

Exposé-sondage

Octobre 2022

Date limite de réception des commentaires :

le 24 avril 2023

Norme internationale d'audit

Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée)

Éléments probants

et

Projet de modifications de
concordance et de modifications
corrélatives à apporter à
d'autres normes ISA

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent exposé-sondage a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB).

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

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables selon un processus partagé d'établissement des normes. Le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board – PIOB), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group – CAG) de l'IAASB, qui fournit des conseils sur les questions d'intérêt public à prendre en compte dans l'élaboration des normes et des indications, participent tous deux à ce processus. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants – IFAC).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la page [92](#).

ISA.



APPEL À COMMENTAIRES

Le présent exposé-sondage, *Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), Éléments probants*, a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board® – IAASB®).

Les propositions contenues dans le présent exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 24 avril 2023.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique sur le site Web de l'IAASB, en utilisant le bouton [Submit Comment](#). Il est à noter que les commentaires doivent être transmis à la fois sous forme de fichier PDF et de fichier Word. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire lorsqu'on utilise cette fonctionnalité pour la première fois. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web de l'IAASB.

La présente publication peut être téléchargée à partir du site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). La version approuvée du texte est la version anglaise.

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

	Page
Introduction	5
Renseignements généraux.....	5
Collaboration avec l'IESBA et des groupes de travail ou de consultation de l'IAASB	6
Section 1 Guide à l'intention des répondants	7
Section 2 Points importants	7
Section 2-A – Questions d'intérêt public traitées dans l'ES-500	7
Section 2-B – Objet et champ d'application de la norme en projet et liens avec d'autres normes.....	11
Section 2-C – Technologies	12
Section 2-D – Esprit critique	122
Section 2-E – Définitions	13
Section 2-F – Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	15
Section 2-G – Pertinence et fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.....	16
Section 2-H – Évaluation des éléments probants obtenus	20
Section 2-I – Modifications de concordance et modifications corrélatives.....	221
Section 3 Appel à commentaires	233
Exposé-sondage	
Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), <i>Éléments probants</i>	Error! Bookmark not defined.5
Modifications de concordance et modifications corrélatives	62

Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications concernant l'exposé-sondage sur le projet de Norme internationale d'audit (ISA) 500 (révisée), *Éléments probants* (ES-500), dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en septembre 2022.

Renseignements généraux

2. La norme ISA 500 faisait partie des normes modifiées dans le cadre du projet de l'IAASB visant à clarifier les normes internationales, projet qui s'est achevé en 2008. Elle a en outre fait l'objet de modifications corrélatives en 2018, lorsque l'IAASB a révisé la norme ISA 540¹ (des dispositions concernant les « sources d'informations externes », au sens donné à ce terme dans la norme, y ont été ajoutées).
3. En janvier 2019, l'IAASB a mis sur pied un groupe de travail qu'il a chargé d'identifier et d'examiner les éventuels problèmes se rattachant aux éléments probants, compte tenu de l'évolution de l'environnement d'affaires et des pratiques d'audit, notamment en ce qui concerne l'utilisation des technologies par les entités et les auditeurs. À la lumière des commentaires préliminaires formulés par ce groupe de travail en juin 2019, l'IAASB a jugé nécessaire de poursuivre la collecte d'informations et les activités de consultation ciblées pour déterminer :
 - la mesure dans laquelle les problèmes relevés (ou d'autres problèmes, le cas échéant) compliquent les choses dans la pratique ainsi que les causes de ces problèmes;
 - les solutions possibles.
4. En décembre 2020, l'IAASB a approuvé une [proposition de projet](#) (en anglais) concernant l'actualisation de la norme ISA 500. On y trouve, à la section II, un historique du projet qui décrit notamment les problèmes liés aux éléments probants qui ont été relevés et les activités (collecte d'informations, consultation, etc.) qui ont permis d'étayer cette proposition. Selon la section IV de la proposition, les principaux objectifs du projet visent à :
 - clarifier l'objet et le champ d'application de la norme ISA 500 et expliciter les liens entre celle-ci et les autres normes ;
 - élaborer une approche fondée sur des principes pour ce qui est d'examiner les informations destinées à être utilisées comme éléments probants, de porter des jugements à leur égard et d'évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis, en veillant à ce que cette approche tienne compte de la nature et de la provenance des informations que l'on trouve actuellement dans le monde des affaires et l'environnement d'audit ;
 - moderniser la norme ISA 500 pour qu'elle puisse être adaptée au monde des affaires et à l'environnement d'audit d'aujourd'hui, de même qu'à un large éventail de circonstances, en particulier en ce qui a trait à l'utilisation des technologies (dont le recours aux outils et aux techniques automatisés) par l'entité et l'auditeur ;
 - faire ressortir le rôle de l'esprit critique lorsqu'il s'agit de porter des jugements à l'égard des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et d'évaluer les éléments probants obtenus.

¹ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

5. En cherchant à définir la portée du projet d'actualisation de la norme ISA 500, l'IAASB a tiré certaines conclusions. Il a en effet conclu que, pour concentrer les efforts sur les questions d'intérêt public à résoudre et sur la clarification de la nature de la norme ISA 500 et de son rôle par rapport aux autres normes ISA, il valait mieux ne pas inclure certaines questions dans ce projet. Ainsi :
- l'IAASB prendra en considération certaines questions – notamment celles qui concernent des points à améliorer dans d'autres normes ISA (par exemple, la norme ISA 330)² ou les missions d'assurance autres que les audits ou les examens d'états financiers – lorsque viendra le temps de prendre des décisions pour établir son programme de travail, selon le cadre décrit dans le document *IAASB Framework for Activities*³ ;
 - en ce qui concerne les technologies, le projet ne portera pas sur la façon de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit au moyen d'outils ou de techniques automatisés.

