

Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs

NORMES CANADIENNES D'AUDIT (NCA)

JANVIER 2023

Processus d'identification et d'évaluation des risques : conseils pour la mise en œuvre de la NCA 315 révisée

Vous recherchez des conseils concernant la mise en œuvre de nouvelles exigences spécifiques de la NCA 315 et de certaines autres exigences qui y sont énoncées? Vous souhaitez savoir pourquoi certaines des exigences de la NCA 315 existent et en quoi elles favorisent un audit efficace? Lisez ces indications pour en apprendre davantage!

Norme abordée

NCA 315, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*

Date d'entrée en vigueur

Les changements apportés à la NCA 315 s'appliquent aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021¹.

Objectif de l'outil

Le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* (l'outil) contient des indications ne faisant pas autorité et souligne l'adaptabilité de la norme, en mettant tout particulièrement l'accent sur les entités peu complexes (EPC)².

- ¹ La NCA 315 s'applique également aux audits qui entrent dans le champ d'application de la NCA 805, *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier – Considérations particulières*. Lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient d'adapter la NCA 315 au contexte, dans la mesure nécessaire.
- ² Les Normes canadiennes d'audit ne définissent pas une entité peu complexe. La NCA 315 vise les audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur complexité. On y trouve donc, dans les modalités d'application, des considérations propres aux entités peu complexes et aux entités plus complexes, lorsque cela est pertinent. S'il est vrai que la taille de l'entité peut être un indicateur de sa complexité, il existe tout de même de petites entités qui sont complexes et, à l'inverse, de grandes entités qui sont peu complexes.

Importance de lire l'intégralité du texte de la NCA 315

Cet outil ne traite pas de l'ensemble des exigences de la NCA 315. Il porte uniquement sur de nouvelles exigences spécifiques de la NCA 315 et sur certaines autres exigences qui y sont énoncées. Les exigences abordées dans l'outil ont été identifiées à la lumière de consultations auprès d'un large éventail de parties prenantes, dont des professionnels en exercice de petits et moyens cabinets, des inspecteurs professionnels, des conseillers en pratique professionnelle, des concepteurs d'outils et de méthodes d'audit, et des autorités de réglementation.

En conséquence, vous (l'auditeur) devriez lire l'**intégralité** du texte de la NCA 315 afin de bien comprendre ce qui est nécessaire pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives.

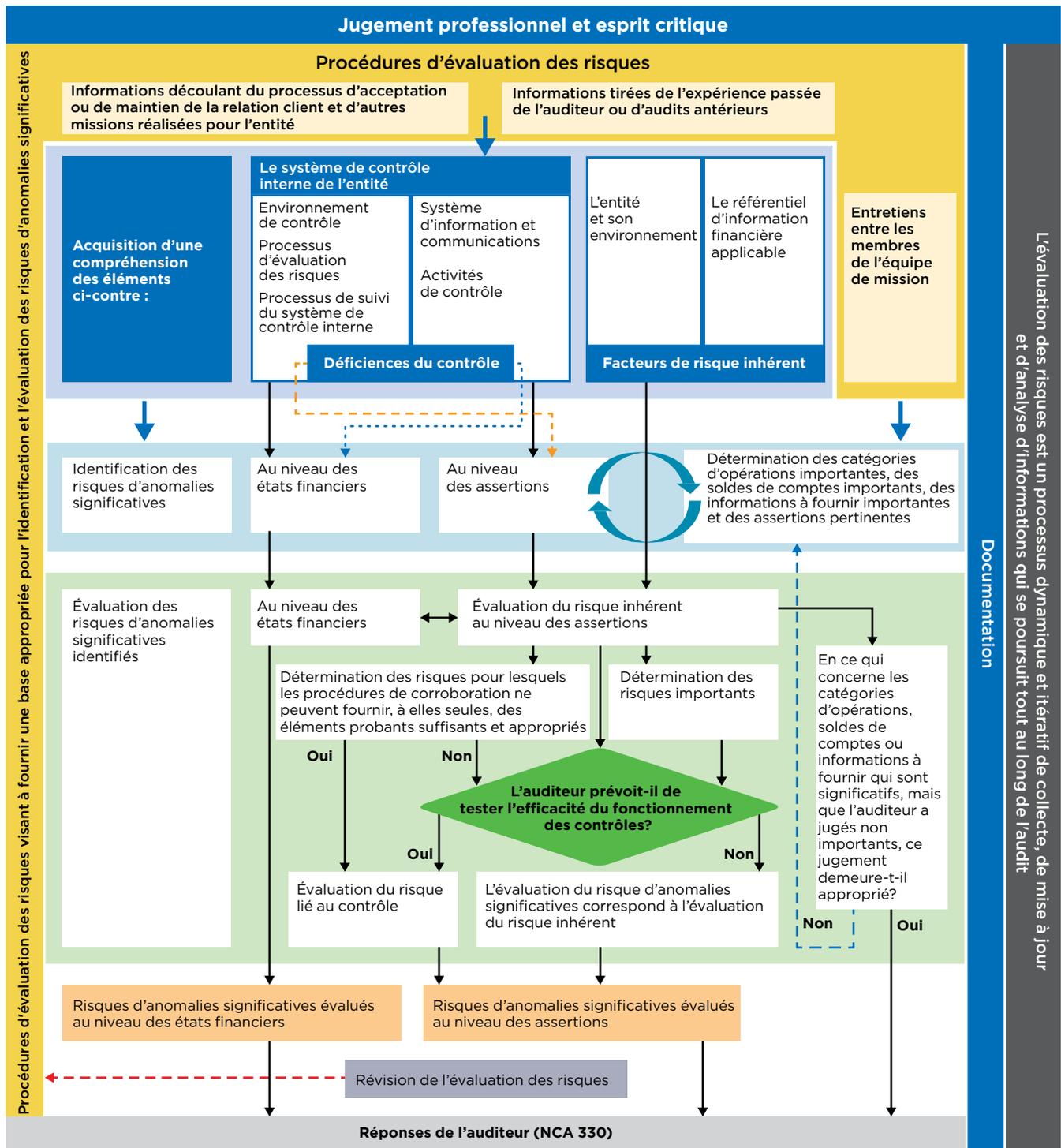
Format et contenu de l'outil

Voici un résumé du contenu de l'outil :

- **Figure 1** – Aperçu du processus d'identification et d'évaluation des risques dans la NCA 315 :
 - Chaque étiquette de la figure 1 apparaît dans un encadré indiqué par . Pour accéder à une section portant sur un sujet particulier, cliquez sur l'étiquette appropriée. Pour revenir à la figure 1, cliquez directement à partir de chaque section. La position de l'encadré dans la figure 1 indique la partie du processus d'identification et d'évaluation des risques à laquelle se rapporte essentiellement le sujet abordé.
- Une brève analyse de certains concepts fondamentaux qui sous-tendent le processus d'identification et d'évaluation des risques et la manière de les appliquer, notamment :
 - le processus d'évaluation des risques dynamique et itératif;
 - le jugement professionnel et l'esprit critique;
 - l'adaptabilité.
- Explication :
 - des nouvelles exigences (questions N1 à N6);
 - i. Les explications fournies sur les nouvelles exigences (questions N1 à N6) peuvent comprendre la manière dont elles se rattachent à d'autres exigences et à des modalités d'application qui ne sont pas nouvelles.
 - des autres exigences (questions O1 à O5).

Aperçu du processus d'identification et d'évaluation des risques dans la NCA 315

FIGURE 1^{3, 4} : APERÇU DU PROCESSUS D'IDENTIFICATION ET D'ÉVALUATION DES RISQUES DANS LA NCA 315



3 Cette figure est tirée de la fiche d'information *Coup d'œil sur : La norme ISA 315 (révisée en 2019), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives* du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB), qui a été publiée par l'International Federation of Accountants (IFAC) en décembre 2019 et qui est utilisée avec la permission de celle-ci. 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.

4 La NCA 315 vise les audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur complexité. Les modalités d'application et ces indications comprennent des considérations propres aux entités peu complexes.

Concepts fondamentaux sous-tendant le processus d'identification et d'évaluation des risques

Objectif

La NCA 315, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, a été révisée en profondeur. Les changements et les nouvelles exigences visent à clarifier les risques d'anomalies significatives et à vous aider à les identifier et à les évaluer de manière plus cohérente et rigoureuse. Une fois les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués, la NCA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, exige que vous conceviez et mettiez en œuvre d'autres procédures d'audit afin de répondre de façon appropriée à ces risques d'anomalies significatives et de tirer une conclusion sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus. La qualité de votre processus d'identification et d'évaluation des risques (ci-après, « évaluation des risques ») a donc un effet généralisé sur tous les aspects de l'audit. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable ainsi que du système de contrôle interne de l'entité vous donne un cadre de référence à l'intérieur duquel vous identifiez et évaluez les risques d'anomalies significatives. Bien que cette NCA ait fait l'objet d'une importante révision, le modèle de risque d'audit et votre objectif qui consiste à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, demeurent les mêmes.

Processus d'évaluation des risques dynamique et itératif

La colonne de droite de la [figure 1](#) indique que le processus d'évaluation des risques est dynamique et itératif. Vous pourriez devoir changer vos évaluations préliminaires des risques et les réponses prévues à ces évaluations lorsque vous obtenez de nouvelles informations au fil de la progression de votre audit. Ces changements sont susceptibles de toucher à la fois la réponse globale et les procédures d'audit complémentaires. L'encadré « Révision de l'évaluation des risques » situé dans le bas de la figure met en évidence ce point essentiel.

Jugement professionnel et esprit critique

Les Normes canadiennes d'audit exigent que vous exerciez votre jugement professionnel et fassiez preuve d'esprit critique⁵ tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit, y compris lorsque vous mettez en œuvre des procédures d'évaluation des risques⁶. Par exemple, vous pourriez devoir poser un jugement quant à la question de savoir si un risque identifié est un risque important (voir la question [N5](#)).

Des changements ont été apportés à la norme pour encourager l'auditeur à faire preuve d'un plus grand esprit critique lorsqu'il met en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Lorsque vous concevez et mettez en œuvre des procédures d'évaluation des risques, vous devez éviter tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments

5 Les notions de « jugement professionnel » et d'« esprit critique » sont définies dans la NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*. Voir les alinéas k) et l) du paragraphe 13 de la NCA 200.

6 Selon l'alinéa j) du paragraphe 12 de la NCA 315, les « procédures d'évaluation des risques » s'entendent des procédures d'audit conçues et mises en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

probants contradictoires. Cela peut vous aider à exercer votre esprit critique dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. L'esprit critique correspond à l'attitude qu'adopte l'auditeur lorsqu'il porte des jugements professionnels afin de disposer d'une base pour poursuivre ses travaux. En d'autres mots, il ne s'agit pas seulement d'obtenir des éléments probants relativement à des chiffres présentés dans les états financiers. Vous pouvez exercer votre esprit critique :

- en remettant en question les informations contradictoires ainsi que la fiabilité des documents;
- en examinant les réponses aux demandes d'informations et les autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance;
- en étant attentif aux conditions pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
- en déterminant si les éléments probants obtenus étayent votre identification et votre évaluation des risques d'anomalies significatives, compte tenu de la nature et des circonstances de l'entité.

Adaptabilité

La NCA 315 s'applique à l'audit des états financiers de toutes les entités, peu importe leur nature, leur taille ou leur complexité. La NCA 315 révisée comprend, dans les modalités d'application, de nouveaux paragraphes (y compris des exemples) portant sur des questions que vous devez prendre en considération lors de l'audit des états financiers d'une entité peu complexe (EPC). Ces paragraphes figurent sous le titre « Adaptabilité ».

De façon générale, les paragraphes relatifs à l'adaptabilité vous exposent le contexte pour appliquer les exigences de la NCA 315 à tous les types d'entités – des moins complexes aux plus complexes – et servent d'appui à l'exercice du jugement professionnel dans la détermination des procédures d'audit que vous mettez en œuvre. De plus, ces paragraphes fournissent des rappels utiles quant au fait que les EPC peuvent ne pas avoir de systèmes et de processus en bonne et due forme et que divers aspects du système de contrôle interne d'une EPC sont touchés par l'implication directe du propriétaire-dirigeant d'une entreprise ou du directeur général d'un organisme sans but lucratif (appelé « propriétaire-dirigeant » dans les exemples du présent outil, par souci de simplicité), et peuvent tout de même être appropriés selon la nature et les circonstances de l'entité.

