

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

NORMES CANADIENNES D'AUDIT (NCA)

MAI 2018

NORME ABORDÉE

NCA 330, Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

Principaux pièges à éviter lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles

L'application de la NCA 330 comporte un certain nombre d'étapes. Dans le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*, il sera seulement question des exigences de la NCA 330 qui, d'après les inspections professionnelles, semblent poser problème aux auditeurs lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles pertinents dans les missions réalisées au Canada.

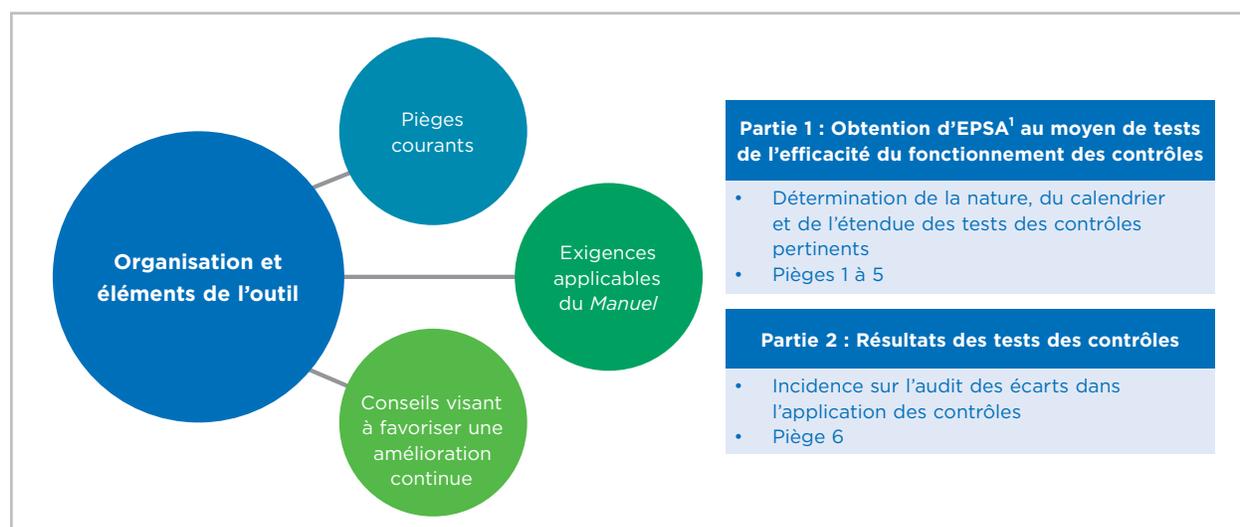
Les auditeurs sont invités à prendre connaissance de cet outil dans le cadre de la planification ou de la préparation des audits de fin d'exercice, car il pourra les aider à satisfaire aux exigences de la NCA 330 pour ce qui concerne la conception et la mise en œuvre des tests des contrôles pertinents. La lecture de la présente publication ne saurait se substituer à celle de la norme dans son intégralité, y compris les modalités d'application et autres commentaires explicatifs.

Nous ne traiterons pas ici des situations visées par les exigences de la NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*. Par conséquent, nous ne donnerons donc pas d'indications sur des sujets tels que l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, le lien entre ces risques et les problèmes pouvant survenir au niveau des assertions, et les

contrôles pertinents pour l'audit. Pour connaître les principaux pièges à éviter relativement à la NCA 315, veuillez consulter l'*Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* qu'a publié CPA Canada sur cette norme.

CPA Canada a aussi préparé l'outil *Technologies de l'information : Pourquoi les auditeurs devraient-ils s'y intéresser?*, qui porte sur l'incidence des TI sur l'application de certaines exigences de la NCA 330. Cet outil complète utilement la présente publication et intéressera tout particulièrement les auditeurs qui décident de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, puisqu'il contient des indications sur la façon de déterminer : a) si les contrôles à tester sont tributaires de contrôles généraux sur les technologies de l'information et, b) dans l'affirmative, s'il est nécessaire de réunir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles généraux. Les auditeurs y trouveront aussi des indications qui les aideront à déterminer si les contrôles pertinents à tester reposent sur des informations produites par l'entité et, si tel est le cas, à évaluer si les informations sont suffisamment fiables pour répondre à leurs besoins, et à obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.

Organisation de l'outil



1 EPSA : Éléments probants suffisants et appropriés.



Il convient de rappeler aux auditeurs les exigences en matière de documentation énoncées dans la NCA 230, *Documentation de l'audit*, ainsi que celles des paragraphes 28 et 29 de la NCA 330. Selon ces paragraphes, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :

- les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre;
- le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions;
- les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement;
- ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent, s'il a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents.

Partie 1 : Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés au moyen de tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests des contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'**efficacité de leur fonctionnement** dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un **fonctionnement efficace** des contrôles, et il a l'intention de s'appuyer sur l'**efficacité du fonctionnement** des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration;
- les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. [NCA 330.8]

Les principaux pièges à éviter lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des tests des contrôles pertinents sont exposés ci-dessous et traités plus en détail dans la présente section de l'outil.