Collaboration avec l'IESBA et des groupes de travail ou de consultation de l'IAASB

IESBA

6. En janvier 2022, les permanents du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) ont procédé à un examen général de l'ES-500 [en projet] afin d'identifier les questions de déontologie se rattachant, le cas échéant, aux éléments probants. Étant donné que l'ES-500 resserre certaines dispositions, et en introduit de nouvelles, pour renforcer l'exercice de l'esprit critique, les permanents de l'IESBA ont recommandé à l'IAASB de prendre en considération :
- les dispositions relatives au scepticisme et au jugement professionnel énoncées dans l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* de l'IESBA (le Code de l'IESBA) ;
 - la possibilité qu'il y ait, dans l'exposé-sondage [Projet de modification du Code – Technologies](#) de l'IESBA, des points que le groupe de travail pourrait juger pertinent d'examiner dans le cadre de ses travaux.
7. En juillet 2022, les permanents de l'IESBA ont fait un suivi : ils ont réexaminé l'ES-500 [en projet] et ont constaté que leurs recommandations avaient bien été prises en compte. Par ailleurs, ils n'ont relevé aucun autre point important nécessitant d'autres travaux de collaboration entre l'IESBA et l'IAASB dans ce dossier.

Groupes de travail ou de consultation de l'IAASB

8. À la suite de l'approbation de la proposition de projet, des travaux de collaboration avec d'autres groupes de travail ou de consultation de l'IAASB ont été menés, dont les suivants.
- Groupe de travail sur la fraude – Discussions au sujet des modifications de concordance que l'IAASB propose d'apporter à la norme ISA 240⁴. Ces discussions visaient entre autres à ce

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

³ Le document *IAASB Framework for Activities* définit le cadre qu'applique l'IAASB pour organiser son travail. Il traite notamment des processus et des procédures qui encadrent le choix et l'établissement de l'ordre de priorité des activités à entreprendre pour atteindre les objectifs fixés.

⁴ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

que les propositions concordent le plus possible avec l'orientation envisagée pour le projet de norme ISA 240 (révisée).

- Groupe de consultation sur l'esprit critique – Discussions au sujet de l'approche retenue dans l'ES-500 quant à l'exercice de l'esprit critique et à la prise en compte des partis pris de l'auditeur.
- Groupe de consultation sur les technologies – Discussions au sujet des exemples à inclure dans les modalités d'application pour illustrer l'application des principes de la norme en projet dans les cas où il y a utilisation des technologies.

Section 1 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans le présent exposé-sondage, mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans la section « Appel à commentaires ». Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans l'ES-500, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

Section 2 Points importants

Section 2-A – Questions d'intérêt public traitées dans l'ES-500

9. Les principales questions d'intérêt public déterminées par l'IAASB relativement aux éléments probants, de même que les modifications qui sont proposées dans l'ES-500 pour y répondre, sont indiquées dans le tableau ci-après.

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphe pertinents de l'ES-500
<p>Adaptation à l'évolution des informations utilisées par les auditeurs, notamment en ce qui concerne la nature et la provenance de celles-ci</p>	<p><i>Adaptabilité</i></p> <p>L'IAASB cherche à élaborer une approche fondée sur des principes que suivrait l'auditeur pour porter des jugements concernant les informations destinées à être utilisées comme éléments probants, que celles-ci proviennent de sources internes ou externes. Ainsi, pour renforcer les jugements portés par l'auditeur à l'égard des éléments probants, il a établi un ensemble de caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité, en veillant à ce que ces caractéristiques puissent être adaptées à un large éventail de circonstances. Par exemple, pour ce qui est de l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité de l'ensemble des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, les propositions de l'ES-500 visent surtout à attirer l'attention de l'auditeur sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances, compte tenu de l'objectif visé par les procédures d'audit ; • la source des informations et l'incidence qu'elle peut avoir sur les jugements qu'il porte en ce qui concerne ces caractéristiques. 	<p>9 et A34 à A62</p>

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphe pertinents de l'ES-500
	<p><i>Utilisation d'informations préparées par un expert choisi par la direction</i></p> <p>Aux fins de clarification et d'amélioration, l'IAASB propose des modifications touchant les responsabilités qui incombent à l'auditeur lorsque les informations destinées à être utilisées comme éléments probants ont été préparées par un expert choisi par la direction. Ces modifications visent notamment à :</p> <ul style="list-style-type: none"> • préciser que ces responsabilités s'inscrivent dans le prolongement de l'obligation générale d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ; • inciter l'auditeur à chercher à comprendre la façon dont la direction a tenu compte du caractère approprié ou non de ces informations et des modifications qu'elle y a apportées, le cas échéant. 	11 et A66 à A78

