

Exposé-sondage

Projet de Norme internationale
d'audit 330 (révisée)

Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

Le présent exposé-sondage, ES-330, est publié dans le cadre d'un ensemble de documents portant sur le projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, qui englobe également l'ES-EPRR, l'ES-500 (2026) et l'ES-520.

AOÛT 2026

**DATE LIMITE DE RÉCEPTION DES
COMMENTAIRES : LE 15 DÉCEMBRE 2026**



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

L'International Federation of Accountants (IFAC) gère les demandes de traduction ou de reproduction du contenu de l'IAASB et de l'IESBA au moyen d'ententes sur la propriété intellectuelle et les niveaux de service. Pour obtenir l'autorisation de reproduire ou de traduire la présente publication ou toute autre publication, ou pour obtenir des renseignements sur les questions de propriété intellectuelle, veuillez consulter le site Web (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Il ne constitue pas une prise de position faisant autorité de l'IAASB, pas plus qu'il ne modifie les Normes internationales d'audit (ISA) ou autres normes internationales publiées par l'IAASB, ne s'y ajoute ou ne les remplace.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance et de services connexes de haute qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et l'uniformité des pratiques et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession d'audit et d'assurance à travers le monde.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications selon un processus partagé d'établissement des normes. Le Public Interest Oversight Board (PIOB), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Stakeholder Advisory Council (SAC) de l'IAASB et de l'IESBA, qui fournit des conseils sur les questions d'intérêt public à prendre en compte dans l'élaboration des normes et des indications, participent tous les deux à ce processus.

APPEL À COMMENTAIRES

Les présentes notes explicatives doivent être lues conjointement avec les notes explicatives générales qui accompagnent l'exposé-sondage (ES) portant sur le projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble (ES-EPRR), ainsi qu'avec les notes explicatives qui accompagnent le projet de Norme internationale d'audit (ISA) 500 (révisée), *Éléments probants* (ES-500 (2026)), et le projet de norme ISA 520 (révisée), *Procédures analytiques* (ES-520), qui ont été élaborés et approuvés par l'International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®). Cette publication peut être téléchargée à partir du [site Web de l'IAASB](#).

La version approuvée du texte est la version anglaise. Les propositions contenues dans l'exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication de la prise de position définitive.

La date limite de réception des commentaires est le 15 décembre 2026.

Formulaire de réponse

Les questions contenues dans les présentes notes explicatives portent spécifiquement sur l'ES-330. Les notes explicatives qui accompagnent l'ES-500 (2026) et l'ES-520 contiennent des questions portant sur des points particuliers examinés par l'IAASB lors de l'élaboration de ces projets de normes. De plus, les notes explicatives générales qui accompagnent l'ES-EPRR portent sur des questions pertinentes pour l'ensemble des normes visées par le présent projet. Pour les consulter, allez à [cette adresse](#).

Nous vous invitons à formuler des commentaires sur tous les points abordés dans le présent document et dans les trois autres notes explicatives. Nous vous prions de soumettre vos commentaires par voie électronique au moyen du *formulaire de réponse*, que vous pouvez télécharger sur le site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). Ce formulaire vous permet de répondre à toutes les questions figurant dans l'ensemble des notes explicatives, c'est-à-dire à toutes les questions présentées à la **section 2** de chacune des notes explicatives. Son utilisation permet d'uniformiser la structure des réponses reçues de l'ensemble de nos parties prenantes, ce qui nous aide grandement à les analyser rapidement et efficacement.

Vous pouvez répondre à toutes les questions ou uniquement à celles à l'égard desquelles vous avez des commentaires. Toutes les réponses sont réputées être d'intérêt public et seront affichées sur le site Web de l'IAASB.

Vous pouvez aussi nous aider dans notre examen et notre analyse en veillant à ce que votre réponse porte directement sur les questions énoncées dans le formulaire et en expliquant votre raisonnement :

- Si une proposition de l'exposé-sondage ne vous convient pas, veuillez préciser pourquoi et proposer un nouveau libellé ou des modifications précises qui pourraient devoir être apportées aux exigences ou aux modalités d'application.
- Si une proposition vous convient, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est autrement pas toujours possible de le déduire.

Veuillez indiquer avec précision les sections, les titres ou les paragraphes de l'exposé-sondage auxquels vous faites référence dans vos réponses. N'insérez pas de tableaux ou de zones de texte dans vos réponses.

Il n'est pas nécessaire d'ajouter de lettre de présentation résumant les principaux points que vous soulevez. Le formulaire vous permet de formuler, si vous le désirez, des observations que vous souhaitez rendre publiques sur tout point non soulevé dans les questions.

Vous pouvez téléverser votre formulaire de réponse rempli en utilisant le bouton à cet effet sur le [site](#).

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

	Page
Introduction.....	7
Section 1 – Points importants.....	7
Section 1–A. Meilleure harmonisation avec la norme ISA 315 (révisée en 2019)	7
Section 1–B. Définitions.....	8
Pérennisation de la définition du terme « procédures de corroboration »	8
Élargissement de la définition du terme « tests des contrôles »	9
Définition du terme « tests de détail ».....	9
Section 1–C. Renforcement de la rigueur du concept d'audit fondé sur les risques.....	11
Exigence du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle et le raisonnement qui la sous-tend ..	11
Décisions antérieures de l'IAASB et le raisonnement qui les sous-tend	12
Différents points de vue des parties prenantes exprimés lors des récentes activités de consultation	13
Options concernant le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle	14
Position de l'IAASB reflétée dans les propositions de l'ES-330	16
Section 1–D. Procédures de corroboration.....	17
Conception et mise en œuvre de procédures de corroboration	17
Procédures de corroboration en réponse aux risques importants	18
Section 1–E. Tests des contrôles.....	19
Exigence de base relative à la conception et à la mise en œuvre de tests des contrôles	19
Situations dans lesquelles les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés	20
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions par des tests des contrôles uniquement	20
Contrôles indirects, y compris les contrôles généraux informatiques (CGI).....	23
Incidences des technologies sur les contrôles automatisés	24
Utilisation des éléments probants obtenus au cours d'une période antérieure comme éléments probants pour la période considérée	24
Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles et résultats des tests des contrôles ..	25
Section 1–F. Autres questions	25

Améliorations de la fluidité et de la lisibilité de l'ES-330	25
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions	25
Sélection des éléments à tester	26
Section 2 – Questions à l'intention des répondants.....	27
Projet de norme internationale d'audit 330 (révisée), <i>Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques</i> .	30

Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications sur l'exposé-sondage portant sur le projet de Norme internationale d'audit 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* (ES-330), dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en juin 2026.
2. L'ES-330 fait partie d'un ensemble de trois projets de normes révisées dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, qui comprend également le projet de norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants* (ES-500 (2026)), et le projet de norme ISA 520 (révisée), *Procédures analytiques* (ES-520), sur lesquels l'IAASB demande l'avis du public. De plus, les notes explicatives générales qui accompagnent l'exposé-sondage du projet de l'IAASB concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble (ES-EPRR) portent sur des questions pertinentes pour les trois exposés-sondages.

Section 1 – Points importants

Section 1–A. Meilleure harmonisation avec la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹

3. Le projet de l'IAASB visant la révision de la norme ISA 315 (révisée en 2019) consistait en une révision approfondie de la norme afin de renforcer l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Les révisions approuvées comprenaient l'introduction de nouveaux concepts et d'une nouvelle terminologie, ainsi que d'exigences et de modalités d'application renforcées.
4. Malgré les modifications de concordance et les modifications corrélatives apportées à la norme ISA 330 actuelle et à d'autres normes ISA au moment où la norme ISA 315 (révisée en 2019) a été approuvée, les parties prenantes ont relevé certaines difficultés qui rendent nécessaire la clarification du lien entre ces concepts et révisions et les travaux réalisés dans le cadre de l'ES-330 lors de la conception et de la mise en œuvre des réponses aux risques d'anomalies significatives.
5. Par conséquent, les révisions de l'ES-330 visent notamment à clarifier la façon dont les exigences tiennent compte des travaux réalisés dans le cadre de l'identification et de l'évaluation des risques par l'auditeur selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), ou s'y rattachent, notamment en améliorant l'harmonisation de la terminologie et des concepts entre ces normes afin d'accroître la cohérence de l'ensemble des normes ISA.
6. Les améliorations visant l'harmonisation avec la norme ISA 315 (révisée en 2019) se reflètent dans l'ensemble des révisions apportées aux exigences et aux modalités d'application de l'ES-330 et en

¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

font partie intégrante. Les sections qui suivent mettent en évidence, le cas échéant, des considérations particulières visant cette harmonisation.

Section 1–B. Définitions

Pérennisation de la définition du terme « procédures de corroboration »

7. Les modifications que l'IAASB propose d'apporter à l'alinéa 4 a) de l'ES-330 visent à apporter les précisions suivantes à la définition du terme « procédures de corroboration » :
 - indiquer clairement que le *but* d'une procédure de corroboration est de détecter les anomalies significatives au niveau des assertions ;
 - pérenniser la définition en faisant ressortir que les procédures de corroboration comprennent *notamment* les tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir) et les procédures analytiques de corroboration. Cette modification tient compte du fait que les tests de détail et les procédures analytiques de corroboration ne sont pas les seules procédures qui peuvent être mises en œuvre dans le but de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions.
8. L'IAASB propose ces modifications pour veiller à ce que les normes demeurent pertinentes au fil du temps, car il est conscient du fait que les outils technologiques et les efforts d'innovation pourraient éventuellement permettre d'élaborer de nouvelles méthodes, dont des méthodes combinant certains aspects des tests de détail et certains aspects des procédures analytiques de corroboration, afin de détecter les anomalies significatives au niveau des assertions.
9. L'IAASB a également envisagé l'introduction d'une troisième catégorie de procédures de corroboration, en ajoutant la mention « d'autres types de procédures d'audit conçues pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions », afin d'englober plus explicitement les « associations de différents types de procédures d'audit » qui n'appartiennent pas clairement à l'une ou l'autre des catégories actuelles. Il a finalement décidé de ne pas ajouter une troisième catégorie, car il considère qu'un type de procédure d'audit constitue le moyen par lequel un but (p. ex., détecter une anomalie significative) est atteint.
10. Dans ses délibérations, l'IAASB a également déterminé que l'auditeur peut associer différents types de procédures lorsqu'il met en œuvre des procédures de corroboration. Il est donc difficile de classer ces différents types de procédures de corroboration dans des catégories bien définies. Par exemple, que l'auditeur ait recours ou non à un outil technologique :
 - la mise en œuvre d'une procédure analytique de corroboration nécessite la définition d'attentes suffisamment précises quant à des montants comptabilisés (ou à des montants provenant de ceux-ci). Lorsqu'il établit la fiabilité des informations sur lesquelles reposent ses attentes, ce qui fait partie intégrante de la procédure, l'auditeur peut, par exemple, inspecter un document (p. ex., un contrat de location) ;
 - des procédures analytiques peuvent être utilisées comme procédures analytiques de corroboration. Procéder à des investigations des écarts entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues, lorsque cela est nécessaire, fait partie intégrante de la mise en œuvre d'une procédure analytique de corroboration. De telles investigations amènent l'auditeur à procéder à des demandes d'informations et aux corroborations nécessaires, ou à mettre en

œuvre d'autres types de procédures, comme l'inspection, afin d'atteindre son objectif, qui est de détecter les anomalies significatives au niveau des assertions ;

- l'établissement d'une estimation ponctuelle par l'auditeur pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction comporte des éléments d'une procédure analytique (élaboration d'une valeur attendue, telle qu'une fourchette) et d'une réexécution (exécution personnelle par l'auditeur d'une procédure) ;
- un test de détail portant sur certains éléments sélectionnés d'une population d'opérations peut nécessiter l'inspection de documents ou d'enregistrements, des demandes d'informations auprès des membres du personnel comptable et le contrôle arithmétique du calcul de certaines opérations ;

Élargissement de la définition du terme « tests des contrôles »

11. L'IAASB a fait valoir que, selon la définition actuelle, il n'est pas explicitement précisé que les tests des contrôles peuvent être utilisés à une fin autre que la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse à une évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, comme cela peut être le cas lors de l'évaluation de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.
12. Les modifications que l'IAASB propose d'apporter à l'alinéa 4 b) de l'ES-330 visent à élargir le champ d'application de la définition du terme « tests des contrôles » afin de faciliter la mise en œuvre de tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles dont la portée dépasse le niveau des assertions. L'IAASB propose également :
 - d'indiquer clairement, dans la définition, que le *but* des tests des contrôles est d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
 - d'ajouter de nouvelles modalités d'application au paragraphe A1 de l'ES-330 afin d'établir des liens avec l'ES-500 (2026), étant donné qu'un test des contrôles peut être utilisé pour évaluer la fiabilité des informations, en plus de permettre l'obtention d'éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui répondent aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Définition du terme « tests de détail »

13. Le terme « tests de détail » n'est ni décrit ni défini dans les normes ISA actuelles. Le glossaire de l'IAASB définit toutefois le terme « test », comme étant *l'application de procédures à tout ou partie des éléments d'une population*. De plus, certaines normes ISA fournissent des exemples de tests de détail dans le contexte de sujets particuliers traités dans ces normes².
14. Les informations recueillies dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques indiquent que les méthodes des cabinets tiennent couramment compte du « classement des procédures d'audit » pour déterminer les modes appropriés de sélection d'éléments à des fins de tests ainsi que l'étendue des tests. Dans le cas du sondage en audit, par exemple, le fait de classer une procédure d'audit dans la catégorie des procédures analytiques de corroboration ou dans la catégorie des tests de détail pourrait avoir une incidence sur la mesure

² Par exemple, le paragraphe A90 de la norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, fournit des exemples de tests de détail visant à répondre à des risques importants liés aux estimations comptables.

dans laquelle la taille d'un échantillon pourrait être réduite selon les « autres procédures de corroboration » déjà mises en œuvre dans les circonstances³. De plus, on observe une divergence dans la pratique quant à l'interprétation des tests de détail lors du classement des procédures mises en œuvre dans le but de détecter des anomalies significatives. Par exemple :

- certaines méthodes définissent très étroitement le test de détail comme un type particulier de procédure d'audit (p. ex., l'inspection ou l'examen), tandis que d'autres ne cherchent pas à définir ni à décrire ce terme, ce qui correspond à l'approche adoptée dans les normes ISA actuelles. D'autres méthodes, sans définir le terme en tant que tel, décrivent en quoi consiste un test de détail en fournissant des exemples ou des indications sur ce que les procédures peuvent comporter (p. ex., la confirmation directe, les tests portant sur certains aspects d'opérations ou de soldes individuels) ;
 - certaines méthodes permettent qu'une procédure analytique de corroboration très précise et étayée par des informations externes fiables soit considérée comme un test de détail au motif qu'elle comporte des éléments d'inspection ou de réexécution⁴. De telles interprétations peuvent permettre, sans que ce soit voulu, qu'une procédure analytique de corroboration identifiée comme un test de détail soit, à elle seule, suffisante pour répondre à un risque important (voir le paragraphe 39 ci-dessous).
15. La manière dont les catégories de procédures d'audit sont interprétées ou comprises dans la pratique a également une incidence sur l'étendue des procédures de corroboration mises en œuvre et sur le caractère suffisant des éléments probants obtenus. Ce lien persiste, que l'auditeur ait recours ou non à des outils technologiques pour obtenir des éléments probants. S'il existe une incertitude quant à savoir si certaines procédures d'audit constituent des procédures de corroboration, ou si la nature des différentes catégories de procédures de corroboration ne fait pas l'objet d'une compréhension commune, il peut y avoir un risque que les modes de sélection d'éléments à des fins de tests et l'étendue des tests (p. ex., la taille des échantillons) déterminés par l'auditeur soient insuffisants, et que celui-ci conclue, à tort, qu'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés.
16. Afin de clarifier la terminologie clé employée dans les normes ISA et ainsi favoriser l'uniformité des pratiques et la réalisation d'audits de grande qualité, l'IAASB propose, dans l'ES-330, d'ajouter l'alinéa 4 c) qui fournirait une définition du terme « tests de détail ». La définition proposée s'appuie sur celle du terme « test » figurant dans le glossaire de l'IAASB et précise que les tests de détail s'entendent de *la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de l'obtention d'éléments probants concernant chaque élément sélectionné aux fins des tests*. L'IAASB propose également d'ajouter des modalités d'application (paragraphe A2 et A3 de l'ES-330) pour expliquer en quoi peuvent consister les tests de détail et fournir des exemples de ceux-ci. De plus, ces modalités d'application proposées renvoient à l'Annexe 1 de l'ES-500 (2026), qui décrit certains types de procédures d'audit, et soulignent que les demandes d'informations ne fournissent pas à elles seules des

³ Voir l'Annexe 3 de la norme ISA 530, *Sondages en audit*, qui explique que plus l'auditeur s'appuie sur d'autres procédures de corroboration (tests de détail ou procédures analytiques de corroboration) pour ramener à un niveau acceptable le risque de non-détection concernant une population particulière, moins le niveau d'assurance que l'auditeur exige du sondage sera élevé et plus la taille de l'échantillon pourra être réduite.

⁴ Par exemple, on peut utiliser un contrat de location pour déterminer les produits attendus, puis comparer ceux-ci à un montant comptabilisé.

éléments probants suffisants et appropriés quant à l'absence d'anomalies significatives au niveau des assertions.