Nature

Pour l'auditeur, déterminer la nature des tests ne se limite pas à décider s'il mettra en œuvre un test des contrôles ou une procédure de corroboration : il faut également définir le type *précis* de procédure requis. Parmi les procédures d'audit pouvant servir à tester les contrôles, il y a l'inspection, l'observation physique (qui ne procure des éléments probants qu'à un moment précis) et la réexécution [NCA 330.A5], de même que les demandes d'informations. Rappelons toutefois que ces dernières ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement [NCA 330.A26]. Voici quelques pièges à éviter :

- L'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de test des contrôles, mais celles-ci ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles (voir la section « **Piège 1** »).
- L'auditeur décide de mettre en œuvre des tests à double objectif, mais n'effectue pas correctement le test des contrôles et le test de détail (voir la section « **Piège 2** »).
- L'auditeur s'appuie sur des contrôles dans une large mesure, mais ne pense pas à modifier la nature des tests des contrôles en conséquence (alors qu'il doit le faire pour obtenir des éléments probants plus convaincants) (voir la section « **Piège 5** »).

Calendrier

Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en œuvre, ou à la période ou à la date à laquelle se rapportent les éléments probants [NCA 330.A6]. L'auditeur doit tester les contrôles pertinents pour le moment précis ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles [NCA 330.11]. Lorsqu'il détermine le calendrier, l'auditeur peut prendre certaines décisions qui lui permettront de réaliser des gains d'efficacité, comme celle d'utiliser les éléments probants recueillis au cours :

- des audits précédents [NCA 330.13 et NCA 330.14] (voir la section « **Piège 3** »);
- d'une période intermédiaire (au moyen, par exemple, de procédures qu'il a mises en œuvre pendant une période de l'année où il était moins occupé) [NCA 330.12] (voir la section « **Piège 4** »).

Étendue

L'étendue d'une procédure d'audit a trait à l'aspect quantitatif des tests (par exemple, la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations physiques concernant une activité de contrôle) [NCA 330.A7]. L'étendue des tests des contrôles dépend généralement de la fréquence à laquelle les contrôles en question sont exécutés, et elle est directement liée à la mesure dans laquelle l'auditeur compte s'appuyer sur ces contrôles. Voici un piège courant à éviter relativement à l'étendue des tests des contrôles :

- L'auditeur s'appuie sur des contrôles dans une large mesure, mais ne pense pas à augmenter l'étendue des tests des contrôles en conséquence (alors qu'il doit le faire pour obtenir des éléments probants plus convaincants) (voir la section « **Piège 5** »).

Piège 1 (nature) – L’auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de test des contrôles, mais celles-ci ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés sur l’efficacité du fonctionnement des contrôles.

En quoi consiste ce piège courant?

- L’auditeur n’a pas mis en œuvre d’autres procédures en association avec des demandes d’informations. [NCA 330.10 a)]
- Lorsqu’il a réuni des éléments probants sur l’efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, l’auditeur n’a pas obtenu d’éléments probants attestant :
 - i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée;
 - ii) s’ils ont été appliqués systématiquement;
 - iii) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués. [NCA 330.10 a)]

Exemple	Pourquoi il s’agit d’un piège
L’auditeur accepte la signature du client pour seule preuve qu’un contrôle a été appliqué, sans tenir compte des autres éléments probants nécessaires pour démontrer l’efficacité du fonctionnement du contrôle.	La signature du client indique « par qui » le contrôle a été appliqué (point iii) ci-dessus, mais elle ne fournit aucun élément probant attestant les points i) et ii).
L’auditeur déduit qu’un contrôle fonctionne efficacement parce qu’une opération ou un solde concorde avec les pièces justificatives ou parce que les procédures de corroboration n’ont permis de détecter aucune anomalie. Par exemple, l’auditeur conclut que le contrôle que la direction applique en examinant le rapprochement des comptes clients fonctionne efficacement parce que le grand livre auxiliaire des comptes clients concorde avec le grand livre général.	Une procédure de corroboration qui confirme une opération ne constitue pas un test des contrôles, parce qu’elle ne prouve rien quant à la façon dont le contrôle a été appliqué; elle ne fournit donc pas d’éléments probants attestant les points i), ii) et iii). Par exemple, l’inspection du rapprochement entre le grand livre auxiliaire des comptes clients et le grand livre général n’atteste pas les points i) à iii).

S’il échoue à concevoir et à mettre en œuvre des tests des contrôles qui fournissent des éléments probants suffisants et appropriés attestant l’efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, et notamment les points i), ii) et iii), l’auditeur risque de conclure à tort que les contrôles de l’entité permettent de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies significatives.

Exigences des NCA

Alinéa 10 a) de la NCA 330

Conseils visant à favoriser une amélioration continue

L'auditeur n'a pas mis en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations.

- Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en œuvre en association avec elles [NCA 330.A26]. Par exemple :
 - l'inspection;
 - l'observation physique (qui ne procure des éléments probants qu'à un moment précis);
 - la réexécution.
- L'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valent que pour le moment où elles sont réalisées [NCA 330.A26]. Plus élevé est le risque d'anomalies significatives, plus convaincants sont les éléments probants à obtenir (en associant des demandes d'informations et des procédures d'inspection ou de réexécution, par exemple) pour attester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents.

Lorsqu'il a réuni des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, l'auditeur n'a pas obtenu d'éléments probants à l'égard des points i), ii) et iii).

- Les éléments probants obtenus doivent attester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, et notamment les trois points décrits ci-dessous.
- Note : Ce tableau n'est pas exhaustif; les exemples qui y sont présentés n'illustrent pas tous les contrôles mis en place pour éviter les problèmes pouvant survenir au niveau des assertions [NCA 315.26 c)] et ne détaillent pas toutes les étapes que doivent comporter les contrôles pour que leur conception soit adéquate [NCA 315.A74].

Libellé de l'alinéa 10 a) de la NCA 330

Exemples de procédures à mettre en œuvre

- i) la *façon* dont les contrôles ont été appliqués à *des moments pertinents* pendant la période auditée

Réexécution

L'auditeur réexécute le contrôle mensuel effectué par le contrôleur.

Supposons que, pour vérifier la provision pour créances douteuses (PCD) calculée par le commis, le contrôleur s'assure que :

1. les montants et les dates de facturation qui sont inscrits sur la feuille de calcul concordent avec ceux qui figurent sur les factures elles-mêmes (en utilisant un échantillon de factures non encaissées);
2. les pourcentages appliqués pour chaque catégorie d'ancienneté du classement chronologique sont ceux que prévoit la politique de l'entreprise;
3. les formules ayant servi à calculer la PCD pour chacune des catégories sont correctes;
4. les formules ayant servi à établir les totaux sont correctes.

Après avoir sélectionné un *échantillon des contrôles mensuels* aux fins des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, l'auditeur *réexécute* de manière indépendante *les étapes* que le contrôleur lui a décrites afin de déterminer s'il arrive à la même conclusion que le contrôleur. Il vérifie par la même occasion que le contrôle a été effectué pour le *mois visé* et qu'il fonctionne comme prévu.

Observation physique

L'auditeur observe les comptages des stocks qui ont lieu pendant la période (dans le cas d'un inventaire tournant) pour déterminer si le contrôle a été appliqué à des moments pertinents et qu'il fonctionne comme prévu.

ii) s'ils ont été appliqués
systématiquement

Inspection

L'auditeur inspecte les éléments probants attestant que le contrôleur a :

- vérifié le calcul de la PCD (cela est parfois indiqué par des marques de pointage);
- procédé à une investigation à l'égard des éléments rapprochés et apporté des ajustements et des redressements au besoin;
- vérifié les pièces justificatives lorsque le rapprochement y renvoyait;
- consigné son approbation *chaque fois* que le contrôle été effectué.

iii) par qui ou par quels moyens
ils ont été appliqués

Inspection

L'auditeur inspecte les éléments probants attestant que le contrôleur a vérifié la PCD calculée par le commis (par exemple, la correspondance entre le contrôleur et le commis au sujet de cette vérification) pour *s'assurer que c'est bel et bien le contrôleur qui a effectué le contrôle.*

Observation physique

L'auditeur observe le contrôleur pendant que celui-ci effectue le contrôle.

Piège 2 (nature) – L’auditeur décide de mettre en œuvre un test à double objectif (mise en œuvre simultanée d’un test des contrôles et d’un test de détail visant la même opération), mais ne l’effectue pas correctement.

En quoi consiste ce piège courant?

L’auditeur ne prend pas en considération l’objectif de chaque test (test des contrôles et test de détail), alors qu’il doit le faire pour pouvoir :

- concevoir correctement chacun des tests;
- mettre en œuvre des procédures pour chacun;
- tirer une conclusion distincte pour chacun.

Exigences des NCA

Paragraphes 8 et A23 de la NCA 330

Conseils visant à favoriser une amélioration continue

En mettant en œuvre un test à double objectif, l’auditeur augmente son efficacité, car il effectue un test des contrôles en même temps qu’un test de détail à l’égard d’une même opération. La simultanéité d’exécution est possible; l’objectif, les procédures et la conclusion sont cependant propres à chaque test.

EXEMPLE DE TEST À DOUBLE OBJECTIF

Test des contrôles

Contrôle

Le contrôleur approuve le paiement de toute facture se rapportant à l’achat d’immobilisations corporelles dont le montant excède 100 000 \$, après avoir comparé la facture au bordereau de réception.

Test du contrôle

L’auditeur inspecte la facture pour vérifier si le contrôleur a approuvé le paiement (signature et date). Il inspecte aussi les éléments probants attestant que le contrôleur a comparé la facture au bordereau de réception.