Remarque : Le présent outil traite de diverses questions liées à l'adaptabilité. Les explications ci-après sont fournies dans le contexte de l'audit des états financiers d'une EPC.

Explication des nouvelles exigences

N1 – Pourquoi la NCA 315 précise-t-elle maintenant les contrôles que vous êtes tenu d'identifier pour comprendre la composante « activités de contrôle »? (NCA 315.26)

Auparavant, vous étiez tenu d'identifier les « contrôles pertinents pour l'audit ». Les contrôles particuliers qui devaient être identifiés étaient inclus dans diverses normes, donnant lieu à différentes interprétations et à un manque d'uniformité dans la pratique. La NCA 315 fournit maintenant des précisions sur cette question.

Voir la [figure 1](#).

Afin de comprendre la composante « activités de contrôle », vous êtes tenu d'identifier les contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Ces contrôles, s'ils existent, comprennent :

- 1) les contrôles visant à répondre aux risques que vous avez identifiés comme des risques importants;
- 2) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels;
- 3) les contrôles dont vous prévoyez de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration (ces contrôles incluent les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés);
- 4) les autres contrôles qui, selon votre jugement professionnel, sont appropriés pour vous permettre d'atteindre les objectifs liés à l'obtention des éléments probants qui vous fourniront une base appropriée pour :
 - a) l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions,
 - b) la conception, conformément à la NCA 330, de procédures d'audit complémentaires;
- 5) les contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique par l'entité.

D'autres Normes canadiennes d'audit⁷ vous demandent également d'identifier les contrôles spécifiques suivants compris dans les composantes du contrôle interne, s'il y a lieu :

- les contrôles qui ont rapport à l'information traitée par une société de services;
- les contrôles mis en place pour identifier, comptabiliser et communiquer les relations et opérations avec les parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable, autoriser et approuver les opérations et les accords importants avec les parties liées, et autoriser et approuver les opérations et les accords importants qui sortent du cadre normal des activités.

⁷ NCA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services* (paragraphe 10) et NCA 550, *Parties liées* (paragraphe 14).

Il convient de consulter les sous-alinéas applicables du paragraphe 26 de la NCA 315 pour en savoir davantage sur les contrôles 1) à 5) ci-dessus.

Pour chacun des contrôles de la composante « activités de contrôle » que vous avez identifiés, vous êtes tenu :

- d'évaluer si la conception du contrôle est efficace pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ou pour favoriser le fonctionnement d'autres contrôles;
- de déterminer si le contrôle a été mis en place, en associant d'autres procédures à vos demandes d'informations auprès du personnel de l'entité.

Si vous concluez que ces contrôles ne sont pas conçus de manière appropriée pour prévenir ou pour détecter et corriger une anomalie significative, ou qu'ils n'ont pas été mis en place, la NCA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*⁸, exige que vous déterminiez si, individuellement ou en association, les déficiences constituent des déficiences importantes, et vous pouvez prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir conformément à la NCA 330⁹.

Reportez-vous à la question **O3** pour une analyse des raisons pour lesquelles vous devez acquérir une compréhension de la composante « activités de contrôle » du système de contrôle interne de l'entité.

Reportez-vous à la question **O2** pour en savoir davantage sur l'obtention d'éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles de la composante « activités de contrôle ».

Voici des exemples d'application du paragraphe 26 de la NCA 315.

1. Contrôles visant à répondre à un risque que vous avez identifié comme un risque important

Tous les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes que vous avez identifiés sont traités comme des risques importants. Il y a une présomption réfutable selon laquelle il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits¹⁰. De plus, il pourrait également y avoir des risques importants qui ne sont pas liés aux risques de fraude dans la comptabilisation des produits.

Exemple 1

Un risque important d'anomalies significatives peut naître dans les produits, par exemple lorsqu'une EPC fournit des services dans le cadre de contrats dont les modalités présentent des complexités, notamment la nécessité de procéder à des estimations quant au moment de la comptabilisation des produits et aux montants correspondants. Ce risque serait que des produits ne soient pas comptabilisés dans la bonne période et que des montants comptabilisés ne le soient pas conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans ce cas, les contrôles peuvent porter sur 1) la manière dont ces contrats sont identifiés, 2) la détermination par le personnel compétent de la manière dont les contrats doivent être comptabilisés conformément au référentiel d'information financière applicable, et 3) les obligations de performance et les estimations de la direction, afin de s'assurer que les montants appropriés ont été comptabilisés.

8 NCA 315.A183.

9 NCA 315.A182.

10 NCA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers* (paragraphe 27 et 28).

Exemple 2

L'EPC peut avoir conçu son système comptable de manière à enregistrer les produits tirés de la vente de ses biens franco à bord (FAB) au point d'expédition. Autrement dit, selon les modalités des contrats de vente, les risques sont transférés de l'EPC à son client lorsque les biens quittent les locaux de l'EPC. Toutefois, l'EPC peut aussi avoir des contrats de vente FAB destination, c'est-à-dire que le transfert des risques et des avantages requis pour la comptabilisation des produits n'a lieu que lorsque le client reçoit les biens. Par conséquent, à la fin de la période, les produits pourraient être surévalués pour les biens expédiés selon des modalités FAB destination qui n'ont pas encore été reçus par les clients. L'EPC a conçu un contrôle pour identifier toutes les ventes FAB destination pour lesquelles les biens ne sont pas encore arrivés à destination à la fin de l'année. Sur la base du délai moyen d'arrivée à destination (environ deux semaines), le commis aux comptes clients obtient les ventes FAB destination des deux dernières semaines et en effectue un rapprochement avec les informations du transporteur confirmant la date d'arrivée à destination. Une écriture de journal devra être passée à l'égard des biens non reçus à la fin de l'année afin de contrepasser la vente.

Après avoir identifié une occasion de commettre une fraude en transférant des produits à la période en cours sans que les critères de comptabilisation des produits soient remplis, l'auditeur devrait examiner les facteurs de risque de fraude liés aux motifs ou aux pressions de commettre une fraude et la quantité de ventes FAB destination, et donc tenir compte du fait qu'il pourrait exister un risque de fraude dans la comptabilisation des produits en raison de la possibilité d'une anomalie significative. Le contrôle « Rapprochement par le commis aux comptes clients des ventes FAB destination avec les informations du transporteur » serait donc identifié comme étant le contrôle approprié pour répondre au risque important.

2. Contrôles afférents aux écritures de journal (y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels)

Étant donné que le transfert des informations entre les systèmes de traitement des opérations et le grand livre général se fait habituellement au moyen d'écritures de journal – courantes ou non, automatisées ou manuelles – il est censé y avoir, dans tous les audits, des contrôles afférents aux écritures de journal.

De tels contrôles peuvent comprendre :

- une séparation appropriée des tâches entre le préparateur et l'approbateur des écritures de journal manuelles;
- des contrôles d'interface appropriés entre les livres auxiliaires et le grand livre général pour les écritures de journal automatisées.

Pour des précisions sur les contrôles afférents aux écritures de journal qui sont visés par le paragraphe 26, voir la question [N2](#).

Pour une analyse et un exemple des contrôles généraux informatiques qui doivent être identifiés relativement aux contrôles afférents aux écritures de journal, voir la question [N3](#).

3. Contrôles dont vous prévoyez de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration

Il peut arriver que vous vous trouviez dans une situation où vous arrivez à la conclusion que le fait de tester l'efficacité du fonctionnement d'un ou de plusieurs contrôles constitue probablement une stratégie d'audit efficace et efficiente pour déterminer la nature, le

calendrier et l'étendue de vos procédures de corroboration. Cela peut notamment être le cas lorsque le flux d'opérations des produits de l'EPC comprend un grand nombre de petits montants homogènes.

Par exemple, lors de l'audit des états financiers d'un dépanneur, vous pouvez évaluer que cette EPC a conçu et mis en place de manière efficace des contrôles à l'égard de son processus automatisé de reçus au point de vente et de son processus de rapprochement des reçus de vente avec les dépôts bancaires comptabilisés. Vous pouvez donc conclure qu'il serait approprié de tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles afin de vous aider à concevoir vos procédures de corroboration, notamment en ce qui concerne la détermination de l'étendue des tests. Toutefois, si un contrôle n'a pas été conçu ou mis en place de manière efficace, il n'y a aucune utilité à le tester.

4. Autres contrôles qui, selon votre jugement professionnel, sont appropriés pour vous permettre d'atteindre les objectifs (voir le point 4) ci-dessus pour les objectifs)

Les contrôles que vous pouvez considérer comme appropriés pour atteindre les objectifs susmentionnés peuvent inclure des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives dont l'évaluation se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, mais qui ne sont pas identifiés comme des risques importants. Ces contrôles peuvent, par exemple, viser à répondre aux risques inhérents dans les cases rose foncé de la **figure 3** (c'est-à-dire les cases liées à la combinaison probabilité modérée / ampleur élevée ou probabilité élevée / ampleur modérée).

Par exemple, de nombreux éléments peuvent être placés dans des comptes d'attente en raison de la nature des activités de l'EPC et de certains aspects de son système d'information. Vous avez initialement déterminé que les comptes d'attente, compte tenu de leur nature, se situent dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent (mais ne représentent pas un risque important), c'est-à-dire que le risque d'anomalies significatives est plus élevé dans les comptes d'attente, mais qu'il ne s'agit pas d'un risque important pour l'EPC. D'après votre jugement professionnel, vous pouvez déterminer que les politiques et procédures (c'est-à-dire les contrôles) relatives au suivi et à la remise à zéro en temps opportun des comptes d'attente sont importantes pour prévenir ou pour détecter et corriger les éventuelles anomalies significatives. Vous identifiez les contrôles à l'égard du rapprochement, de la compensation et de l'examen des comptes d'attente, et les types d'activités qui peuvent être effectuées en rapport avec ces comptes. Ces contrôles figurent dans la composante « activités de contrôle ». Si vous concluez que ces contrôles ne sont pas conçus de manière appropriée pour prévenir ou pour détecter et corriger une anomalie significative, ou qu'ils n'ont pas été mis en place, vous devez déterminer si les déficiences constituent, individuellement ou en association, des déficiences importantes en vertu de la NCA 265¹¹. Si vous avez relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, vous pouvez prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit supplémentaires à concevoir conformément à la NCA 330¹², comme la mise en œuvre de procédures plus poussées ou

¹¹ NCA 315.A183.

¹² NCA 315.A182.

différentes concernant le traitement des éléments en suspens, ou l'affectation de personnel plus expérimenté à la mise en œuvre de ces procédures. Il en résulte que vous pourriez également identifier de nouveaux risques d'anomalies significatives ou évaluer le risque inhérent à un niveau plus élevé sur l'échelle de risque inhérent. Par exemple, vous pourriez avoir initialement déterminé que les comptes d'attente ne constituent pas un risque important; cependant, après avoir obtenu les informations ci-dessus, vous pourriez conclure que la probabilité d'un risque d'anomalies significatives est en fait plus élevée s'il n'y a pas de contrôles à l'égard des comptes d'attente.

5. Contrôles généraux informatiques

Vous identifiez ces contrôles généraux informatiques¹³ :

- a) en identifiant les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique (c'est-à-dire l'infrastructure informatique et les processus informatiques) qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, **en fonction des contrôles identifiés aux points 1) à 4) du premier paragraphe de cette section;**
- b) en identifiant les risques découlant du recours à l'informatique par l'entité pour ces applications et les autres aspects de son environnement informatique identifiés au point précédent;
- c) en identifiant les contrôles généraux informatiques visant à répondre à ces risques¹⁴.

Les étapes ci-dessus ne sont pas nécessairement complexes, mais elles dépendent des contrôles identifiés aux points 1) à 4) du premier paragraphe de cette section, de l'étendue et de la complexité des applications informatiques, des différentes couches de l'infrastructure informatique soutenant ces applications informatiques et des processus informatiques pertinents.

