

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives : Renforcer la qualité des audits

La nature évolutive des risques

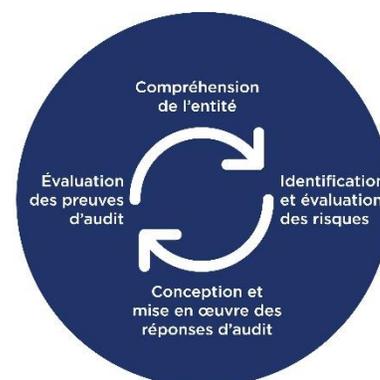
Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives sont des étapes essentielles à tout audit. La Norme canadienne d'audit 315 – *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives* (NCA 315) a été révisée et est entrée en vigueur à la fin de l'année civile 2022, afin de mieux tenir compte de la complexité croissante des modèles d'affaires et de l'utilisation de la technologie, tout en mettant l'accent sur une approche itérative et dynamique de l'évaluation des risques.

Bien que nous ayons constaté que des améliorations ont été apportées aux procédures d'évaluation des risques exécutées par les auditeurs, il reste encore beaucoup à faire. Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) a soulevé certaines constatations liées à la mise en œuvre de la norme révisée dans un éventail de domaines d'audit, dont les revenus, les regroupements d'entreprises, les instruments financiers et les inventaires.

La présente communication vise à souligner l'importance de bien comprendre l'entité. Elle fournit également un aperçu des constatations importantes

Pourquoi l'évaluation des risques est-elle si importante?

Parce qu'elle oriente la
conception des réponses
d'audit.



relevées, au moyen de scénarios illustratifs, et partage les bonnes pratiques observées dans les dossiers ne comportant pas de constatations. Nous nous attendons à ce que la direction des cabinets d'audit élabore des mesures ciblées pour améliorer la qualité de l'identification et de l'évaluation des risques par les auditeurs. Nous insistons sur l'importance de tenir la direction responsable de s'acquitter de ses responsabilités, d'assurer une communication bidirectionnelle efficace avec les comités d'audit, et de l'importance d'une identification et évaluation rigoureuses des risques pour assurer la qualité de l'audit.

Nous nous attendons à ce que la direction des cabinets d'audit distribue cette communication à tous les membres des équipes de mission d'audit, et encourage activement la tenue d'un dialogue ouvert entre les équipes de mission au moment de la planification et de l'exécution de leurs missions d'audit.

Responsabilité de l'auditeur dans l'évaluation de la capacité de la direction à évaluer les risques

Conformément à la norme NCA 315, l'auditeur doit comprendre le processus d'évaluation des risques de la direction de même que la supervision de ce processus par les responsables de la gouvernance. À mesure que les modèles d'affaires évoluent et deviennent de plus en plus complexes, et que la technologie s'intègre davantage dans les activités de l'émetteur assujéti, nous nous attendons à ce que la nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance augmentent, et que le processus d'évaluation des risques de la direction tienne compte de risques opérationnels supplémentaires connexes. Lorsque l'auditeur relève des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelées, il doit déterminer si cela indique une lacune dans l'environnement de contrôle

général et, par conséquent, il doit évaluer son incidence sur l'identification du risque inhérent et du risque de contrôles, ainsi que sur l'approche générale d'audit.

Il est important qu'une communication efficace soit entretenue entre les membres de l'équipe de mission d'audit, la direction et les personnes chargées de la gouvernance pour assurer l'efficacité des activités d'identification et d'évaluation des risques de l'équipe de mission. En outre, il s'agit là d'une occasion pour cette équipe de fournir à la direction et aux personnes chargées de la gouvernance une rétroaction en temps opportun sur la pertinence du processus d'évaluation des risques de la direction.



Importance de comprendre l'entité

L'audit des états financiers pour l'auditeur a pour objectif général d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Les auditeurs s'efforcent de réduire le risque de non-détection, c'est-à-dire le risque que les procédures qu'ils exécutent ne détectent pas une anomalie existante qui pourrait être importante, individuellement, ou à un niveau suffisamment bas lorsqu'elle est regroupée à d'autres anomalies. L'un des principaux facteurs qui contribuent aux constatations communes des inspections est lié au fait que les équipes de mission ne comprennent pas suffisamment l'entité concernée, son environnement et son système de contrôles internes. Lorsque les auditeurs n'ont pas une compréhension approfondie de l'entité, les risques au niveau des états financiers et des assertions, dont les risques découlant de l'utilisation des technologies de l'information (TI) peuvent ne pas être identifiés ni évalués. Nous avons observé une corrélation entre le niveau de la compréhension qu'a l'auditeur de l'entité et de son système de contrôles internes et l'interprétation du niveau de communication de l'information financière et de la complexité des TI. Lorsque l'auditeur ne décèle pas ou n'évalue pas adéquatement tous les risques pertinents, il est plus susceptible de ne pas concevoir ou de ne pas exécuter de manière exacte les procédures d'audit appropriées pour réduire le risque à un niveau acceptablement bas.



