir le détournement des actifs sont relatifs à l'établissement des comptes et donc à l'audit et dépendent en particulier des circonstances dans lesquelles ces actifs sont les plus susceptibles d'être détournés. Par exemple, ces contrôles ne seraient pas

indispensables dans le cas où tous les écarts d'inventaire seraient détectés par un inventaire physique périodique et enregistrés dans les comptes. Cependant, si pour l'établissement des états financiers, la direction se base uniquement sur des données de l'inventaire permanent, les contrôles physiques sont pertinents pour l'audit.

- *Séparation des tâches.* L'attribution à des personnes différentes des responsabilités d'autorisation des transactions, d'enregistrement des opérations et de protection physique des actifs a pour objectif de limiter les possibilités qu'une personne puisse simultanément commettre et cacher des erreurs ou des fraudes dans le déroulement normal de son travail. Un exemple la séparation des fonctions concerne la préparation des états financiers, la revue et l'approbation des rapprochements ainsi que le contrôle et la validation des documents.

16. Certains contrôles peuvent dépendre de politiques appropriées de plus haut niveau mises en place par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, des contrôles d'autorisation peuvent être délégués dans le cadre de règles préétablies, tels que des critères d'investissement définis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise; par ailleurs, des opérations non-récurrentes telles que des acquisitions majeures ou des cessions peuvent exiger l'approbation spécifique de niveaux hiérarchiques supérieurs, allant dans certains cas jusqu'à l'approbation des actionnaires.

#### *Application aux petites entités*

17. Les concepts fondamentaux de contrôle au sein des petites entités sont globalement semblables à ceux des plus grandes, mais le formalisme avec lequel ils sont exercés varie. De plus, certains types de contrôles peuvent ne pas être appropriés dans les petites entités en raison des contrôles effectués par la direction. Par exemple, la centralisation par la direction du pouvoir d'autoriser des délais de règlement, les achats significatifs ainsi que le maintien des lignes de crédit à un faible niveau peut fournir un contrôle fort de ces activités, diminuant ou supprimant ainsi le besoin de contrôles plus détaillés. La mise en place d'une séparation appropriée des fonctions semble souvent présenter des difficultés dans de plus petites entités. Néanmoins, même les entités n'employant que de peu de personnes peuvent répartir les responsabilités pour obtenir une séparation des tâches ou, si cela n'est pas possible, peuvent faire superviser par la direction des activités incompatibles afin d'atteindre les objectifs de

contrôle.

### **Le suivi des contrôles**

18. Une des responsabilités importantes de la direction est d'établir et d'assurer le suivi du contrôle interne. Le suivi des contrôles par la direction inclut la vérification du fonctionnement correct de ces contrôles et leur adaptation aux changements. Le suivi des contrôles peut inclure la vérification par la direction de l'établissement correct des états de rapprochement bancaires, de l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial des pratiques de l'entité au regard de contrats commerciaux et du contrôle par le service juridique du respect des règles éthiques de l'entité ou des pratiques commerciales.

19. Le suivi des contrôles vise à évaluer la qualité du contrôle interne dans le temps. Il implique d'évaluer la conception et l'efficacité des contrôles en temps voulu et de prendre des actions correctrices nécessaires. Le suivi a pour objectif de s'assurer que les contrôles continuent à fonctionner efficacement. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des états de rapprochement bancaires ne sont pas surveillées, le personnel risque de cesser de les préparer. Le suivi des contrôles est exercé au travers de contrôles continus, d'évaluations ponctuelles ou d'une combinaison des deux.

20. Les contrôles continus sont établis dans le cadre des activités récurrentes d'une entité et incluent un suivi régulier des activités. Les directeurs des ventes, des achats et de la production au sein des départements ou des filiales sont informés des opérations et peuvent remettre en cause les données sur celles-ci si elle diffère de manière significative de la connaissance qu'ils en ont.