Par exemple, en ce qui concerne les contrôles à l'égard des comptes d'attente mentionnés au point 4) plus haut, il existe aussi des contrôles d'accès (limitant les personnes pouvant traiter des opérations dans les comptes d'attente). Il s'agit d'un exemple de contrôle général informatique qui pourrait être identifié dans le cadre du respect de cette exigence.

Reportez-vous à la question **O4** pour un exemple d'application de ces étapes relativement à des logiciels commerciaux non complexes.

En outre, l'annexe 6 de la NCA 315 fournit des exemples de contrôles généraux informatiques visant à répondre à certains risques découlant de l'utilisation de l'informatique.

¹³ NCA 315.26 b) et c).

¹⁴ Le paragraphe 12 de la NCA 315 contient les définitions des contrôles généraux informatiques, de l'environnement informatique et des risques découlant du recours à l'informatique.

N2 – Quels contrôles afférents aux écritures de journal sont visés par le sous-alinéa 26 a)ii) de la NCA 315?

Selon le sous-alinéa a)ii) du paragraphe 26 (qui concerne la composante « activités de contrôle ») de la NCA 315, vous devez identifier « les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels ».

L'exercice de votre jugement professionnel est nécessaire pour déterminer quelles écritures de journal sont pertinentes aux fins de l'identification des contrôles visés au sous-alinéa 26 a)ii)¹⁵ de la NCA 315. Puisque l'environnement d'aujourd'hui comporte des processus automatisés importants, vous devrez distinguer les contrôles afférents à ces écritures de journal pour l'application du sous-alinéa 26 a)ii) de la NCA 315.

Voir la [figure 1](#).

Selon le paragraphe 25 de la NCA 315, vous devez « acquérir une compréhension des aspects du système d'information et des communications de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers » en ce qui concerne les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, y compris « comment les opérations sont déclenchées et comment les informations les concernant sont enregistrées, traitées, corrigées (au besoin), incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers »¹⁶. Pour acquérir cette compréhension, il vous faut d'abord obtenir une connaissance du système d'information de l'entité, et donc être en mesure d'identifier les écritures de journal, ainsi que les contrôles y afférents, qu'elles soient courantes ou non et qu'elles soient automatisées ou manuelles. L'identification des écritures de journal et des contrôles y afférents relève donc du jugement et est fondée sur la nature et les circonstances de l'entité, dont son système d'information.

Le sous-alinéa 26 a)ii) met l'accent sur les contrôles afférents aux écritures de journal qui visent à répondre à un ou plusieurs risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et qui sont susceptibles de faire l'objet d'interventions ou de manipulations non autorisées ou inappropriées. Ces contrôles comprennent :

- les contrôles afférents aux écritures de journal non courantes – lorsque les écritures de journal, qu'elles soient automatisées ou manuelles, servent à constater des opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels;

¹⁵ Le sous-alinéa 26 a)ii) de la NCA 315 se rapporte aux *contrôles afférents aux écritures de journal* dont l'auditeur doit acquérir une compréhension dans le cadre de sa compréhension du système de contrôle interne de l'entité. Ce sous-alinéa concerne à la fois les fraudes et les erreurs, et traite des contrôles afférents aux écritures de journal visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. L'alinéa 33 a) de la NCA 240 exige de l'auditeur qu'il vérifie le caractère approprié des écritures de journal et vise particulièrement les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. L'exigence de la NCA 240 concerne les *tests sur les écritures de journal* à mettre en œuvre en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction.

¹⁶ NCA 315, sous-alinéa 25 a)i).

- les contrôles afférents aux écritures de journal courantes – lorsque les écritures de journal, qu'elles soient automatisées ou manuelles, sont susceptibles de faire l'objet d'interventions ou de manipulations non autorisées ou inappropriées. Dans le cas des écritures de journal automatisées, cette situation pourrait survenir par exemple parce que des personnes qui ne disposent pas des autorisations appropriées ont accès au code source ou sont en mesure d'apporter des modifications inappropriées aux configurations (en d'autres mots, ces écritures de journal, bien qu'automatisées, pourraient faire l'objet de manipulations). En revanche, les contrôles afférents aux écritures de journal courantes qui sont automatisées, tels que ceux afférents aux écritures de journal générées par le système qui sont directement et systématiquement traitées dans le grand livre général, ne seraient pas visés par le sous-alinéa 26 a)ii) si l'on juge qu'ils sont peu susceptibles ou ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'interventions ou de manipulations non autorisées ou inappropriées, et donc qu'ils ne donnent pas lieu à un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

N3 – Quels sont les contrôles généraux informatiques (CGI) qui doivent être identifiés relativement aux contrôles afférents aux écritures de journal pour déterminer si un contrôle a été conçu efficacement et mis en place? Par exemple, faut-il identifier un CGI – et déterminer s'il a été conçu efficacement et mis en place – pour chaque contrôle afférent aux écritures de journal identifié selon le sous-alinéa 26 a)ii) de la NCA 315?

Les sous-alinéas 26 a)i) à iv) de la NCA 315 exigent que l'auditeur identifie des contrôles particuliers et qu'il détermine s'ils ont été conçus efficacement et mis en place, y compris des contrôles afférents aux écritures de journal (voir la question N2 pour connaître les écritures de journal et les contrôles y afférents qui sont visés par cette exigence). Si l'un ou l'autre des « contrôles identifiés » (c'est-à-dire les contrôles visés par les sous-alinéas 26 a)i) à iv)) repose sur le recours à l'informatique ou en dépend, vous devez (conformément à l'alinéa 26 b)) identifier les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique¹⁷. Vous devez ensuite identifier les risques connexes découlant du recours à l'informatique ainsi que les CGI visant à répondre à ces risques, puis déterminer si ces CGI ont été conçus efficacement et mis en place.

Voir la [figure 1](#).

S'agissant de l'identification des CGI pour lesquels il faudra déterminer s'ils ont été conçus¹⁷ efficacement et mis en place, des modalités d'application expliquent que l'identification des risques découlant du recours à l'informatique concerne seulement les applications informatiques ou les autres aspects de l'environnement informatique qui sont identifiés relativement aux contrôles faisant partie de la composante « activités de contrôle » (alinéa 26 b) de la NCA 315).

¹⁷ Le terme *risques découlant du recours à l'informatique* est défini au sous-alinéa 12 i) de la NCA 315.

Ce ne sont pas nécessairement tous les contrôles afférents à des écritures de journal générées par le système identifiés selon le sous-alinéa 26 a)ii) de la NCA 315 qui ont des CGI correspondants pour lesquels il faut déterminer s'ils ont été conçus efficacement et mis en place. Les CGI sont plutôt examinés en fonction de leur lien avec les risques pertinents qui découlent du recours à l'informatique pour ce qui est des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique, compte tenu des contrôles identifiés selon les sous-alinéas 26 a)i) à iv) de la NCA 315. L'identification des CGI dont il faut déterminer s'ils ont été conçus efficacement et mis en place relève du jugement et est fondée sur la nature et les circonstances de l'entité, y compris ses systèmes d'information.

Exemple 1

L'environnement informatique de l'EPC comporte différentes couches, des applications informatiques elles-mêmes à l'infrastructure informatique qui supporte ces applications, par exemple le réseau, le système d'exploitation, les bases de données et le matériel et les logiciels connexes. Il se peut que l'EPC ait configuré ses systèmes de sorte que chacun des employés doive entrer un mot de passe pour accéder au système d'exploitation (accès à la couche du réseau), ce qui lui permet ensuite d'avoir accès à toutes les applications informatiques de l'entité (accès à la couche des applications). L'auditeur a déterminé que c'est le contrôle afférent à la configuration des mots de passe pour ouvrir une session dans chacun des systèmes d'exploitation (contrôle lié à la couche du réseau) qui est un CGI donnant lieu à un risque découlant du recours à l'informatique, plutôt que les contrôles afférents à la configuration des mots de passe pour chaque application qu'utilise l'entité (contrôle lié à la couche des applications).

N4 – Pourquoi devez-vous évaluer séparément le risque inhérent pour les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions? (NCA 315.31 et .34)

Le fait d'évaluer séparément le risque inhérent améliore la qualité de votre processus d'évaluation des risques. Lors de la conception de vos procédures en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, vous devez tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris le risque inhérent et le risque lié au contrôle.

Voir la [figure 1](#).

Vos évaluations du risque inhérent sont effectuées sans tenir compte des contrôles de l'entité. Cela permet d'éviter, par exemple, d'effectuer de manière inappropriée des évaluations des risques moins élevées en posant comme hypothèse que les contrôles fonctionnent efficacement ou en s'appuyant par inadvertance sur une telle hypothèse, sans avoir évalué la conception et testé l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Alors que vous êtes toujours tenu d'évaluer le risque inhérent pour les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, vous n'êtes tenu d'évaluer le risque lié au contrôle que si vous prévoyez de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles ou lorsque les procédures

de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. Si vous ne prévoyez pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, votre évaluation du risque lié au contrôle doit faire en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives corresponde à votre évaluation du risque inhérent.

Bien que l'exécution d'évaluations séparées du risque inhérent et du risque lié au contrôle soit une nouvelle exigence de la NCA 315 (il n'est plus possible de procéder simultanément), de nombreux auditeurs évaluaient déjà séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Cela dit, si la méthodologie d'audit de votre cabinet en vertu de la NCA 315 existante prévoyait que les évaluations soient effectuées simultanément, ce changement s'appliquera à vous.

Les aspects du processus relatifs à l'évaluation du risque inhérent sont abordés à la question **N5**.

N5 - Pourquoi les « facteurs de risque inhérent », la « probabilité et ampleur des anomalies » et l'« échelle de risque inhérent » sont-ils importants pour évaluer séparément le risque inhérent? (NCA 315.19 c), .29, .31 et .32)

Ces concepts vous permettent de mieux cibler et d'améliorer la qualité de votre processus d'évaluation des risques. Ainsi, votre réponse aux risques identifiés et évalués cible également davantage les risques en question, contribuant à un audit de qualité.

Voir la **figure 1**.

Les facteurs de risque inhérent sont les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, avant prise en considération des contrôles. Parmi ces facteurs de risque inhérent, il y a la complexité, la subjectivité, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent¹⁸.

Vous devez¹⁹ prendre en compte les facteurs de risque inhérent afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable, et vous appuyer sur eux pour identifier les aspects susceptibles de présenter des risques d'anomalies significatives. Vous devez²⁰ ensuite vous demander comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies, dans le cadre de votre évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques d'anomalies significatives identifiés (en d'autres mots, vous appuyer sur eux pour déterminer si un risque identifié se situe sur l'échelle de risque inhérent).

18 L'annexe 2 de la NCA 315 décrit des facteurs de risque inhérent ainsi que des éléments pouvant être pris en considération pour acquérir une compréhension de ces facteurs et en tenir compte.