Test de détail

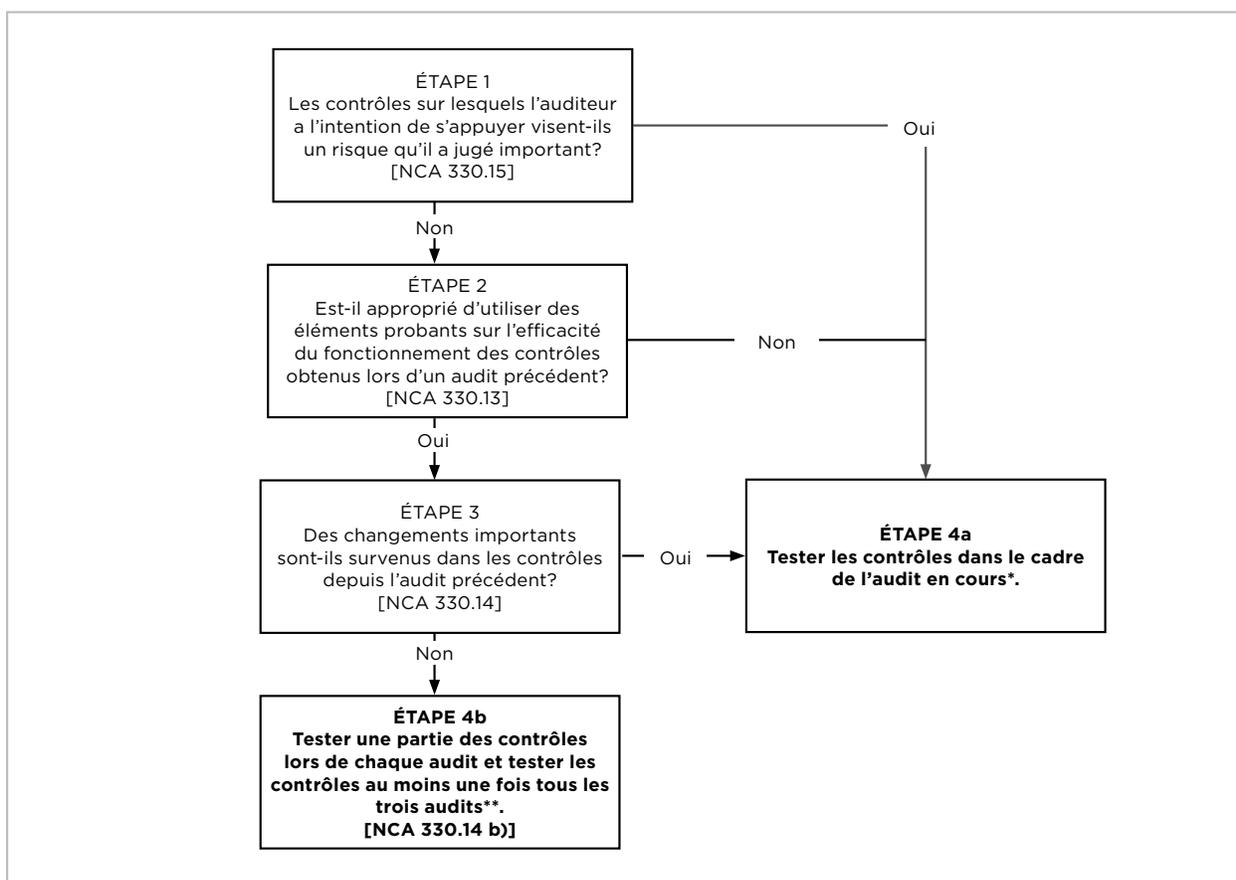
Lorsqu’il met en œuvre des procédures de corroboration à l’égard des entrées d’immobilisations corporelles, l’auditeur examine la facture du fournisseur et le bordereau de réception (les mêmes qui ont servi au test du contrôle) pour vérifier la quantité et la valeur.

Il convient de rappeler aux auditeurs ce qui suit :

- L’objectif, les procédures et la conclusion de chaque test (test des contrôles et test de détail) doivent être considérés séparément et consignés en dossier.
- La détermination de l’étendue des deux tests doit être documentée séparément, bien que ces tests portent sur la même opération.

Piège 3 (calendrier) – L’auditeur n’établit pas que les éléments probants recueillis au cours des audits précédents sont toujours pertinents.

Pour répondre à des risques d’anomalies significatives autres que des risques importants (se reporter à l’étape 1 dans le diagramme ci-dessous et au paragraphe 15 de la NCA 330), l’auditeur peut utiliser des éléments probants sur l’efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents obtenus lors des audits précédents, pourvu qu’il mette en œuvre des procédures d’audit pour établir si ces éléments probants sont toujours pertinents dans la période sur laquelle porte la mission. Les paragraphes 13 à 15 de la NCA 330 décrivent le processus suivant :



* La nécessité de tester les contrôles dans le cadre de l’audit en cours peut découler des conclusions tirées à l’étape 1 [NCA 330.15], à l’étape 2 [NCA 330.13] ou à l’étape 3 [NCA 330.14 a)].

** De cette façon, l’auditeur évite que tous les contrôles sur lesquels il a l’intention de s’appuyer soient testés au cours d’un même audit et qu’il s’écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles [NCA 330.14 b)].

En quoi consiste ce piège courant?