21. Dans beaucoup d'entités, les auditeurs internes ou le personnel occupant des fonctions similaires contribuent au suivi des contrôles au moyen de leurs propres évaluations. Ils fournissent régulièrement des informations sur le fonctionnement du contrôle interne prêtant une attention particulière à l'évaluation de la conception et du fonctionnement du contrôle interne. Ils communiquent des informations sur les forces et les faiblesses de celui-ci ainsi que des recommandations pour son amélioration

22. Le suivi peut inclure l'utilisation d'informations provenant de tiers qui peuvent révéler des

problèmes ou mettre en évidence les points nécessitant une amélioration. A titre d'exemple, les clients corroborent implicitement la facturation en payant leurs factures ou en les contestant. En outre, les autorités de contrôle peuvent communiquer avec l'entité sur le fonctionnement du contrôle interne, telle la commission bancaire suite à un examen. La direction peut aussi utiliser les recommandations des auditeurs externes dans l'exercice des activités de suivi.

*Applications aux petites entités.*

23. Les activités continues de suivi dans les petites entités sont en général informelles et habituellement menées dans le cadre de la direction globale des activités de l'entité. L'implication étroite de la direction dans les opérations sert souvent à identifier les écarts significatifs par rapport aux attentes et les anomalies dans les données financières, menant à la modification des contrôles.

### Annexe 3

#### **Circonstances et faits qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives**

Cette annexe donne des exemples de conditions et d'événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives. Les exemples fournis couvrent un large éventail de conditions et d'événements. Néanmoins, toutes les conditions et événements ne concernent pas toutes les missions d'audit et la liste n'est donc pas exhaustive:

- réalisation d'opérations dans des régions qui sont économiquement instables, par exemple, des pays avec des dévaluations monétaires importantes ou une économie fortement inflationniste ;
- activités exposées à des marchés volatils, par exemple, les marchés à terme ;
- degré élevé de complexité de la réglementation ;
- problèmes de continuité d'exploitation ou de liquidité comprenant la perte d'un client important ;
- restrictions sur la disponibilité du capital et du crédit ;
- changements dans le secteur sur lequel l'entreprise opère ;
- modifications dans la chaîne d'approvisionnements ;
- développement ou offre de nouveaux produits et services ou orientation vers de nouveaux secteurs d'activités ;
- expansion vers de nouvelles localisations ;
- changements dans l'entité tels que des acquisitions importantes ou des réorganisations ou tous autres événements exceptionnels ;

- entités ou branches d'activités susceptibles d'être vendues ;
- alliances complexes ou opérations en participation ;
- utilisation de financement hors-bilan, entités ad hoc et autres mécanismes complexes de financement ;
- opérations significatives avec des parties liées ;
- manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en comptabilité et en établissement d'états financiers ;
- changement dans le personnel-clé, y compris le départ de dirigeants importants ;
- faiblesses dans le contrôle interne, spécialement celles non traitées par la direction ;
- incohérences entre la politique informatique de l'entité et sa stratégie opérationnelle ;
- changements dans l'environnement informatique ;
- installation de nouveaux systèmes informatiques liés à l'élaboration de l'information financière ;
- enquêtes sur les opérations ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de contrôle ou des institutions gouvernementales ;
- anomalies antérieures, antécédents d'erreurs ou volume important d'ajustements en fin de période ;
- volume important d'opérations exceptionnelles ou non-récurrentes, y compris les opérations inter-sociétés et des montants significatifs de produits en fin de période ;
- opérations enregistrées sur décision de la direction telles que le refinancement de dettes, la vente d'actifs et la classification des titres de placement ;

- application de nouvelles méthodes comptables ;
- évaluations comptables impliquant des processus complexes ;
- événements ou opérations impliquant des analyses subjectives y compris des estimations comptables ;
- litiges en-cours et passifs potentiels comme les garanties après-ventes, les garanties financières ou les coûts de dépollution.