19 NCA 315.19 c).

20 NCA 315.31 a).

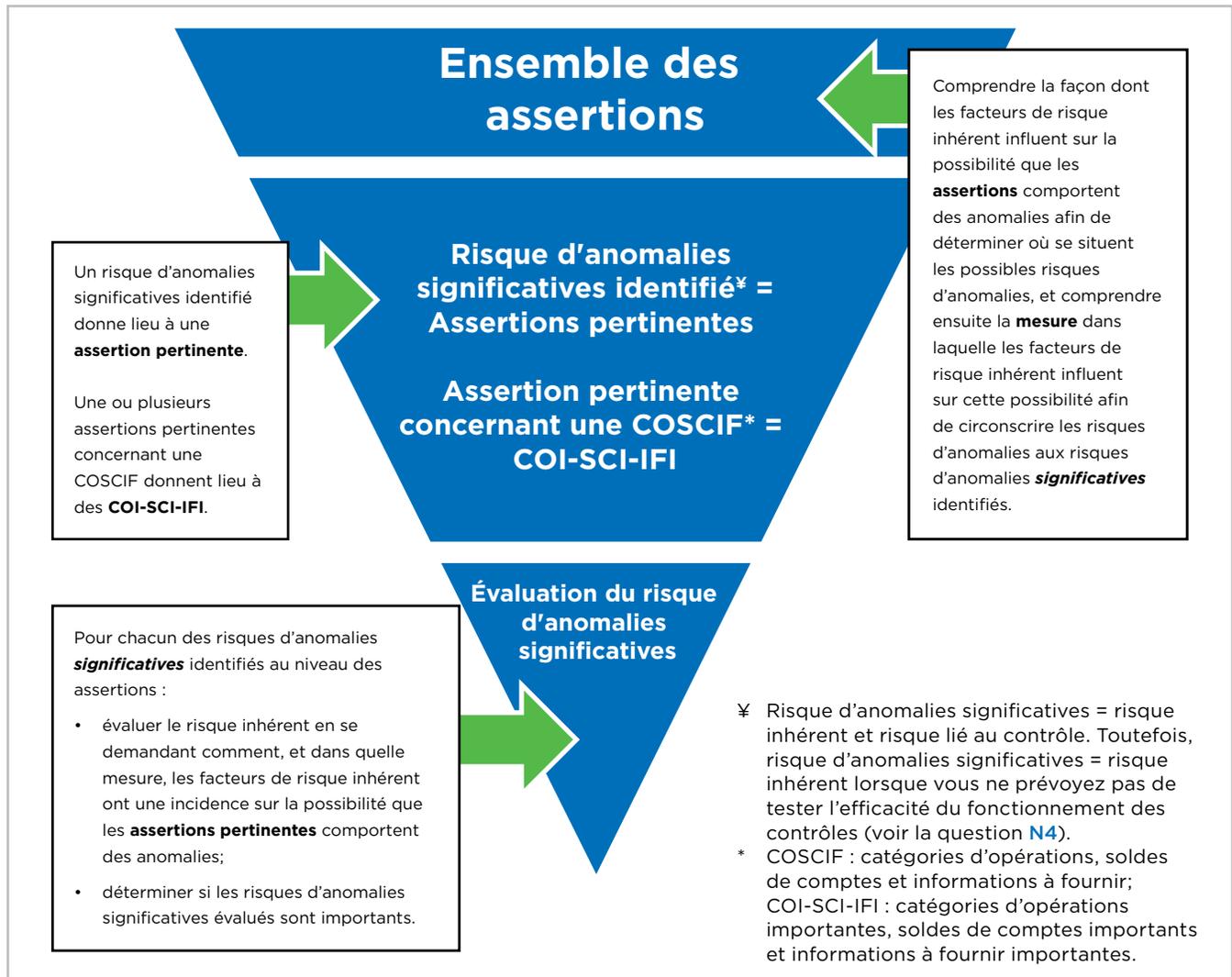
Vous n'êtes pas tenu de consigner en dossier comment vous avez pris en compte chaque facteur de risque inhérent pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte ou information à fournir. Toutefois, la documentation de l'audit doit être suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions²¹. Pour « prendre en compte » un élément, l'auditeur se livre à une réflexion sur une question précise quand il porte un jugement sur une situation. Ainsi, pour acquérir la compréhension requise, vous devez réfléchir activement à l'incidence possible des facteurs de risque inhérent sur l'information financière de l'entité, même si vous ne devez prendre des mesures que si un facteur de risque inhérent donné s'applique. Il s'agit d'un processus itératif.

Pour chacun des risques d'anomalies *significatives* identifiés au niveau des assertions, vous devez :

- évaluer le risque inhérent en déterminant la probabilité et l'ampleur des anomalies et en vous demandant comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies;
- vous demander comment, et dans quelle mesure, les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont une incidence sur l'évaluation du risque inhérent;
- déterminer si les risques d'anomalies significatives évalués sont des risques importants (c'est-à-dire que ces risques se situent près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent).

21 NCA 230, *Documentation de l'audit*, alinéa 8 c).

FIGURE 2 : IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS



Échelle de risque inhérent

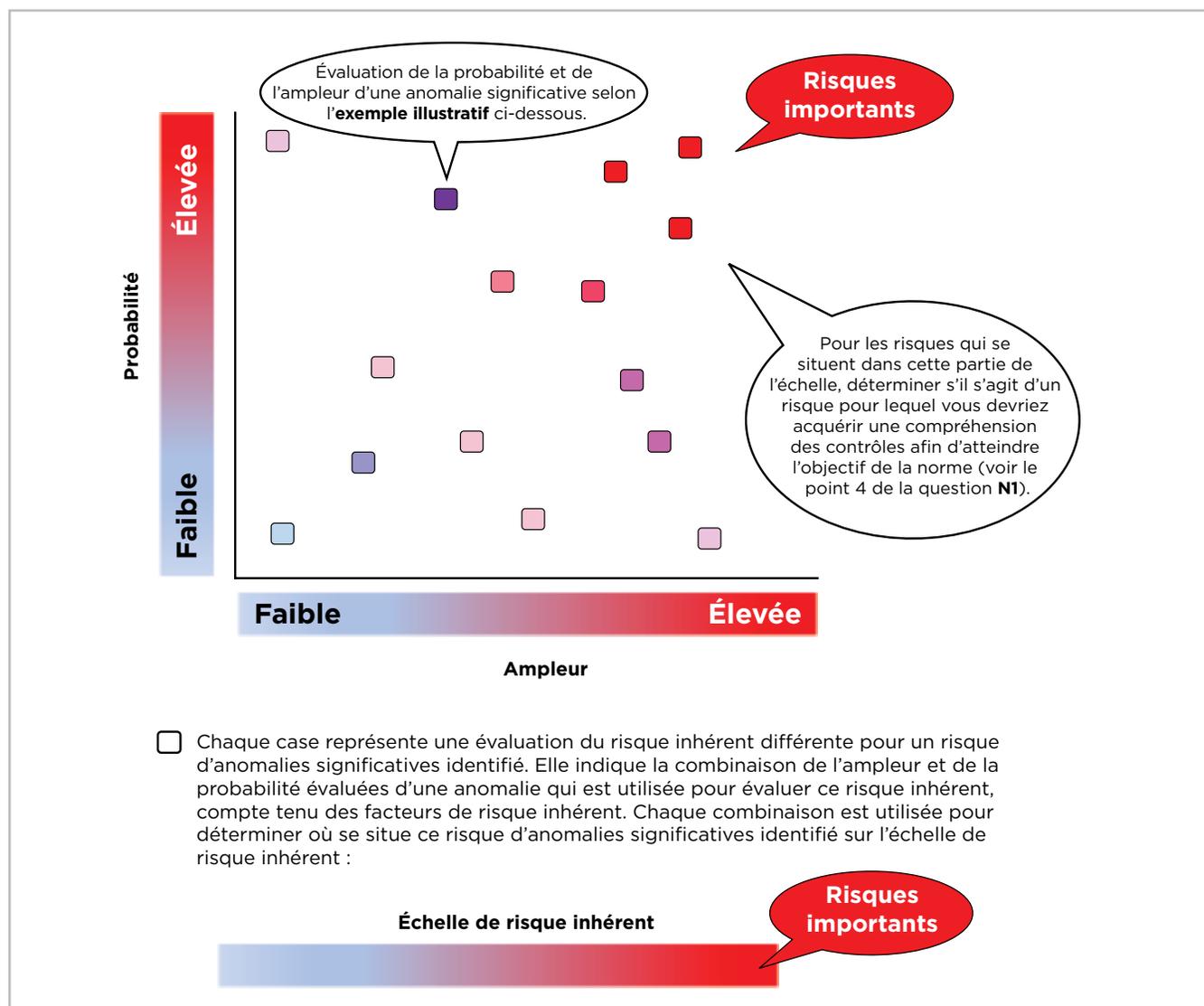
Les différents degrés que peut atteindre le risque inhérent forment une échelle qui est désignée par l'expression « échelle de risque inhérent ». La **figure 3** illustre une façon dont l'échelle de risque inhérent peut être envisagée.

Pour chaque risque d'anomalies significatives identifié au niveau des assertions, vous êtes tenu d'évaluer la probabilité et l'ampleur de l'anomalie significative. La combinaison de la probabilité et de l'ampleur détermine où se situe le risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent.

Votre prise en compte de la probabilité dépend de la possibilité qu'une anomalie se produise, compte tenu de l'incidence des facteurs de risque inhérent sur le risque d'anomalies significatives (par exemple, plus la complexité est élevée, plus le risque d'anomalies significatives identifié est susceptible d'être élevé sur l'échelle de risque inhérent).

Votre prise en compte de l'ampleur de l'anomalie dépend à la fois des aspects qualitatifs et quantitatifs de l'anomalie possible. Par exemple, déterminer si un risque d'anomalie liée au classement est significatif peut faire intervenir des appréciations d'ordre qualitatif, comme celles de l'incidence d'une petite anomalie de classement sur le respect des clauses restrictives de contrats d'emprunt ou d'autres contrats par l'EPC. Une clause restrictive peut inclure une exigence relative au maintien par l'EPC, à tout le moins, d'un fonds de roulement d'un montant minimum spécifié. Une petite anomalie touchant le fonds de roulement pourrait avoir des répercussions importantes pour l'EPC si la correction de cette anomalie a pour effet que le fonds de roulement est inférieur au minimum spécifié dans la clause restrictive. Par conséquent, le risque d'anomalies significatives concernant le classement peut exister, même si le montant de l'anomalie est d'une ampleur quantitative moindre.

FIGURE 3 : EXEMPLE D'ÉVALUATION DE LA PROBABILITÉ ET DE L'AMPLEUR D'UNE ANOMALIE AFIN DE SITUER L'ÉVALUATION DU RISQUE INHÉRENT SUR L'ÉCHELLE DE RISQUE INHÉRENT



Lors de votre évaluation du risque inhérent, vous exercez votre jugement professionnel pour déterminer l'importance de la combinaison que forment la probabilité et l'ampleur d'une anomalie²². Ce jugement peut dépendre de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité, et tient compte de l'évaluation de la probabilité et de l'ampleur des anomalies ainsi que des facteurs de risque inhérent.

Exemple illustratif de l'application des éléments mentionnés dans les figures 2 et 3

(Cet exemple est de nature illustrative et ne comprend que certains faits et circonstances pour démontrer l'application de certaines exigences de la NCA 315.)

Des terrains vacants, qui constituent le principal actif immobilier d'une EPC, sont détenus en vue d'une mise en valeur future et d'une vente éventuelle. L'EPC prépare ses états financiers selon un référentiel d'information financière faisant appel au modèle du coût pour comptabiliser progressivement l'acquisition, la construction ou la mise en valeur de biens immobiliers. Le référentiel d'information financière impose à l'entité d'effectuer un test de recouvrabilité lorsque des événements ou des changements dans les circonstances indiquent que la valeur comptable de l'actif à long terme pourrait ne pas être recouvrable. Une perte de valeur est constatée lorsque la valeur comptable n'est pas recouvrable et qu'elle excède la juste valeur.

La plupart des terrains vacants sont situés dans des régions géologiquement stables. Toutefois, certains biens immobiliers (environ 10 %) se trouvent dans des milieux littoraux et vallonnés susceptibles d'être touchés par l'érosion. Au cours de la dernière année, des événements importants causés par les changements climatiques se sont produits dans certaines des régions concernées. De plus, plusieurs municipalités envisagent de modifier le zonage des milieux littoraux et vallonnés à certains endroits. L'EPC a déterminé qu'il existe des événements ou des changements dans les circonstances indiquant que la valeur comptable des biens immobiliers pourrait ne pas être recouvrable.

Possibilité que les assertions comportent des anomalies

L'auditeur a déterminé qu'il existe une possibilité que l'assertion relative à l'évaluation liée aux biens immobiliers comporte des anomalies. Cela pourrait avoir une incidence sur la valeur comptable des terrains vacants comptabilisée au bilan et sur la perte de valeur inscrite dans l'état des résultats et les informations y afférentes.

Identification des risques d'anomalies significatives et des assertions pertinentes

Étant donné que les terrains vacants constituent le principal actif de l'EPC et que divers événements et situations indiquent que le montant recouvrable des biens immobiliers pourrait changer, l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives lié à l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur.

²² NCA 315.A208.