Il arrive que l'auditeur néglige :

- de déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants obtenus lors des audits précédents (**Étape 2**);
- de mettre en œuvre des procédures pour déterminer si des changements sont survenus (**Étape 3**);
- de tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours lorsque les éléments probants obtenus lors d'un audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus (**Étape 3**);
- de tester une partie des contrôles lors de chaque audit même si aucun changement n'est survenu (**Étape 4b**);
- de tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits (**Étape 4b**).

Exigences des NCA

Paragraphes 13 à 15, 29 et A36 à A39 de la NCA 330

Conseils visant à favoriser une amélioration continue

Étape 2 : Déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants obtenus lors des audits précédents

Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants [NCA 330.13] :

- l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, notamment l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité;
- les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé;
- l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques²;
- l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application du contrôle;
- l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé;
- les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré.

Étape 3 : Établir si les éléments probants ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus

Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles, il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant **si des changements importants sont survenus ou non** dans ces contrôles depuis

2 Se reporter à l'outil complémentaire *Technologies de l'information : Pourquoi les auditeurs devraient-ils s'y intéresser?* publié par CPA Canada, qui traite de l'incidence des TI sur l'application de certaines exigences de la NCA 330.

l'audit précédent. Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et :

- lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours (étape 4a);
- lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles (étape 4b). [NCA 330.14].

Étape 4a : Tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours

Il peut arriver que des changements réduisent la pertinence des éléments probants obtenus lors des audits précédents au point de leur faire perdre toute utilité pour l'audit en cours. Par exemple, s'il est peu probable que des modifications apportées à un système pour lui faire produire un nouveau type de rapport utilisable par l'entité réduisent la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent, en revanche, une modification du système qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment en réduit la pertinence [NCA 330.A36]. Lorsque la pertinence n'est plus assurée, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours.

Étape 4b : Tester une partie des contrôles lors de chaque audit et tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits

- L'auditeur peut utiliser les éléments probants obtenus lors des audits précédents sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, mais il doit cependant tester **une partie des contrôles** lors de **chaque audit** afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles. Pour déterminer **quels contrôles** il doit tester lors d'**un audit donné**, l'auditeur peut prendre en considération le fait qu'en général, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus l'auditeur s'appuie sur les contrôles, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court, à supposer que le contrôle ne soit pas soumis à un test lors de chaque audit.
- Les facteurs susceptibles d'avoir pour effet de réduire ce délai ou de conduire l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants obtenus lors des audits précédents sont notamment [NCA 330.A38] :
 - un environnement de contrôle déficient;
 - un suivi déficient des contrôles;
 - l'importance de l'intervention humaine dans le fonctionnement des contrôles concernés;
 - l'importance de l'incidence des changements de personnel sur le fonctionnement des contrôles;
 - les changements de circonstances qui appellent une modification des contrôles;
 - des contrôles informatiques généraux qui sont déficients.

- Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent [NCA 330.29]. L'auditeur peut notamment envisager :
 - d'inclure dans la documentation de l'audit un document de suivi où sera consignée la date à laquelle l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents a été testée : pour certains contrôles, les éléments probants proviendront d'un audit précédent, tandis que d'autres feront l'objet d'un test lors de l'audit en cours;
 - d'indiquer d'une manière ou d'une autre que la documentation de l'audit provient d'un audit précédent, si tel est le cas, et que les éléments probants obtenus lors de cet audit sont réutilisés pour l'audit en cours.
- Indépendamment de la possibilité, pour l'auditeur, d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents, l'auditeur doit tester au moins une fois tous les trois audits chacun des contrôles dont il doit évaluer l'efficacité du fonctionnement.

Piège 4 (calendrier) – L'auditeur teste des contrôles au cours d'une période intermédiaire, puis néglige de mettre en œuvre des procédures supplémentaires à l'égard de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents pour le reste de l'exercice.

Il arrive que l'auditeur mette en œuvre des tests des contrôles pour une période close avant la date de clôture de l'exercice (c'est-à-dire pour une période intermédiaire) afin de tirer une conclusion sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles pendant la période intermédiaire. On appelle « période restant à couvrir » la période qui s'est écoulée entre la fin de la période intermédiaire et la date de clôture de l'exercice [NCA 330.12 b)]. Nous ne parlons pas ici de la stratégie de l'auditeur qui, par souci d'efficacité, teste une partie de l'échantillon (un certain pourcentage, par exemple) à l'avance, au cours d'une période intermédiaire, et le reste de l'échantillon pendant les travaux portant sur l'exercice complet.

En quoi consiste ce piège courant?

L'auditeur teste des contrôles pertinents pour une période intermédiaire et tire une conclusion sur l'efficacité de leur fonctionnement pendant cette période, mais néglige ensuite :

- d'obtenir des éléments probants concernant les **changements importants** survenus dans ces contrôles au cours de la période restant à couvrir;
- de déterminer les **éléments probants additionnels** à obtenir pour la période restant à couvrir.