Constatations courantes des inspections

Le CCRC a relevé des constatations courantes d'inspection lorsque les risques n'avaient pas été identifiés ou suffisamment évalués par l'auditeur, ce qui a donné lieu à une réponse d'audit qui ne tient pas compte des risques d'anomalies significatives. Ci-dessous, nous avons divisé ces constatations en plusieurs thèmes clés qui sont étroitement liés dans les dossiers d'audit où nous avons relevé des constatations d'inspection importantes.

Attentes envers l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes de l'émetteur assujetti

Nous avons relevé de nombreux cas où l'auditeur avait conçu des procédures de corroboration d'audit qui reposaient implicitement sur l'efficacité opérationnelle de certains contrôles internes, sans étayer sa conclusion.

Voici des exemples de constatations découlant de nos inspections :

- L'auditeur avait conçu une approche de corroboration selon laquelle le soutien de l'audit était fondé sur l'attente que l'information provenant du système TI de l'entité était fiable; cependant, il n'y avait pas de contrôles ou de procédures de corroboration sur l'exactitude et l'exhaustivité de cette information. [[Scénario un](#), [scénario trois](#)]
- L'auditeur avait conclu qu'une approche corroborative était appropriée pour une entité ayant un traitement hautement automatisé et sans papier de ses opérations, impliquant de multiples applications informatiques intégrées, sans avoir obtenu une compréhension des processus et des contrôles pertinents, des applications de TI et des contrôles généraux informatiques. Rien n'indiquait que l'auditeur avait évalué

si des procédures de corroboration pouvaient à elles seules fournir suffisamment d'éléments probants appropriés pour les risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions. [[Scénario deux](#)]

- L'auditeur n'avait pas acquis une compréhension suffisante de la façon dont une entité utilisait les sociétés de service dans ses opérations ou déterminé l'importance de l'organisation de service pour les contrôles internes des émetteurs assujettis en matière d'information financière. [[Scénario deux](#), [scénario quatre](#)]. En novembre 2023, nous avons publié le rapport [Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services : Renforcer la qualité de l'audit](#), qui fournit des renseignements supplémentaires dans ces domaines.

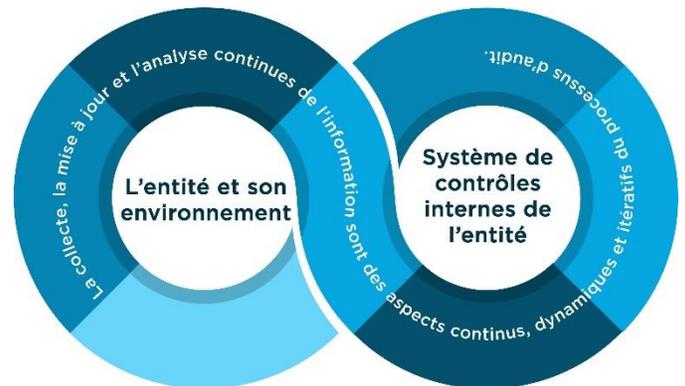
Nous avons également observé que certains auditeurs n'avaient pas suffisamment tenu compte des facteurs qui pourraient accroître le risque inhérent et le risque de contrôles au niveau des assertions, ainsi que des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Parmi les facteurs qui peuvent avoir une incidence déterminante sur le risque d'anomalies significatives, notons un manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en information financière, les lacunes en matière de contrôles qui ont déjà été relevées, mais qui n'ont pas été corrigées par la direction, ainsi que l'historique des anomalies non corrigées et corrigées.

Aucune réévaluation de l'évaluation initiale des risques à mesure que progresse l'audit

Nous avons relevé des cas où l'auditeur n'a pas tenu compte adéquatement de la nature itérative de l'évaluation des risques et n'a pas pris de recul par rapport à l'évaluation. Cela comprend la révision de l'évaluation initiale des risques et l'évaluation de l'incidence des nouveaux renseignements, des résultats des procédures d'audit exécutées et des éléments probants obtenus pour déterminer si le niveau du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions demeure approprié.

Voici des exemples de constatations découlant de nos inspections :

- L'auditeur a relevé de nombreuses inexactitudes lors de l'exécution des procédures d'audit, mais il n'a pas évalué si celles-ci découlaient de lacunes en matière de contrôles internes et en conséquence, n'a pas révisé l'évaluation des risques liés aux contrôles.
- L'auditeur n'a pas suffisamment tenu compte de tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit, comme les lacunes en matière de contrôles ou les renseignements contradictoires¹, et il n'a pas évalué si l'évaluation initiale des risques devait être améliorée. [[Scénarios un](#), [deux](#), [trois](#) et [quatre](#)] Lorsque nous l'avons constaté dans nos inspections, ces renseignements étaient souvent inclus dans le dossier d'audit ou dans les documents publics, mais n'avaient pas été pris en compte par l'équipe de mission.



¹ Les renseignements contradictoires peuvent comprendre les allégations d'un dénonciateur, les discussions et l'analyse de la direction, les communiqués de presse et les prévisions des flux de trésorerie de la direction.