17. La définition du terme « tests de détail » se veut large : elle n'englobe pas seulement des procédures dont le but est de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Par exemple, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures à l'égard d'éléments spécifiques afin d'obtenir des éléments probants concernant l'exactitude d'un document lors de l'évaluation de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Le maintien de la mention « relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir » (COSCIF) pour décrire les tests de détail dans la définition des procédures de corroboration permet de clarifier que, pour constituer une procédure de corroboration, les tests de détail doivent être mis en œuvre à l'égard d'éléments qui permettent à l'auditeur de tirer des conclusions concernant des COSCIF.

Section 1–C. Renforcement de la rigueur du concept d'audit fondé sur les risques

18. La présente section traite de la position actuelle de l'IAASB qui consiste à solliciter les commentaires du public sur ses propositions visant à supprimer le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle et à le remplacer par des exigences et des modalités d'application renforcées dans la norme ISA 315 (révisée en 2019). Ce faisant, l'IAASB sollicitera également des commentaires sur les autres options qu'il a examinées lors de sa réunion de décembre 2025⁵. Cette position reflète la volonté de l'IAASB de renforcer encore davantage le processus rigoureux d'évaluation des risques établi dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), qui constitue la pierre angulaire d'un audit fondé sur les risques conforme aux normes ISA. Parallèlement, l'IAASB reconnaît qu'il s'agit de questions qui ont déjà fait l'objet de consultations, mais qui ne font toujours pas l'unanimité parmi les parties prenantes et sur lesquelles des considérations actuelles liées à la mise en œuvre peuvent avoir une incidence. Il souhaite donc entamer un dialogue avec les parties prenantes dans le cadre du présent exposé-sondage afin de comprendre l'ensemble des points de vue et des conséquences possibles des modifications proposées par rapport aux autres solutions envisagées.

Exigence du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle et le raisonnement qui la sous-tend

19. Le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration pour chaque COSCIF significatif, et ce, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives. Cette exigence s'applique dans les deux cas suivants :
- l'auditeur a déterminé qu'un COSCIF significatif n'est pas un COSCIF important ;
 - les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre à l'égard d'un COSCIF important ne comprennent pas de procédures de corroboration (c'est-à-dire qu'elles ne comprennent que des tests des contrôles).
20. Les modalités d'application connexes expliquent que cette exigence reflète le fait : (i) que l'évaluation du risque par l'auditeur est affaire de jugement et ne permet pas nécessairement d'identifier tous les risques d'anomalies significatives, et (ii) qu'il existe des limites inhérentes aux contrôles, notamment la possibilité de leur contournement par la direction. Les normes actuelles

⁵ Voir [le point 5 de l'ordre du jour](#) et le [procès-verbal adopté](#) de la réunion de l'IAASB de décembre 2025.

expliquent également qu'un COSCIF est considéré comme significatif s'il est raisonnable de s'attendre à ce que l'omission, l'inexactitude ou l'obscurcissement des informations à leur sujet puisse influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble⁶.

21. Selon le raisonnement exposé ci-dessus, plus précisément en ce qui concerne la lutte contre des lacunes dans l'identification et l'évaluation des risques (c'est-à-dire le recours à un « filet de sécurité »), l'exigence devait avoir une portée générale afin de répondre aux besoins d'un éventail de groupes de parties prenantes qui s'appuient sur les normes de l'IAASB. Cette exigence visait ainsi à :
 - permettre aux utilisateurs d'avoir l'assurance que les COSCIF significatifs ont fait l'objet d'un certain niveau de travaux de corroboration ;
 - réduire le risque que l'auditeur arrive à la conclusion qu'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sans avoir identifié les risques de manière appropriée ou sans avoir répondu aux risques de manière appropriée ;
 - établir un niveau de référence en matière de procédures de corroboration pour les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit.
22. L'exigence du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle remonte à la toute première version de la norme ISA 330, qui avait été initialement publiée par l'IAAS en 2003, dans le cadre de son projet sur le risque d'audit. Elle a donc été établie avant que ne soient apportées à d'autres normes ISA deux révisions importantes :
 - la norme sur l'importance relative, qui a établi un cadre pour l'exercice du jugement quant au caractère significatif et une distinction entre la façon dont l'auditeur applique l'importance relative (aux anomalies possibles) et la façon dont les référentiels d'information financière (et les utilisateurs) contextualisent l'importance relative ;
 - les modifications apportées à la norme ISA 315 (révisée en 2019), qui ont considérablement accru les travaux à effectuer pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives et ont introduit une exigence de « prise de recul » visant à évaluer si la détermination selon laquelle un COSCIF significatif pourrait ne pas constituer un COSCIF important était appropriée (voir le paragraphe 23 ci-après).

Décisions antérieures de l'IAASB et le raisonnement qui les sous-tend

23. Lors du projet de norme ISA 315 (révisée en 2019), une exigence de « prise de recul » a été introduite au paragraphe 36, imposant à l'auditeur d'établir, en ce qui concerne les COSCIF significatifs qu'il a jugés non importants, si son jugement demeure approprié. L'objectif de cette exigence était de favoriser l'exhaustivité de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris la détermination des COSCIF importants.
24. L'IAASB a reconnu que le paragraphe 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle partagent un même objectif, soit celui de lutter contre des lacunes dans l'identification et l'évaluation des risques, mais que le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle visait en outre à empêcher l'utilisation d'une approche prévoyant la mise en œuvre

⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A233.

de procédures d'audit complémentaires constituées seulement de tests des contrôles pour l'ensemble d'un COSCIF important (c'est-à-dire à empêcher que, pour toutes les assertions pertinentes relatives à un COSCIF important, seuls des tests des contrôles soient mis en œuvre)⁷.

25. Lors de l'élaboration de la norme ISA 315 (révisée en 2019), les membres de l'IAASB avaient exprimé des points de vue divergents :
- certains membres étaient d'avis que le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle ne devrait plus être nécessaire, étant donné que l'évaluation plus robuste des risques prévue dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), y compris l'exigence de « prise de recul », devrait suffire à couvrir l'ensemble des COSCIF qui sont significatifs ;
 - d'autres membres estimaient que le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle était nécessaire pour éviter les situations dans lesquelles des procédures d'audit complémentaires visant l'ensemble d'un COSCIF important n'incluraient que des tests des contrôles ;
 - certains membres ont soutenu que l'exigence de « prise de recul » du paragraphe 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) ne devrait pas être nécessaire, étant donné le caractère plus strict des exigences en matière d'évaluation des risques dans la norme révisée et le fait que le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle pourrait encore remplir son objectif actuel, c'est-à-dire faire office de filet de sécurité.
26. L'IAASB avait donc alors convenu de consulter les parties prenantes sur la question de savoir s'il fallait conserver l'une de ces exigences ou les deux. À la lumière des commentaires, qui étaient partagés, l'IAASB a jugé qu'il n'existait pas de raison convaincante justifiant l'apport de modifications aux dispositions présentées dans l'exposé-sondage et que la question serait plutôt réexaminée ultérieurement. Par conséquent, l'exigence de « prise de recul » du paragraphe 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et le « filet de sécurité » prévu au paragraphe 18 de la norme ISA 330 ont tous deux été conservés.

Différents points de vue des parties prenantes exprimés lors des récentes activités de consultation⁸

27. Dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, l'IAASB a sollicité les points de vue d'un large éventail de groupes de parties prenantes au sujet du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle, notamment en organisant des échanges ciblés avec des utilisateurs des états financiers, des autorités de réglementation en valeurs mobilières et en audit, des cabinets d'audit, des représentants du Forum of Firms (FoF), des normalisateurs nationaux et des membres du Small and Medium Practices Advisory Group (SMPAG) de l'International Federation of Accountants (IFAC). Le sujet a également été abordé lors d'une table ronde, tenue en juillet 2025, à laquelle participaient diverses parties prenantes, dont des auditeurs et des représentants des autorités de réglementation et des organismes de surveillance de l'audit. Ces participants ont discuté des différents points de vue exprimés par les parties prenantes sur certaines questions examinées dans le cadre du projet afin d'éclairer les décisions de l'IAASB.
28. Selon les commentaires recueillis, les parties prenantes peinent à appliquer systématiquement l'exigence du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle, notamment en ce qui concerne la façon

⁷ Voir le paragraphe 66 de l'[exposé-sondage sur la norme ISA 315 \(révisée\), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives](#).

⁸ Voir le [point 9-A de l'ordre du jour](#) de la réunion tenue par l'IAASB en septembre 2025.

de déterminer le caractère significatif dans les circonstances, les assertions qu'il conviendrait de traiter lorsqu'aucune assertion pertinente n'a été relevée ainsi que la nature et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre pour satisfaire à cette exigence. De plus, les points de vue exprimés sur cette question étaient variés :

- la majorité des utilisateurs des états financiers, des autorités de réglementation et des membres du SMPAG étaient généralement favorables au maintien d'une certaine forme de filet de sécurité pour les COSCIF significatifs, car le fait de permettre aux utilisateurs d'avoir l'assurance que les éléments importants des états financiers font l'objet de procédures de corroboration sert l'intérêt public ;
 - la majorité des membres du FoF et certains représentants des normalisateurs nationaux se sont demandé si cette exigence demeurerait compatible avec la nouvelle approche, étant donné que la norme ISA 315 (révisée en 2019) a été révisée afin de renforcer l'évaluation des risques, faisant observer que l'auditeur obtient déjà, dans le cadre du processus d'identification et d'évaluation des risques, des éléments probants étayant la conclusion selon laquelle un COSCIF significatif n'est pas important.
29. Bien que les commentaires aient fait ressortir des points de vue divergents quant à savoir s'il était préférable de retirer ou de conserver l'exigence énoncée au paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle, tous les groupes de parties prenantes ont manifesté un soutien marqué à l'égard de l'obligation d'effectuer davantage de travaux concernant les éléments des états financiers pour lesquels des risques d'anomalies significatives sont identifiés et évalués (approche fondée sur les risques).

Options concernant le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle

30. Dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, l'IAASB a envisagé différentes options en ce qui concerne le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle. Les paragraphes 31 à 33 ci-dessous présentent les options qu'il a examinées lors de sa réunion de décembre 2025, avant qu'il ne retienne l'approche reflétée dans les propositions de l'ES-330 (ces options sont présentées comme les **options 1 à 3**, selon le même ordre que celui dans lequel elles ont été présentées lors de la réunion de l'IAASB de décembre 2025)⁹.
31. **Option 1 – Supprimer le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle et le remplacer par des exigences et des modalités d'application renforcées dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) :** Cette option consiste à supprimer l'exigence actuelle (paragraphe 18) et les modalités d'application actuelles connexes (paragraphes A43 et A44) et à les remplacer par des exigences et des modalités d'application renforcées dans la norme ISA 315 (révisée en 2019). Les nouvelles exigences comprendraient une exigence de documentation de la base sur laquelle l'auditeur s'appuie pour déterminer, conformément au paragraphe 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019), que les COSCIF qui sont significatifs ne sont pas des COSCIF importants, ce qui permettrait de renforcer la rigueur des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur. De plus, les modalités d'application relatives aux exigences de « prise de recul » énoncées aux paragraphes 35 et 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) seraient utilisées pour établir un lien entre les évaluations exigées et pour préciser davantage leur application afin de favoriser une identification et une évaluation rigoureuses des risques.

⁹ Voir le point 5 de l'ordre du jour et le [procès-verbal adopté](#) de la réunion de l'IAASB de décembre 2025.

La majorité des membres de l'IAASB préconisaient l'**option 1**, car, comparativement aux autres options, c'est celle qui cadre le mieux avec l'approche fondée sur les risques qui sous-tend les normes ISA (c'est-à-dire qu'elle n'affaiblit pas le processus d'évaluation des risques). Des membres ont également fait remarquer que la meilleure façon de résoudre les difficultés de mise en œuvre mentionnées par certains groupes de parties prenantes (notamment le fait que les auditeurs ne mettent pas systématiquement en œuvre des procédures robustes d'évaluation des risques) serait de renforcer les exigences et les modalités d'application existantes de la norme ISA 315 (révisée en 2019), afin de soutenir et de clarifier certains aspects du processus d'évaluation des risques. Ils ont par ailleurs convenu que les préoccupations suscitées par la suppression du filet de sécurité qui empêchait la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires constituées seulement de tests des contrôles *au niveau* d'un COSCIF *important* seraient dissipées par la décision de l'IAASB d'intégrer à l'ES-330 une exigence et des modalités d'application traitant des circonstances dans lesquelles il est approprié de mettre en œuvre uniquement des tests des contrôles *au niveau des assertions* pour des COSCIF importants (voir les paragraphes 49 à 56 de la **section 1-E**, où cette question est traitée plus en détail).

32. **Option 2 – Conserver le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle et apporter des améliorations aux modalités d'application :** Cette option entraînerait l'ajout, dans les modalités d'application, d'exemples d'assertions sur lesquelles l'auditeur peut concentrer son attention afin de faciliter la mise en œuvre de l'exigence et de répondre aux difficultés soulevées par les parties prenantes quant aux assertions qui devraient être vérifiées, ce qui tiendrait compte du fait que, dans le cas d'un COSCIF significatif qui n'est pas un COSCIF important, l'auditeur n'a relevé aucune assertion pertinente. Les modalités d'application seraient en outre clarifiées afin de mentionner explicitement que, dans certaines circonstances, une approche reposant uniquement sur des tests des contrôles pour répondre à un *risque d'anomalie significative au niveau des assertions* serait appropriée, conformément à la décision de l'IAASB d'intégrer une telle approche à l'ES-330 (voir les paragraphes 49 à 56 de la **section 1-E**, où cette question est traitée plus en détail).

Une minorité des membres de l'IAASB préconisaient l'**option 2**, car ils estimaient utile de conserver des procédures de corroboration pour tous les COSCIF significatifs. Cette approche suit ainsi le raisonnement qui sous-tend l'exigence actuelle, mais prévoit l'amélioration des modalités d'application afin de tenir compte des considérations supplémentaires dégagées dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques. De plus, ces membres de l'IAASB ont estimé que les raisons sous-tendant les autres options envisagées n'étaient pas aussi convaincantes que celles sous-tendant le maintien du statu quo.

33. **Option 3 – Réviser le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle afin de subordonner l'exigence aux déterminations faites par l'auditeur, et mettre à jour les modalités d'application pour faciliter sa mise en œuvre :** Cette option consiste à ajouter une exigence selon laquelle l'auditeur devrait déterminer s'il est nécessaire de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque COSCIF significatif qu'il a jugé non important. L'obligation de mettre en œuvre de telles procédures ne s'appliquerait alors que lorsque certains critères précis sont remplis, tels que l'existence de besoins d'information particuliers chez les utilisateurs. Les modalités d'application favoriseraient l'exercice du jugement professionnel par l'auditeur et clarifieraient les circonstances dans lesquelles de tels besoins peuvent se présenter, notamment lorsqu'un COSCIF significatif jugé non important revêt néanmoins une importance

particulière pour les utilisateurs des états financiers. L'objectif de cette approche est de faire en sorte que toute procédure de corroboration soit élaborée en tenant compte des circonstances propres à la mission et de façon proportionnelle à celles-ci, tout en évitant que des travaux inutiles soient effectués dans les secteurs où aucun risque d'anomalie significative n'a été relevé. Cette option maintiendrait un filet de sécurité contre les lacunes dans l'évaluation des risques en conservant l'obligation de mettre en œuvre des procédures de corroboration dans certaines circonstances. En ce qui concerne le filet de sécurité de la norme ISA 330 actuelle, qui empêche la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires constituées seulement de tests des contrôles *au niveau d'un COSCIF important*, les changements apportés seraient les mêmes que dans l'option 1 (voir le paragraphe 31 ci-dessus).

Une minorité des membres de l'IAASB préconisaient l'**option 3**. De plus, certains membres ont exprimé des préoccupations quant à la capacité de l'auditeur à mettre en œuvre cette option de façon uniforme, puisque la notion de « questions qui revêtent une importance particulière pour les utilisateurs des états financiers » est difficile à interpréter et à appliquer, notamment quant à la façon dont il conviendrait d'en tenir compte lorsque l'auditeur a déjà exercé son jugement quant à l'importance relative en tenant compte des besoins des utilisateurs. Par ailleurs, des membres ont estimé que la mise en œuvre de cette option risquait d'entraîner des coûts excessifs sans pour autant résoudre les difficultés pratiques liées à l'application de l'exigence actuelle ni en ajouter d'autres.