Exigences des NCA

Paragraphes 12, A33 et A34 de la NCA 330

Conseils visant à favoriser une amélioration continue

- Pour obtenir des éléments probants sur les **changements importants** survenus dans les contrôles au cours de la période restant à couvrir, l'auditeur peut faire des demandes d'informations sur les contrôles. En outre, il peut envisager :
 - d'observer le fonctionnement des contrôles pour vérifier s'il y a eu ou non des changements;
 - d'inspecter les résultats du suivi des contrôles pour vérifier s'il y a eu ou non des changements;
 - de demander des informations sur les changements de personnel ayant une incidence importante sur le fonctionnement des contrôles.

Un test de cheminement est parfois la façon la plus efficace de *savoir* quels contrôles la direction a mis en place et, par conséquent, de déterminer si ces contrôles ont été maintenus pendant la période restant à couvrir. Après s'être assuré que les contrôles étaient toujours en place pendant cette période, l'auditeur peut étendre la portée de son test de cheminement pour y ajouter l'inspection ou l'observation physique des contrôles en question, ce qui l'aidera à déterminer si ces contrôles continuent d'être appliqués comme prévu. En l'absence de changements importants survenus dans les contrôles et d'éléments probants contradictoires (par exemple, des anomalies relatives aux assertions visées par un contrôle), il se peut que l'auditeur ne soit pas tenu de mettre en œuvre d'autres procédures en plus de ses demandes d'informations.

- Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir, il y a [NCA 330.A33] :
 - l'importance de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, selon l'évaluation de l'auditeur;
 - les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qu'ils ont subis depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus ou le personnel;
 - la mesure dans laquelle ont été obtenus des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
 - la durée de la période restant à couvrir;
 - la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires en raison de la confiance qu'il accorde aux contrôles;
 - l'environnement de contrôle.
- Si l'auditeur détermine qu'il doit obtenir des éléments probants additionnels pour la période restant à couvrir, il peut par exemple :
 - étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir;
 - tester le suivi que fait l'entité sur ses propres contrôles. [NCA 330.A34].

Piège 5 (nature et étendue) – L’auditeur s’appuie sur des contrôles dans une large mesure, mais ne pense pas à augmenter l’étendue et à modifier la nature des tests des contrôles en conséquence.

En quoi consiste ce piège courant?

Pour concevoir les procédures d’audit complémentaires à mettre en œuvre, l’auditeur doit obtenir des éléments probants d’autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé [NCA 330.7 b)]. S’il néglige de concevoir des tests des contrôles lui permettant d’obtenir des éléments probants plus convaincants lorsqu’il s’appuie dans une large mesure sur l’efficacité du fonctionnement d’un contrôle, l’auditeur risque de mettre en œuvre des procédures insuffisantes et de ne pas être en mesure de bien vérifier les assertions pertinentes.

Exigences des NCA

Paragraphes 7, 9, A25, A27 et A28 de la NCA 330

Conseils visant à favoriser une amélioration continue

- L’auditeur peut chercher à obtenir un niveau d’assurance plus élevé quant à l’efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque sa stratégie consiste principalement à mettre en œuvre des tests des contrôles, surtout si l’obtention d’éléments probants suffisants et appropriés n’est pas possible ou faisable en pratique au moyen de procédures de corroboration seulement. [NCA 330.A25]
- Le **type** de procédure requis pour obtenir des éléments probants quant à l’efficacité du fonctionnement d’un contrôle est fonction de la **nature** de celui-ci. Par exemple, lorsque l’efficacité du fonctionnement est documentée, l’auditeur peut décider d’inspecter les documents. Il arrive en revanche que certains contrôles ne fassent l’objet d’aucune documentation, du moins pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit consigné nulle part le fonctionnement de certains aspects de l’environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certains types d’activités de contrôle, telles que celles qui sont exécutées par un ordinateur. En pareille situation, les éléments probants portant sur l’efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d’informations en association avec d’autres procédures d’audit, comme l’observation ou les techniques d’audit assistées par ordinateur. [NCA 330.A27]
- Lorsque des éléments probants plus convaincants sont nécessaires pour pouvoir attester l’efficacité d’un contrôle, il peut être approprié d’augmenter l’étendue des tests sur ce contrôle. Pour déterminer l’**étendue** des tests des contrôles, outre la mesure dans laquelle il compte s’appuyer sur les contrôles, l’auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

 Étendue des tests des contrôles Diminuer	Facteur à considérer [NCA 330.A28]	 Étendue des tests des contrôles Augmenter
Peu élevée	Fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité au cours de la période	Élevée
Courte	Durée, au cours de la période auditée, pour laquelle l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle	Longue
Peu élevé	Taux d'écarts attendu par rapport au contrôle	Élevé
Peu élevées	Pertinence et fiabilité des éléments probants à obtenir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion	Élevées
Large	Mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus en testant d'autres contrôles relatifs à l'assertion	Faible

Partie 2 : Résultats des tests des contrôles

Le concept de l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'exclut pas la possibilité d'écarts dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Ces écarts par rapport aux contrôles peuvent être causés par des facteurs tels que des changements dans le personnel clé, des fluctuations saisonnières importantes du volume d'opérations ou des erreurs humaines. Le taux d'écart relevé, et plus précisément la mesure dans laquelle il excède le taux d'écart attendu, peut indiquer qu'il n'y a pas lieu de penser que le contrôle concerné soit suffisant pour ramener le risque au niveau des assertions à celui évalué par l'auditeur. [NCA 330.A41].