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphe pertinents de l'ES-500
<p>Modernisation de la norme et mise en place d'une approche fondée sur des principes qui tient compte de l'évolution technologique</p>	<p><i>Adaptabilité</i></p> <p>L'IAASB propose une approche fondée sur des principes qui est non prescriptive quant à l'utilisation des technologies. Cette approche renforcée permettrait à l'auditeur d'appliquer la norme dans un environnement d'audit où le recours aux technologies va croissant. Ainsi, les modalités d'application proposées :</p> <ul style="list-style-type: none"> • précisent que les procédures d'audit auxquelles l'auditeur a recours pour obtenir des éléments probants peuvent être mises en œuvre au moyen d'outils ou de techniques automatisés ; • expliquent que le recours à ces outils ou à ces techniques peut avoir une incidence sur les partis pris de l'auditeur, notamment sur le parti pris lié à l'automatisation ; • contiennent des exemples qui font ressortir ou qui illustrent l'utilisation des technologies, que ce soit par l'entité ou par l'auditeur. 	<p>A3, A4, A17, A22, A23, A27 à A29, A32, A41, A42, A61 et annexes 2, 5, 6 et 10</p>
<p>Renforcement de l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il s'agit de porter des jugements à l'égard des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et du caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis</p>	<p><i>Renforcement de l'exercice de l'esprit critique</i></p> <p>Les modifications proposées visent à mettre en relief l'importance de l'esprit critique, notamment lorsque l'auditeur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • conçoit et met en œuvre les procédures d'audit en évitant tout parti pris ; • évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ; • tient compte de tous les éléments probants obtenus pour être en mesure de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. 	<p>4, 8 a), 9, 13, A19 à A23, A43, A44, A51, A53, A57, A59 à A62 et A84 à A88</p>

10. Dans ses délibérations sur l'ES-500, l'IAASB a notamment tenu compte des effets que pourraient avoir, sur le comportement de l'auditeur, les modifications proposées concernant l'évaluation des

informations destinées à être utilisées comme éléments probants et l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Il est d'avis que les modifications proposées dans l'ES-500 pour répondre aux principales questions d'intérêt public (voir l'aperçu présenté dans le tableau qui précède et les explications détaillées fournies dans les sections 2B à 2H) contribueraient collectivement à l'amélioration des jugements portés par l'auditeur en lien avec l'obtention et l'évaluation des éléments probants.

11. Ensemble, les modifications proposées clarifient la nature de la norme ISA 500 (révisée) [en projet] et son rôle par rapport aux autres normes ISA. En effet, les liens entre la norme en projet et les autres normes ISA qui traitent de l'obtention ou de l'évaluation d'éléments probants sont pris en compte dans les exigences – soit dans les paragraphes 8 à 14 de l'ES-500, qui décrivent les responsabilités générales de l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit. De plus, les modalités d'application fournissent des explications supplémentaires sur les concepts sous-jacents et des indications sur la mise en œuvre des exigences (y compris, s'il y a lieu, des précisions sur le sens ou la portée de ces exigences). L'IAASB aimerait savoir si, de l'avis des parties prenantes, il a réussi à trouver le juste équilibre entre les exigences et les modalités d'application dans l'ES-500.

Section 2-B – Objet et champ d'application de la norme en projet et liens avec d'autres normes

12. Il est ressorti de la collecte d'informations et des activités de consultation ciblées de l'IAASB que les parties prenantes sont favorables à la clarification de l'objet et du champ d'application de la norme ISA 500 ainsi que des liens entre celle-ci et d'autres normes, en particulier la norme ISA 330.

Objet de champ d'application de la norme ISA 500

13. La norme ISA 500 explique ce que l'on entend par « éléments probants » dans le cadre d'un audit d'états financiers et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. Cette norme, qui s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit, précise que d'autres normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit, des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier, des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants, et de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.
14. Fondée sur des principes, tout comme la norme actuelle, la norme en projet est une norme d'application générale qui traite des responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit (paragraphe 1 de l'ES-500). Ces responsabilités comprennent l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ainsi que l'évaluation des éléments probants obtenus. À ce propos, l'IAASB souligne que l'ES-500 fournit à l'auditeur un cadre de référence utile pour porter des jugements concernant les éléments probants tout au long de l'audit.
15. Comme l'explique le paragraphe A2 de l'ES-500, les procédures d'audit comprennent les procédures d'évaluation des risques, les procédures d'audit complémentaires et les autres procédures d'audit que l'auditeur met en œuvre pour se conformer aux normes ISA.

Liens avec d'autres normes

16. Les liens importants avec la norme ISA 200⁵ ont été conservés dans la norme en projet (paragraphe 2 de l'ES-500). Selon la norme ISA 200, les normes ISA exigent que, pour fonder son opinion, l'auditeur obtienne 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. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion⁶.
17. L'IAASB a aussi gardé, dans la norme en projet (paragraphe 3 de l'ES-500), les liens avec d'autres normes ISA pouvant traiter des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (voir les exemples présentés à l'annexe de l'ES-500) ainsi que les liens avec la norme ISA 330 en ce qui concerne la conclusion générale que doit tirer l'auditeur sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis.

Section 2-C – Technologies

18. Les modifications proposées dans l'ES-500 relativement à la question d'intérêt public qu'est la modernisation de la norme ISA 500 en réponse à l'évolution technologique sont décrites dans le tableau du paragraphe 9 des présentes notes. Moderniser la norme – pour qu'elle tienne compte du virage numérique et qu'elle puisse ainsi être adaptée au monde des affaires et à l'environnement d'audit d'aujourd'hui – est l'un des objectifs premiers de l'IAASB dans le cadre de ce projet.
19. Pour élaborer l'ES-500, l'IAASB a opté pour une approche fondée sur des principes, de sorte que la norme puisse être appliquée dans un environnement d'audit où va croissant le recours aux technologies, que ce soit par l'entité ou par l'auditeur. Il a cherché à établir une approche équilibrée pour que la norme continue, au fil du temps, à répondre aux besoins. C'est pourquoi l'approche proposée dans l'ES-500 n'est pas prescriptive quant à l'utilisation des technologies; elle peut être adaptée en fonction de l'usage que fait l'auditeur ou l'entité des technologies. Les modalités d'application proposées dans l'ES-500 apportent des précisions sur les exigences fondées sur des principes en faisant ressortir l'utilisation des technologies.