Aucun risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour une catégorie importante d'opérations ou de soldes de compte

Dans certains cas, nous avons remarqué que l'évaluation des risques effectuée par l'auditeur avait conclu qu'il n'y avait pas de risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour une catégorie importante d'opérations ou de soldes de compte sans avoir acquis une compréhension des processus pertinents et des applications de TI. L'exigence de prise de recul a été introduite pour inciter l'auditeur à évaluer l'exhaustivité des risques d'anomalies significatives identifiés². Indépendamment des risques d'anomalies significatives évalués, l'auditeur est tenu de concevoir et d'exécuter des procédures de corroboration pour chaque catégorie importante d'opérations et de soldes de compte ³. [[Scénario trois](#)].

L'**annexe A** comprend des scénarios fondés sur des constatations importantes réelles, mais certains faits ont été modifiés ou exclus pour protéger l'identité des émetteurs assujettis.

Nous avons également souligné les principaux aspects de la norme NCA 315 et les pratiques que nous avons observées lors de nos inspections afin d'aider les auditeurs à exécuter des procédures d'identification et d'évaluation des risques plus efficaces, ce qui, en retour, leur permettra de concevoir des procédures d'audit plus efficaces qui tiennent compte de ces risques.

² NCA 315, paragraphe 36.

³ NCA 330, paragraphe 18.

Bonnes pratiques observées au niveau des cabinets et des missions

Au niveau des cabinets

Un système dynamique et robuste de gestion de la qualité peut aider à prévenir les causes profondes sous-jacentes de certaines de nos constatations. Voici des exemples de contrôles observés au niveau des cabinets qui ont une incidence positive sur les procédures d'évaluation des risques exécutées au niveau des missions :



Causes profondes courantes de la sous-estimation de la complexité de la structure de l'entité :

- Un temps insuffisant prévu pour peaufiner l'évaluation des risques et prendre du recul par rapport à l'analyse, afin de confirmer la pertinence des évaluations initiales des risques.
 - Les membres de l'équipe de mission manquaient d'expertise pertinente et d'expérience du secteur.
 - La participation insuffisante des experts spécialisés pertinents (p. ex. TI, fiscalité, climat et fraude) à la compréhension de l'entité, y compris son système de contrôles internes.
- Établir un processus de révision approfondie des budgets de mission et de la composition de l'équipe afin de s'assurer que les membres de l'équipe disposent de la capacité, des compétences et des connaissances spécialisées requises pour exécuter la mission.
 - Surveiller les missions qui peuvent nécessiter le soutien d'experts spécialisés, par exemple en fraude, évaluation, fiscalité ou TI.
 - Élaborer et communiquer des directives appropriées pour appuyer les équipes de mission dans leur évaluation des risques et la conception et l'exécution des procédures adéquates, notamment des exemples et des situations où des consultations peuvent être bénéfiques ou requises.
 - Élaborer du matériel de référence approprié, comme des formulaires et des modèles normalisés, qui feront en sorte que les équipes devront tenir compte de divers aspects des risques à certaines étapes du processus d'audit.

Consultez notre publication d'octobre 2022 intitulée [Le système de gestion de la qualité de l'audit, appel à l'action : Renforcer la qualité des audits](#) pour obtenir plus de renseignements dans ces domaines.

Au niveau des missions



La NCA 315 a introduit un nouveau concept du spectre du risque inhérent, qui tient compte de la probabilité et de l'ampleur estimées de l'anomalie et des facteurs de risque inhérents, et varie en fonction de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité. Lorsqu'un risque est évalué comme étant plus élevé dans le spectre du risque inhérent, cela ne signifie pas que la probabilité et l'ampleur doivent être évaluées comme étant élevées; cependant, les auditeurs doivent considérer ces aspects en combinaison pour conclure s'il y a un risque plus faible ou plus élevé d'anomalies significatives.

Vous trouverez ci-dessous des exemples de pratiques observées lors d'inspections où les équipes de mission ont révisé leur identification et évaluation initiales des risques, et ont conçu d'autres procédures d'audit pour répondre au niveau accru de risque :

Évaluation itérative des risques pendant l'audit

- Il a d'abord été déterminé que le risque d'obsolescence des stocks pour un fabricant présentait un risque faible d'anomalies significatives. Au cours de l'audit de l'estimation par la direction de la provision pour les stocks, l'équipe de mission a déterminé que la direction n'avait pas suffisamment tenu compte des stocks excédentaires. Par conséquent, l'auditeur a révisé son évaluation initiale des risques et a fait passer le risque d'évaluation des anomalies significatives à un niveau élevé.
- Il a d'abord été déterminé que l'évaluation des actifs d'impôts reportés présentait un faible risque d'anomalies significatives. Au cours de l'audit, l'auditeur a soulevé des préoccupations au sujet des prévisions du flux de trésorerie de la direction, y compris une période de prévisions inappropriée et des hypothèses non fondées. Par conséquent, l'équipe de mission, de concert avec ses spécialistes en fiscalité, a réévalué son évaluation des risques initiale sur les actifs d'impôt reportés et a conclu qu'il y avait un risque élevé d'anomalies significatives lié à la comptabilisation des actifs d'impôt reportés.
- Il a été déterminé au départ que l'évaluation de l'écart d'acquisition présentait un risque modéré d'anomalies significatives. L'équipe de mission a examiné les divulgations publiques de l'émetteur assujetti et a relevé des engagements en matière de climat pris par la société qui étaient incompatibles avec les hypothèses formulées dans les prévisions du flux de trésorerie de la direction préparées pour les analyses de dépréciation de l'écart d'acquisition. Par conséquent, l'équipe de mission a réévalué l'évaluation des risques initiale en fonction des preuves obtenues, et a fait passer le risque des anomalies significatives à « important »⁴.