Par conséquent, l'auditeur identifie l'assertion relative à l'évaluation concernant les biens immobiliers comme étant une assertion pertinente, puisqu'un risque d'anomalies significatives est associé à celle-ci.

L'auditeur identifie la valeur comptable des terrains vacants comptabilisée au bilan ainsi que la perte de valeur inscrite à l'état des résultats et les informations y afférentes comme des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes, parce qu'ils contiennent des assertions pertinentes.

Évaluation des risques d'anomalies significatives – Risque inhérent

En ce qui concerne le risque d'anomalies significatives lié à l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur, pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur détermine la probabilité et l'ampleur des anomalies en se demandant comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que l'assertion relative à l'évaluation comporte des anomalies.

En raison du changement qui appelle un examen plus poussé du montant recouvrable, les principaux facteurs de risque inhérent qui ont une incidence sur la possibilité que l'assertion relative à l'évaluation comporte des anomalies (ce que l'auditeur a déterminé pour cet exemple particulier) sont la complexité, la subjectivité et l'incertitude. Ces facteurs et l'assertion se rapportent à l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur. Par exemple :

- la complexité de la méthode utilisée pour déterminer l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur;
- la subjectivité des hypothèses utilisées pour déterminer l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur;
- l'incertitude des hypothèses utilisées pour déterminer l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur.

Étant donné les changements dans les événements et les circonstances, l'auditeur détermine que le degré de complexité, de subjectivité et d'incertitude est élevé.

Bien que la probabilité d'une anomalie significative soit élevée (en raison de la complexité, de la subjectivité et de l'incertitude), l'ampleur de l'anomalie potentielle n'est pas aussi significative, étant donné que seulement 10 % des biens immobiliers peuvent être vulnérables à un risque.

Évaluation des risques d'anomalies significatives – Risque lié au contrôle

L'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'égard de l'assertion relative à l'évaluation.

Évaluation des risques d'anomalies significatives – Conclusion

Comme l'évaluation du risque d'anomalies significatives est la même que celle du risque inhérent, puisque l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, l'auditeur détermine que le risque d'anomalies significatives lié à l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur (c'est-à-dire qu'il y a une assertion pertinente relative à l'évaluation, et que la valeur comptable des biens et la perte de valeur sont des COI-SCI-IFI) se trouve dans la case violet foncé.

Évaluation des risques d'anomalies significatives – Risque important (changement dans les données du cas)

Si les données du cas étaient différentes – par exemple, si les biens immobiliers situés dans des milieux littoraux et vallonnés susceptibles d'être touchés par l'érosion représentaient 75 % (au lieu d'environ 10 %) des terrains vacants de l'entité –, l'anomalie potentielle pourrait avoir une ampleur plus significative. L'évaluation de la probabilité d'une anomalie n'ayant pas changé, l'auditeur déterminerait alors que le risque d'anomalies significatives lié à l'estimation du montant recouvrable et, le cas échéant, de la juste valeur (c'est-à-dire qu'il y a une assertion pertinente relative à l'évaluation, et que la valeur comptable des biens et la perte de valeur sont des COI-SCI-IFI) se trouve dans une case rouge (c'est-à-dire dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent).

N6 – Pourquoi devez-vous prendre du recul par rapport à l'évaluation des risques, et en quoi cela est-il lié à l'exigence énoncée au paragraphe 18 de la NCA 330 concernant la mise en œuvre de procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information à fournir significative? (NCA 315.36 et .37 et NCA 330.18)

L'évaluation des risques est un processus itératif. La prise de recul par rapport à l'évaluation des risques a pour but d'amener l'auditeur à se demander s'il a bel et bien identifié la totalité des risques d'anomalies significatives. Cette prise de recul consiste surtout à déterminer si, selon la compréhension acquise par l'auditeur, il y a quoi que ce soit qui pourrait indiquer l'existence d'autres risques d'anomalies significatives que les procédures déjà mises en œuvre n'ont pas permis d'identifier.

Par ailleurs, si de nouvelles informations sont mises au jour, qui peuvent 1) changer les risques d'anomalies significatives identifiés parce que ces informations sont incompatibles avec les éléments probants sur lesquels vous aviez initialement fondé votre identification, ou 2) entraîner l'identification d'un nouveau risque d'anomalies significatives, vous êtes aussi tenu de revoir les évaluations des risques initiales que vous aviez effectuées ainsi que les réponses prévues à ces risques.

Cela pourrait avoir d'importantes répercussions sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures que vous mettez en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives identifiés.

Lors de votre prise de recul par rapport à l'évaluation des risques, vous pourriez trouver des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir qui sont *significatifs*, mais que vous aviez jugés non importants parce que vous n'aviez identifié aucun risque d'anomalies significatives lié aux assertions relatives à ces catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir. Ces catégories d'opérations significatives, soldes de comptes significatifs et informations à fournir significatives devraient être réexaminés pour confirmer qu'ils ne présentent pas de risques d'anomalies significatives. Même si aucun autre risque d'anomalies significatives n'est identifié, la NCA 330 (au paragraphe 18) exige que des procédures de corroboration soient mises en œuvre à l'égard de ces catégories d'opérations significatives, soldes de comptes significatifs et informations à fournir significatives.

Voir la [figure 1](#).

Les questions que vous pourriez vous poser pour évaluer si votre jugement initial demeure approprié comprennent notamment celle de savoir s'il y a de nouvelles informations concernant ce qui suit :

- certains aspects de l'entité et de son environnement (par exemple, acquisition d'entreprise qui change la structure organisationnelle, changement dans le modèle d'entreprise en raison du lancement d'un nouveau produit, nouvelles exigences réglementaires, changements sectoriels);
- les méthodes comptables de l'entité (par exemple, passer de la méthode du coût moyen à la méthode du premier entré, premier sorti pour l'établissement du coût des stocks);
- comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que des anomalies existent (par exemple, utilisation plus fréquente de feuilles de calcul complexes pour constituer une provision ou incertitude plus grande liée au résultat d'un événement);
- les composantes du contrôle interne (par exemple, perte de membres clés de la direction ou mise en œuvre d'un nouveau module logiciel).

Si vous avez obtenu de nouvelles informations qui sont incompatibles avec les éléments probants sur lesquels vous aviez initialement fondé l'identification ou l'évaluation des risques d'anomalies significatives, déterminez si vous devez modifier le seuil de signification. Si vous modifiez le seuil de signification, cela peut également avoir une incidence sur votre identification des risques d'anomalies significatives.

Après la mise en œuvre de vos procédures d'évaluation des risques, y compris la prise de recul exigée par le paragraphe 36 de la NCA 315, il se peut qu'il y ait une catégorie d'opérations *significative*, un solde de compte *significatif* ou une information à fournir *significative* pour laquelle ou lequel vous n'avez identifié aucune assertion pertinente (et donc aucun risque d'anomalies significatives). Nonobstant le fait que vous n'avez pas identifié de risque d'anomalies significatives relativement à cette catégorie d'opérations, à ce solde de compte ou à cette information à fournir,

le paragraphe 18 de la NCA 330 vous impose de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour cette catégorie d'opérations *significative*, ce solde de compte *significatif* ou cette information à fournir *significative*. Cette exigence tient compte du fait que, malgré l'exigence de prise de recul de la NCA 315, votre identification des risques d'anomalies significatives est affaire de jugement et que, par conséquent, il se peut que vous n'identifiez pas tous les risques d'anomalies significatives. Elle reflète également le fait qu'il existe des limites inhérentes aux contrôles, notamment la possibilité de contournement par la direction.

Toutefois, il n'est pas nécessaire de tester toutes les assertions relatives à une catégorie d'opérations significative, à un solde de compte significatif ou à une information à fournir significative. Lors de la conception des procédures de corroboration à mettre en œuvre, vous devez prendre en compte la ou les assertions pour lesquelles il y a une possibilité raisonnable qu'une anomalie, si elle venait à se produire, soit significative, ce qui peut vous aider à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue qui conviennent pour les procédures à mettre en œuvre. Par exemple, l'EPC peut disposer d'un solde de stock significatif de pièces de rechange pour lequel vous n'avez pas identifié de risque d'anomalies significatives. Lors de la mise en œuvre de procédures de corroboration à l'égard de ce solde, vous pouvez décider de concevoir les procédures pour tester l'assertion relative à l'existence.

Explication de certaines autres exigences

O1 – Pourquoi êtes-vous tenu de mettre en œuvre des procédures analytiques lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives? (NCA 315.14)

Les procédures analytiques :

- aident à détecter des incohérences et des opérations ou des événements inhabituels, et à identifier des montants, des ratios et des tendances qui peuvent vous aider à **identifier** les risques d'anomalies significatives, notamment en ce qui concerne les anomalies significatives résultant de fraudes;
- aident à révéler des aspects de l'entité dont vous n'aviez pas connaissance et qui peuvent vous aider à **identifier** les risques d'anomalies significatives;
- aident à comprendre l'incidence des facteurs de risque inhérent, comme le changement, sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies, ce qui peut vous aider à **évaluer** les risques d'anomalies significatives.

Voir la **figure 1**.

Les procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques n'ont pas à être mises en œuvre conformément aux exigences de la NCA 520²³, qui traite des procédures analytiques utilisées en tant que procédures de corroboration et des procédures mises en

²³ NCA 520, *Procédures analytiques*.

œuvre vers la fin de l'audit. Cela dit, les exigences et les modalités d'application de la NCA 520 peuvent fournir des indications utiles pour la mise en œuvre de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques. Les procédures analytiques peuvent être de simples comparaisons d'informations, par exemple entre les soldes de l'exercice considéré et les soldes de l'exercice antérieur²⁴. Toutefois, les types de procédures analytiques utilisés précédemment ne sont pas nécessairement efficaces pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives pendant l'exercice considéré. Des opérations, situations ou événements nouveaux et importants ayant une incidence sur les activités ou l'information financière de l'entité ont pu survenir au cours de l'exercice considéré et peuvent justifier des changements dans votre approche quant à l'utilisation des procédures analytiques. Pensez à vous demander, par exemple, dans quelle mesure une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir aurait dû changer par rapport à une période antérieure, compte tenu de votre compréhension actualisée de l'EPC et de son environnement.

Dans la mesure du possible, vous pouvez envisager d'attendre que la comptabilisation soit achevée avant de mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques, de telle sorte que les informations ne soient plus préliminaires. Par exemple, l'EPC aurait mis en œuvre ses procédures de fin de période et élaboré diverses estimations (par exemple, amortissement, provision pour créances douteuses, etc.).

Cependant, même les informations préliminaires peuvent contribuer à corroborer ou à contredire les réponses obtenues par suite de demandes d'informations au sujet des résultats d'exploitation, de la performance financière et de la situation financière. Les procédures analytiques fondées sur des informations préliminaires sont plus susceptibles de donner lieu à des comparaisons significatives lorsque les informations de l'exercice considéré sont à peu près au même degré d'avancement que les informations utilisées lors de l'exercice précédent.

O2 - Pourquoi devez-vous utiliser une combinaison de demandes d'informations, d'observations physiques et d'inspections lors de la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, notamment lors de l'obtention d'éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle »? (NCA 315.13, .14, .19 a) et b), .21 à .26 et .A177)

Les observations physiques et les inspections peuvent corroborer ou contredire les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes concernant votre compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable utilisé et du système de contrôle interne de l'entité, y compris la composante « activités de contrôle ». Cette combinaison contribue à obtenir des éléments probants afin de disposer d'une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

²⁴ NCA 315.A29.

La manière dont la direction a conçu et mis en place les contrôles de la composante « activités de contrôle » permet d'avoir une compréhension préliminaire de la manière dont l'entité identifie les risques d'entreprise et y répond. Cette compréhension peut aussi influencer de diverses façons sur l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives et fournir une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures de corroboration. Pour déterminer si un contrôle a été mis en place, il faut s'assurer qu'il existe et que l'entité l'utilise tel qu'il a été conçu. Toutefois, les demandes d'informations ne sont pas suffisantes, à elles seules, pour obtenir des éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles identifiés dans la composante « activités de contrôle ».