Section 2-D – Esprit critique

20. À la lumière des informations recueillies, l'IAASB a conclu que la norme ISA 500 pourrait faire ressortir encore davantage la nécessité d'exercer son esprit critique lorsqu'il s'agit de porter des jugements à l'égard des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et de déterminer si ces derniers, une fois réunis, sont suffisants.
21. Les modifications proposées dans l'ES-500 relativement à la question d'intérêt public qu'est le renforcement de l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il s'agit de porter des jugements concernant les éléments probants sont décrites dans le tableau du paragraphe 9 des présentes notes. L'IAASB a ajouté un paragraphe dans l'introduction (paragraphe 4 de l'ES-500) pour mettre en relief le lien avec la norme ISA 200 et souligner l'importance de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer les éléments probants.

⁵ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 17.

Section 2-E – Définitions

Éléments probants

22. Dans la norme ISA 500 actuelle, les éléments probants sont définis comme « les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion ». Or, il est ressorti des activités de collecte d'informations menées par l'IAASB que, selon certaines parties prenantes, cette définition suggère que l'auditeur se sert nécessairement de ces informations.
23. L'IAASB a délibéré sur la question et a conclu que l'ES-500 devrait comporter une définition révisée qui rend compte du fait que les informations ne deviennent des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit. Par conséquent, c'est le terme « informations destinées à être utilisées comme éléments probants » qui est employé pour décrire les informations faisant l'objet de procédures d'audit, notamment des procédures visant à évaluer leur pertinence et leur fiabilité (voir la section 2-G pour en savoir plus sur cette évaluation qui est exigée au paragraphe 9 de l'ES-500). On trouve, dans les modalités d'application (paragraphe A34 de l'ES-500), des explications sur la notion d'« informations destinées à être utilisées comme éléments probants ».
24. Selon la définition révisée (alinéa 7 b) de l'ES-500), on entend par « éléments probants » les informations qui ont fait l'objet de procédures d'audit et sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions servant de fondement à son opinion *et à son rapport* (mise en relief ajoutée). L'IAASB a ajouté la mention du rapport parce que, selon le paragraphe A30 de la norme ISA 200, les éléments probants sont nécessaires pour étayer les conclusions que tire l'auditeur pour former son opinion, puis préparer et délivrer son rapport. Ailleurs dans la norme en projet, notamment dans les objectifs (alinéa 6 a) de l'ES-500), on trouve d'autres passages qui ne font référence qu'à l'opinion de l'auditeur. La plupart de ces passages se rapportent à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés qui permettent à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

25. En ce qui concerne le caractère suffisant des éléments probants, des parties prenantes ont fait savoir à l'IAASB, dans le cadre des activités de consultation ciblées menées par celui-ci, que l'augmentation marquée des sources d'informations disponibles a créé de l'incertitude pour l'auditeur lorsqu'il s'agit de porter des jugements sur la quantité d'éléments probants à obtenir dans les circonstances et de déterminer si le caractère convaincant des éléments probants peut dissiper cette incertitude. Dans l'ensemble, il y avait consensus chez les parties prenantes : de façon générale, la définition actuelle de « caractère approprié (pour les éléments probants) » est adéquate. Toutefois, il y aurait peut-être lieu de fournir des indications supplémentaires sur la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.
26. Lors de ses délibérations, l'IAASB a émis des réserves quant à l'idée d'apporter aux définitions des modifications qui n'influeraient pas nécessairement sur le comportement de l'auditeur. Il a souligné que la notion de caractère suffisant (dimension quantitative) et approprié (dimension qualitative) des éléments probants lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion est bien ancrée et n'est pas déficiente, et qu'elle constitue un élément fondamental du référentiel que forment les normes ISA. Il l'a donc conservée dans la norme en projet (alinéas 7 a) et d) de l'ES-500).

27. On trouve dans l'ES-500 des modalités d'application qui apportent des précisions sur les définitions de « caractère suffisant » et de « caractère approprié ». Certaines de ces modalités d'application proviennent de la norme actuelle. L'IAASB a noté que la définition de « caractère approprié » qui figure dans la norme actuelle fait référence à la pertinence et à la fiabilité des éléments probants, tandis que l'ES-500 est axé sur l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. L'IAASB est d'avis que le caractère approprié (dimension qualitative) des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que de l'efficacité de la conception des procédures d'audit et de la mise en œuvre de ces procédures par l'auditeur. Ce point est décrit au paragraphe A13 de l'ES-500.

Corrélation entre le caractère suffisant, le caractère approprié et le caractère convaincant des éléments probants

28. Dans la proposition de projet, il était indiqué que l'IAASB se pencherait sur la pertinence de la notion de « caractère convaincant » des éléments probants dans le contexte de la norme ISA 500, compte tenu de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'obtenir, comme l'exige la norme ISA 330⁷, des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. L'IAASB était favorable à l'idée d'introduire la notion dans l'ES-500, mais pas de définir le terme « caractère convaincant ». Il a ajouté des modalités d'application (paragraphe A6 à A9 de l'ES-500) pour expliquer la corrélation entre les différentes notions et traiter, entre autres, des facteurs pouvant avoir une incidence sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants et, par conséquent, sur leur caractère convaincant.