Position de l'IAASB reflétée dans les propositions de l'ES-330

34. Tout bien considéré, l'IAASB a convenu d'intégrer les modifications décrites dans l'**option 1** à l'ES-330 ainsi qu'aux modifications de concordance et aux modifications corrélatives à apporter à la norme ISA 315 (révisée en 2019). Ces améliorations, décrites ci-après, ont donc été intégrées aux modifications de concordance et aux modifications corrélatives proposées dans l'ES-EPRR.
35. Voici les améliorations que l'IAASB propose d'apporter à la norme ISA 315 (révisée en 2019) pour mettre en œuvre l'**option 1** :
 - ajouter l'alinéa 38 e) à la norme ISA 315 (révisée en 2019) pour introduire une nouvelle exigence de documentation visant à renforcer et à clarifier les attentes à l'égard de la documentation en ce qui concerne la base sur laquelle l'auditeur s'appuie pour déterminer que les COSCIF qui sont significatifs ne sont pas des COSCIF importants, lorsqu'il procède à l'évaluation de la « prise de recul » énoncée au paragraphe 36 de cette même norme ;
 - ajouter de nouvelles modalités d'application (paragraphe A204A et A230B à A233B) visant à clarifier et à renforcer les évaluations de « prise de recul » exigées aux paragraphes 35 et 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019), notamment en ce qui concerne leur interaction. De plus, ces modalités d'application clarifient que ce sont les facteurs de risque inhérent, plutôt que les besoins des utilisateurs, qui peuvent amener l'auditeur à déterminer qu'un COSCIF significatif est devenu un COSCIF important, étant donné que l'auditeur prend déjà en considération les besoins des utilisateurs lorsqu'il porte des jugements sur le caractère significatif.
36. De plus, l'IAASB souligne que ses propositions figurant au paragraphe 31 de l'ES-330 comprennent une nouvelle évaluation globale concernant les procédures d'audit complémentaires ainsi que le

déplacement dans la norme ISA 700 (révisée)¹⁰ de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (voir les paragraphes 54 et 71 à 73 des notes explicatives accompagnant l'ES-EPRR). Individuellement et collectivement, ces évaluations et conclusions, ainsi que les évaluations prévues dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), renforcent la rigueur de l'évaluation des risques par l'auditeur et de ses réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

37. En proposant les modifications décrites aux paragraphes 34 et 35 ci-dessus, l'IAASB reconnaît que la diversité des points de vue exprimés par les membres au sujet des différentes options examinées justifiait de solliciter d'autres commentaires des parties prenantes pendant la période de consultation sur l'ES-330. Dans l'ensemble, l'IAASB estime que la position reflétée dans l'exposé-sondage est plus conforme à l'approche fondée sur les risques sous-tendant la norme ISA 315 (révisée en 2019), ainsi qu'à l'atteinte de l'objectif de l'auditeur dans le cadre de la réalisation d'un audit conforme à la norme ISA 200¹¹. De plus, pour favoriser la qualité de l'audit, les normes ISA comportent déjà des exigences robustes qui répondent aux attentes en matière d'intérêt public en ce qui concerne les procédures d'évaluation des risques (p. ex., les évaluations de « prise de recul » exigées aux paragraphes 35 et 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019)). Par ailleurs, les modifications proposées visent à favoriser la réalisation d'audits de haute qualité par l'auditeur en :
- faisant en sorte qu'il concentre ses efforts sur les éléments des états financiers à l'égard desquels des risques d'anomalies significatives ont été identifiés et évalués ;
 - favorisant des évaluations des risques plus rigoureuses du fait que l'auditeur est tenu de justifier que les procédures d'évaluation des risques fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris lorsqu'il détermine que des COSCIF qui sont significatifs ne sont pas des COSCIF importants ;
 - évitant de présenter l'audit comme une « liste de contrôle » à remplir, approche que l'on attribue au paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle (c'est-à-dire une approche selon laquelle des procédures de corroboration sont mises en œuvre par défaut et qui, dans certains cas, amène l'auditeur à sélectionner arbitrairement une ou plusieurs assertions afin de satisfaire à l'exigence), et en permettant plutôt l'adoption d'une approche fondée sur des principes, qui est plus modulable et peut être adaptée aux audits d'un large éventail d'entités.

Section 1–D. Procédures de corroboration

Conception et mise en œuvre de procédures de corroboration

38. L'IAASB propose, au paragraphe 9 de l'ES-330, une nouvelle exigence de base pour la conception et la mise en œuvre de procédures de corroboration en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Cette modification vise à :
- réaffirmer le rôle fondamental des procédures de corroboration dans l'obtention d'éléments probants au niveau des assertions en réponse aux risques d'anomalies significatives ;
 - mettre en évidence les liens entre les exigences de la norme, améliorant ainsi leur compréhension. La nouvelle exigence complète en effet celle proposée à l'alinéa 7 b) de l'ES-

¹⁰ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

¹¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

330, qui exige expressément de l'auditeur qu'il prévoie de mettre en œuvre des procédures de corroboration, des tests des contrôles ou une association des deux ;

- renforcer les liens entre l'ES-330 et la norme ISA 315 (révisée en 2019) en établissant explicitement un lien entre la conception et la mise en œuvre des procédures de corroboration et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants

39. Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est un risque important, le paragraphe 21 de la norme ISA 330 actuelle exige qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration permettant de répondre spécifiquement à ce risque. De plus, lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, les procédures que l'auditeur met en œuvre doivent comporter des tests de détail.
40. Selon les informations recueillies dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques ainsi que les travaux de l'IAASB visant à établir une approche à l'égard des questions technologiques, les auditeurs ont de plus en plus recours à des outils technologiques. De tels outils peuvent faciliter l'utilisation d'informations faisant l'objet d'une ventilation détaillée lors de la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration, ce qui a soulevé la question de savoir s'il demeure pertinent d'établir une distinction entre les tests de détail et les procédures analytiques de corroboration dans les normes.
41. Par ailleurs, les différents groupes de parties prenantes ont exprimé divers points de vue quant au caractère approprié du recours à une procédure analytique de corroboration comme seule réponse à un risque important :
 - les membres du Groupe de surveillance, ainsi que les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit estiment qu'une telle approche ne devrait pas être permise. Ces parties prenantes ont exprimé des préoccupations quant aux incidences qu'une telle approche pourrait avoir sur la qualité de l'audit, estimant qu'elle pourrait ne pas permettre de répondre adéquatement aux risques importants, compte tenu des difficultés récurrentes relevées lors des inspections en ce qui concerne la mise en œuvre appropriée des procédures analytiques de corroboration ;
 - les cabinets comptables, les représentants du FoF et certaines parties prenantes issues d'organisations professionnelles comptables appuient les travaux de l'IAASB sur cette question, étant donné que le recours à des outils technologiques pourrait permettre de formuler des attentes très précises grâce à l'utilisation de sources d'information externes qui fournissent des éléments probants plus convaincants que ceux obtenus en soumettant un échantillon d'opérations individuelles à des tests.
42. Selon l'IAASB, la mise en œuvre d'une procédure permettant à l'auditeur d'évaluer le caractère raisonnable d'un montant comptabilisé en le comparant à une attente suffisamment précise à l'égard de ce montant (c'est-à-dire une procédure analytique de corroboration) est fondamentalement différente de la mise en œuvre d'une procédure permettant d'obtenir des éléments probants qui corroborent ou contredisent des éléments sélectionnés dans la population constituant ce montant comptabilisé (c'est-à-dire un test de détail). Cette différence subsiste, que des outils technologiques soient utilisés ou non pour mettre en œuvre les procédures.

43. L'IAASB estime également qu'il faut tenir compte des circonstances qui amènent l'auditeur à déterminer que le risque d'anomalies significatives est un risque important. Il est peu probable que les risques qui sont déterminés comme étant importants se rapportent à des assertions concernant des COSCIF qui sont prévisibles et susceptibles d'être estimés avec précision, puisque, par définition, ces risques sont évalués comme se situant près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent. La position sur l'échelle dépend de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie significative. Selon l'IAASB, ces caractéristiques rendraient difficile l'existence de corrélations prévisibles pouvant étayer le recours, par l'auditeur, à des procédures analytiques de corroboration uniquement en réponse à l'évaluation de risques qui ont été déterminés comme étant importants.
44. Par conséquent, l'IAASB a maintenu son point de vue antérieur selon lequel les procédures analytiques de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés en réponse à un risque important, qu'un outil technologique soit utilisé ou non, comme l'indique le paragraphe 10 de l'ES-330. Pour en arriver à ce point de vue, l'IAASB a également pris en considération les propositions, présentées au paragraphe 7 ci-dessus, visant à élargir la définition du terme « procédures de corroboration » en faisant ressortir que celles-ci comprennent *notamment* les tests de détail et les procédures analytiques de corroboration afin d'assurer la pérennité de ses normes. Cette modification tient compte de la possibilité que des procédures de corroboration autres que les tests de détail et des procédures analytiques de corroboration puissent être mises en œuvre, en association avec des tests des contrôles, pour répondre spécifiquement à un risque important.

Section 1–E. Tests des contrôles

Exigence de base relative à la conception et à la mise en œuvre de tests des contrôles

45. L'exigence du paragraphe 14 de l'ES-330 conserve les principes sous-tendant le paragraphe 8 de la norme ISA 330 actuelle et n'impose pas la mise en œuvre de tests des contrôles. La conception et la mise en œuvre de tests des contrôles restent conditionnelles au fait que l'auditeur prévoit d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ce qui comprend, sans s'y limiter, les situations dans lesquelles les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés.
46. L'IAASB propose donc de conserver ces principes sous-jacents, et d'apporter les modifications suivantes à l'exigence du paragraphe 14 de l'ES-330 :
- restructurer le paragraphe en plaçant au début de celui-ci la condition dont dépend l'exigence afin de mettre en évidence le caractère conditionnel de celle-ci ;
 - harmoniser le libellé avec celui utilisé dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) relativement à la possibilité que l'auditeur prévoit de mettre en œuvre des tests des contrôles, afin d'exprimer en des termes plus simples le principe sous-tendant l'exigence ;
 - simplifier l'exigence en posant une seule condition générale, qui englobe la circonstance particulière où l'auditeur répond à des risques pour lesquels il a déterminé que les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

Situations dans lesquelles les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

47. Afin d'améliorer la clarté des indications et d'assurer une constance dans la mise en œuvre, de nouvelles modalités d'application comprenant des exemples et des facteurs ont été ajoutées (paragraphe A48 et A49) dans l'ES-330. Ces modalités d'application énoncent un large éventail de facteurs afin d'aider l'auditeur à identifier systématiquement les situations dans lesquelles les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés.
48. Les modalités d'application précisent également que, dans les situations où les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés, l'expression « ne peuvent » englobe à la fois la notion d'*impossibilité* et celle d'*impraticabilité*. L'impraticabilité constitue un seuil différent qui tient compte du contexte pratique dans lequel les missions d'audit sont réalisées¹². Par conséquent, dans certaines situations, il peut être théoriquement possible, mais pas faisable en pratique, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration permettant à elles seules de répondre à une évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Dans de telles situations, l'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des tests des contrôles.

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions par des tests des contrôles uniquement

Approche existante dans le cadre des normes ISA actuelles

49. Comme il est expliqué au paragraphe 19 ci-dessus, pour se conformer au paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de corroboration à l'égard de chaque COSCIF significatif. Toutefois, comme l'exigence s'applique au niveau des COSCIF plutôt qu'au niveau des assertions, elle n'exige pas la mise en œuvre de procédures de corroboration pour répondre à *chaque* assertion pertinente de chaque COSCIF important. Par conséquent, dans le cas d'un COSCIF important, le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle n'interdit pas une approche reposant uniquement sur des tests des contrôles *au niveau des assertions*, mais empêche l'auditeur d'appliquer une telle approche à l'ensemble des éléments composant le COSCIF.
50. Le paragraphe A43 de la norme ISA 200 indique que, dans le cadre de la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle¹³. Les contrôles internes comporteront toujours des limites inhérentes, mais le modèle de risque d'audit ne repose pas sur l'hypothèse que les contrôles de l'entité puissent éliminer les risques d'anomalies significatives, il repose plutôt sur leur capacité à ramener à un niveau suffisamment faible le risque qu'une anomalie significative existante ne soit pas détectée.
51. Au niveau des assertions, cela signifie que l'auditeur peut se contenter d'effectuer seulement des tests des contrôles si son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des

¹² Voir, par exemple, le paragraphe A53 de la norme ISA 200.

¹³ Le paragraphe A43 de la norme ISA 200 explique que le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites inhérentes aux contrôles. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles, que ce soit en raison de collusions ou de leur contournement par la direction.

assertions se situe à un niveau suffisamment faible, malgré le fait qu'aucune procédure de corroboration ne soit mise en œuvre pour répondre au risque de non-détection.

52. Le paragraphe A4 de la norme ISA 330 actuelle confirme ce principe en précisant que l'auditeur n'est pas tenu de concevoir ni de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un risque d'anomalies significatives évalué qui se situe à un niveau suffisamment faible. Ce cas de figure peut se produire dans l'une ou l'autre des deux situations suivantes :

- l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent au niveau des assertions se situe à un *niveau suffisamment faible* ;
- l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent *ne se situe pas à un niveau suffisamment faible*, mais l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle, faite en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴, atteste que des contrôles ont été conçus efficacement et mis en place, et que ceux-ci répondent au risque inhérent évalué dans une mesure telle que l'« évaluation nette ou combinée »¹⁵ des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions se situe à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, selon la norme ISA 330 actuelle, l'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des tests des contrôles de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement. Si les résultats des tests des contrôles confirment ses attentes initiales quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles et confirment, par conséquent, son évaluation du risque lié au contrôle, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures de corroboration.

Propositions de l'ES-330

53. Dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, les commentaires formulés par certaines parties prenantes ont fait ressortir la nécessité de préciser que les normes ISA permettent à l'auditeur de répondre aux assertions pertinentes d'un COSCIF important en effectuant seulement des tests des contrôles (c'est-à-dire que des tests des contrôles peuvent à eux seuls fournir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant qu'un COSCIF important est exempt de risques d'anomalies significatives en ce qui concerne une assertion pertinente), et de spécifier les situations dans lesquelles cela s'applique. De plus, certaines parties prenantes ont indiqué qu'une telle approche n'est pas permise par les normes ISA actuelles, tandis que certains groupes de parties prenantes ont exprimé d'importantes réserves en ce qui concerne *le fait de continuer à permettre* le recours uniquement à des tests des contrôles pour répondre à une évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ou *le fait de mettre cette possibilité en évidence*.
54. Selon l'IAASB, il est dans l'intérêt public de préciser expressément qu'une approche fondée uniquement sur des tests des contrôles pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions n'est pas *interdite* par les normes ISA actuelles et demeure fondée sur une base conceptuelle solide et cohérente avec le modèle de risque d'audit dans un éventail limité de situations. L'IAASB estime également qu'il est nécessaire d'ajouter explicitement

¹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 34.

¹⁵ L'« évaluation nette ou combinée » des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions résulte des évaluations séparées, faites par l'auditeur, du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Il s'agit de l'évaluation, par l'auditeur, des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions après la prise en compte de l'incidence des contrôles. Voir aussi la définition du terme « risque d'anomalies significatives » à l'alinéa 13 n) de la norme ISA 200.

cette précision dans les normes ISA afin d'assurer leur pérennité, c'est-à-dire de veiller à ce qu'elles puissent résister à l'épreuve du temps, et de continuer à favoriser la réalisation d'audits de qualité dans un environnement technologique en rapide évolution. En effet, dans un tel environnement, il pourrait devenir plus probable que, pour certaines assertions relatives à des COSCIF, les éléments probants obtenus au moyen de tests des contrôles soient de meilleure qualité que ceux pouvant être obtenus au moyen de procédures de corroboration.

55. L'IAASB a conclu que la norme devrait permettre à l'auditeur d'exercer son jugement pour déterminer dans quelles situations une approche fondée uniquement sur des tests des contrôles pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions est appropriée, tout en précisant les circonstances dans lesquelles cette approche peut être appliquée. Par conséquent, l'IAASB propose :

- d'ajouter, au paragraphe 16 de l'ES-330, une nouvelle disposition établissant un seuil « fondé sur les risques » pour déterminer dans quelles situations il est approprié que l'auditeur réponde à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions par une approche reposant uniquement sur des tests des contrôles, et précisant que les deux critères énoncés doivent être remplis. L'IAASB propose cette modification, car il estime qu'une fois que le paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle (voir la **section 1-C**) sera supprimé, rien n'empêcherait la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires constituées seulement de tests des contrôles *au niveau d'un COSCIF important*, et qu'il est donc nécessaire d'introduire des conditions rigoureuses s'appliquant au niveau des assertions pour les COSCIF importants. Les critères de l'exigence tiennent compte du fait que c'est la combinaison du niveau auquel le risque inhérent est évalué (c'est-à-dire que l'évaluation du risque inhérent lié à ce risque ne se situe pas dans l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent et que ce risque n'est pas jugé important) et des attentes de l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre à ce risque inhérent (c'est-à-dire l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle) qui détermine si le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions se situe à un niveau suffisamment faible, et que l'auditeur se fonde donc sur ces deux éléments lorsqu'il exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il est approprié de recourir à une approche reposant uniquement sur des tests des contrôles ;
- d'ajouter, au paragraphe 20 de l'ES-330, une nouvelle disposition selon laquelle, si l'auditeur entend répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions par des tests des contrôles uniquement, il doit tester ces contrôles dans la période considérée ;
- d'ajouter, au paragraphe A52 de l'ES-330, des modalités d'application qui énoncent des facteurs que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si une telle approche est appropriée dans les circonstances.

56. L'IAASB estime par ailleurs que l'ES-330 contient d'autres exigences qui complètent le jugement professionnel exercé par l'auditeur pour déterminer s'il est approprié de recourir à une approche fondée uniquement sur des tests des contrôles. Par exemple :

- le paragraphe 10 de l'ES-330 exige la mise en œuvre de procédures de corroboration en réponse aux risques importants ;
- le paragraphe 31 de l'ES-330 introduit une nouvelle évaluation globale concernant spécifiquement les procédures d'audit complémentaires. Le paragraphe 32 de l'ES-330 exige

de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants complémentaires si cette évaluation globale indique qu'il n'a pas obtenu d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une assertion pertinente portant sur un COSCIF. Cette exigence s'applique également dans les situations où les tests des contrôles, à eux seuls, n'ont pas permis de ramener les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible. Dans de tels cas, l'auditeur est tenu d'effectuer des travaux supplémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et ces travaux peuvent vraisemblablement nécessiter la mise en œuvre de procédures de corroboration.