Identification des nouveaux risques pendant l'audit

- Il a d'abord été déterminé que l'évaluation des stocks de pièces de rechange ne présentait aucun risque d'anomalies significatives. Au cours de l'audit, l'équipe de mission a identifié de nouveaux renseignements, notamment que l'entité n'utilisait plus certaines pièces à la suite de changements techniques. Par conséquent, l'équipe a réévalué son évaluation des risques initiale et a conclu que le solde des stocks de pièces de rechange présentait un risque modéré d'anomalies significatives au niveau de l'assertion de l'évaluation.
- L'équipe de mission a identifié un risque important lié à l'existence d'événements et de conditions qui soulèvent un doute important quant à la capacité de l'émetteur assujetti à poursuivre ses activités. L'évaluation de la continuité d'exploitation de la direction dépend de la capacité de la société à continuer de se conformer aux clauses restrictives d'un contrat de prêt. Au cours de l'audit, plusieurs anomalies ont été relevées pour lesquelles la direction n'a pas apporté de correction. L'équipe de mission a tenu compte

⁴ Une communication a été envoyée en mars 2024 à tous les cabinets inscrits auprès du CCRC au sujet de l'incidence des risques liés au climat sur les audits des états financiers. Les auditeurs devraient consulter cette alerte de risque pour en savoir plus sur les risques liés au climat.

de l'incidence de ces anomalies non corrigées sur les clauses restrictives de la dette à la fin de l'exercice ainsi que sur le flux de trésorerie sous la continuité d'exploitation. L'équipe de mission a également tenu compte des lacunes connexes en matière de contrôles qui ont donné lieu aux anomalies afin de déterminer l'existence de tout risque non identifié antérieurement. En se fondant sur les procédures exécutées, l'équipe de mission a cerné d'autres risques liés à la divulgation sur la continuité d'exploitation et aux soldes d'ouverture. En raison des procédures supplémentaires effectuées, un manquement à une clause restrictive a été repéré, ce qui a entraîné une incertitude significative quant à la capacité de l'émetteur assujéti de poursuivre ses activités.



Utilisation des diagrammes de cheminement et des outils et techniques automatisés (OTA)

La saisie du flux des opérations au moyen de diagrammes de cheminement qui sont appuyés par des revues détaillées peut donner lieu à de meilleures procédures d'évaluation des risques. Les équipes de mission qui utilisent des diagrammes de cheminement ont généralement une compréhension plus approfondie des processus du début à la fin et sont plus susceptibles d'identifier les risques davantage ciblés, ce qui se traduit par des procédures d'audit adaptées à ces risques.

De même, l'utilisation d'OTA peut améliorer considérablement la qualité de l'évaluation des risques effectuée par les auditeurs en leur fournissant une compréhension plus détaillée et plus solide de la façon dont les opérations sont traitées dans une entité. En utilisant des OTA d'extraction de processus (aussi appelées schématisation des processus ou des opérations), les équipes peuvent confirmer leur compréhension de la façon dont les opérations de divers cycles circulent dans le système d'information de l'entité, y compris la façon dont elles sont initiées dans le système et enregistrées dans le grand livre. L'auditeur peut ensuite examiner tout écart par rapport au cheminement approuvé par la direction au moyen du système d'information, afin de déterminer l'incidence des écarts sur l'évaluation des risques (p. ex. identifier de nouveaux risques ou accroître l'importance d'un risque déjà identifié).

Reportez-vous à [L'Échange CCRC : La technologie dans l'audit](#) pour plus de détails sur la façon dont les OTA peuvent être utilisés pour améliorer la qualité des audits.

Principaux points à retenir pour les auditeurs

Comme il est décrit tout au long de la présente communication, le risque que les auditeurs ne conçoivent pas et ne mettent pas en œuvre des procédures d'audit appropriées est considérablement accru lorsque ces derniers n'identifient pas ou n'évaluent pas adéquatement tous les risques pertinents. Même si l'auditeur ne prévoit pas tester l'efficacité opérationnelle des contrôles identifiés, sa compréhension des opérations de contrôle peut tout de même avoir une incidence sur la conception des procédures de corroboration d'audit pour s'assurer que la nature, le moment et l'étendue sont fondés sur les risques évalués d'anomalies significatives, et qu'ils y répondent. La complexité croissante des modèles d'affaires et l'utilisation de la technologie par les émetteurs assujettis augmentent encore plus la nécessité pour les auditeurs d'identifier les risques pertinents et de rajuster adéquatement leur approche d'audit.