Autres définitions

29. Dans la norme ISA 500 actuelle, le terme « documents comptables » est défini, mais il n'est employé nulle part dans les exigences. Il se retrouve toutefois dans les exigences d'autres normes ISA, dont la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁸. L'IAASB propose donc, comme modification corrélative découlant de l'ES-500, d'ajouter la définition de « documents comptables » à la norme ISA 315 (révisée en 2019).
30. La définition de « source d'informations externe » a été ajoutée à la norme ISA 500 actuelle par suite de la publication de la norme ISA 540 (révisée) – il s'agissait d'une modification corrélative –, mais elle ne figure pas dans l'ES-500. Elle a été enlevée, car le terme « source d'informations externe » n'est pas employé dans les exigences de la norme en projet; on le voit surtout dans les modalités d'application d'autres normes ISA. L'IAASB juge néanmoins nécessaire de décrire ce type de source dans les modalités d'application de l'ES-500. Selon lui, une telle description peut aider l'auditeur à déterminer si des informations qui sont préparées par une personne physique ou une organisation tierce et qui sont utilisées par la direction pour l'établissement des états financiers sont considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe, ou plutôt comme des informations préparées par un expert choisi par la direction (voir les explications fournies au paragraphe A48 de l'ES-500). L'IAASB a par ailleurs examiné les modalités d'application de la norme actuelle qui concernent les sources d'information externes (paragraphe A39 à A44) et a constaté que certains concepts ne s'appliquaient pas qu'aux informations provenant de ces sources ni aux informations provenant d'autres sources. Lors de l'élaboration de l'ES-500, il a simplifié les modalités

⁷ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, sous-alinéa 25 a)ii).

d'application, tout en conservant les concepts ou indications spécifiques aux sources d'informations externes.

Section 2-F – Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés

31. Selon le paragraphe 6 de la norme ISA 500 actuelle, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'IAASB s'est demandé s'il convenait de conserver cette exigence dans la norme en projet ou s'il vaudrait mieux l'intégrer à une autre norme ISA, comme la norme ISA 200.
32. Selon l'IAASB, il faut conserver cette exigence dans la norme en projet (paragraphe 8 de l'ES-500), car cette dernière établit un cadre de référence que l'auditeur utilisera tout au long de l'audit pour porter des jugements à l'égard des éléments probants, que ce soit lors de la conception ou de la mise en œuvre des procédures d'audit. Les liens entre l'ES-500 et les autres normes ISA s'en trouvent renforcés.
33. Au paragraphe 8 de l'ES-500, pour renforcer l'exercice de l'esprit critique, l'IAASB a cru bon d'exiger de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires (alinéa 8 a)). Le libellé de cette exigence concorde avec celui des exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁹ et de la norme ISA 540 (révisée)¹⁰. L'IAASB a aussi ajouté une explication (paragraphe A20 de l'ES-500) pour préciser que cette exigence concerne toutes les procédures d'audit, et pour clarifier ce que l'on entend par concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en évitant tout parti pris.
34. Les modalités d'application se rattachant à l'alinéa 8 a) de l'ES-500 font ressortir les liens avec la norme ISA 220 (révisée). Elles indiquent que prêter attention aux partis pris, qu'ils soient conscients ou inconscients, lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit peut contribuer à atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique. Elles donnent aussi des exemples de ce que l'auditeur peut faire pour atténuer le risque de parti pris lié à l'automatisation lors du recours à des outils ou à des techniques automatisés. Par ailleurs, les modalités soulignent que, comparativement aux opérations manuelles, ces outils ou techniques peuvent, lorsqu'ils sont utilisés pour mettre en œuvre une procédure d'audit, être plus efficaces ou fournir des éléments probants plus convaincants.

Types de procédures d'audit

35. Dans la norme ISA 500 actuelle, on trouve des modalités d'application qui décrivent et comparent les différents types de procédures d'audit que l'auditeur peut mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants. Or, les nouvelles technologies ont compliqué les choses. En effet, il est devenu difficile de savoir, dans le cas des procédures d'audit mises en œuvre au moyen d'outils ou de techniques automatisés, de quel type de procédure il s'agit selon les descriptions fournies dans la norme ISA 500 actuelle et d'autres normes ISA.
36. De plus, d'après les commentaires recueillis lors des activités de consultation de l'IAASB, le classement des procédures d'audit en fonction de leur nature et de leur type pose des difficultés

⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 13.

¹⁰ Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 18.

d'ordre pratique. En effet, il arrive que les outils ou techniques automatisés réunissent plusieurs types de procédures ou qu'aucun des types de procédures décrits dans les normes ISA ne corresponde tout à fait à la procédure mise en œuvre. Selon l'IAASB, il est plus important de déterminer si une procédure d'audit est adéquate dans les circonstances (c'est-à-dire de s'assurer qu'elle a été conçue de façon à atteindre l'objectif visé et mise en œuvre efficacement par l'auditeur) que de déterminer son type (c'est-à-dire d'établir à quelle « catégorie » elle appartient).

37. Par conséquent, l'IAASB a retiré des modalités d'application les informations décrivant les types de procédures d'audit et les a ajoutées dans l'annexe de l'ES-500. Il a aussi fourni des exemples plus modernes pour illustrer les différents types de procédures d'audit (on mentionne, par exemple, certaines technologies et le recours aux outils ou aux techniques automatisés).