Contrôles indirects, y compris les contrôles généraux informatiques (CGI)

57. L'alinéa 10 b) de la norme ISA 330 actuelle exige de l'auditeur qu'il détermine si les contrôles à tester dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, dans l'affirmative, *s'il est nécessaire* de tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles indirects.
58. L'IAASB a conclu que la détermination, par l'auditeur, des contrôles à tester constitue une décision prise pour se conformer aux exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019) (c'est-à-dire identifier certains contrôles, y compris ceux que l'auditeur prévoit de tester). De plus, comme le précisent les modalités d'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019), la mesure dans laquelle les contrôles permettent de répondre à un risque d'anomalies significatives identifié (c'est-à-dire un risque inhérent) constitue une information que l'auditeur prend en considération lors de son évaluation du risque lié au contrôle¹⁶. L'IAASB a donc estimé qu'il aurait été redondant de conserver, dans l'ES-330, une disposition distincte exigeant que l'auditeur détermine *s'il est nécessaire* de tester les contrôles indirects.
59. Par conséquent, lorsqu'il a reformulé les dispositions relatives à la nature et à l'étendue des tests des contrôles énoncées au paragraphe 17 de l'ES-330, l'IAASB a considéré que le terme « contrôles » englobait *déjà*, au besoin, les contrôles indirects. Le libellé reformulé conserve également le principe fondamental selon lequel des demandes d'informations ne peuvent pas fournir à elles seules des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
60. Des modalités d'application substantielles ont été ajoutées (paragraphe A53 à A63 de l'ES-330) afin de :
 - préciser que l'exigence énoncée au paragraphe 17 de l'ES-330 s'applique à l'ensemble des contrôles que l'auditeur prévoit de tester pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, lesquels peuvent comprendre une combinaison de contrôles directs et de contrôles indirects ;
 - donner encore plus de précisions sur l'approche de l'auditeur à l'égard des contrôles indirects, y compris les contrôles généraux informatiques (CGI) ;
 - reconnaître qu'en raison du lien indirect entre les contrôles indirects et la prévention ou la détection et la correction des anomalies significatives au niveau des assertions, il est possible qu'un contrôle indirect ne fonctionne pas efficacement sans que cela n'ait d'incidence sur les conclusions de l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles directs. En pareil cas, l'auditeur est tenu, pour se conformer au paragraphe 17 de l'ES-330, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures pouvant fournir des éléments probants à cet égard.

¹⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A228.

61. Ensemble, ces modifications visent à favoriser une interprétation et une mise en œuvre uniformes des dispositions lors de la conception des procédures d'audit visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En outre, en précisant qu'il *peut* être possible d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui répondent à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, même en l'absence de contrôles indirects efficaces, et en précisant comment l'auditeur peut obtenir ces éléments probants, ces modifications devraient contribuer à réduire ce qui est perçu comme un obstacle à la conception, par l'auditeur, de tests des contrôles dans le cadre de ses procédures visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Incidences des technologies sur les contrôles automatisés

62. Les indications de la norme ISA 315 (révisée en 2019) précisent que les contrôles automatisés peuvent se révéler plus fiables que les contrôles manuels, étant donné qu'il est plus difficile d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner, et qu'ils sont aussi moins susceptibles de faire l'objet de simples erreurs¹⁷. Cette attente repose sur l'hypothèse que ces contrôles sont conçus et mis en place pour être exécutés au moyen d'une technologie, ou dans un environnement technologique, produisant des résultats uniformes. On considère donc généralement que les contrôles automatisés fonctionnent de façon uniforme tout au long d'une période donnée.
63. Les paragraphes A59, A62 et A63 de l'ES-330 fournissent des indications qui permettent d'attirer l'attention sur les incidences possibles des technologies émergentes sur l'uniformité du fonctionnement des contrôles. Les modalités d'application précisent que, dans un environnement technologique en évolution, certains contrôles peuvent avoir été conçus et mis en place pour être exécutés au moyen d'une technologie produisant des données de sortie variables ou d'une technologie qui change, évolue ou est mise à jour au fil du temps. Les indications précisent également que les contrôles qui fonctionnent dans un système informatique ne présentent pas tous le même degré d'uniformité et que, par conséquent, tous les contrôles automatisés ne doivent pas être considérés de la même manière.

Utilisation des éléments probants obtenus au cours d'une période antérieure comme éléments probants pour la période considérée

64. L'IAASB propose de conserver et de clarifier les dispositions portant sur l'utilisation des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui ont été obtenus lors d'audits précédents (paragraphes 22 et 23 de l'ES-330), notamment pour :
- harmoniser les exigences et les modalités d'application connexes avec la terminologie et les concepts de la norme ISA 315 (révisée en 2019). Plus particulièrement, le paragraphe A70 de l'ES-330 fait référence à la norme ISA 315 (révisée en 2019), laquelle indique que l'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à l'efficacité de son fonctionnement à d'autres moments au cours de la période auditée¹⁸, puis précise que, de la même manière, les éléments probants obtenus au cours d'audits précédents quant à l'efficacité du fonctionnement de contrôles

¹⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 5, paragraphe 2.

¹⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A180.

manuels ne fournissent pas d'éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces mêmes contrôles dans la période considérée ;

- préciser que la base de référence de trois ans pour retester un contrôle correspond à une fois tous les trois exercices, indépendamment du nombre d'audits réalisés au cours de cet intervalle ;
- souligner que la décision de l'auditeur quant aux contrôles à tester à chaque exercice relève du jugement professionnel.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles et résultats des tests des contrôles

65. Les modifications apportées, dans la norme en projet, aux paragraphes 24 à 26 et aux modalités d'application connexes visent à uniformiser les pratiques en ce qui concerne la détermination des conséquences que peuvent avoir les différents résultats plausibles des tests des contrôles. Ces modifications :

- précisent que, si des écarts dans le fonctionnement attendu des contrôles sont relevés, de simples demandes d'informations pour comprendre la situation et ses conséquences potentielles ne suffisent pas. L'auditeur est tenu d'obtenir des éléments probants pertinents au regard des réponses reçues ;
- précisent que les écarts relevés dans le fonctionnement attendu d'un contrôle n'amènent pas nécessairement l'auditeur à conclure que les contrôles testés étaient inefficaces ;
- renforcent le lien entre les résultats des tests des contrôles et l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle ;
- exigent expressément que l'auditeur, s'il n'a pas obtenu d'éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles testés, révise son évaluation du risque lié au contrôle et modifie la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre pour pouvoir obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Cette proposition renforce la nature itérative de l'audit et permet d'établir un lien clair entre l'évaluation des risques par l'auditeur et les procédures d'audit complémentaires.

Section 1–F. Autres questions

Améliorations de la fluidité et de la lisibilité de l'ES-330

66. L'IAASB a proposé de réorganiser le contenu de la norme, de sorte que les exigences et modalités d'application relatives aux procédures de corroboration figurent avant les exigences et modalités d'application relatives aux tests des contrôles. Par ailleurs, les dispositions portant sur les *tests des contrôles* et celles portant sur les *procédures de corroboration* font maintenant l'objet de sections distinctes (identifiées au moyen de titres en caractères gras) pour montrer qu'elles revêtent une importance égale dans la norme.

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

67. L'ES-330 conserve, au paragraphe 6, l'exigence de base relative à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et précise que ces procédures doivent être conçues et mises en œuvre pour chaque COSCIF important.

68. De plus, l'IAASB propose d'apporter des modifications au paragraphe 7 de l'ES-330 afin de :
- renforcer l'harmonisation avec la norme ISA 315 (révisée en 2019), qui exige que le risque inhérent et le risque lié au contrôle soient évalués séparément. L'IAASB a décidé d'en profiter pour remplacer le verbe « tenir compte » par le verbe « prendre en compte », estimant que, dans ce contexte particulier, celui-ci exprime plus clairement les incidences qu'auront sur les autres mesures prises par l'auditeur les raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle au niveau des assertions ;
 - préciser expressément à l'alinéa 7 b) que, lorsqu'il répond à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être des procédures de corroboration, des tests des contrôles ou une association des deux, selon les circonstances ;
 - établir, à l'alinéa 7 c), un lien clair entre l'évaluation, par l'auditeur, du *risque inhérent* sur l'échelle de risque inhérent et le caractère convaincant des éléments probants qu'il est tenu d'obtenir.

Sélection des éléments à tester

69. Selon le paragraphe 10 de la norme ISA 500 actuelle, lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit. L'IAASB a convenu d'intégrer cette exigence au paragraphe 27 de l'ES-330, étant donné que c'est cette norme, et non l'ES-500 (2026), qui contient des exigences et des modalités d'application relatives aux tests des contrôles et aux tests de détail. En outre, de nouvelles modalités d'application (paragraphe A82 de l'ES-330) renvoient à l'Annexe 2 de l'ES-500 (2026), qui continue de décrire différentes méthodes de sélection des éléments à tester et fournit des exemples illustratifs.

Section 2 – Questions à l'intention des répondants

70. Comme il est expliqué dans la section « **Appel à commentaires** » des présentes notes explicatives, l'IAASB vous invite à répondre aux questions figurant dans le tableau ci-dessous en utilisant le **formulaire de réponse**. Veuillez répondre directement aux questions en indiquant si vous êtes favorable aux propositions énoncées dans l'ES-330. **Chaque** fois que vous n'êtes pas favorable aux propositions, veuillez en **indiquer les raisons, votre proposition et le motif qui la sous-tend** (par exemple, une solution de rechange ou des moyens d'améliorer ou de clarifier les propositions).

De plus, les notes explicatives générales qui accompagnent l'ES-EPRR comprennent une **invitation à effectuer des tests de terrain** à l'égard de l'ensemble des propositions ou de certaines d'entre elles. Vous n'avez pas besoin d'effectuer de tests de terrain pour répondre à l'ES-330, mais si vous ou votre organisation en avez effectué, ou si vous avez contribué à la réalisation de tels tests, l'IAASB vous invite à lui communiquer les résultats obtenus dans vos réponses aux questions pertinentes ci-dessous.

Questions à l'intention des répondants	Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives
1. Êtes-vous d'accord pour dire que l'ensemble des révisions que l'IAASB propose d'apporter aux exigences et aux modalités d'application dans l'ES-330 renforce l'harmonisation avec les concepts et principes de la norme ISA 315 (révisée en 2019), y compris en ce qui concerne les questions de terminologie ?	Section 1–A : Paragraphes 3 à 6
2. Êtes-vous favorables aux définitions nouvelles ou révisées des termes suivants : a) procédures de corroboration ; b) tests des contrôles ; c) tests de détail.	Section 1–B : Paragraphes 7 à 10 Paragraphes 11 et 12 Paragraphes 13 à 17
3. Êtes-vous favorable à la suppression du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle (et des modalités d'application connexes énoncées aux paragraphes A43 et A44) et à son remplacement par des exigences et des modalités d'application renforcées dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) ? Veuillez également nous faire part de toute observation concernant les trois options que l'IAASB a examinées en ce qui concerne ce paragraphe (voir les paragraphes 30 à 33 de la section 1–C)	Section 1–C : Paragraphes 18 à 37

Questions à l'intention des répondants		Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives
4.	En ce qui concerne les procédures de corroboration, êtes-vous favorable aux propositions suivantes : a) la nouvelle exigence de base pour la conception et la mise en œuvre de procédures de corroboration énoncée au paragraphe 9 de l'ES-330 ; b) le maintien de l'approche retenue dans la norme ISA 330 actuelle selon laquelle, lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail, étant donné que les procédures analytiques de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre à un risque important.	Section 1–D : Paragraphe 38 Paragraphes 39 à 44
5.	Dans le cas des tests des contrôles, êtes-vous favorable aux propositions suivantes de l'ES-330 : a) le principe sous-tendant l'exigence conditionnelle énoncée au paragraphe 16 de l'ES-330, qui précise expressément la possibilité de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions au moyen uniquement de tests des contrôles ; b) les circonstances dans lesquelles une approche reposant sur des « tests des contrôles uniquement » (voir le point a) ci-dessus) est appropriée, y compris les critères devant être respectés pour adopter une telle approche (voir les alinéas 16 a) et b), le paragraphe 20 et les modalités d'application connexes) ; c) les contrôles indirects, y compris le fait de considérer que le terme « contrôles » employé au paragraphe 17 de l'ES-330 englobe déjà, au besoin, les contrôles indirects, ainsi que les modalités d'application ajoutées afin de clarifier l'approche de l'auditeur à l'égard des contrôles indirects (y compris les contrôles généraux informatiques (CGI)) ; d) les modalités d'application des paragraphes A59, A62 et A63 de l'ES-330 qui traitent des incidences possibles des technologies émergentes sur les facteurs à prendre en considération par l'auditeur en ce qui concerne l'uniformité du fonctionnement des contrôles automatisés.	Section 1–E : Paragraphes 49 à 56 Paragraphes 49 à 56 Paragraphes 57 à 61 Paragraphes 62 et 63
6.	Y a-t-il d'autres points que vous aimeriez soulever au sujet de l'ES-330 ? Le cas échéant, veuillez indiquer clairement les paragraphes des	Toute section des présentes notes

Questions à l'intention des répondants	Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives
exigences ou modalités d'application concernées, ou encore le thème ou le sujet en cause.	explicatives ou tout point n'ayant pas été expressément abordé

PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 330 (RÉVISÉE)

RÉPONSES DE L'AUDITEUR À L'ÉVALUATION DES RISQUES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter de [DATE])

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Exigences	
Réponses globales	5
Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.....	6-7
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives sans aucun parti pris.....	8
Procédures de corroboration	9-13
Tests des contrôles	14-26
Sélection des éléments à tester.....	27
Procédures d'audit liées au processus de finalisation des états financiers.....	28
Caractère adéquat de la présentation des états financiers	29
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants.....	30-32
Documentation.....	33-35
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définitions	A1-A3
Réponses globales	A4-A7
Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.....	A8-A25
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives sans aucun parti pris.....	A26
Procédures de corroboration	A27-A43
Tests des contrôles	A44-A81
Sélection des éléments à tester.....	A82

Procédures d'audit liées au processus de finalisation des états financiers.....	A83
Caractère adéquat de la présentation des états financiers	A84
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.....	A85-A87
Documentation	A88

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des réponses aux risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et évalués conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹ dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 20XX.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au regard de l'évaluation des risques d'anomalies significatives en concevant et en mettant en œuvre des réponses adaptées à ces risques.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) « procédures de corroboration », des procédures d'audit conçues dans le but de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent notamment les tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir) et les procédures analytiques de corroboration² ;
 - b) « tests des contrôles », des procédures d'audit conçues dans le but d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles ; (Réf. : par. A1)
 - c) « tests de détail », la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de l'obtention d'éléments probants concernant chaque élément sélectionné aux fins des tests. (Réf. : par. A2 et A3)

Exigences

Réponses globales

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Réf. : par. A4 à A7)

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

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue visent à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations importante, solde de compte important et information à fournir importante. (Réf. : par. A8 à A12 et A27 à A32)

¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

² L'expression « procédures analytiques de corroboration » est définie dans la norme ISA 520 (révisée) [en projet], *Procédures analytiques*, alinéa 6 b).

7. Pour concevoir les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'auditeur doit : (Réf. : par. A13 à A21)
 - a) prendre en compte les raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle au niveau des assertions ;
 - b) prévoir de mettre en œuvre des procédures de corroboration, des tests des contrôles ou une association des deux ; (Réf. : par. A8)
 - c) prévoir d'obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque inhérent est élevé sur l'échelle de risque inhérent. (Réf. : par. A22 à A25)

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives sans aucun parti pris

8. L'auditeur doit répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. (Réf. : par. A26)

Procédures de corroboration

Conception et mise en œuvre des procédures de corroboration

9. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, à moins qu'il n'y réponde, en application du paragraphe 16, par des tests des contrôles uniquement. (Réf. : par. A27 à A32)

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants

10. Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est un risque important, il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration permettant de répondre spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. (Réf. : par. A33)

Procédures de confirmation externe

11. Lorsqu'il conçoit des procédures de corroboration, l'auditeur doit considérer s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe. (Réf. : par. A34 à A37)

Calendrier des procédures de corroboration

12. Si l'auditeur met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, il doit, pour couvrir l'intervalle de temps entre la date intermédiaire et la date de clôture, mettre en œuvre : (Réf. : par. A38 à A42)
 - a) soit des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles ;
 - b) soit uniquement des procédures de corroboration complémentaires, s'il détermine que cela suffit.
13. Si l'auditeur détecte à une date intermédiaire des anomalies auxquelles il ne s'était pas attendu dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives, il doit déterminer s'il convient de modifier :

- a) l'identification et l'évaluation correspondantes des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- b) la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration en réponse à ces risques. (Réf. : par. A43)

Tests des contrôles

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles

- 14. Si, pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur prévoit d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles, y compris ceux visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests des contrôles³. (Réf. : par. A44 à A49)
- 15. L'auditeur doit obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur de tels éléments probants pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A50 et A51)
- 16. Si l'auditeur prévoit de répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions par des tests des contrôles uniquement, il ne doit le faire que lorsque :
 - a) le risque inhérent lié à ces risques ne se situe pas dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent et aucun de ces risques, selon la détermination faite, n'est un risque important⁴ ;
 - b) les attentes de l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre au risque inhérent sont telles que les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions se situent à un niveau suffisamment faible. (Réf. : par. A52)

Nature et étendue des tests des contrôles

- 17. Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles, notamment en ce qui concerne : (Réf. : par. A53 à A63)
 - a) comment les contrôles ont été appliqués aux moments pertinents de la période auditée ;
 - b) s'ils ont été appliqués de façon uniforme ;
 - c) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués.