(Reportez-vous à la question **N5** pour les contrôles spécifiés au paragraphe 26 de la NCA 315 dont vous êtes tenu d'évaluer la conception et de déterminer la mise en place.)

Voir la **figure 1**.

Procédures d'évaluation des risques (demandes d'informations, observations physiques et inspections)

Bien que vous deviez²⁵ mettre en œuvre tous les types de procédures d'évaluation des risques (demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes appropriées internes à l'entité, procédures analytiques, observations physiques et inspections) dans le cadre de l'acquisition de la compréhension requise de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, vous n'êtes pas tenu de mettre en œuvre toutes ces procédures pour chacun des aspects de cette compréhension. D'autres procédures peuvent être mises en œuvre dans le cadre de l'acquisition de la compréhension de l'entité et peuvent vous aider à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. Vous pouvez, par exemple, procéder à des demandes d'informations auprès de personnes externes à l'entité, notamment le conseiller juridique externe de l'entité ou des superviseurs externes, ou auprès des experts en évaluation auxquels l'entité a fait appel.

Compréhension de l'entité et de son environnement

Par exemple, les résultats de vos demandes d'informations peuvent indiquer que l'entité n'a aucune nouvelle partie liée. Une inspection de la liste des fournisseurs importants par rapport à l'année précédente peut révéler un ou plusieurs nouveaux fournisseurs importants. Lors de l'acquisition d'une compréhension, par exemple de la nature, des montants, du calendrier et de l'étendue des opérations de l'EPC avec ces nouveaux fournisseurs, vous pouvez identifier des modalités commerciales inhabituelles avec un fournisseur et d'autres facteurs indiquant qu'il s'agit d'une partie liée non identifiée auparavant. En conséquence, vous pouvez évaluer le risque d'anomalies significatives comme étant plus élevé que lorsque votre évaluation des risques s'appuyait uniquement sur les demandes d'informations.

²⁵ NCA 315.14.

Compréhension du référentiel d'information financière applicable

Par exemple, les résultats de vos demandes d'informations peuvent indiquer que l'entité continue d'appliquer les mêmes modalités commerciales (par exemple, FAB point d'expédition) pour ses nouveaux clients américains. En inspectant certains contrats-cadres conclus avec ces nouveaux clients américains, vous constatez que la majorité des modalités commerciales sont FAB destination. En conséquence, vous pouvez identifier un risque d'anomalies significatives lié à la réalité des produits ou à la séparation des périodes auxquelles ceux-ci se rattachent, ou vous pouvez évaluer le risque inhérent comme étant plus élevé que lorsque votre évaluation des risques s'appuyait uniquement sur les demandes d'informations.

Compréhension du système de contrôle interne, y compris la composante « activités de contrôle »

Par exemple, en réponse à vos demandes d'informations, le propriétaire-dirigeant peut déclarer que rien n'a changé en ce qui concerne la nature et l'étendue des processus et des procédures utilisés pour assurer l'exactitude et l'exhaustivité de l'information financière. Cependant, les observations physiques et les inspections de rapports peuvent indiquer que les rapports du système informatique de l'entité n'ont pas été consultés et examinés par le propriétaire-dirigeant alors que celui-ci a affirmé qu'il les examine chaque mois. Un entretien de suivi avec le propriétaire-dirigeant peut corroborer les problèmes relevés lors de vos observations physiques. En conséquence, vous pouvez évaluer le risque d'anomalies significatives comme étant plus élevé que lorsque votre évaluation des risques s'appuyait uniquement sur les demandes d'informations.

Conception et mise en place des contrôles

L'évaluation de la conception d'un contrôle identifié implique que vous considériez si le contrôle, seul ou en association avec d'autres, a la capacité de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies significatives. Pour déterminer si un contrôle a été mis en place, il faut s'assurer qu'il existe et que l'entité l'utilise, ce qui ne peut pas être effectué uniquement au moyen de demandes d'informations. Des procédures supplémentaires, comme l'observation de l'application d'un contrôle ou l'inspection de documents et de rapports, peuvent corroborer la demande d'informations au sujet de la manière dont le contrôle est mis en place ou peuvent vous fournir de nouvelles informations susceptibles d'avoir une incidence sur votre évaluation des risques et la réponse connexe.

Par exemple, le propriétaire-dirigeant peut utiliser certains rapports automatisés pour exécuter un contrôle portant sur un risque important. Vous pouvez effectuer des demandes d'informations pour comprendre comment ces rapports sont générés ainsi que la nature, le moment et l'étendue de leur utilisation. Cependant, il se peut que seule l'observation du processus de génération et d'utilisation de ces rapports vous permette de déterminer que le responsable du contrôle génère ou utilise un rapport d'une manière différente de celle qui vous a été expliquée. Vous pouvez donc ajuster votre identification des risques possibles d'anomalies significatives, ou concevoir des procédures plus nombreuses ou différentes concernant la façon dont ces rapports sont utilisés pour obtenir des éléments probants, et déterminer si cela constitue une déficience conformément à la NCA 265.

Les politiques et procédures (et les contrôles) d'une entité peuvent être imposées par des documents officiels ou par d'autres communications émanant de la direction ou des responsables de la gouvernance, ou être le résultat de comportements qui, sans être imposés, sont conditionnés par

la culture de l'entité. Dans les EPC, il se peut que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme de documents, en particulier là où les communications entre la direction et le personnel sont informelles, mais qu'ils soient tout de même suffisamment pertinents et fiables dans les circonstances. Vous pouvez envisager d'observer l'application de contrôles spécifiques et de vous entretenir avec plus d'une personne au sein de l'entité pour corroborer vos demandes d'informations initiales.

O3 – Pourquoi êtes-vous tenu d'acquérir une compréhension de chacune des cinq composantes du contrôle interne même lorsque vous adoptez une stratégie principalement corroborative pour l'audit? (NCA 315.21 à .27)

Vous devez acquérir cette compréhension afin d'être en mesure d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Sans cette compréhension, il se peut que vous ne parveniez pas :

- à identifier un risque d'anomalies significatives;
- à évaluer de manière appropriée le risque d'anomalies significatives identifié;
- à répondre de manière appropriée à un risque identifié lors de la conception et de la mise en œuvre de vos procédures d'audit complémentaires.

Voir la [figure 1](#).

(Remarque : Pour voir les exigences de la NCA 315 relatives à l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité sous forme d'organigramme, consultez l'[annexe A](#) du présent outil.)

La NCA 315 fournit des informations sur la « manière » d'acquérir une compréhension des cinq composantes du contrôle interne. Vous acquérez cette compréhension :

- en traitant des éléments spécifiques au sein d'une composante du contrôle interne;
- en évaluant si les contrôles dans cette composante du contrôle interne sont appropriés à la nature et aux circonstances de l'entité.

Vous devez déterminer si l'évaluation du caractère approprié des contrôles pour l'entité (c'est-à-dire votre évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité) que vous avez effectuée vous a permis de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle. Si vous avez relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, vous pouvez prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir conformément à la NCA 330.

La NCA 315 reconnaît que la manière dont le système de contrôle interne de l'entité est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de celle-ci. Ainsi, il est possible que les EPC aient recours à des contrôles (c'est-à-dire à des politiques et à des procédures) plus simples

et moins structurés pour atteindre leurs objectifs²⁶. Pour les EPC, ces contrôles plus simples pourraient être appropriés dans les circonstances.

Outre les informations sur la « manière » d'acquérir une compréhension des cinq composantes du contrôle interne, la NCA 315 fournit maintenant aussi, dans les modalités d'application, des informations sur les « raisons » pour lesquelles vous devez acquérir une compréhension de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité qui est pertinente pour la préparation des états financiers.

Vous trouverez ci-dessous un bref survol des « raisons » pour lesquelles vous devez acquérir une compréhension de chacune des composantes, analysées dans le contexte de l'audit d'une EPC. Les questions spécifiques pouvant nécessiter des éclaircissements sont notées et accompagnées de suggestions sur la manière de les traiter.

Environnement de contrôle

Vous devez acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle de l'EPC parce que l'environnement de contrôle (par exemple, le ton donné par la direction) peut avoir une incidence sur les risques d'anomalies significatives (dont les risques de fraude) au niveau des états financiers, ce qui peut aussi influencer sur les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

En effet, l'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne²⁷. Il peut avoir une influence généralisée sur l'efficacité des contrôles qui font partie des autres composantes et sur la préparation des états financiers. Par exemple, si le propriétaire-dirigeant d'une entreprise donne le ton en mettant l'accent sur l'honnêteté et l'intégrité, en accordant une grande priorité aux contrôles et en indiquant qu'il s'attend à ce que les politiques et les procédures établies soient respectées, cela peut contribuer au fonctionnement efficace des contrôles de l'entité en vue de détecter et de corriger les anomalies, et donc indiquer qu'il n'existe pas davantage de risques ou que le risque inhérent aux états financiers n'a pas augmenté. Prenons un autre exemple. Même les politiques informelles d'une EPC en matière de ressources humaines (par exemple, les politiques et procédures relatives à l'embauche d'employés compétents et expérimentés) sont susceptibles de constituer un facteur déterminant pour savoir si le personnel possède les caractéristiques nécessaires pour contribuer à garantir une information financière de haute qualité. Vous utiliseriez cette compréhension pour évaluer si la direction a développé et maintenu une culture d'honnêteté et de comportement éthique, et si l'environnement de contrôle constitue une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité.

Vous pouvez obtenir des éléments probants concernant la qualité de l'environnement de contrôle en adressant au propriétaire-dirigeant des demandes d'informations sur divers aspects de l'exercice de son rôle et en observant, tout au long de l'audit, les activités de la haute direction et ses interactions avec les autres membres du personnel. De même, en adressant des demandes d'informations à d'autres membres du personnel, vous pouvez obtenir des points de vue différents

²⁶ NCA 315.A92.

²⁷ NCA 315.A97.

sur la qualité de l'environnement de contrôle. Lors de l'évaluation de l'environnement de contrôle, les informations obtenues pour l'acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle sont prises en compte afin de pouvoir déterminer si cet environnement est approprié à la nature et aux circonstances de l'entité ou s'il existe une déficience. Soulignons qu'il s'agit d'une évaluation générale de l'environnement de contrôle et de la manière dont il soutient les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité, et non d'une évaluation détaillée des contrôles particuliers au sein de l'environnement de contrôle (s'ils existent).

Processus d'évaluation des risques de l'entité

Comme toutes les entités, une EPC est exposée à des risques d'entreprise. Ces risques découlent, par exemple, de conditions et d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'EPC d'atteindre ses objectifs. Le propriétaire-dirigeant (et peut-être le conseil d'administration) dispose d'un processus, probablement informel, pour identifier et évaluer les risques d'entreprise et y répondre. Vous devez vous familiariser avec ce processus pour comprendre les aspects à l'égard desquels l'entité identifie des risques et si l'EPC y a répondu, et évaluer si ce processus d'évaluation des risques est approprié dans les circonstances, compte tenu de la nature et de la complexité de l'EPC.

Par exemple, si l'EPC est un fabricant, il y a un risque de détérioration de la qualité des produits. Si la direction de l'EPC ne répond pas à ce risque, les effets sur les états financiers peuvent notamment inclure des questions d'évaluation des stocks, des problèmes accrus de recouvrement des comptes ayant une incidence sur la provision pour créances douteuses, et la nécessité d'augmenter les estimations relatives aux garanties. Sur la base de cette compréhension, vous pourriez relever une déficience du contrôle lors de votre appréciation du processus d'évaluation des risques de l'entité, et vous pourriez devoir déterminer l'incidence de cette déficience sur l'audit.

L'évaluation faite par la direction des risques d'entreprise de l'EPC aura une incidence sur son appréciation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Même si l'évaluation des risques n'est pas documentée en bonne et due forme, les demandes d'informations auprès du propriétaire-dirigeant et des autres membres du personnel appropriés vous aideront à comprendre comment, et à quelle fréquence, les risques de l'entreprise sont examinés. Lors de l'évaluation du processus d'évaluation des risques de l'entité, il faut examiner si ce qui est en place est approprié à la nature et aux circonstances de l'entité ou s'il existe une déficience (par exemple, pour les petites entités peu complexes, il est parfois approprié qu'il n'existe pas de processus d'évaluation des risques en bonne et due forme).