Sélection d'éléments à tester

38. Selon le paragraphe 10 de la norme ISA 500 actuelle, lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit. L'IAASB a délibéré sur la question de savoir si cette exigence devrait plutôt figurer dans la norme ISA 330, étant donné qu'elle concerne la conception de procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques. Il est ressorti de ces délibérations que la détermination du mode de sélection des éléments à tester fait partie intégrante de la conception de procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour obtenir des éléments probants. L'IAASB a donc conservé le contenu du paragraphe 10 de la norme actuelle dans la norme en projet (voir l'alinéa 8 b) de l'ES-500).
39. L'IAASB est d'avis que l'exigence énoncée à l'alinéa 8 b) de l'ES-500 établit une approche plus rigoureuse qui convient mieux à l'environnement actuel, parce qu'elle est fondée sur des principes en plus d'être applicable à toutes les procédures d'audit. Les modalités d'application s'y rapportant ont été révisées et modernisées; on y mentionne notamment que l'auditeur peut avoir recours à des outils ou à des techniques automatisés pour identifier et sélectionner les éléments à tester.

Section 2-G – Pertinence et fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants

40. Selon le paragraphe 7 de la norme ISA 500 actuelle, lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, y compris de celles provenant d'une source d'informations externe. Selon le paragraphe 9 de cette même norme qui est axé sur les informations produites par l'entité, l'auditeur doit évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, s'il y a lieu, obtenir des éléments probants sur leur exactitude et leur exhaustivité.
41. Pour tenir compte des changements touchant les sources d'informations (nature, quantité) et de l'évolution technologique, l'IAASB a inclus dans la norme en projet une exigence fondée sur des principes qui impose à l'auditeur d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants (paragraphe 9 de l'ES-500). Pour faire cette évaluation, l'auditeur prend en considération la source de ces informations et les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances, compte tenu de l'objectif visé par les procédures d'audit que les informations serviront à mettre en œuvre.
42. L'IAASB croit que l'exigence du paragraphe 9 de l'ES-500 mènera à une évaluation rigoureuse de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Soucieux de ne pas compliquer inutilement cette évaluation pour les auditeurs, l'IAASB a voulu établir une exigence fondée sur des principes et axée sur l'adaptabilité, de sorte que l'ampleur des travaux à effectuer puisse varier en fonction des circonstances particulières. La mention « compte tenu de l'objectif visé par les procédures d'audit » qui figure à l'alinéa 9 b) de l'ES-500 favorise cette adaptabilité en indiquant que la façon dont les informations seront utilisées lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit a une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur au sujet des caractéristiques qui s'appliquent dans les circonstances.

43. Au paragraphe A35 de l'ES-500, on précise que l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité est un processus itératif qui fait appel au jugement professionnel de l'auditeur. Parmi les facteurs influant sur cette évaluation, il y a : les informations pouvant être utilisées comme éléments probants, de même que leur forme, leur disponibilité, leur accessibilité et leur intelligibilité. Pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue peuvent varier (paragraphe A36 de l'ES-500). L'évaluation peut se faire en même temps que la mise en œuvre des procédures d'audit appliquées aux informations, et dans certains cas, elle peut être assez simple (paragraphe A37 de l'ES-500). Les éléments probants obtenus au moyen d'autres procédures d'audit mises en œuvre conformément aux normes ISA peuvent également aider l'auditeur à effectuer cette évaluation (paragraphe A38 de l'ES-500).

Sources d'informations

44. Les paragraphes A48 à A52 de l'ES-500 décrivent les différentes sources dont peuvent provenir les informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Ces modalités d'application expliquent que la source des informations peut avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur au sujet des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances, et sur la nature et l'étendue de son évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations. Elles précisent aussi que, pour obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris, l'auditeur peut aller chercher des informations dans de multiples sources. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour trouver toutes les sources possibles d'informations pouvant être utilisées comme éléments probants.

Caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité

45. Le paragraphe A53 de l'ES-500 explique que la qualité des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations sur lesquelles ils reposent. Dans le cadre de l'évaluation effectuée en application du paragraphe 9 de la norme en projet, l'auditeur est donc tenu de prendre en considération les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations qui s'appliquent dans les circonstances. Pour déterminer quelles sont ces caractéristiques et dans quelle mesure elles sont applicables, l'auditeur exerce son jugement professionnel.
46. Les paragraphes A54 à A62 de l'ES-500 traitent des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité, y compris des facteurs ayant une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur au sujet des caractéristiques qui s'appliquent dans les circonstances.
47. Comme le mentionne le paragraphe 42 des présentes notes, l'IAASB a voulu éviter de compliquer inutilement, pour les auditeurs, l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations. Lors de ses délibérations, il a souligné que, selon les circonstances, il se peut que les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité ne s'appliquent pas toutes, et que l'idée n'est pas d'utiliser les caractéristiques énoncées dans la norme en projet comme une liste de contrôle.