Les demandes d'informations ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Calendrier des tests des contrôles

- 18. Sous réserve des paragraphes 19 à 21, l'auditeur doit obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le moment précis, ou pour tout l'intervalle de temps, où il prévoit de s'appuyer sur ces éléments probants. (Réf. : par. A64 et A65)

³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 33 et 34.

⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 I) et paragraphes 31 et 32.

Contrôles visant à répondre aux risques importants

19. Si l'auditeur prévoit de tester des contrôles visant à répondre à un risque qui, selon sa détermination, est un risque important, il doit les tester dans la période considérée. (Réf. : par. A66)

Recours à des tests des contrôles uniquement

20. Si l'auditeur prévoit de répondre à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion par des tests des contrôles uniquement, il doit tester ces contrôles dans la période considérée. (Réf. : par. A66)

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

21. Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire et qu'il a l'intention d'extrapoler les conclusions de ces tests des contrôles au restant de la période, il doit :
 - a) obtenir des éléments probants concernant tout changement important survenu dans ces contrôles entre la date intermédiaire et la date de clôture ;
 - b) déterminer les éléments probants additionnels à obtenir quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le restant de période. (Réf. : par. A67 et A68)

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'audits précédents

22. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui ont été obtenus au cours d'audits précédents et, si c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit prendre les éléments suivants en considération : (Réf. : par. A66 et A69)
 - a) l'évaluation des risques d'anomalies significatives et le caractère convaincant qu'il est nécessaire que présentent les éléments probants dans la période considérée pour répondre à cette évaluation ;
 - b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé ; (Réf. : par. A70)
 - c) les résultats des évaluations par l'auditeur de l'environnement de contrôle de l'entité, du processus d'évaluation des risques par l'entité, du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ainsi que du système d'information et des communications de l'entité⁵ ;
 - d) les éléments probants obtenus au cours de la période considérée quant aux risques découlant du recours à l'informatique, y compris, le cas échéant, quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques ; (Réf. : par. A71)
 - e) la question de savoir si le contrôle a fonctionné efficacement au cours de l'audit précédent, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans son application lors des audits précédents, et s'il y a eu ou non des changements qui ont été apportés à sa conception ou à sa mise en place qui pourraient avoir une incidence sur l'efficacité de son fonctionnement ;
 - f) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé. (Réf. : par. A72)

⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A196.

23. Si, pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui ont été obtenus lors d'un audit réalisé au cours des trois exercices précédents, il doit obtenir des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non depuis l'audit précédent et, le cas échéant, si ces changements ont une incidence sur le maintien de la pertinence ou de la fiabilité de ces éléments probants ; il procède ce faisant à des demandes d'informations en association avec des observations physiques ou des inspections, le but étant de confirmer sa compréhension de ces contrôles. Par ailleurs : (Réf. : par. A73)
- a) s'il y a eu des changements importants qui ont eu une incidence sur le maintien de la pertinence ou de la fiabilité des éléments probants obtenus au cours de l'audit précédent, l'auditeur doit tester les contrôles dans la période considérée ; (Réf. : par. A74)
 - b) s'il n'y a pas eu de changements importants qui aient eu une incidence sur le maintien de la pertinence ni de la fiabilité des éléments probants obtenus au cours de l'audit précédent, l'auditeur doit : (Réf. : par. A75 et A76)
 - i) tester ces contrôles au moins une fois tous les trois exercices,
 - ii) tester certains de ces contrôles au cours de la période considérée, afin d'éviter d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'un même audit pour ensuite ne plus en obtenir durant les deux exercices suivants.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

24. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il doit apprécier si les anomalies détectées, le cas échéant, indiquent que les contrôles testés pourraient ne pas fonctionner efficacement. (Réf. : par. A77 et A78)

Résultats des tests des contrôles

25. Si l'auditeur relève des écarts dans le fonctionnement attendu des contrôles, il doit :
- a) procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et obtenir des éléments probants pertinents au regard des réponses reçues ; (Réf. : par. A79)
 - b) déterminer : (Réf. : par. A80 et A81)
 - i) si les éléments probants obtenus au moyen des tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour confirmer son évaluation du risque lié au contrôle⁶,
 - ii) si des tests des contrôles additionnels sont nécessaires pour obtenir une telle base.
26. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir une base appropriée pour confirmer son évaluation du risque lié au contrôle, il doit :
- a) réviser son évaluation du risque lié au contrôle ;
 - b) modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 34 et A226.

Sélection des éléments à tester

27. Lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles ou des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection des éléments à tester seront efficaces pour atteindre le ou les objectifs visés par la procédure d'audit. (Réf. : par. A82)

Procédures d'audit liées au processus de finalisation des états financiers

28. L'auditeur doit : (Réf. : par. A83)
- a) procéder à la vérification de la concordance ou au rapprochement des informations communiquées dans les états financiers, y compris en note, avec les documents comptables sous-jacents, que les informations proviennent du grand livre général et des livres auxiliaires ou non ;
 - b) examiner les écritures de journal et les autres ajustements significatifs effectués lors de la préparation des états financiers.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers

29. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander si la présentation des états financiers traduit :
- a) le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière ainsi que des opérations, événements et situations sous-jacents ;
 - b) la présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers. (Réf. : par. A84)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants

30. En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives demeurent appropriées. (Réf. : par. A85 et A86)
31. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'audit complémentaires sont suffisants et appropriés pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Ce faisant, il doit prendre en considération tous les éléments probants obtenus au moyen de procédures d'audit complémentaires, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A87)
32. Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une assertion pertinente portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants complémentaires. S'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une assertion pertinente, il doit évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément à la norme ISA 705 (révisée)⁷.

⁷ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Documentation

33. Pour l'application de la norme ISA 230⁸, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :
- a) ses réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ;
 - b) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre ainsi que leur lien avec l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
 - c) les résultats des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre, y compris les conclusions si elles ne ressortent pas clairement. (Réf. : par. A88)
34. Si l'auditeur utilise des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui ont été obtenus au cours d'audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions d'un audit précédent quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.
35. La documentation de l'auditeur doit démontrer que les données communiquées dans les états financiers, y compris les informations fournies, concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions

Tests des contrôles (Réf. : alinéa 4 b))

- A1. Des tests des contrôles peuvent être mis en œuvre pour :
- soit obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et confirmer ainsi l'évaluation qu'a faite l'auditeur du risque lié au contrôle⁹ ;
 - soit évaluer la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, conformément à la norme ISA 500 (révisée) [en projet]¹⁰.

Tests de détail (Réf. : alinéa 4 c))

- A2. Un test de détail peut comprendre le test d'aspects (par exemple, la date, le montant ou les modalités contractuelles d'une opération) d'un élément spécifique sélectionné (par exemple, une facture) qui sont pertinents pour une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir. Un élément peut également être une caractéristique, une circonstance, un événement ou une situation.

Exemples :

⁸ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7 et annexe.

⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 34.

¹⁰ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, paragraphe 13.

- Inspecter des documents (par exemple, des bons de commande, des bordereaux d'expédition et des factures) et vérifier la concordance des informations qu'ils contiennent avec les informations détaillées qui sont enregistrées dans le grand livre auxiliaire des stocks.
- Inspecter un échantillon d'encaissements postérieurs à la date de clôture, de bordereaux d'expédition et de ventes enregistrées à une date proche de la date de clôture pour obtenir des éléments probants concernant l'exhaustivité des ventes.
- Procéder à un contrôle arithmétique du calcul de l'amortissement de certaines immobilisations corporelles.
- Inspecter l'existence physique, la nature et l'état d'une immobilisation corporelle enregistrée dans le registre des immobilisations de l'entité.

A3. La norme ISA 500 (révisée) [en projet] fournit une liste non exhaustive de types de procédures d'audit qui peuvent être pertinentes lors de la conception et de la mise en œuvre d'un test de détail ; il y est aussi expliqué que les demandes d'informations ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'absence d'une anomalie significative au niveau d'une assertion¹¹.

Réponses globales (Réf. : par. 5)

A4. Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'auditeur peut notamment :

- insister auprès de l'équipe de mission sur la nécessité de garder un esprit critique et aborder les aspects de l'audit pour lesquels cet esprit critique revêtira une importance particulière ;
- affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences spécialisées, ou encore faire appel à des experts ;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors de la sélection des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;
- apporter des modifications à la stratégie générale d'audit, comme l'exige la norme ISA 300¹², ou aux procédures d'audit prévues, notamment en ce qui concerne :
 - la détermination du seuil de signification pour les travaux faite par l'auditeur conformément à la norme ISA 320¹³,
 - les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles que l'auditeur a prévus ou le caractère convaincant qu'il est nécessaire que présentent les éléments probants quant

¹¹ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], Annexe 1.

¹² Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

¹³ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*.

à l'efficacité du fonctionnement des contrôles, en particulier lorsque des déficiences ont été relevées dans des composantes du système de contrôle interne de l'entité,

- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration.

- A5. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et, donc, les réponses globales de l'auditeur sont influencées par la compréhension qu'a ce dernier du système de contrôle interne de l'entité, selon la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴. Des déficiences dans l'environnement de contrôle de l'entité, le processus d'évaluation des risques par l'entité ou le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité peuvent avoir une incidence généralisée sur la préparation des états financiers. L'auditeur peut avoir déterminé que des déficiences dans ces composantes ou dans d'autres composantes du système de contrôle interne de l'entité ont eu une incidence sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Par conséquent, les réponses globales de l'auditeur peuvent également se refléter dans la stratégie qu'il prévoit au niveau des assertions. Par exemple, il peut :
- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire ;
 - obtenir plus d'éléments probants en mettant en œuvre des procédures de corroboration qu'en testant l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
 - augmenter le nombre d'emplacements à faire entrer dans le périmètre de l'audit.
- A6. Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur concernant la conception de procédures d'audit complémentaires ; il peut par exemple privilégier des procédures de corroboration (stratégie de corroboration) ou une association de tests des contrôles et de procédures de corroboration (stratégie mixte).
- A7. En l'absence de contrôles, ou lorsque des déficiences importantes sont relevées dans le système de contrôle interne¹⁵, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. La norme ISA 705 (révisée) définit des exigences et fournit des indications qui s'appliquent dans ces circonstances¹⁶.

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

Procédures d'audit complémentaires au niveau des assertions (Réf. : par. 6 et alinéa 7 b))

- A8. L'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), lui fournit une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, lors de la conception de procédures d'audit complémentaires, en tenant compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations importante, solde de compte important et information à fournir importante, l'auditeur peut déterminer :

¹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A196.

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

¹⁶ Norme ISA 705 (révisée), alinéas 6 b) et 7 b) et paragraphe 9.

- soit que la mise en œuvre de tests des contrôles, en association avec des procédures de corroboration, est nécessaire afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. C'est le cas lorsque l'auditeur a identifié un risque pour lequel des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions (voir le paragraphe 14)¹⁷ ;
- soit que la mise en œuvre de procédures de corroboration peut fournir à elle seule des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. En pareil cas, l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle fait en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives correspond à l'évaluation du risque inhérent¹⁸ et que, par conséquent, l'incidence des contrôles est exclue de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- soit que, même si des procédures de corroboration peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, une stratégie mixte associant tests des contrôles et procédures de corroboration constitue une stratégie efficace ;
- soit que la mise en œuvre de tests des contrôles peut fournir à elle seule des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. Le paragraphe 16 s'applique dans de telles circonstances.

L'auditeur n'est pas tenu de concevoir ni de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires lorsque le risque inhérent, selon l'évaluation faite, est tel que le risque d'anomalies significatives se situe à un niveau suffisamment faible.

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

- A9. Comme il est expliqué dans la norme ISA 500 (révisée) [en projet], la nature d'une procédure d'audit se caractérise par son objectif et son type¹⁹. La nature des procédures d'audit complémentaires est de la plus haute importance pour la réponse à l'évaluation des risques.
- A10. Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en œuvre, ou à l'intervalle de temps ou à la date auxquels se rapportent les éléments probants.
- A11. L'étendue d'une procédure d'audit a trait à l'aspect quantitatif, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations physiques concernant un contrôle.
- A12. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fondés sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et visent à y répondre permet d'établir un lien clair entre les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques.

¹⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 33.

¹⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 34.

¹⁹ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe A16.

Conception de réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions
(Réf. : par. 7)

Nature

- A13. La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige que l'auditeur évalue séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle aux fins de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions²⁰. Pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur évalue la probabilité et l'ampleur des anomalies en tenant compte de la façon, et de la mesure dans laquelle, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies. L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les raisons qui la sous-tendent, peut influencer sur les types de procédures d'audit à mettre en œuvre et sur les associations de procédures. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent convenir davantage à certaines assertions qu'à d'autres.

Exemple :

Dans le cas des produits, des tests des contrôles peuvent représenter une réponse plus adaptée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à l'assertion sur l'exhaustivité, tandis que des procédures de corroboration peuvent mieux répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à l'assertion sur la réalité.

- A14. Les raisons qui sous-tendent l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion sont également pertinentes pour la détermination de la nature des procédures d'audit qui peuvent être mises en œuvre en vue d'obtenir des éléments probants concernant cette assertion.

Exemple :

Si les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions sont évalués comme étant faibles parce que l'attente initiale qu'a définie l'auditeur est que les contrôles visant à répondre au risque inhérent fonctionnent efficacement et qu'il prévoit de fonder la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration sur cette évaluation, il conçoit et met en œuvre alors des tests de ces contrôles, comme l'exige le paragraphe 14. Ce peut être le cas, par exemple, pour des catégories d'opérations dotées de caractéristiques raisonnablement homogènes, dénuées de complexité et qui sont systématiquement traitées et contrôlées par le système d'information de l'entité.

- A15. Le recours aux technologies par l'entité peut également être une considération pertinente pour la détermination de la nature des procédures d'audit. Par exemple, si l'entité a mis en place des technologies complexes, l'auditeur peut avoir déterminé que des tests des contrôles sont nécessaires, ou encore il peut déterminer qu'il est nécessaire ou plus efficace d'avoir recours à des outils technologiques pour certains types de procédures d'audit dont la mise en œuvre manuelle peut ne pas être faisable en pratique. Dans ces circonstances, l'associé responsable de la mission est tenu d'avoir déterminé, conformément à la norme ISA 220 (révisée)²¹, que des

²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 31 et 34.

²¹ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 25.

ressources technologiques suffisantes et appropriées, qui peuvent inclure des outils technologiques, sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission.

Calendrier

- A16. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles ou des procédures de corroboration à une date intermédiaire, à la fin de la période ou après la fin de la période.

Exemples :

- La mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier les problèmes importants à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à mettre au point une stratégie d'audit efficace en réponse à ces problèmes.
- La mise en œuvre de procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, la mise en œuvre de procédures d'audit dans des emplacements sélectionnés sans annonce préalable) peut être particulièrement pertinente quand l'auditeur considère sa réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

- A17. Certaines procédures d'audit ne sauraient être mises en œuvre avant la date de clôture.

Exemples :

- La vérification de la concordance ou le rapprochement des informations communiquées dans les états financiers, y compris en note, avec les documents comptables sous-jacents, que les informations proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires.
- L'inspection des ajustements effectués lors de la préparation des états financiers.
- Les procédures permettant de répondre à l'évaluation de risques d'anomalies significatives liés à l'assertion sur la réalité et à l'assertion sur la séparation des périodes, par exemple les risques qui auraient été identifiés du fait qu'à la fin de la période, l'entité aurait conclu des contrats de vente irréguliers ou que des opérations non finalisées auraient été comptabilisées.

- A18. Lorsque l'auditeur considère le calendrier des procédures d'audit, les facteurs suivants peuvent également entrer en ligne de compte :

- la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle de l'entité, du processus d'évaluation des risques par l'entité et du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ;
- le moment où les informations sont disponibles (par exemple, certaines informations numériques peuvent être ultérieurement écrasées, ou l'observation physique de certaines procédures peut n'être possible qu'à des moments particuliers) ;
- les raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion (par exemple, si le risque inhérent lié à l'assertion sur la réalité des produits, selon l'évaluation faite, est élevé sur l'échelle de risque inhérent en raison de motifs poussant à la surévaluation des produits pour satisfaire aux attentes concernant les bénéfices par la création

ultérieure de faux contrats de vente, l'auditeur peut prévoir d'inspecter les contrats disponibles à la date de clôture plutôt qu'à une autre date) ;

- l'intervalle de temps ou la date auxquels se rapportent les éléments probants ;
- le moment de la préparation des états financiers, notamment en ce qui concerne les informations fournies en note pour donner des explications supplémentaires sur les montants inscrits dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations des capitaux propres ou le tableau des flux de trésorerie.