Parmi les principaux points à retenir pour les auditeurs, notons les suivants :

<p>Importance de comprendre les opérations :</p>	<p>Il faut comprendre le système des contrôles internes et les processus du début à la fin de l'émetteur assujetti de façon suffisamment approfondie si l'on veut identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives en raison d'une fraude ou d'une erreur. La participation de spécialistes et l'utilisation d'OTA et de diagrammes de cheminement pour identifier les risques, les processus et les contrôles peuvent améliorer la compréhension, par l'auditeur, de l'entité et des risques pertinents.</p>
<p>Approche itérative d'audit :</p>	<p>Il faut recourir à une approche itérative de l'audit en peaufinant continuellement l'évaluation des risques liés à l'audit en fonction des nouveaux renseignements, comme les anomalies, les lacunes en matière de contrôles et les autres éléments probants obtenus au cours de l'audit, si l'on veut s'assurer que les risques soient identifiés et/ou révisés lorsque surviennent de nouvelles circonstances.</p>
<p>Attentes en matière de contrôles internes :</p>	<p>Pour s'assurer que l'équipe applique l'approche d'audit appropriée, il faut déterminer si les réponses d'audit prévues sont fondées sur l'attente selon laquelle les contrôles internes fonctionnent efficacement. Par exemple, lorsqu'il utilise des rapports clés dans le cadre d'éléments probants, l'auditeur doit soit tester l'efficacité opérationnelle des contrôles, soit exécuter des procédures de corroboration sur l'exhaustivité et l'exactitude de ces rapports.</p>
<p>Intégration complète des TI :</p>	<p>Identifier et évaluer l'intégration croissante des TI dans l'environnement de contrôle d'une entité est une démarche essentielle pour acquérir une compréhension approfondie des opérations de l'entité. Cela implique de collaborer avec des spécialistes internes ou externes des TI pour obtenir des renseignements sur les systèmes complexes, d'évaluer leur incidence sur l'information financière et de perfectionner continuellement ses connaissances en TI pour assurer un processus d'audit efficace. Se tenir au courant des progrès pertinents au chapitre des TI fait partie intégrante d'un processus d'audit efficace et prospectif.</p>
<p>De robustes systèmes de gestion de la qualité :</p>	<p>Pour aider les équipes de mission à effectuer une évaluation des risques de qualité, le système de gestion de la qualité d'un cabinet d'audit doit être doté de robustes processus et contrôles. Les cabinets peuvent répondre à cette exigence en concevant et en mettant en œuvre diverses réponses au niveau du cabinet et des missions, et cela, en fonction de la taille et de la complexité du cabinet.</p>

Annexe A – Scénarios illustratifs

Ces scénarios sont fondés sur des constatations importantes réelles, mais certains faits ont été modifiés ou exclus pour protéger l'identité des émetteurs assujettis.

Scénario un

Contexte :

L'émetteur assujetti possède un portefeuille diversifié de nombreuses unités d'affaires réparties en trois secteurs d'exploitation, et la société mère acquiert au moins 20 nouvelles unités d'affaires chaque année. L'émetteur assujetti a décentralisé ses opérations, et les unités d'affaires n'utilisent pas toutes le même logiciel comptable ou utilisent des versions différentes du même logiciel. L'émetteur assujetti utilise une combinaison de tableurs et un logiciel de consolidation standard pour préparer ses états financiers consolidés.

Approche d'audit :

Il a été déterminé que la mission d'audit serait un audit de groupe; l'équipe de mission de groupe a donc directement effectué toutes les procédures d'audit (sans se fier aux auditeurs des composantes). L'équipe de mission a obtenu une compréhension approfondie de la nature et des types de revenus gagnés par l'émetteur assujetti au sein de ses secteurs d'exploitation et de ses diverses unités d'affaires. L'équipe de mission a identifié un risque de fraude et un risque important lié à la réalité et à l'exactitude des opérations de revenus comportant de multiples obligations de performance. Aucun risque accru d'anomalies significatives n'a été décelé pour les autres opérations de revenus. L'équipe de mission a appliqué une approche d'audit combinée pour les sources de revenus identifiées comme ayant des risques importants; approche qui comprenait des tests de conception, de mise en œuvre, de l'efficacité opérationnelle de certains contrôles et l'exécution d'autres procédures de corroboration. Pour les autres sources de revenus, des procédures de corroboration au niveau des transactions ont été exécutées uniquement pour les composantes entrant dans le champ de l'audit.

Les revenus provenant de composantes hors du champ de l'audit représentaient 30 % du total des revenus consolidés, soit plus de 50 fois l'importance relative du groupe. L'équipe de mission avait conclu qu'il n'y avait aucun risque d'anomalies significatives lié aux composantes hors du champ de l'audit, car aucune de ces composantes n'avait un revenu supérieur à l'importance relative du groupe. L'équipe de mission a également conclu que la probabilité que des erreurs se produisent dans les mêmes circonstances et se résument à une erreur significative au niveau consolidé était faible en raison du grand nombre de composantes et de la structure décentralisée.