48. L'IAASB a aussi discuté des problèmes qui pourraient se poser en ce qui concerne la documentation à constituer relativement à l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité et à la prise en considération des caractéristiques qui s'appliquent dans les circonstances. Il a ajouté le paragraphe A40 de l'ES-500 pour expliquer que les exigences de la norme ISA 230¹¹ qui concernent la forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit s'appliquent également à la documentation de l'évaluation de l'auditeur quant à la pertinence et à la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Ce paragraphe précise aussi qu'il peut y avoir, dans la documentation concernant les procédures d'audit mises en œuvre conformément à d'autres normes ISA, des informations sur la prise en compte par l'auditeur des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances. Toutefois, la norme en projet n'exige pas de l'auditeur qu'il consigne dans la documentation la prise en compte de chacune des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations.

Exactitude et exhaustivité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants

49. Au paragraphe 9 de la norme ISA 500 actuelle se trouve une exigence qui s'applique uniquement lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité. Selon cette exigence, l'auditeur doit évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent, pour :
- obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations;
 - apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins.
50. Comme le mentionne le paragraphe 41 des présentes notes, le paragraphe 9 de l'ES-500 comporte une exigence fondée sur des principes qui impose à l'auditeur d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Cette exigence s'applique à toutes les informations, quelle que soit la source dont elles proviennent. Les membres de l'IAASB ont longuement délibéré sur cette exigence, et leurs points de vue différaient quant à la façon de traiter de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations. Ils se sont notamment demandé si :
- la mention expresse de certaines caractéristiques, en l'occurrence l'exactitude et l'exhaustivité au paragraphe 9 de l'ES-500 est vraiment nécessaire, étant donné que l'exigence est fondée sur des principes;
 - l'exigence proposée est assez rigoureuse par rapport au paragraphe 9 de la norme ISA 500 actuelle, compte tenu de l'importance que revêtent l'exactitude et l'exhaustivité, en particulier lorsque les informations sont générées en interne par le système d'information de l'entité.
51. Au terme des délibérations, la majorité des membres de l'IAASB étaient favorables à l'ajout d'une exigence distincte (paragraphe 10 de l'ES-500) imposant à l'auditeur d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations si ces caractéristiques s'appliquent dans les circonstances (alinéa 9 b) de l'ES-500). Tout bien considéré, l'IAASB est d'avis que cette exigence conditionnelle met en relief l'importance de prendre en considération l'exactitude et l'exhaustivité des informations, en particulier lorsque celles-ci sont générées en interne par le système d'information de l'entité, et qu'elle permet de remédier aux lacunes relevées par les autorités de réglementation de l'audit dans le cadre des inspections.

¹¹ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*.

52. L'IAASB propose aussi l'ajout de modalités d'application (paragrapes A63 à A65 de l'ES-500) qui traitent des cas où l'auditeur peut considérer l'exactitude et l'exhaustivité comme étant des caractéristiques applicables dans les circonstances. Ces modalités traitent également de l'obtention d'éléments probants concernant ces deux caractéristiques.

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants qui ont été préparées par un expert choisi par la direction

53. L'exigence énoncée au paragraphe 8 de la norme ISA 500 actuelle indique ce que doit faire l'auditeur lorsque des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. Cette exigence, reprise au paragraphe 11 de l'ES-500, a été révisée. Comme elle s'inscrit dans le prolongement de l'exigence fondée sur des principes qui figure au paragraphe 9 de l'ES-500 – laquelle impose à l'auditeur d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, quelle que soit la source dont elles proviennent –, un renvoi au paragraphe 9 y a été intégré pour indiquer que les exigences de ces deux paragraphes sont liées et se complètent. Par ailleurs, vu que l'alinéa 9 b) précise « compte tenu de l'objectif visé par les procédures d'audit », l'IAASB n'a pas jugé nécessaire de conserver, dans la norme en projet, la mention « dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur », qui figure dans la norme ISA 500 actuelle.

54. Voici d'autres points à noter concernant le paragraphe 11 de l'ES-500.

- Tout comme l'exigence de la norme ISA 500 actuelle, l'exigence révisée impose à l'auditeur d'évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction. L'IAASB est d'avis que cette évaluation, dont l'importance est bien comprise par les parties prenantes, sert l'intérêt public dans les cas où la direction utilise, dans l'établissement des états financiers, des informations qui ont été préparées par un expert de son choix.
- Selon le paragraphe 11, l'auditeur doit acquérir une compréhension des travaux effectués par l'expert choisi par la direction. À ce propos, l'IAASB a tenu compte du fait que l'acquisition d'une telle compréhension implique notamment de prendre en considération les informations sous-jacentes préparées par l'expert.
- Le paragraphe 11 comporte une nouvelle exigence selon laquelle l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans l'établissement des états financiers, les informations préparées par l'expert. L'IAASB a jugé qu'il aurait été redondant d'inclure, dans la norme en projet, l'exigence selon laquelle l'auditeur doit évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée (alinéa 8 c) de la norme ISA 500 actuelle), car l'auditeur est tenu, selon l'alinéa 8 b) de l'ES-500, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont appropriées aux circonstances, compte tenu de l'objectif visé (par exemple, répondre à l'évaluation des risques pour une assertion donnée).

Doutes sur la pertinence ou la fiabilité d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants

55. L'IAASB s'est penché sur les deux cas dont traite le paragraphe 11 de la norme ISA 500 actuelle, à savoir le cas où les éléments probants obtenus sont incohérents, et celui où il y a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants. Il a décidé d'établir, dans l'ES-500, deux exigences distinctes, soit une pour chaque cas. La première, énoncée au

paragraphe 12, traite des mesures que doit prendre l'auditeur s'il a des doutes sur la pertinence ou la fiabilité d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants. La seconde, énoncée au paragraphe 14, traite des mesures que doit prendre l'auditeur s'il obtient des éléments probants qui sont incohérents avec les autres éléments probants recueillis (voir le paragraphe 61 des présentes notes).