Étendue

- A19. Pour déterminer l'étendue qu'il juge nécessaire de donner à une procédure d'audit, l'auditeur considère le seuil de signification pour les travaux, l'évaluation du risque et le caractère convaincant des éléments probants qu'il prévoit d'obtenir. Lorsque plusieurs procédures d'audit sont mises en œuvre en association en vue d'un seul objectif, l'auditeur considère séparément l'étendue de chacune de ces procédures. En général, l'étendue des procédures d'audit est d'autant plus grande que le risque d'anomalies significatives est évalué comme étant élevé. Cela dit, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit constitue une réponse adaptée aux raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque.
- A20. Le recours à des outils technologiques peut permettre des tests plus efficaces portant sur un plus grand volume d'opérations, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide, ou lorsqu'il est tenu par l'alinéa 26 b), de modifier l'étendue des tests, par exemple en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Exemples :

L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques pour :

- sélectionner un échantillon d'opérations dans les registres de l'entité selon la norme ISA 530²² ;
- prendre en considération les caractéristiques d'une population d'opérations en vue de déterminer une méthode appropriée de sélection des éléments à tester ;
- appliquer une procédure d'audit à chaque élément d'une population plutôt qu'à chaque élément d'un échantillon ;
- vérifier la concordance des informations détaillées enregistrées au cours de la période pour de grandes populations d'opérations (telles que les dates, les quantités et les prix) avec les pièces justificatives (notamment les commandes des clients, les factures, les bordereaux d'expédition et les reçus d'encaissement).

Considérations propres aux entités du secteur public

- A21. Pour les audits d'entités du secteur public, la prise en considération par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires peut être influencée par le mandat d'audit et par l'existence éventuelle d'exigences particulières applicables à la mission.

²² Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

Risque inhérent évalué comme étant élevé (Réf. : alinéa 7 c))

- A22. En ce qui concerne l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, plus le risque inhérent, selon l'évaluation faite, est élevé sur l'échelle de risque inhérent, plus il faut que les éléments probants soient convaincants. Cela peut notamment consister à accroître la quantité des éléments probants obtenus ou à obtenir des éléments probants de qualité supérieure, par la modification de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre.

Exemples :

L'auditeur peut obtenir des éléments probants plus convaincants par les moyens suivants :

- obtenir des éléments probants provenant de multiples sources indépendantes, y compris des tiers, et évaluer si les informations obtenues auprès de ces sources sont cohérentes ou non, et si elles corroborent ou contredisent les assertions contenues dans les états financiers ;
- mettre en œuvre des tests des contrôles et des tests de détail ayant une étendue plus vaste, par exemple un sondage en audit portant sur un large échantillon.

- A23. La norme ISA 315 (révisée en 2019) définit les risques importants comme étant les risques d'anomalies significatives identifiés pour lesquels l'évaluation du risque inhérent se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant, ou comme étant tout risque à traiter, selon les exigences d'autres normes ISA, comme un risque important²³. En conséquence, l'alinéa 7 c) exige que les éléments probants qu'il est prévu d'obtenir en réponse à ces risques soient plus convaincants que ceux qu'il est prévu d'obtenir pour répondre aux risques qui, selon l'évaluation faite, se situent à un niveau inférieur sur l'échelle de risque inhérent.
- A24. Les risques importants sont moins susceptibles de faire l'objet de contrôles de routine lorsqu'ils portent sur des questions non courantes et nécessitant l'exercice du jugement. Toutefois, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur est tenu de mettre en œuvre des procédures pour identifier les contrôles visant à répondre à de tels risques, en évaluer la conception et déterminer s'ils ont été mis en place²⁴. Comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁵, que l'auditeur prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement de tels contrôles, sa compréhension de la manière dont la direction répond aux risques importants peut l'aider à concevoir et à mettre en œuvre des procédures de corroboration permettant de répondre à ces risques de façon appropriée.
- A25. Lorsqu'un risque d'anomalies significatives, selon l'évaluation faite, est traité comme un risque important selon les exigences d'autres normes ISA, celles-ci peuvent prévoir des procédures d'audit dont la mise en œuvre est expressément requise afin de répondre de façon appropriée à

²³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 I).

²⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a) i).

²⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A158.

ce risque. Par exemple, selon la norme ISA 240 (révisée)²⁶, l'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit visant à tester le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général ainsi que des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers.

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives sans aucun parti pris (Réf : par. 8)

A26. Le fait pour l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires sans aucun parti pris peut l'aider à déceler des informations possiblement contradictoires. Cela favorise chez lui l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il évalue si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'audit complémentaire sont suffisants et appropriés pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Il est nécessaire que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique tout au long de l'audit afin de pouvoir, par exemple, réduire le risque de s'appuyer sur de mauvaises hypothèses pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires et pour en évaluer les résultats²⁷.

Procédures de corroboration

Nature et étendue des procédures de corroboration (Réf. : par. 6 et 9)

A27. Selon le cas, l'auditeur peut déterminer :

- que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration en tant que seules procédures de corroboration peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque ses procédures d'audit complémentaires comprennent également des tests des contrôles ou lorsqu'il détermine, lors de son évaluation, que le risque inhérent n'est pas un risque important (voir le paragraphe 10) ;
- que la mise en œuvre de tests de détail, seuls ou en association avec des tests des contrôles, peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

A28. Les procédures analytiques de corroboration sont habituellement plus susceptibles de fournir des éléments probants suffisants et appropriés en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à des catégories d'opérations importantes qui consistent en des volumes élevés d'opérations prévisibles au fil du temps. La norme ISA 520 (révisée) [en projet] définit des exigences et fournit des indications sur la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration ainsi que sur la mise en œuvre de procédures analytiques au cours d'un audit.

A29. La norme ISA 500 (révisée) [en projet] fournit une liste non exhaustive de types de procédures d'audit²⁸. Lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques qui ne sont pas des

²⁶ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 47 et 48.

²⁷ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A21 à A25.

²⁸ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], Annexe 1.

procédures analytiques de corroboration²⁹, en association avec des tests des contrôles ou des tests de détail. L'association de ces procédures analytiques avec des tests des contrôles ou des tests de détail peut renforcer le caractère convaincant des éléments probants obtenus dans ces circonstances.

- A30. La conception des tests de détail est influencée par les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion ainsi que par la nature de l'assertion pertinente.

Exemple :

Les tests de détail relatifs aux assertions sur l'existence ou sur la réalité peuvent impliquer de sélectionner des éléments dans une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante, et d'obtenir des informations sur ces éléments. En revanche, les tests de détail relatifs à l'assertion sur l'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments que devrait normalement contenir une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante, et à mettre en œuvre des procédures afin de déterminer si ces éléments s'y trouvent effectivement.

- A31. Lors de la conception de tests de détail, l'étendue des tests est habituellement interprétée comme correspondant à la taille de l'échantillon³⁰. Toutefois, d'autres facteurs sont également pertinents, notamment la question de savoir si d'autres modes de sélection des éléments à tester, ou une combinaison de modes de sélection, seraient plus efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit (voir le paragraphe A82).
- A32. Les résultats des procédures de corroboration peuvent permettre de relever des divergences³¹ ou des incohérences³² qui exigent des investigations complémentaires afin de déterminer s'il existe une anomalie ou un écart dans l'application des contrôles. D'autres normes ISA établissent des exigences et fournissent des indications pertinentes concernant la nature et l'étendue de ces procédures d'investigation.

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants (Réf. : par. 10)

- A33. Le paragraphe 10 exige de l'auditeur qu'il mette en œuvre des procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent spécifiquement aux risques qui, selon sa détermination, sont des risques importants (voir également le paragraphe A6).

Exemple :

Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers compétents peuvent contribuer à l'obtention d'éléments probants convaincants en réponse aux risques d'anomalies significatives importants, que ces anomalies résultent de fraudes ou d'erreurs. Si l'auditeur constate que la direction subit des pressions

²⁹ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], alinéa 6 b) et paragraphe 8.

³⁰ Norme ISA 530, paragraphe 7.

³¹ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, alinéa 6 e) et paragraphe 14.

³² Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe 17, et norme ISA 520 [en projet], alinéa 8 d) et paragraphe 10.

pour satisfaire aux attentes concernant les bénéfices, il peut y avoir un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit celui que la direction gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise par les contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut concevoir des procédures de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de comptes, mais aussi les termes des contrats de vente, y compris la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les modalités de livraison. De plus, il peut juger efficace de compléter ces procédures de confirmation externe par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de voir si les termes des contrats de vente ou les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés.

Prise en considération de la nécessité ou non de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Réf. : par. 11)

- A34. Les procédures de confirmation externe sont souvent mises en œuvre pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux soldes de comptes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à ces seuls éléments.

Exemple :

L'auditeur peut demander une confirmation externe des modalités d'accords, de contrats ou d'opérations entre l'entité et d'autres parties. Les procédures de confirmation externe peuvent également fournir des informations qui peuvent être utilisées comme éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple lorsqu'une demande vise spécifiquement à faire confirmer l'absence d'« accords parallèles » qui pourraient être pertinents en ce qui concerne l'assertion sur la séparation des périodes eu égard aux produits.

Les procédures de confirmation externe peuvent aussi fournir des éléments probants en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives lorsqu'elles visent, par exemple :

- des soldes de comptes bancaires et d'autres informations concernant les relations avec les banques ;
- des soldes et conditions de comptes clients ;
- des stocks détenus par des tiers soit en entrepôt de douane en attente de traitement, soit en consignation ;
- des titres de propriété déposés en garde ou en nantissement auprès d'avocats ou d'établissements financiers ;
- des valeurs mobilières sous la garde de tiers, ou achetées à des courtiers en valeurs mobilières mais non encore livrées à la date de clôture ;
- des montants dus à des prêteurs, y compris les modalités de remboursement pertinentes et les clauses restrictives ;
- des soldes et conditions de comptes fournisseurs.

- A35. Les informations des confirmations externes peuvent fournir des éléments probants convaincants en ce qui concerne certaines assertions et des éléments probants moins convaincants sur d'autres assertions. Par exemple, les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants moins

convaincants en ce qui concerne l'évaluation des soldes de comptes clients que pour ce qui est de leur existence.

- A36. L'auditeur peut déterminer que les informations obtenues par la mise en œuvre de procédures de confirmation externe visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à une assertion pertinente peuvent également être utilisées comme éléments probants en ce qui a trait à une autre assertion pertinente. Par exemple, les demandes de confirmation portant sur des soldes de comptes bancaires comportent souvent des demandes d'informations pertinentes pour des informations à fournir importantes ou d'autres assertions pertinentes. De telles considérations peuvent influencer sur la décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de confirmation externe.
- A37. La décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de confirmation externe lorsqu'il conçoit des procédures de corroboration peut être influencée par des facteurs tels que :
- la connaissance qu'a le tiers de l'objet de la demande de confirmation — il se peut que les réponses soient plus fiables si elles émanent d'une personne qui, chez le tiers, a une connaissance suffisante de l'information à confirmer ;
 - la capacité et la volonté de répondre du tiers — il se peut par exemple que le tiers :
 - refuse d'assumer la responsabilité liée à la réponse à une demande de confirmation,
 - considère que le processus de réponse est trop coûteux ou prend trop de temps,
 - craigne de voir sa responsabilité éventuellement engagée du fait de sa réponse,
 - comptabilise les opérations dans des monnaies différentes,
 - exerce ses activités dans un environnement où le fait de répondre à des demandes de confirmation ne constitue pas un aspect important des activités courantes.

En pareil cas, il se peut que le tiers ne réponde pas, réponde à la légère ou tente de restreindre le degré de confiance à accorder à sa réponse ;

- l'objectivité du tiers — si le tiers est une partie liée à l'entité, il se peut que les réponses aux demandes de confirmation soient moins fiables.

Calendrier des procédures de corroboration (Réf. : par. 12 et 13)

- A38. Dans la plupart des cas, les éléments probants obtenus au moyen des procédures de corroboration mises en œuvre lors d'un audit précédent ne sont pas pertinents pour la période considérée. Il existe toutefois des exceptions. Ainsi, un avis juridique obtenu au cours d'un audit précédent au sujet d'une structure de titrisation qui n'a subi aucune modification depuis peut être encore pertinent dans la période considérée. En pareil cas, il peut être approprié d'utiliser de tels éléments probants, pourvu que ni les éléments probants ni leur objet n'aient fondamentalement changé et que des procédures d'audit aient été mises en œuvre au cours de la période considérée de manière à évaluer si les éléments probants obtenus au cours de l'audit précédent demeurent pertinents et fiables pour l'audit en cours.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période intermédiaire (Réf. : par. 12)

- A39. Dans certains cas, l'auditeur peut déterminer qu'il est efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire. Par exemple, l'auditeur peut effectuer une comparaison

et un rapprochement des informations concernant un solde de compte important à la clôture de la période avec les informations correspondantes recueillies à la date intermédiaire afin :

- d'identifier les montants qui paraissent inhabituels ;
- de procéder à des investigations sur ces montants ;
- de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour le restant de la période.

A40. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de corroboration à une date intermédiaire :

- la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle de l'entité, du processus d'évaluation des risques par l'entité et du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ainsi que des autres contrôles ;
- la disponibilité, à une date ultérieure, d'informations nécessaires à la mise en œuvre des procédures de l'auditeur ;
- l'objectif de la procédure de corroboration ;
- l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- la nature de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information à fournir, et les assertions pertinentes ;
- la capacité de l'auditeur de mettre en œuvre, pour la durée restant à couvrir de la période, des procédures de corroboration appropriées ou des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles, afin de réduire le risque de non-détection d'anomalies pouvant exister à la date de clôture.

A41. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire sans obtenir des éléments probants complémentaires au moyen de procédures de corroboration couvrant le restant de la période, il s'expose à un risque accru de ne pas détecter des anomalies pouvant exister à la date de clôture. Ce risque est d'autant plus grand que la durée restant à couvrir de la période est longue.

A42. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la question de savoir si des procédures analytiques de corroboration peuvent faire partie des procédures de corroboration à mettre en œuvre pour l'intervalle de temps compris entre la date intermédiaire et la date de clôture :

- le caractère raisonnablement prévisible ou non des données de clôture des catégories d'opérations ou soldes de comptes concernés pour ce qui est de leur montant, de leur importance relative et des éléments qui les composent ;
- le caractère approprié ou non des procédures de l'entité pour l'analyse et l'ajustement de ces catégories d'opérations ou soldes de comptes à des dates intermédiaires ainsi que de ses procédures de séparation des périodes ;
- la présence ou non, dans le système d'information, d'informations suffisantes sur les soldes de clôture et les opérations intervenues au cours du restant de la période pour permettre de procéder à des investigations sur :
 - les opérations ou les écritures inhabituelles importantes (y compris celles intervenues à la fin ou vers la fin de la période),
 - les autres causes de variations importantes, ou les variations prévues qui ne se sont

pas produites,

- les changements dans la composition des catégories d'opérations ou soldes de comptes.

Anomalies détectées à une date intermédiaire (Réf. : par. 13)

A43. Lorsque l'auditeur détermine qu'il est nécessaire de modifier la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration parce qu'il a détecté des anomalies inattendues à une date intermédiaire, il peut notamment étendre ou répéter à la fin de la période les procédures mises en œuvre à la date intermédiaire.

Tests des contrôles

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles (Réf. : par. 14)

- A44. Comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur établit des attentes initiales quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles en se fondant sur son évaluation de l'efficacité de la conception des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » ainsi que sur sa détermination de leur mise en place, et ceci lui fournit une base pour élaborer le risque lié au contrôle³³. L'auditeur pourra confirmer ces attentes initiales ainsi que l'évaluation du risque lié au contrôle après avoir obtenu, en testant ces contrôles, des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement. Si, après avoir mis en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur détermine que, contrairement à ses attentes initiales, les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, il est tenu, conformément au paragraphe 26, de réviser l'évaluation du risque lié au contrôle et de modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.
- A45. Dans d'autres circonstances, l'auditeur peut ne pas s'attendre à ce que les contrôles soient suffisamment précis pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative au niveau des assertions, ou bien les contrôles peuvent ne pas avoir été suffisamment documentés par l'entité pour que l'auditeur puisse définir des attentes quant à l'efficacité de leur fonctionnement. En pareil cas, l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires qui consistent principalement, voire exclusivement, en des procédures de corroboration.
- A46. Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et acquérir une compréhension de leur conception et de leur mise en place et procéder à une évaluation à cet égard conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)³⁴, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures d'audit sont mis en œuvre dans les deux cas, de sorte que l'auditeur peut obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles en même temps qu'il évalue leur conception et qu'il détermine s'ils ont été mis en place. Comme l'exige la norme ISA 500 (révisée) [en projet], lorsque l'auditeur utilise une procédure d'audit en vue de plus d'un objectif, il évalue si les éléments probants obtenus permettent d'atteindre chaque objectif visé³⁵.

³³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A226.

³⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

³⁵ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe 10.

A47. Il peut arriver que, sans avoir été expressément conçues à cette fin, certaines procédures d'évaluation des risques fournissent des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles et que celles-ci puissent, de ce fait, être utilisées dans le cadre de la mise en œuvre de tests des contrôles³⁶. Cependant, comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019), pour ce qui est de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle », les éléments probants obtenus lors de l'évaluation de leur conception et de la détermination de leur mise en place ne suffisent pas³⁷.