L'équipe de mission a également conclu que l'utilisation des systèmes TI par l'entité était moins complexe et n'a pas testé les contrôles généraux informatiques ou identifié des risques découlant de l'utilisation des TI dans les systèmes d'information de l'entité. L'équipe de mission a effectué des tests sur la consolidation en retraçant les composantes comprises dans le champ de l'audit aux registres comptables sous-jacents de l'unité d'affaires, et en validant aux documents justificatifs, un échantillon d'écritures d'élimination pour les composantes entrant dans le champ d'audit.

Constatations :

L'équipe de mission n'a pas acquis une compréhension suffisante de l'environnement de TI de l'émetteur assujéti pour appuyer son évaluation des risques selon laquelle les systèmes TI sont moins complexes. L'approche de l'équipe de mission consistait à n'exécuter que des procédures de corroboration d'audit pour les flux de revenus et de consolidation pour les composantes visées par l'audit qui ne présentaient pas de risques importants. Cette approche faisait en sorte que l'on dépendait implicitement de l'efficacité des contrôles de TI et des contrôles à l'échelle du groupe, car elle était fondée sur l'attente que ces contrôles fonctionnaient efficacement. Ces contrôles n'avaient pas été jugés pertinents au moment de la planification de l'audit et n'avaient pas été évalués pour leur conception et mise en œuvre ni testés pour leur efficacité opérationnelle. Par conséquent, la compréhension des contrôles à l'échelle du groupe et du processus de consolidation n'avait pas permis d'identifier et d'évaluer suffisamment les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions découlant de la complexité de la structure de l'émetteur assujéti. L'évaluation des systèmes TI n'a pas été suffisante pour conclure qu'il n'y avait aucun risque lié à la technologie de l'information, compte tenu du nombre de composantes, de systèmes distincts et de l'intégration continue des entités nouvellement acquises sur une base régulière. Dans l'ensemble, l'équipe de mission avait utilisé une approche d'audit substantive pour la consolidation en présumant que les contrôles étaient efficaces, sans étayer leur conclusion par une évaluation appropriée des risques de contrôles.

Voici des exemples de risques qui n'ont pas été identifiés et évalués par l'équipe de mission, ce qui a donné lieu à des éléments probants insuffisants :

Risques au niveau des états financiers qui entraînent également des risques au niveau des assertions liés aux revenus	Risques découlant de l'utilisation des TI
<ul style="list-style-type: none"> • Les opérations pour les entités nouvellement acquises ne sont pas traitées de façon complète et exacte. • Les unités d'affaires ne sont pas incluses dans les états financiers consolidés de façon complète et exacte. • Les opérations entre apparentés ne sont pas identifiées et éliminées dans les états financiers consolidés. 	<ul style="list-style-type: none"> • Les opérations ne sont pas entièrement enregistrées en raison des limites du système, des problèmes d'intégration des données ou des erreurs manuelles. • L'accès aux données transactionnelles n'est pas autorisé, ce qui peut entraîner des manipulations ou des erreurs, y compris des opérations non autorisées ou frauduleuses non détectées. • Les modifications ou les mises à jour du système ne sont pas testées ni validées adéquatement, ce qui entraîne des erreurs dans le traitement des opérations. • Les erreurs dans le traitement des opérations, la saisie des données, les calculs et le processus de consolidation, causées par des problèmes d'intégration des données ou des erreurs logicielles, ne sont pas détectées, ce qui entraîne des inexactitudes dans l'information financière. • Les systèmes récemment mis en œuvre par les entités acquises traitent les données de manière incomplète et imprécise.

Scénario deux

Contexte :

L'émetteur assujetti tire ses revenus de la prestation de services en ligne. Les clients déposent des fonds dans leurs comptes au moyen de services de traitement des paiements en ligne et achètent des services au moyen des fonds dans leurs comptes. Les clients peuvent retirer les fonds disponibles dans leurs comptes en tout temps. Jusqu'à ce que ces fonds soient retirés par le client, ils sont détenus dans des comptes qui appartiennent à l'émetteur assujetti, mais sont déclarés à titre de passifs de dépôt en espèces du client dans les états financiers. L'émetteur assujetti a développé un système informatique interne qui suit toutes les activités des clients, y compris les dépôts, les services achetés, les frais et les retraits. L'émetteur assujetti dépend du système informatique pour déterminer les revenus, le coût des revenus et le passif des dépôts en espèces du client. Le traitement des opérations de revenus est hautement automatisé et sans papier, impliquant de multiples applications de TI intégrées.

Approche d'audit :

L'équipe de mission a identifié un risque de fraude et un risque important lié à la réalité et à l'exactitude des revenus. L'équipe de mission a conclu que l'exécution de procédures de corroboration d'audit fournirait des éléments probants suffisants et appropriés pour couvrir les risques d'anomalies significatives. L'équipe de mission a conclu qu'il était possible d'obtenir des éléments probants observables pour chaque opération.

Les éléments probants observables comprenaient des rapports générés par le système TI interne pour chaque opération, ainsi que de renvois aux registres de trésorerie dans la mesure du possible, en particulier pour les dépôts et les retraits des clients.