Piège 6 – L'auditeur ne prend pas en considération l'incidence possible sur l'audit des écarts par rapport aux contrôles.

En quoi consiste ce piège courant?

- L'auditeur néglige d'apprécier si les anomalies que les procédures de corroboration ont permis de détecter indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement. [NCA 330.16]
- L'auditeur néglige d'évaluer l'incidence sur l'audit des écarts qu'il a détectés dans l'application des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer. [NCA 330.17].

Exigences des NCA

Paragraphes 16, 17 et A41 de la NCA 330 et paragraphes 12 et 13 de la NCA 530

Conseils visant à favoriser une amélioration continue

Pour apprécier si les anomalies que les procédures de corroboration ont permis de détecter indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, l'auditeur peut :

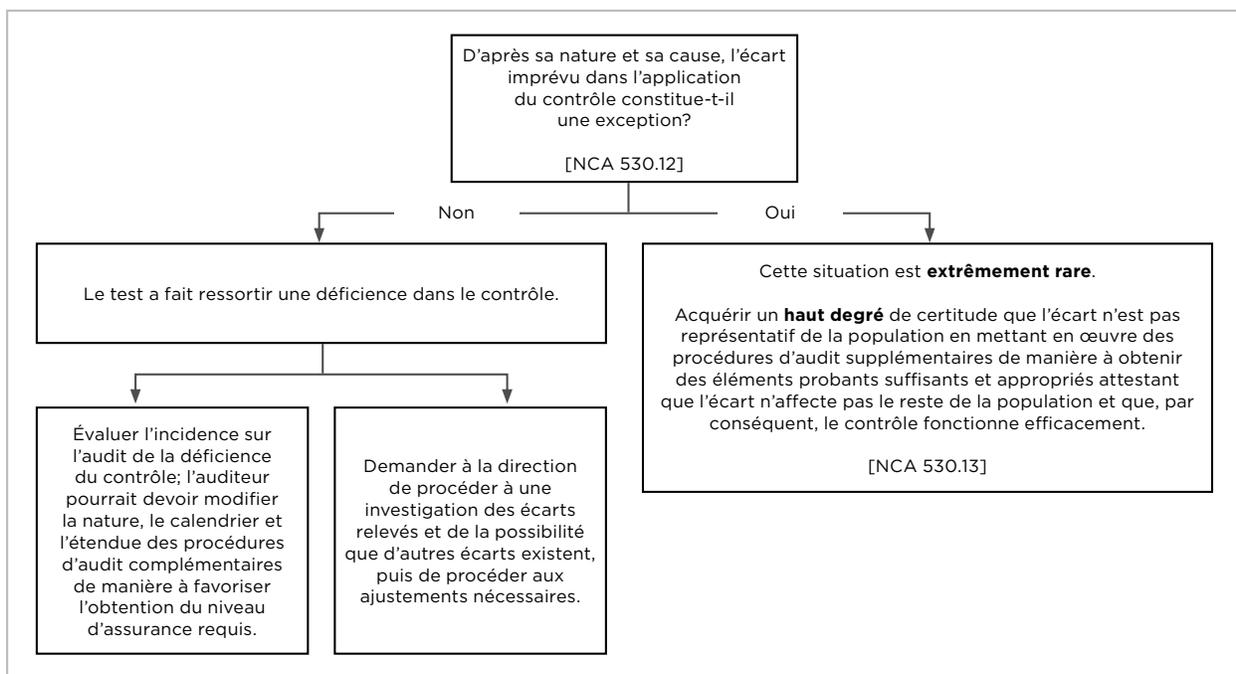
- prendre en compte les faits suivants :
 - la détection d'une anomalie significative constitue une indication forte d'une déficience importante du contrôle interne [NCA 330.A40];
 - la détection, au moyen des procédures mises en œuvre par l'auditeur, d'anomalies (significatives ou non) que le contrôle interne n'a pas permis de prévenir, ou de détecter et corriger, est l'indice d'une déficience importante [NCA 265.A7];
- analyser la cause fondamentale des anomalies (c'est-à-dire procéder à une investigation de leur nature et de leur cause) pour comprendre pourquoi elles se sont produites et s'il y a eu une défaillance du contrôle à l'origine de la non-prévention ou de la non-détection et la non-corrrection de l'anomalie;
- examiner la liste des anomalies détectées qu'il a dressée et documenter sa prise en considération de la question de savoir si les anomalies indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement.

Incidence possible des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer

Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer sont détectés, l'auditeur doit, conformément au paragraphe 17 de la NCA 330, procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et il doit déterminer :

- a) si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles;
- b) si des tests additionnels des contrôles sont nécessaires;
- c) si les risques potentiels d'anomalies exigent la mise en œuvre de procédures de corroboration. [NCA 330.17].