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

Vous devez acquérir une compréhension de cette composante, notamment si, comment et quand le contrôle est effectué, parce que le suivi réalisé par l'entité aura une incidence, par exemple, sur la prévention ou la détection des anomalies (significatives ou non).

Une EPC ne dispose peut-être pas d'un processus officiel pour le suivi de son système de contrôle interne. Toutefois, le risque d'inexactitudes dans l'information financière peut être moindre lorsque, par exemple, le propriétaire-dirigeant participe activement au suivi de certains aspects des opérations,

comme le recouvrement des comptes, le paiement en temps voulu des fournisseurs et le respect des clauses restrictives des emprunts. Cela peut signifier que le propriétaire-dirigeant utilise des rapports générés par des logiciels commerciaux.

L'acquisition d'une compréhension du processus de suivi est susceptible de nécessiter des demandes d'informations auprès du propriétaire-dirigeant ou d'autres membres du personnel participant à ce processus. Vous pouvez observer la nature et la fréquence des activités de suivi ou inspecter la documentation qui s'y rapporte. Cette compréhension vous aidera à évaluer si le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de celle-ci, ou s'il existe une déficience. Par exemple, l'absence de suivi par l'entité pourrait indiquer l'existence d'une déficience, parce qu'on s'attendrait à une certaine forme de suivi même dans les petites entités peu complexes.

Système d'information et communications

(Remarque : Pour voir les exigences de la NCA 315 relatives à la compréhension de l'environnement informatique par l'auditeur et à l'identification des contrôles généraux informatiques sous forme d'organigramme, consultez l'**annexe B** du présent outil. Reportez-vous à la question **O4** pour une analyse des questions relatives au contrôle interne à prendre en considération lorsque l'EPC utilise un logiciel commercial.)

Aspects du système d'information pertinents pour la préparation des états financiers

Vous devez acquérir une compréhension du système d'information parce que des anomalies peuvent se produire à n'importe quel point du flux d'information pertinent pour l'information financière. Par conséquent, vous pouvez prendre en compte les aspects suivants afin d'acquérir cette compréhension :

- les politiques du système d'information concernant la nature des données ou des informations relatives aux opérations;
- les autres événements et situations sur lesquels des informations sont à saisir;
- le traitement de l'information pour maintenir l'intégrité de ces données ou de ces informations;
- les processus d'information, le personnel et les autres ressources utilisés dans le traitement de l'information.

Cela comprend non seulement les informations provenant du grand livre général et des livres auxiliaires, mais aussi les informations provenant d'autres sources telles que les feuilles de calcul utilisées pour calculer les produits comptabilisés ou externes à l'entité (tels que les taux d'intérêt) dans les cas où elle les utilise, par exemple, pour calculer des justes valeurs.

Bien que les systèmes d'information des EPC ne soient pas nécessairement complexes, des risques d'anomalies significatives peuvent survenir, par exemple si le personnel ne dispose pas des compétences ou des autres ressources nécessaires à l'exercice de ses fonctions ou si la séparation des tâches est inadéquate. Sur la base de cette compréhension, vous pourriez relever une déficience du contrôle lors de votre évaluation du système d'information de l'entité, et vous pourriez devoir déterminer l'incidence de cette déficience sur l'audit.

Une EPC ne dispose peut-être pas de manuels de politiques et de procédures ni de documentation officielle sur le système d'information (bien que ce soit une bonne pratique, même dans les petites organisations). Là encore, les demandes d'informations et l'observation physique de la manière dont les différents processus pertinents sont exécutés peuvent vous permettre de comprendre le système d'information. Cela peut inclure la prise en compte de l'environnement informatique de l'entité (par exemple, la manière dont elle utilise les logiciels commerciaux pour traiter ses informations).

Les auditeurs peuvent parfois confondre la composante « système d'information » du contrôle interne avec la composante « activités de contrôle ». Comme il est indiqué ci-après sous « activités de contrôle », ces composantes sont différentes (mais étroitement liées), et il est important de savoir les distinguer. Les contrôles appartenant à la composante « activités de contrôle » sont identifiés grâce aux travaux effectués pour acquérir une compréhension du système d'information de l'entité.

Communications pertinentes pour la préparation des états financiers

Vous devez acquérir une compréhension des communications parce qu'elles peuvent avoir une incidence notamment sur l'exactitude et l'exhaustivité de l'information financière.

Les communications peuvent être informelles dans une EPC. Toutefois, le risque d'inexactitudes dans l'information financière peut être moindre lorsque, par exemple, les questions liées à l'information financière, y compris les rôles et les responsabilités, sont communiquées clairement et en temps opportun. Les communications par le propriétaire-dirigeant au personnel concerné à propos de décisions commerciales, comme la modification des politiques d'octroi de crédit aux clients, peuvent également avoir une incidence sur le caractère approprié du traitement comptable. Par ailleurs, le propriétaire-dirigeant peut avoir connaissance d'accords parallèles avec des clients ou des fournisseurs, mais ne pas avoir communiqué cette information au personnel comptable, ce qui peut conduire à une comptabilisation inexacte des charges à payer.

En outre, les communications en temps utile par d'autres membres du personnel au propriétaire-dirigeant, concernant des problèmes comptables identifiés ou des changements de circonstances qui ont une incidence sur leur capacité à s'acquitter de leurs responsabilités, peuvent également contribuer à réduire le risque d'inexactitudes dans l'information financière.

Les demandes d'informations au sujet des processus de communication et leur observation, ainsi que la revue de la documentation pertinente, si elle est disponible, peuvent vous donner une compréhension du processus de communication. Cette compréhension vous aidera à évaluer si les communications de l'entité contribuent adéquatement à la préparation des états financiers de l'entité conformément au référentiel d'information financière applicable.

Activités de contrôle

Vous devez acquérir une compréhension de la composante « activités de contrôle » parce que les contrôles de la composante « activités de contrôle » sont conçus pour assurer le respect des politiques (qui constituent elles aussi des contrôles) dans toutes les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité²⁸. Les contrôles de la composante « activités de contrôle » sont donc susceptibles de revêtir une importance particulière pour répondre aux risques d'anomalies significatives.

28 NCA 315.A147.

Distinction entre la composante « système d'information » et la composante « activités de contrôle »

Les exigences relatives à la composante « système d'information » ont pour but de vous donner une base vous permettant de comprendre le cheminement des informations dans le système d'information, les documents comptables, le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers et les informations à fournir, et les ressources de l'entité, y compris l'environnement informatique. La composante « activités de contrôle » comprend des contrôles tels que les autorisations et les approbations, les rapprochements, les vérifications, les contrôles physiques ou logiques (y compris les contrôles de l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données) et la séparation des tâches. Pour la composante « activités de contrôle », vous êtes tenu d'évaluer la conception des contrôles identifiés qui répondent aux exigences et de déterminer s'ils ont été mis en place. Cette exigence s'applique même si vos procédures visant à répondre aux risques évalués sont principalement corroboratives. Vous n'êtes pas tenu d'évaluer la conception et la mise en place de tous les contrôles dans la composante « système d'information et communications », mais vous devez évaluer si le système d'information et les communications de l'entité appuient de manière appropriée la préparation des états financiers (voir la question **N1**).

O4 - De quelle façon votre approche de l'identification, de l'évaluation de la conception et de la détermination de la mise en place des contrôles généraux informatiques peut-elle tenir compte du fait qu'une EPC utilise des logiciels commerciaux peu complexes pour la comptabilité et l'information financière? (NCA 315.26 b) et c), A170, annexe 5 et annexe 6)

Lorsqu'une EPC utilise des logiciels commerciaux peu complexes, vos procédures d'évaluation des risques à l'égard des contrôles généraux informatiques peuvent nécessiter moins de travail que dans le cas de l'audit d'une entité ayant un environnement informatique sophistiqué. Les procédures relatives à la conception et à la mise en place des contrôles généraux informatiques peuvent être axées sur la gestion de l'accès au système par rapport aux contrôles de la gestion des changements ou aux contrôles opérationnels informatiques.

(Reportez-vous à la question **N5** – Les contrôles généraux informatiques font partie des contrôles spécifiés au paragraphe 26 de la NCA 315 pour la composante « activités de contrôle ».)

Voir la **figure 1**.

Certaines EPC utilisent un progiciel comptable commercial standard dont le code source ne peut pas être modifié par l'entité. Par conséquent, les risques liés aux technologies de l'information qui sont pertinents pour la préparation des états financiers de l'entité seront fort probablement évalués comme étant très faibles et, dans beaucoup de cas, concerneront principalement l'accès aux systèmes. Il est possible que l'EPC ne dispose pas de contrôles généraux informatiques en bonne et due forme²⁹.

²⁹ NCA 315.A170.

La NCA 315 reconnaît que l'étendue de la compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne les processus informatiques – notamment en ce qui a trait à la mesure dans laquelle l'entité a mis en place des contrôles généraux informatiques – variera selon la nature et les circonstances de l'entité et son environnement informatique. La NCA 315 contient également des indications beaucoup plus détaillées sur des points que vous pouvez prendre en considération aux fins de l'acquisition d'une compréhension de l'environnement informatique et des contrôles d'une entité.

Par exemple, l'annexe 5 de la NCA 315 donne des exemples de caractéristiques typiques d'environnements informatiques en fonction de la complexité des applications informatiques utilisées au sein du système d'information de l'entité. Elle comprend un tableau qui compare les caractéristiques typiques des éléments suivants :

- logiciel commercial peu complexe;
- logiciel commercial ou applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes;
- applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés).

De plus, l'annexe 6 de la NCA 315 inclut un tableau contenant des exemples de contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique pour différentes applications informatiques selon les trois niveaux de complexité des logiciels commerciaux. Par exemple, vous pouvez identifier certains contrôles automatisés qui se rapportent à l'unique logiciel commercial peu complexe de l'EPC pour l'information financière qui contient des rapports standards générés par le logiciel. L'EPC n'a pas la possibilité de modifier le programme, étant donné l'absence de code source. L'infrastructure informatique soutenant l'application informatique concerne un seul réseau, un seul système d'exploitation et une seule base de données. Les opérations informatiques n'impliquent pas la sauvegarde des données, car les sauvegardes manuelles sont effectuées par l'équipe des finances et il n'y a pas d'opérations de planification des tâches. Par conséquent, vous identifiez les processus liés à l'accès (et non aux changements ou aux opérations informatiques) comme étant vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Vous identifiez les risques suivants découlant du recours à l'informatique et les contrôles généraux informatiques visant à atténuer ces risques :

Processus informatique	Exemples de risques découlant du recours à l'informatique	Exemples de contrôles généraux informatiques
Gestion de l'accès	<p>Privilèges d'accès : Utilisateurs détenant des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de leurs fonctions, ce qui peut compromettre la séparation des tâches.</p>	<p>La nature et l'étendue des privilèges d'accès modifiés ou nouvellement attribués sont approuvées par la direction, notamment en ce qui concerne les rôles/profils standardisés d'utilisateurs des applications, les opérations donnant lieu à des informations financières critiques et la séparation des tâches.</p> <hr/> <p>Les droits d'accès sont rapidement révoqués ou modifiés en cas de cessation d'emploi ou de mutation de l'utilisateur.</p> <hr/> <p>Les accès utilisateurs font l'objet d'un examen périodique.</p> <hr/> <p>Les privilèges d'accès (par exemple, les droits d'administrateurs permettant de gérer la configuration, les données et la sécurité) sont strictement attribués aux utilisateurs autorisés.</p>
	<p>Configuration des systèmes : Systèmes qui, faute d'être configurés ou mis à jour de façon adéquate, ne permettent pas de restreindre l'accès aux seuls utilisateurs appropriés et dûment autorisés.</p>	<p>Pour accéder aux systèmes, les utilisateurs doivent s'authentifier au moyen de codes d'utilisateur et de mots de passe uniques ou d'autres mécanismes de validation des droits d'accès. Les paramètres des mots de passe répondent aux normes de l'entreprise ou du secteur (longueur minimale et niveau de complexité exigés, expiration du mot de passe, verrouillage du compte, etc.).</p>

Même pour l'audit d'une EPC, dans le cadre de votre évaluation du système d'information de l'entité, vous pouvez vous demander, par exemple, si l'entité s'est dotée d'un environnement informatique approprié et si elle a procédé aux améliorations nécessaires. Vous pouvez également vous demander si elle peut compter sur un nombre suffisant d'employés compétents, y compris dans les cas où l'entité utilise un logiciel commercial (même dans les cas où la possibilité d'apporter des modifications est limitée ou nulle).