Constatations :

L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'équipe de mission n'étaient pas précises et reposaient sur une compréhension incomplète du système de contrôles internes de l'émetteur assujetti, y compris de son environnement informatique. Les détails précis de ces risques n'avaient pas été décrits explicitement, et la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents n'avaient pas été évaluées. Le caractère suffisant et approprié de la concordance des opérations au système TI interne de l'émetteur assujetti reposait sur l'efficacité des contrôles quant à son exhaustivité et à son exactitude. Il n'y a pas eu d'analyse à savoir si des procédures de corroboration suffisaient à elles seules à couvrir les risques cernés, plus précisément, si les éléments probants obtenus du système TI développé à l'interne étaient fiables et s'il existait un risque qu'une initiation ou modification inappropriée des renseignements se produise et ne soit pas détectée.

Voici des exemples de risques qui n'ont pas été identifiés et évalués par l'équipe de mission, ce qui a donné lieu des éléments probants insuffisants :

Risques au niveau de l'assertion liés aux revenus, au coût des revenus et aux passifs des dépôts en espèces des clients	Risques découlant de l'utilisation des TI
<ul style="list-style-type: none"> • Les passifs des dépôts en espèces des clients sont inexacts en raison de renseignements erronés sur les opérations obtenus à partir d'autres systèmes, comme les systèmes de dépôts et de retraits d'espèces administrés par des services tiers. • Les revenus sont mal enregistrés lorsque les espèces sont déposées dans un compte client plutôt que lorsque l'obligation de performance a été satisfaite. • Des clients fictifs configurés dans le système avec des opérations frauduleuses enregistrées dans les revenus. 	<ul style="list-style-type: none"> • Les passifs des dépôts en espèces des clients sont incorrects en raison d'erreurs dans les calculs du système TI, ou en raison d'opérations manquantes dans le système TI ou d'opérations en double. • L'authentification et l'autorisation des utilisateurs sont inadéquates, ce qui entraîne un accès non autorisé et une manipulation potentielle des comptes clients ou des opérations financières dans le système TI. • La gestion des changements dans le système TI est inadéquate en raison d'un manque de contrôles efficaces de la surveillance et du traitement des exceptions, introduisant des erreurs, ou des vulnérabilités ou encore une augmentation du risque d'opérations irrégulières non détectées.

Scénario trois

Contexte :

Une entité manufacturière fournit des services et des produits spécialisés. Le coût des stocks comprend les matières premières et les fournitures, ainsi que certains coûts de main-d'œuvre et les frais généraux alloués aux produits finis. L'émetteur assujetti a toujours affiché de solides marges brutes. Bien qu'il ait connu diverses augmentations de coûts au cours de l'année, il a toujours été en mesure de refiler ces hausses de coûts aux clients. Il s'agissait d'un audit de première année pour l'équipe de mission, car les états financiers avaient été préalablement audités par un autre auditeur.

Approche d'audit :

L'approche d'audit de l'équipe de mission à l'égard de l'inventaire et des coûts des ventes était corroborative, sans appui prévu sur les contrôles internes. Pour comprendre le processus d'allocation des coûts de main-d'œuvre et des frais généraux, l'équipe de mission avait procédé à une procédure pas à pas pour un échantillon de un. À l'issue de cette procédure pas à pas et d'une estimation de l'allocation en fonction du solde des stocks, l'équipe de mission avait conclu qu'il n'y avait aucun risque d'anomalies significatives découlant d'une affectation déraisonnable de la main-d'œuvre et des frais généraux. L'équipe de mission avait également déterminé que l'évaluation des stocks ne présentait pas un risque d'anomalies significatives étant donné que l'émetteur assujetti avait historiquement obtenu des marges élevées lors de la vente des stocks.

Selon l'évaluation des risques effectuée par l'équipe de mission, aucune procédure d'audit n'avait été effectuée pour évaluer l'exhaustivité et l'exactitude de l'allocation de la main-d'œuvre et des frais généraux, ou pour évaluer la pertinence de la valeur de réalisation nette des stocks. L'équipe de mission avait identifié des risques liés au coût des ventes et, pour répondre aux risques identifiés, avait exécuté des procédures analytiques sur la marge brute, en comparant les résultats de l'exercice en cours à ceux de l'exercice précédent, sur une base générale. L'équipe de mission avait conclu qu'il n'était pas nécessaire d'effectuer des procédures sur les ajustements manuels importants des frais généraux inclus dans le coût des ventes, étant donné qu'il s'agissait de reclassifications dans l'état des résultats qui n'avaient aucune incidence sur le revenu net.

Constatations :

Les constatations formulées par l'équipe de mission selon lesquelles il n'y avait pas de risques d'anomalies significatives liées à l'allocation des frais généraux ayant une incidence sur le coût des ventes et l'évaluation des stocks n'ont pas été appuyées par les procédures effectuées sur l'évaluation des risques. La procédure pas-à-pas effectuée par l'équipe de mission sur un échantillon de un pour l'allocation des frais généraux n'a pas démontré une compréhension complète du processus d'allocation des coûts, y compris la manière dont les taux de main-d'œuvre et frais généraux avaient été déterminés et appliqués dans le système TI, et les écarts constatés n'ont pas été examinés. La conclusion de l'évaluation des risques était la suivante : (i) aucune évaluation rétrospective des allocations des coûts de l'exercice précédent n'a été effectuée pour tenir compte du caractère raisonnable des estimations de la direction; (ii) aucun test n'a été effectué sur les ajustements manuels importants des frais généraux qui ont eu une incidence sur la marge brute.