Cas où les procédures de corroboration ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 14)

A48. Dans certains cas, l'auditeur peut avoir déterminé, lors de l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019), qu'il n'est pas possible ni faisable en pratique de concevoir des procédures de corroboration qui soient assez efficaces pour fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions³⁸. En pareil cas, le paragraphe 14 exige que l'auditeur effectue des tests des contrôles visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments suffisants et appropriés. Pour faire une telle détermination, l'auditeur peut avoir pris en considération des facteurs tels que :

- l'assertion pertinente visée par les procédures d'audit complémentaires ;
- la mesure dans laquelle les informations destinées à être utilisées comme éléments probants concernant une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir :
 - sont accessibles à l'auditeur et proviennent de sources externes au système d'information de l'entité,
 - sont générées, traitées, enregistrées et communiquées entièrement au sein du système d'information de l'entité,
 - dépendent de l'efficacité continue du fonctionnement des contrôles, y compris des contrôles généraux informatiques, qui visent à favoriser l'intégrité des informations ;
- les caractéristiques de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information à fournir.

Ces facteurs ne sont pas exhaustifs, et l'existence d'un ou de plusieurs d'entre eux n'indique pas toujours que des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Exemples :

L'auditeur peut avoir déterminé que des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés lorsque :

³⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A19.

³⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A180.

³⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 33.

- l'entité exerce ses activités de façon informatisée, et que ses opérations sont générées, traitées, enregistrées et communiquées entièrement au sein de son système d'information ;
- l'entité présente des estimations comptables fondées sur des modèles complexes qui, par exemple, intègrent des informations provenant d'un large éventail de sources internes et externes à l'entité, de sorte que l'exactitude de l'estimation dépend de l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'égard des modèles ;
- l'entité exerce ses activités dans différents emplacements où les ventes se font au comptant (par exemple, des magasins d'alimentation ou de vente au détail), et où des activités de contrôle à certains points du système de traitement de l'information sont nécessaires pour atteindre les objectifs de l'entité en matière d'information financière ;
- l'entité procède à des prises d'inventaire tournant dans plusieurs emplacements tout au long de la période, de sorte que l'exactitude, l'exhaustivité et l'évaluation des stocks et des montants comptabilisés en tant que coûts des marchandises vendues dépendent de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

A49. Les normes ISA 315 (révisée en 2019)³⁹ et ISA 540 (révisée)⁴⁰ fournissent également des exemples de situations dans lesquelles il est peu probable que des procédures de corroboration puissent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés.

Caractère convaincant des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 15 et 16)

A50. Dans certaines circonstances, il faut que les éléments probants à obtenir quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles soient plus convaincants que dans d'autres. Par exemple, l'auditeur peut chercher à obtenir des éléments probants plus convaincants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque les procédures d'audit complémentaires conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 6 consistent principalement, voire exclusivement, en des tests des contrôles, ou lorsqu'il n'est pas possible ni faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions au moyen de procédures de corroboration uniquement.

A51. Lorsque l'auditeur considère le caractère convaincant des éléments probants qu'il s'attend à obtenir quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il peut considérer des facteurs tels que la source, la forme, la disponibilité et l'accessibilité des informations qui devraient être disponibles à ce sujet.

A52. Comme l'indique la norme ISA 200, des contrôles internes efficaces réduisent de façon générale le risque d'anomalies significatives sans toutefois l'éliminer⁴¹. Cependant, dans certaines circonstances, il se peut que l'attente établie par l'auditeur, compte tenu de son évaluation de la conception des contrôles et de sa détermination de leur mise en place conformément à la norme

³⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A224.

⁴⁰ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphes A87 à A89.

⁴¹ Norme ISA 200, paragraphe A43.

ISA 315 (révisée en 2019)⁴², soit que certains contrôles répondent à un tel point à l'évaluation des risques inhérents au niveau des assertions que les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions se situent à un niveau suffisamment faible. Une telle attente relève du jugement professionnel, lequel dépend de la mesure dans laquelle les contrôles sont suffisamment précis pour répondre au risque inhérent. Pour porter un tel jugement, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que (voir également le paragraphe A45) :

- les caractéristiques des contrôles, notamment s'ils sont automatisés ou manuels et s'il s'agit de contrôles préventifs ou de détection ou d'une combinaison des deux. Par exemple, l'auditeur peut considérer qu'une combinaison de contrôles préventifs et de contrôles de détection répond plus efficacement aux raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent, de sorte que le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, selon l'évaluation faite, se situe à un niveau suffisamment faible ;
- la mesure dans laquelle les contrôles apportent une réponse spécifique aux raisons qui sous-tendent, ou aux événements ou situations qui ont entraîné, l'identification des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et l'évaluation du risque inhérent ;
- la question de savoir si les attentes que l'auditeur a définies quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont fondées sur des contrôles que l'entité a conçus, documentés et mis en place en réponse aux risques d'anomalies significatives identifiés dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité ;
- la question de savoir si les contrôles font l'objet du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité. L'auditeur peut avoir des attentes plus élevées quant à l'efficacité des contrôles lorsque la direction a établi des processus de suivi pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles qu'elle a conçus et mis en place.

Exemple :

L'entité peut calculer les charges salariales en saisissant des données au moyen de dispositifs biométriques et en appliquant automatiquement les taux horaires et les règles relatives aux heures supplémentaires, des approbations particulières étant requises pour toute modification de ces données. L'auditeur peut déterminer que les contrôles relatifs à la saisie des données et à l'application automatisée des taux, en combinaison avec les contrôles généraux informatiques, peuvent permettre de ramener à un niveau suffisamment faible les risques d'anomalies significatives liés à la réalité et à l'exactitude des charges salariales découlant de la possibilité d'une modification non autorisée des taux, des heures ou des données. Il se peut aussi que l'auditeur détermine que les éléments probants qu'il s'attend à obtenir quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont suffisamment convaincants pour répondre à de tels risques sans qu'il soit nécessaire de mettre en œuvre des procédures de corroboration.

⁴² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

Nature et étendue des tests des contrôles (Réf : par. 17)

Contrôles à tester

A53. Lors de la conception et de la mise en œuvre de tests des contrôles, les contrôles à tester peuvent comprendre une combinaison de contrôles directs et de contrôles indirects⁴³. Si des contrôles substantiellement différents ont été appliqués par l'entité à divers moments de la période auditée, chacun de ces contrôles est pris en considération séparément. Comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019), les contrôles directs sont des contrôles qui sont suffisamment précis pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, tandis que les contrôles indirects visent à favoriser le fonctionnement des contrôles directs⁴⁴.

Contrôles indirects, y compris les contrôles généraux informatiques

A54. Comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur peut avoir déterminé qu'il est nécessaire de tester une combinaison de contrôles comprenant plus d'un contrôle direct, ou une combinaison de contrôles directs et de contrôles indirects⁴⁵. Par exemple, l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle au niveau des assertions peut être fondée sur des attentes initiales selon lesquelles les contrôles directs et les contrôles indirects qui visent à favoriser le fonctionnement de ces contrôles directs, y compris les contrôles généraux informatiques, fonctionnent tous deux efficacement. Les procédures mises en œuvre par l'auditeur conformément au paragraphe 17 dans de telles circonstances visent donc à obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles tant directs qu'indirects.

A55. Dans d'autres circonstances, l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle au niveau des assertions peut avoir été faite en fonction à la fois des attentes initiales de l'auditeur selon lesquelles les contrôles directs fonctionnent efficacement et de la prise en considération par l'auditeur de la possibilité que les contrôles indirects n'aient pas fonctionné efficacement⁴⁶. En pareil cas, l'auditeur peut déterminer que, pour obtenir des éléments probants convaincants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il est nécessaire à la fois de :

- tester les contrôles directs ;
- mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants indiquant si des événements ou situations à l'origine des risques auxquels les contrôles indirects sont censés répondre se sont produits et, dans l'affirmative, si cela a eu une incidence sur le fonctionnement des contrôles directs que ces contrôles indirects visaient à favoriser.

A56. De même, l'auditeur peut avoir identifié des contrôles généraux informatiques comme étant des contrôles indirects visant à favoriser le fonctionnement d'un contrôle direct à tester, et peut avoir déterminé qu'il était nécessaire de tester à la fois les contrôles directs et les contrôles généraux informatiques pour répondre au risque d'anomalies significatives de façon appropriée. Cependant, si l'auditeur a déterminé que certains contrôles généraux informatiques n'ont pas été conçus ou ne fonctionnent pas efficacement, il peut déterminer qu'il demeure possible d'obtenir des éléments

⁴³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A228.

⁴⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A5.

⁴⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A228.

⁴⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A166.

probants convaincants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles directs au niveau des assertions en mettant en œuvre des procédures d'audit visant à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique, qui ont été identifiés conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁴⁷. Ces procédures peuvent notamment servir à déterminer :

- si les risques découlant du recours à l'informatique connexes se sont matérialisés.

Ces procédures d'audit ne sont pas des tests des contrôles et ne fournissent pas d'éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques. Elles fournissent plutôt des éléments probants indiquant si les événements ou situations à l'origine de risques découlant du recours à l'informatique se sont produits, et si leur survenance a eu une incidence sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles directs qui répondent à son évaluation des risques d'anomalies significatives ;

Exemple :

Si les contrôles d'accès n'ont pas été conçus efficacement et que certains utilisateurs disposent d'un accès non autorisé à une application informatique, mais qu'ils ne peuvent ni accéder à l'historique des accès du système ni le modifier, l'auditeur peut inspecter cet historique afin d'obtenir des éléments probants indiquant si des utilisateurs non autorisés ont accédé à l'application informatique au cours de la période et si les contrôles connexes pourraient, de ce fait, ne pas avoir fonctionné efficacement.

- s'il y a d'autres contrôles visant à répondre au ou aux risques découlant du recours à l'informatique connexes.

Si c'est le cas, l'auditeur peut identifier ces contrôles (s'il ne l'a pas déjà fait), en évaluer la conception, déterminer s'ils ont été mis en place et tester l'efficacité de leur fonctionnement. Ces procédures d'audit constituent des tests des contrôles.

Exemple :

Si un contrôle général informatique concernant les accès n'a pas été conçu ou ne fonctionne pas efficacement, il se peut que l'entité ait mis en place des contrôles de remplacement. Par exemple, la direction du service informatique peut examiner en temps opportun les rapports sur les accès des utilisateurs finaux, ou l'entité peut effectuer un rapprochement des informations possiblement touchées par la déficience du contrôle général informatique avec des informations provenant de sources externes (par exemple, un relevé bancaire) ou d'autres sources internes qui ne sont pas touchées par cette déficience (par exemple, une autre application informatique distincte ou une autre source de données).

A57. L'auditeur peut avoir obtenu des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques lors de l'évaluation de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants qu'il a faite conformément à la norme ISA 500 (révisée) [en projet]⁴⁸. L'auditeur peut considérer que les éléments probants obtenus au moyen de ces

⁴⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 c)i).

⁴⁸ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe 13.

procédures peuvent également être utilisés comme éléments probants contribuant à l'atteinte de l'objectif des procédures exigées au paragraphe 14.

Procédures d'audit mises en œuvre pour obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles

- A58. Comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019), des demandes d'informations ne sont pas suffisantes à elles seules pour l'obtention d'éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles identifiés⁴⁹. De même, des demandes d'informations ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, lorsque l'auditeur procède à des demandes d'informations, il met également en œuvre d'autres procédures d'audit pour obtenir de tels éléments probants.
- A59. Les caractéristiques d'un contrôle, notamment sa nature et sa précision, peuvent influencer sur le type de procédures requis pour l'obtention d'éléments probants quant à l'efficacité de son fonctionnement.

Exemples de la façon dont les caractéristiques d'un contrôle peuvent influencer sur le type de procédures d'audit à mettre en œuvre pour l'obtention d'éléments probants quant à l'efficacité de son fonctionnement :

- Si l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle est documentée par écrit, l'auditeur peut décider d'inspecter les documents connexes pour obtenir des éléments probants quant à cette efficacité.
- Il se peut que les éléments probants quant au fonctionnement de certains types de contrôles n'existent que sous forme numérique. En pareil cas, les éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d'informations en association avec d'autres procédures d'audit, y compris des procédures d'audit mises en œuvre au moyen d'outils technologiques.

Exemples de la façon dont les caractéristiques d'un contrôle peuvent influencer sur l'étendue ou le calendrier des procédures d'audit pour l'obtention d'éléments probants quant à l'efficacité de son fonctionnement :

- Les contrôles manuels ainsi que les contrôles automatisés qui dépendent de l'informatique tout en nécessitant une intervention humaine et l'exercice du jugement peuvent être plus susceptibles d'être contournés ou de comporter des erreurs. En conséquence, comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à l'efficacité de son fonctionnement à d'autres moments au cours de la période auditée⁵⁰.
- Certains contrôles automatisés (par exemple, ceux qui sont conçus et mis en place pour être exécutés au moyen d'une technologie produisant des données de sortie uniformes) peuvent être moins susceptibles de comporter des erreurs de traitement et peuvent fonctionner de façon uniforme tant que l'application informatique connexe n'est pas

⁴⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A177.

⁵⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A180.

modifiée. Dans de tels cas, il se peut qu'il ne soit nécessaire d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement qu'à un moment précis au cours de la période d'audit, afin de disposer d'une base appropriée pour évaluer cette efficacité.

- Certains contrôles peuvent avoir été conçus et mis en place pour être exécutés au moyen d'une technologie produisant des données de sortie variables ou d'une technologie qui change, évolue ou est mise à jour au fil du temps. Ces caractéristiques peuvent influencer sur les décisions de l'auditeur concernant le calendrier des tests des contrôles (par exemple, la question de savoir s'il convient d'obtenir des éléments probants à un moment précis ou à différents moments de la période).

A60. Le type de procédures d'audit mis en œuvre peut également avoir une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants obtenus au moyen des tests des contrôles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection, ou la réexécution d'un contrôle, peut fournir des éléments probants plus convaincants que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique d'une activité de contrôle, car les procédures d'observation physique ne valent que pour le moment où elles sont effectuées.

Étendue des tests des contrôles

A61. Lorsque des éléments probants plus convaincants sont nécessaires quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests de ces contrôles. Pour déterminer l'étendue des tests des contrôles, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :

- la fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité au cours de la période ;
- l'intervalle de temps, au cours de la période auditée, pour lequel il s'appuie sur les éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle ;
- le taux d'écart attendu, le cas échéant, dans le fonctionnement d'un contrôle ainsi que les situations particulières pouvant indiquer l'existence de déficiences dans les contrôles ;
- la pertinence et la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion et, par conséquent, le caractère convaincant des éléments probants obtenus quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- la mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus au moyen de tests d'autres contrôles concernant la même assertion ;
- la question de savoir si des procédures de corroboration ont également été conçues et mises en œuvre pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

La norme ISA 530⁵¹ contient des indications complémentaires sur l'étendue des tests à mettre en œuvre.

A62. Pour certains contrôles automatisés (par exemple, ceux qui sont conçus et mis en place au moyen d'une technologie conçue pour produire des données de sortie uniformes), il se peut qu'il ne soit

⁵¹ Norme ISA 530, Annexe 2.

pas nécessaire d'augmenter l'étendue des tests pour obtenir des éléments probants plus convaincants quant à l'efficacité de leur fonctionnement. Cela s'explique par le fait qu'on peut habituellement s'attendre à ce que de tels contrôles automatisés fonctionnent de façon uniforme tant que l'application informatique où ils se situent (y compris les tables, les fichiers et les autres données permanentes utilisés par celle-ci) n'est pas modifiée. En conséquence, une fois que l'auditeur a déterminé qu'un tel contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qu'il peut faire lors de la mise en place initiale du contrôle ou à toute autre date), il peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour obtenir des éléments probants attestant que le contrôle continue de fonctionner efficacement. Ces procédures d'audit peuvent comprendre des procédures conçues pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques concernant l'application informatique, ou pour obtenir des éléments probants indiquant si des événements ou situations à l'origine de risques découlant du recours à l'informatique se sont produits, comme l'indique le paragraphe A56.

- A63. Les caractéristiques de l'application informatique où se situe le contrôle automatisé, ainsi que les caractéristiques du contrôle automatisé lui-même, peuvent avoir une incidence sur le jugement de l'auditeur quant au niveau d'uniformité avec lequel un contrôle automatisé est exécuté. Par exemple, l'auditeur peut évaluer qu'il ne s'attend pas à ce que des contrôles dont le mode de fonctionnement repose sur une technologie produisant des données de sortie variables ou sur une technologie qui change, évolue ou est mise à jour au fil du temps fonctionnent de façon uniforme tout au long de la période d'audit. En pareil cas, lorsqu'il considère la nécessité d'augmenter l'étendue des tests afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants quant à l'efficacité du fonctionnement de tels contrôles, l'auditeur peut considérer des facteurs tels que la façon dont l'entité s'attend à ce que le contrôle fonctionne, dont elle surveille son exécution, et dont elle relève les écarts et le manque d'uniformité dans son fonctionnement et y répond. Il peut être approprié de se demander si des éléments probants devraient être disponibles quant au fonctionnement de contrôles compensatoires, ou quant aux activités de gouvernance connexes, aux contrôles de suivi ou à d'autres contrôles de soutien de l'entité.

Calendrier des tests des contrôles (Réf. : par. 18)

- A64. Comme il est expliqué au paragraphe A10, le calendrier des tests des contrôles a trait au moment où des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont obtenus, ainsi qu'au moment précis ou à l'intervalle de temps visés par les éléments probants.
- A65. Des éléments probants qui n'attestent le fonctionnement efficace d'un contrôle qu'à un moment donné peuvent être suffisants et appropriés dans certaines circonstances. Par exemple, il peut être approprié d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'égard de la prise d'inventaire physique de l'entité en fin de période. Dans d'autres circonstances, des tests pouvant fournir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles à des moments pertinents d'une période sont appropriés, par exemple lorsqu'il est prévu d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles portant sur des opérations enregistrées tout au long de la période, ou lorsque des tests des contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité sont mis en œuvre.