Le fait que les contrôles que vous identifiez puissent dépendre de rapports générés par le système est un autre point à prendre en considération. Les applications informatiques qui produisent ces rapports peuvent être jugées vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Lorsque vous adoptez une stratégie de corroboration pour l'audit, vous pouvez décider de tester directement les intrants et les extrants du processus de génération des rapports. Dans ce cas, il se peut que vous n'identifiiez pas les applications informatiques connexes comme étant vulnérables

aux risques découlant du recours à l'informatique³⁰. Par conséquent, il n'est peut-être pas nécessaire d'évaluer les contrôles à l'égard de ces rapports générés par le système (faisant partie de la composante « activités de contrôle ») dans le cadre de votre processus d'évaluation des risques.

O5 - La nature et l'étendue de votre documentation peuvent-elles tenir compte du fait que l'entité et ses processus sont moins complexes pour l'audit d'une EPC? (NCA 315.38)

Dans le cas des audits d'états financiers d'EPC, la forme et l'étendue de la documentation peuvent être simples et relativement succinctes. Toutefois, votre documentation doit être suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre, par exemple, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre pour vous conformer à la NCA 315, et les résultats de ces procédures.

Voir la [figure 1](#).

Certains auditeurs sont d'avis qu'il y a un manque de clarté concernant la nature et le niveau de détail de la documentation exigée pour l'identification et les évaluations des risques.

L'étendue de la documentation relève du jugement de l'auditeur : les NCA sont des normes fondées sur des principes. La NCA 315 précise que la forme et l'étendue de votre documentation dépendent notamment de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son système de contrôle interne, de l'information disponible auprès de l'entité ainsi que des méthodes et de la technologie employées au cours de l'audit. Il n'est pas nécessaire de consigner en dossier tous les aspects de la compréhension de l'entité acquise par vous et des questions qui s'y rattachent³¹. Les éléments clés de cette compréhension consignés dans vos dossiers peuvent comprendre ceux sur lesquels vous avez fondé votre évaluation des risques d'anomalies significatives. Toutefois, vous n'êtes pas tenu de consigner en dossier chaque facteur de risque inhérent pris en compte dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (comme il est expliqué à la question [N3](#)). Pour les audits d'EPC, la documentation de l'audit peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur concernant la stratégie générale d'audit et le plan de mission.

³⁰ NCA 315.A169.

³¹ NCA 315.A241.

Commentaires

Dans une démarche d'amélioration continue et d'élaboration d'indications ne faisant pas autorité de haute qualité, nous aimerions recevoir vos commentaires ou questions au sujet de cet *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*, à l'adresse suivante :

Kaylynn Pippo, CPA, CA

Directrice de projets, Audit et certification

Recherche, orientation et soutien

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (ON) M5V 3H2

Courriel : kpippo@cpacanada.ca

CPA Canada souhaite exprimer sa gratitude à l'auteur de la présente publication, Gregory Shields, CPA, CA, ainsi qu'au Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit de CPA Canada, qui lui a prêté assistance dans la rédaction et la revue de la présente publication. Le Groupe consultatif est constitué de bénévoles provenant des cabinets canadiens suivants : BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, MNP et PwC.

AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication. Le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

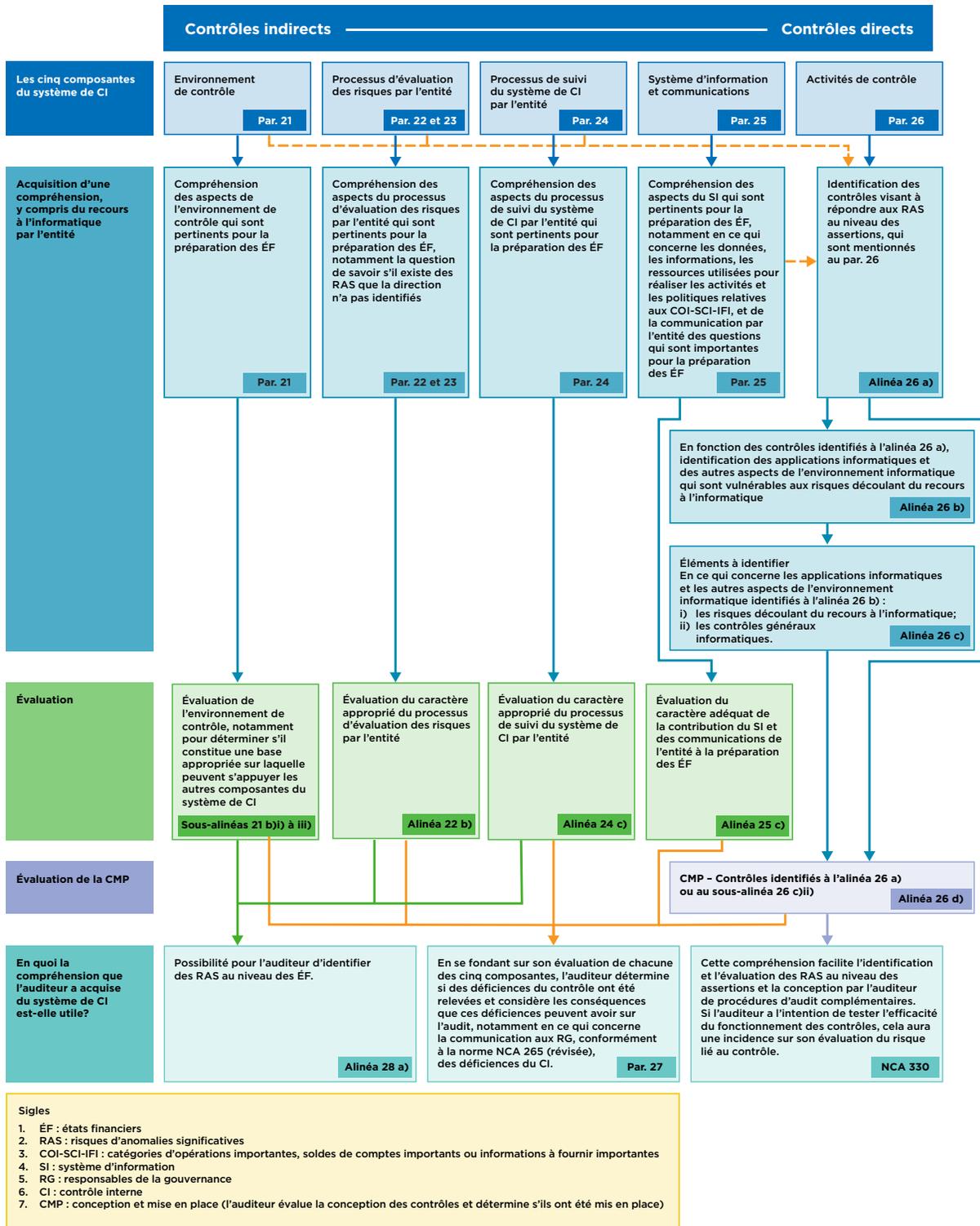
Copyright © 2023 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.

Annexe A

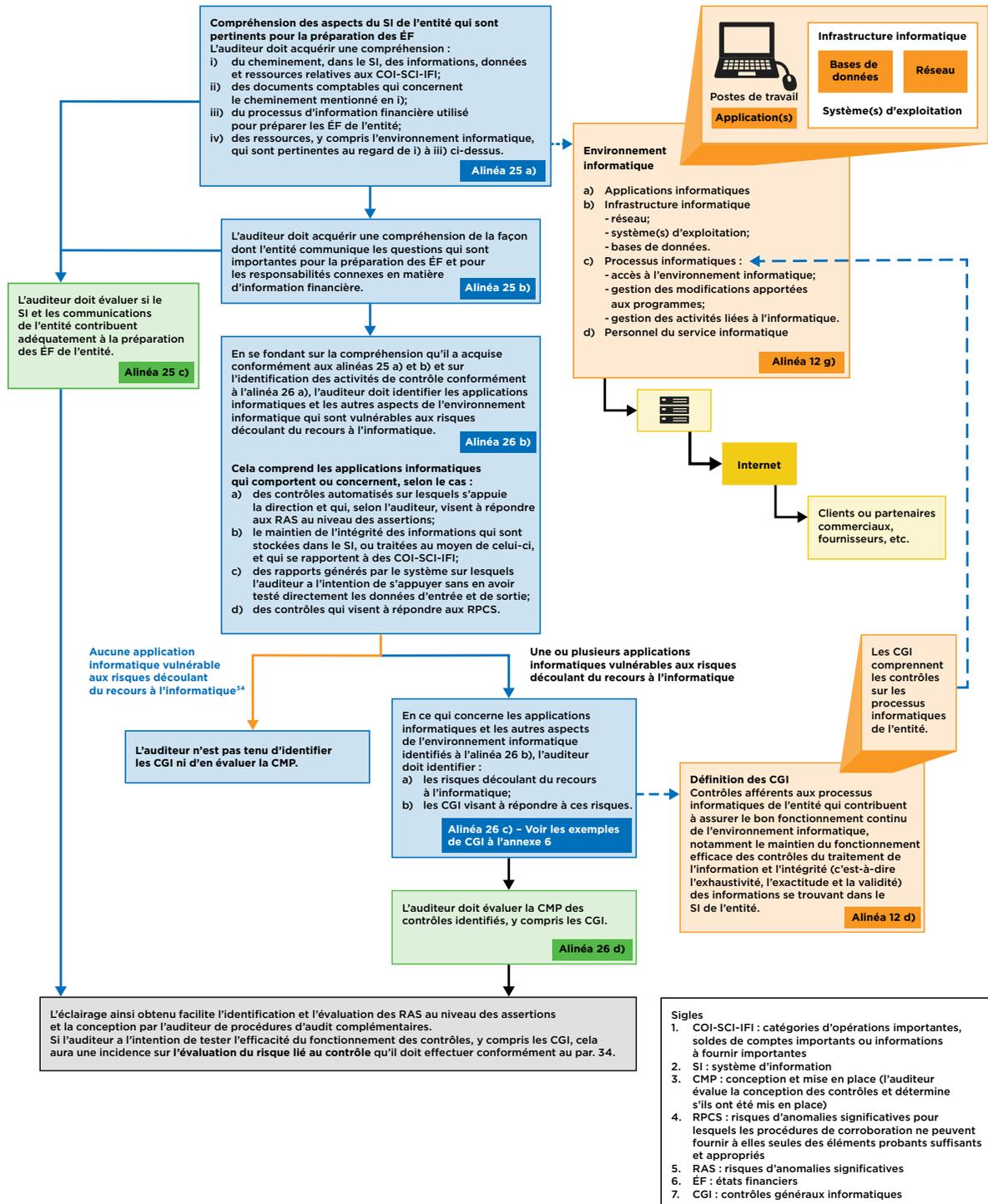
Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité³²



32 Cette figure est tirée du diagramme *Understanding of Internal Control Flowchart* de l'IAASB, qui a été publié par l'IFAC en juillet 2018 et qui est utilisé avec la permission de celle-ci. 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.

Annexe B

Compréhension du recours à l'informatique par l'entité³³



33 Cette figure est tirée du diagramme *Understanding of IT Environment Flowchart* de l'IAASB, qui a été publié par l'IFAC en juillet 2018 et qui est utilisé avec la permission de celle-ci. 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.

34 Cette situation serait rare.

Remerciements

Les extraits du document *ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement: First-Time Implementation Guide* du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance, publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en juillet 2022, ont été traduits en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en janvier 2023, et sont utilisés 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 *ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement: First-Time Implementation Guide* © 2022 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement: First-Time Implementation Guide* © 2023 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : *ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement: First-Time Implementation Guide*.

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.