L'équipe de mission a effectué une analyse de la marge brute qui n'était pas suffisamment précise pour appuyer la conclusion selon laquelle il n'y avait pas de risque d'anomalies significatives sur l'évaluation des stocks ou pour répondre aux risques identifiés au niveau des coûts des ventes. Plus précisément, la procédure analytique était fondée sur les ventes totales des composantes (sans désagrégation par type de produit ou par mois), et avant d'envisager des ajustements manuels importants et d'autres renseignements, comme l'incidence de l'augmentation des coûts sur la marge observée pendant l'exécution d'autres procédures de corroboration.

Voici des exemples de risques qui n'ont pas été identifiés et évalués par l'équipe de mission, ce qui a donné lieu à des éléments probants insuffisants :

Risques au niveau de l'assertion liés au coût des ventes et des stocks	Risques découlant de l'utilisation des TI
<ul style="list-style-type: none"> • Les allocations des frais généraux comptabilisées dans le coût des ventes ne sont ni complètes ni exactes. • Les écarts importants entre les allocations budgétisées et les allocations réelles des frais généraux n'ont pas été examinés, ce qui entraîne des coûts inexacts. • Les allocations des frais généraux ne sont pas affectées de façon appropriée aux bonnes catégories de produits, ce qui entraîne des marges brutes inexacts. • Les stocks ne sont pas comptabilisés au moindre du coût ou de la valeur de réalisation nette. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le système TI utilisé pour déterminer les affectations de frais généraux, traiter les opérations et calculer les écarts dans les prix d'achat n'est pas fiable, ce qui se traduit par des affectations de frais généraux qui ne sont pas complètes ou exactes.

Scénario quatre

Contexte :

L'émetteur assujetti tire ses revenus principalement de la prestation de services. La plupart des contrats sont à long terme et comprennent de multiples produits livrables avec des calendriers de paiement qui ne correspondent généralement pas à la prestation des services. L'entreprise fait appel à une tierce partie pour faciliter les ventes à ses clients.

Approche d'audit :

L'équipe de mission a effectué une procédure pas-à-pas pour évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles sur le cycle des revenus et, en se fondant sur un échantillon de un, a conclu qu'il y avait une seule obligation de performance qui était satisfaite à un moment précis. L'approche d'audit pour tester les revenus était purement corroborative, et les tests s'appuyaient sur les rapports en provenance du tiers comme principale source d'éléments probants, rapports qui ont été préparés en fonction des totaux mensuels. Aucune procédure d'audit n'a été effectuée sur les transactions de vente individuelles ou les contrats connexes.

Constatations :

L'équipe de mission n'avait pas une compréhension complète des processus du début à la fin du cycle des revenus pour ce qui est de la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées et traitées afin de déterminer et d'évaluer le risque d'anomalies significatives par rapport aux revenus au niveau des assertions. Aucune procédure n'a été effectuée pour appuyer la conclusion que tous les contrats sont uniformes et que les politiques de comptabilisation des revenus sont appropriées. Dans le cadre de la réponse d'audit en réponse aux risques

identifiés, l'équipe de mission s'est appuyée sur l'information provenant de la tierce partie, mais n'a pas évalué s'il s'agissait d'une société de service⁵ ni compris les risques associés à l'utilisation de cette information.

Parmi les risques qui n'ont pas été identifiés et évalués par l'équipe de mission, et qui ont entraîné des éléments probants insuffisants, notons les suivants :

Les risques au niveau de l'assertion relativement aux revenus

- Les contrats de revenus ne sont pas normalisés et ont des modalités qui peuvent entraîner une comptabilisation différente des revenus, ce qui a une incidence sur l'exactitude et la réalité des revenus.
- Les revenus ont été comptabilisés avant que l'obligation de performance n'ait été satisfaite.
- Les rapports obtenus d'une tierce partie et utilisés comme base pour consigner les revenus (et les comptes connexes) ne sont pas complets ou exacts.
- Une surveillance inadéquate des contrôles par l'émetteur assujetti relativement aux activités de la société de service peut entraîner l'incapacité de détecter et de corriger les erreurs en temps opportun.

Pour en savoir plus

Consultez notre site Internet au <https://cpab-ccrc.ca> et inscrivez-vous à notre [liste de distribution](#). Suivez-nous sur [LinkedIn](#).



La présente publication n'est aucunement assimilable à la prestation de services juridiques, de services de comptabilité, de services d'audit ou de tout autre type de conseils ou de services professionnels, et elle ne doit pas être perçue comme telle. Sous réserve des dispositions relatives à la protection des droits d'auteur du CCRC, la présente publication peut être diffusée dans son intégralité, sans autre autorisation du CCRC, dans la mesure où aucune modification n'y est apportée et que le CCRC y est cité en tant que source. © CONSEIL CANADIEN SUR LA REDDITION DE COMPTE, 2024. TOUS DROITS RÉSERVÉS.

⁵ Telle que définie par la NCA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.