Tests des contrôles dans la période considérée (Réf. : par. 19, 20 et 23)

A66. Dans les circonstances décrites aux paragraphes 19 et 20, l'auditeur ne peut pas utiliser des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui ont été obtenus au cours d'un audit précédent comme éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans la période considérée.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période intermédiaire (Réf. : alinéa 21 b))

A67. Pour déterminer les éléments probants additionnels à obtenir quant à l'efficacité du fonctionnement, pendant l'intervalle de temps entre la date intermédiaire et la date de clôture, de contrôles qui fonctionnaient dans une période intermédiaire, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :

- le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion auquel les contrôles répondent ;
- la nature ou les caractéristiques des contrôles qui ont été testés à un moment précis de la période intermédiaire ou au cours de celle-ci, et l'importance des changements apportés à leur conception ou à leur mise en place depuis qu'ils ont été testés, y compris les changements intervenus dans le système d'information de l'entité ;
- le caractère convaincant qu'il est nécessaire que présentent les éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- la durée de l'intervalle de temps entre la date intermédiaire et la date de clôture ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration en fonction de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- les résultats des évaluations de l'auditeur relatives à l'environnement de contrôle, au processus d'évaluation des risques et au processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, ainsi qu'au système d'information et aux communications de l'entité.

A68. Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple augmenter l'étendue des tests des contrôles directs afin de couvrir le restant de la période, ou encore tester les contrôles indirects pour cet intervalle de temps, notamment les contrôles de suivi dans le cadre du système de contrôle interne de l'entité.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'audits précédents (Réf. : par. 22)

A69. Dans certains cas, les éléments probants obtenus au cours d'audits précédents peuvent de nouveau servir d'éléments probants dans la période considérée, si l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit afin d'établir qu'ils sont toujours pertinents et fiables pour la période considérée⁵².

Exemple :

Lors d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé, appuyé par des contrôles généraux informatiques efficaces, fonctionnait comme prévu. Dans le cadre de l'audit en cours, l'auditeur peut obtenir des éléments probants qui lui permettent de déterminer si le contrôle automatisé a fait l'objet de changements ayant une incidence sur le

⁵² Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe A7.

maintien de l'efficacité de son fonctionnement en associant des demandes d'informations auprès de la direction, l'inspection des journaux des interventions indiquant quels contrôles ont été modifiés et des tests des contrôles généraux informatiques qui appuient l'application du contrôle automatisé, par exemple ceux portant sur les accès non autorisés ou les changements apportés aux contrôles automatisés. La prise en considération des éléments probants concernant ces changements peut appuyer les décisions de l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants à obtenir dans la période considérée quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

- A70. Les contrôles manuels sont plus susceptibles de faire l'objet de changements dans leur fonctionnement, notamment pour ce qui est du personnel responsable de ce fonctionnement, que certains contrôles automatisés (par exemple, ceux qui sont conçus et mis en place au moyen d'une technologie conçue pour produire des données de sortie uniformes). Comme l'indique la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à l'efficacité de son fonctionnement à d'autres moments au cours de la période auditée⁵³. De même, les éléments probants obtenus au cours d'audits précédents quant à l'efficacité du fonctionnement de contrôles manuels ne fournissent pas d'éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces mêmes contrôles dans la période considérée.
- A71. Lorsque les contrôles généraux informatiques n'ont pas été conçus ou ne fonctionnent pas efficacement, l'auditeur peut ne pas être en mesure de déterminer si les événements ou situations à l'origine de risques découlant du recours à l'informatique ont eu une incidence sur le fonctionnement d'un contrôle automatisé dans le cadre de l'audit en cours. En conséquence, lorsque les contrôles généraux informatiques n'ont pas été conçus ou ne fonctionnent pas efficacement, l'auditeur peut ne pas être en mesure de déterminer que les éléments probants obtenus dans la période précédente quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles automatisés demeurent pertinents et fiables pour l'audit en cours.
- A72. L'auditeur peut ne pas être en mesure d'utiliser des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui ont été obtenus au cours d'un audit précédent lorsque, selon son jugement professionnel, l'évolution des circonstances exigerait un changement dans la conception ou le fonctionnement des contrôles pour répondre efficacement à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives dans la période considérée. Les changements de circonstances qui peuvent poser un risque si les contrôles ne sont pas modifiés peuvent comprendre :
- des changements dans les risques découlant du recours à l'informatique ;
 - une augmentation, selon l'évaluation faite, du risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion auquel les contrôles sont censés répondre, ou des changements dans les raisons pour lesquelles ces risques ont été identifiés ou évalués ;
 - des changements dans les activités de traitement de l'information de l'entité concernant des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes qui peuvent avoir une incidence sur l'efficacité du contrôle.

⁵³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A180.

Changements survenus depuis les audits précédents qui ont une incidence sur l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle (Réf. : par. 23)

- A73. Conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵⁴, l'auditeur est tenu, dans le cadre de l'audit en cours, d'évaluer la conception et de déterminer la mise en place de certains contrôles, y compris ceux qu'il prévoit de tester. En conséquence, l'auditeur peut déterminer que de telles procédures fournissent une base appropriée pour confirmer sa compréhension des contrôles dans le cadre de l'audit en cours et pour évaluer s'il y a eu des changements importants dans leur conception ou leur mise en place depuis l'audit au cours duquel ils ont été testés pour la dernière fois, changements qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur le maintien de la pertinence ou de la fiabilité des éléments probants obtenus précédemment.
- A74. Il peut arriver que des changements aient une incidence sur la pertinence et la fiabilité des éléments probants obtenus au cours d'audits précédents au point où il ne serait plus justifié de continuer d'utiliser ces éléments probants. De tels changements peuvent comprendre des changements dans la conception ou la mise en place du contrôle lui-même, des changements connexes apportés au processus ou des changements quant à l'évaluation du risque d'anomalies significatives auquel ce contrôle est censé répondre. Par exemple, des changements apportés à une application informatique pour que l'entité puisse recevoir un nouveau rapport peuvent ne pas avoir d'incidence sur la pertinence des éléments probants obtenus au cours d'un audit précédent. En revanche, un changement apporté à l'application informatique qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment peut en avoir une.

Contrôles inchangés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 23 b))

- A75. La décision de l'auditeur d'utiliser ou non des éléments probants obtenus lors d'un audit réalisé au cours des trois exercices précédents pour des contrôles qui :
- n'ont subi aucun changement depuis les derniers tests auxquels ils ont été soumis (voir l'alinéa 23 a)),
 - ne sont pas des contrôles visant à répondre à un risque important (voir le paragraphe 19),
 - ne sont pas des contrôles visant à répondre à des risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion auxquels l'auditeur prévoit de répondre uniquement par des tests des contrôles (voir le paragraphe 20),

relève du jugement professionnel. Par ailleurs, le délai pouvant s'écouler avant que ces contrôles soient soumis à de nouveaux tests relève également du jugement professionnel, sous réserve que chaque contrôle soit testé au moins une fois tous les trois exercices, comme l'exige le sous-alinéa 23 b)i), indépendamment du nombre d'audits réalisés au cours de cet intervalle. En général, plus l'auditeur évalue le risque d'anomalies significatives comme étant élevé, ou plus grand est le caractère convaincant qu'il est nécessaire que présentent les éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour répondre à ce risque d'anomalies significatives, plus il est probable que le délai avant un nouveau test soit court.

- A76. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus au cours d'audits précédents, le fait de tester certains de ces contrôles au cours de chaque audit fournit des éléments probants quant au maintien de l'efficacité de

⁵⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

l'environnement de contrôle. Cela aide l'auditeur à décider s'il convient ou non d'utiliser des éléments probants obtenus au cours d'audits précédents. La décision de l'auditeur quant aux contrôles à tester à chaque exercice relève du jugement professionnel.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 24)

- A77. Le fait que les procédures de corroboration n'aient permis de détecter aucune anomalie ne constitue pas un élément probant de l'efficacité du fonctionnement des contrôles liés à l'assertion testée. Cependant, la détection d'une anomalie significative par les procédures de corroboration ou d'autres procédures d'audit de l'auditeur constitue une indication forte de l'existence d'une déficience importante du contrôle interne. La norme ISA 265⁵⁵ traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers et qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur attention respective.
- A78. Les facteurs qui peuvent être pertinents aux fins de l'évaluation exigée au paragraphe 24 sont notamment les suivants :
- la nature des anomalies détectées et les circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites ;
 - le caractère significatif des anomalies, compte tenu de leurs caractéristiques qualitatives et quantitatives ;
 - la question de savoir si, et à quel degré, des anomalies ont été détectées au regard de plus d'une assertion ou de plusieurs catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.

Résultats des tests des contrôles (Réf. : par. 25)

- A79. Le concept de l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'exclut pas la possibilité d'écarts dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Par exemple, des écarts par rapport aux contrôles prescrits peuvent être causés par des facteurs tels que des changements dans le personnel clé, des modifications dans les informations utilisées par l'entité pour appliquer le contrôle, des fluctuations inattendues du volume d'opérations ou des changements apportés à l'environnement de contrôle qui ne sont pas directement liés au contrôle ou à des erreurs humaines. Toutefois, tous les écarts n'ont pas nécessairement une incidence sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. La norme ISA 265⁵⁶ définit des exigences et fournit des indications concernant l'identification des déficiences du contrôle interne, y compris pour ce qui est de déterminer si elles constituent des déficiences importantes du contrôle interne. En conséquence, selon l'alinéa 25 a), l'auditeur est tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit afin de comprendre les raisons qui sous-tendent les écarts relevés, le cas échéant, et d'utiliser cette compréhension lors de l'évaluation des résultats des tests mis en œuvre.
- A80. Lorsque le taux d'écart relevé n'excède pas le taux d'écart attendu et que son jugement initial sur l'efficacité attendue du fonctionnement du contrôle a été porté en fonction de ce taux d'écart,

⁵⁵ Norme ISA 265, paragraphe 5.

⁵⁶ Norme ISA 265, paragraphes 7 et A1 à A11.

l'auditeur peut déterminer, en conformité avec le sous-alinéa 25 b)i), qu'en dépit des écarts relevés, les éléments probants obtenus fournissent une base appropriée permettant de conclure qu'un contrôle fonctionne efficacement pour répondre à l'évaluation d'un risque.

A81. L'auditeur peut aussi déterminer que les écarts relevés semblent indiquer qu'il se peut qu'un contrôle ne fonctionne pas efficacement. En pareil cas, selon le sous-alinéa 25 b)ii), il est tenu de déterminer si des procédures supplémentaires peuvent être mises en œuvre afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles en réponse au ou aux risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. Ces procédures supplémentaires peuvent notamment consister à :

- tester un plus grand nombre de cas rattachés au même contrôle et évaluer les résultats des procédures mises en œuvre sur un échantillon plus large de la population ;
- tester la conception et l'efficacité du fonctionnement d'autres contrôles que l'entité a conçus et mis en place pour répondre au même risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion.

Lorsque les écarts relevés sont liés à des écarts dans le fonctionnement de contrôles indirects, les procédures supplémentaires peuvent comprendre la mise en œuvre de procédures visant à détecter si les risques auxquels ces contrôles étaient censés, dans leur conception, répondre se sont matérialisés, par exemple la mise en œuvre de procédures visant à détecter si des risques découlant du recours à l'informatique se sont matérialisés en l'absence de contrôles généraux informatiques efficaces (voir également le paragraphe A56).

Sélection des éléments à tester (Réf. : par. 27)

A82. L'auditeur peut avoir recours à différents modes (c'est-à-dire à différentes méthodes) d'identification et de sélection des éléments à tester ; il peut notamment sélectionner tous les éléments d'une population, sélectionner uniquement des éléments spécifiques en fonction de critères qui, selon son jugement professionnel, sont appropriés, ou utiliser des sondages en audit, conformément à la norme ISA 530. L'application de l'un de ces modes de sélection ou d'une combinaison de ceux-ci peut s'avérer appropriée selon les circonstances particulières. La norme ISA 500 (révisée) [en projet] décrit différentes méthodes de sélection des éléments à tester et fournit des exemples illustratifs à cet égard⁵⁷.

Procédures d'audit liées au processus de finalisation des états financiers (Réf. : par. 28)

A83. La nature et l'étendue des procédures d'audit liées au processus de finalisation des états financiers relèvent du jugement professionnel, compte tenu de la nature et de la complexité du processus d'information financière de l'entité et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à ce processus.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers (Réf. : par. 29)

A84. Évaluer le caractère approprié de la présentation, de la disposition et du contenu des états financiers consiste, par exemple, à prendre en considération la terminologie employée selon les

⁵⁷ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], Annexe 2.

exigences du référentiel d'information financière applicable, le niveau de détail fourni, le regroupement ou la ventilation des montants et la base des montants présentés.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

(Réf. : par. 30 à 32)

A85. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il obtient peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'était fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

- il peut arriver que l'étendue et la nature des anomalies détectées à l'occasion de la mise en œuvre de procédures de corroboration amènent l'auditeur à modifier son jugement pour ce qui est des évaluations du risque et indiquent une déficience importante du contrôle interne ;
- l'auditeur peut découvrir des cas de non-concordance dans les documents comptables ou constater que certaines pièces justificatives sont manquantes ou contradictoires ;
- la mise en œuvre de procédures analytiques conformément au paragraphe 9 de la norme ISA 520 (révisée) [en projet] peut révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives non détecté jusqu'alors ;
- l'auditeur peut prendre connaissance de risques d'anomalies significatives non détectés jusqu'alors en raison de nouvelles informations relatives aux risques découlant du recours à l'informatique par l'entité, après avoir évalué que les contrôles généraux informatiques à l'égard d'une technologie complexe ou avancée ne sont pas efficaces.

En pareil cas, l'auditeur peut avoir à réévaluer les procédures d'audit prévues, à la lumière de sa reconsidération des risques d'anomalies significatives identifiés et évalués, qu'ils résultent de fraudes ou d'erreurs, et de l'incidence sur les catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes ainsi que sur les assertions pertinentes. La norme ISA 315 (révisée en 2019) définit des exigences et fournit des indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur⁵⁸.

A86. L'auditeur ne peut pas présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi, pour déterminer si son évaluation demeure appropriée ou non, il importe qu'il tienne compte des incidences de la détection d'une anomalie sur son évaluation des risques d'anomalies significatives.

A87. Pour évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'audit complémentaires, en association avec les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, sont suffisants et appropriés pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :

- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations importante, solde de compte important et information à fournir importante ;

⁵⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

- le caractère convaincant des éléments probants obtenus. Comme il est expliqué au paragraphe A22, plus le risque inhérent, selon l'évaluation faite, est élevé sur l'échelle de risque inhérent, plus il faut que les éléments probants soient convaincants ;
- l'interrelation entre, d'une part, les assertions pertinentes portant sur les catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes et, d'autre part, le cumul des éléments probants obtenus pour chaque catégorie d'opérations importante, solde de compte important ou information à fournir importante ;
- l'incidence sur l'évaluation par l'auditeur de l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque des écarts sont relevés dans le fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, particulièrement ceux pour lesquels l'auditeur avait déterminé que des procédures de corroboration, à elles seules, ne pouvaient pas fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

Documentation (Réf. : par. 33)

- A88. La forme et l'étendue de la documentation de l'audit relèvent du jugement professionnel, lequel peut varier selon la nature, la taille et la complexité de l'entité et de son système de contrôle interne, la disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les outils technologiques utilisés dans la réalisation de l'audit.

RENSEIGNEMENTS SUR LES DROITS D'AUTEUR, LES MARQUES DE COMMERCE ET LES PERMISSIONS

L'IFAC est titulaire des droits d'auteur se rattachant aux International Standards on Auditing, à l'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, aux International Standards on Review Engagements, aux International Standards on Sustainability Assurance, aux International Standards on Assurance Engagements, aux International Standards on Related Services, aux International Standards on Quality Management, aux International Auditing Practice Notes, aux exposés-sondages, aux documents de consultation et aux autres publications de l'IAASB.

L'IAASB®, l'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM) et l'International Federation of Accountants® (IFAC®) déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

© [Août 2026] International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Il est permis de faire des copies de ce document afin de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : « © [mois année] International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document à des fins non commerciales est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires. » Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction de ce document, ou pour la traduction ou la reproduction de la version définitive de la norme concernée.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Sustainability Assurance », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Management », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISA for LCE », « ISRE », « ISSA », « ISAE », « ISRS », « ISQM », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays. L'appellation « International Foundation for Ethics and Audit » et le sigle « IFEA » sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFEA, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le site Web (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

Le présent exposé-sondage, « Projet de Norme internationale d'audit 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* », de l'IAASB, publié en anglais par l'IFAC en août 2026, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en août 2026, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* » © 2026 IFAC. Tous droits réservés.

RENSEIGNEMENTS SUR LES DROITS D'AUTEUR, LES MARQUES DE COMMERCE ET LES PERMISSIONS

Texte français de l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* » © 2026 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Proposed International Standard on Auditing 330 (Revised), The Auditor's Responses to Assessed Risks

Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International
Federation
of Accountants®