L'auditeur doit donc procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts relevés et en évaluer l'incidence possible sur le but visé par la procédure d'audit et sur les autres aspects de l'audit [NCA 530.12]. Lorsqu'il évalue les écarts dans l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants [NCA 530.12 et NCA 530.13] :



Voici des exemples de mesures que l'auditeur peut prendre pour déterminer l'incidence sur l'audit d'une déficience du contrôle interne :

- réviser l'évaluation des risques [NCA 315.31];
- augmenter la taille de l'échantillon pour le test du contrôle;
- tester d'autres contrôles pertinents portant sur les mêmes problèmes pouvant survenir;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration visant la même assertion.

Annexe – Glossaire

Pour plus de commodité, nous avons réuni dans le tableau ci-dessous les principaux termes employés dans la présente publication.

Terminologie		
Terme	Définition ou explication	Source
Contrôles manuels	Les contrôles manuels peuvent être indépendants des systèmes informatiques, reposer sur des informations générées par ces systèmes, ou se limiter à un suivi de l'efficacité du fonctionnement des systèmes et des contrôles automatisés, ainsi qu'au traitement des écarts.	Paragraphe A62 de la NCA 315
Contrôles automatisés	Parmi les contrôles automatisés, il y a les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique. Ces contrôles peuvent être intégrés dans les programmes informatiques, par exemple.	Paragraphe A62 de la NCA 315 et paragraphe 9 de l'annexe 1 de la même norme.
Contrôles généraux informatiques	<p>Politiques et procédures qui couvrent de nombreuses applications et qui favorisent le fonctionnement efficace des contrôles d'application en contribuant à assurer le bon fonctionnement continu des systèmes d'information.</p> <p>Les contrôles informatiques généraux comprennent généralement les contrôles sur le fonctionnement du centre de traitement et du réseau, sur l'acquisition, la modification et la maintenance du système d'exploitation, sur la sécurité d'accès et sur l'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.</p>	Glossaire du <i>Manuel de CPA Canada – Certification</i>
Contrôle interne	Processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Le terme « contrôles » fait référence à n'importe quels aspects de l'une ou plusieurs des composantes du contrôle interne.	Glossaire du <i>Manuel de CPA Canada – Certification</i>

Terminologie

Environnement de contrôle	L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du contrôle interne et de son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle est une composante du contrôle interne.	Glossaire du <i>Manuel de CPA Canada - Certification</i>
Activités de contrôle	Politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en œuvre. Les activités de contrôle sont une composante du contrôle interne.	Glossaire du <i>Manuel de CPA Canada - Certification</i>
Suivi des contrôles	Processus qui vise à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer la conception et l'efficacité des contrôles en temps opportun, de prendre les mesures correctives nécessaires et de les modifier selon les besoins pour répondre à de nouvelles conditions en cas de changements dans la situation de l'entité. Le suivi des contrôles est une composante du contrôle interne.	<i>Glossaire du Manuel de CPA Canada - Certification</i>
Déficiences du contrôle interne	L'une ou l'autre des situations suivantes : a) un contrôle est conçu, mis en place ou fonctionne d'une manière telle qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun; b) un contrôle nécessaire pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun est absent.	Glossaire du <i>Manuel de CPA Canada - Certification</i>
Déficiences importantes du contrôle interne	Déficiences ou combinaison de déficiences du contrôle interne qui est suffisamment importante, selon le jugement professionnel de l'auditeur, pour nécessiter l'attention des responsables de la gouvernance.	Glossaire du <i>Manuel de CPA Canada - Certification</i>
Test des contrôles	Procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et à corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.	Glossaire du <i>Manuel de CPA Canada - Certification</i>
Test à double objectif	L'auditeur peut concevoir un test des contrôles à mettre en œuvre conjointement avec un test de détail portant sur la même opération. Bien que le test des contrôles n'ait pas le même objectif que le test de détail, la simultanéité d'exécution est possible, et l'on peut alors parler de test à double objectif.	Paragraphe A23 de la NCA 330

Autres sources d'information

Vous trouverez, sur le site Web de [CPA Canada](#), d'autres sources d'information, dont les suivantes :

- *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs : NCA 315, Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*
- *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs : Technologies de l'information : Pourquoi les auditeurs devraient-ils s'y intéresser?*

Commentaires

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*, ou vos suggestions pour les prochaines publications, à :

Taryn Abate, CPA, CA, CPA (Illinois, É.-U.)

Directrice, Audit et certification

Recherche, orientation et soutien

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : tabate@cpacanada.ca

CPA Canada souhaite exprimer sa gratitude à Cindy Kottoor, CPA, CA, CIA, de Neverest Inc., au Groupe consultatif sur les indications en matière d'audit et au Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit de CPA Canada, qui lui ont prêté assistance dans la rédaction et la revue de la présente publication. Les deux groupes consultatifs sont constitués de bénévoles provenant des cabinets canadiens suivants : BDO, Deloitte, Ernst & Young, 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 © 2018 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.