56. L'IAASB a discuté de la question de savoir si, en cas de doute sur la fiabilité d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants, l'auditeur devrait être tenu de chercher d'autres informations ou des informations supplémentaires. Selon lui, il peut y avoir des situations où l'auditeur est en mesure de mettre en œuvre des procédures d'audit pour dissiper les doutes quant à la pertinence ou à la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants (voir les explications fournies au paragraphe A81 de l'ES-500). Dans d'autres circonstances, l'auditeur pourrait être obligé de chercher d'autres informations ou des informations supplémentaires, y compris auprès de sources externes.

Section 2-H – Évaluation des éléments probants obtenus

57. Le paragraphe 13 de l'ES-500 introduit une nouvelle exigence de « prise de recul ». Selon cette dernière, l'auditeur doit procéder à l'évaluation des éléments probants qu'il a obtenus par la mise en œuvre de procédures d'audit pour être en mesure de conclure, conformément à la norme ISA 330¹², sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Cette prise de recul permet de « boucler la boucle » en ramenant l'auditeur à l'exigence de l'alinéa 8 b) de l'ES-500, selon laquelle il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont appropriées aux circonstances pour obtenir des éléments probants lui permettant d'atteindre l'objectif visé. Comme elle s'applique à tous les éléments probants obtenus au moyen de procédures d'audit (y compris au moyen de procédures d'évaluation des risques), la nouvelle exigence contribue aussi à renforcer l'exigence énoncée au paragraphe 35 de la norme ISA 315 (révisée en 2019).
58. La prise de recul exigée au paragraphe 13 de l'ES-500 renforce aussi l'exercice de l'esprit critique en obligeant l'auditeur à tenir compte de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers.
59. Le libellé du paragraphe 13 de l'ES-500 « qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers » concorde avec celui du paragraphe 26 de la norme ISA 330. L'IAASB s'est demandé si la suppression de ce passage (par voie de modification corrélative apportée au paragraphe 26 de la norme ISA 330) aiderait à renforcer le lien entre la norme en projet et la norme ISA 330. Il a conclu qu'il convenait d'inclure ce libellé dans la norme en projet et de le conserver dans la norme ISA 330, d'autant plus que cela permet de garder un lien important entre cette dernière et la norme ISA 700 (révisée) en ce qui concerne la formation d'une opinion sur les états financiers.
60. L'IAASB a par ailleurs réfléchi au niveau auquel devait se faire l'évaluation dont il est question au paragraphe 13 de l'ES-500. Selon lui, l'évaluation est censée être effectuée au même niveau que celui auquel l'auditeur conclut, conformément au paragraphe 26 de la norme ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Or, la norme ISA 330 exige que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires soient fonction de

¹² Norme ISA 330, paragraphe 26.

l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. L'IAASB a donc ajouté des modalités d'application (paragraphe A85 de l'ES-500) pour expliquer que, parce qu'elle est effectuée dans le contexte des exigences de la norme ISA 330, l'évaluation des éléments probants exigée au paragraphe 13 de la norme en projet est axée sur la question de savoir si les éléments probants obtenus permettent d'atteindre l'objectif visé par les procédures d'audit mises en œuvre à l'égard des assertions pertinentes pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes.

61. Comme le mentionne le paragraphe 55 des présentes notes, la norme en projet comporte une exigence qui s'applique lorsque des éléments probants sont incohérents avec les autres éléments probants recueillis (paragraphe 14 de l'ES-500). En effet, l'auditeur est tenu, dans ces circonstances, de prendre les mesures nécessaires pour comprendre l'incohérence et y répondre, et de tenir compte de l'incidence de l'incohérence, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit. L'IAASB a pris en considération la possibilité que certains éléments probants soient cohérents entre eux, mais pas avec d'autres éléments probants recueillis. Une fois que l'auditeur a répondu à chacune des incohérences relevées, il se fonde entre autres sur les éléments probants pour tirer une conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis.

Section 2-I – Modifications de concordance et modifications corrélatives

62. L'IAASB propose certaines modifications de concordance et modifications corrélatives découlant de l'ES-500. Les modifications proposées sont indiquées par des marques de révision dans les paragraphes pertinents des normes concernées. Seuls les paragraphes visés par les modifications proposées ou ceux qui sont nécessaires à la compréhension du contexte de ces modifications sont fournis. Dans bien des cas, les modifications consistent à harmoniser les termes ou le libellé de ces paragraphes avec l'ES-500.

Norme ISA 200

63. Le terme « éléments probants » est défini dans la norme ISA 200¹³ et dans la norme ISA 500 actuelle; c'est la définition énoncée dans cette dernière qui est reproduite dans le Glossaire de l'IAASB¹⁴. La coexistence de deux définitions articulées différemment suscite des questions. On peut en effet s'interroger sur les raisons de cette différence et se demander si les définitions sont toutes deux nécessaires, s'il y aurait lieu de les uniformiser et, si tel est le cas, comment il faudrait le faire.
64. L'IAASB s'est demandé s'il fallait modifier la définition énoncée dans la norme ISA 200 pour qu'elle concorde avec la définition révisée d'« éléments probants » qui est proposée à l'alinéa 7 b) de l'ES-500, ou s'il fallait carrément la supprimer (auquel cas le terme ne serait défini que dans la norme en projet).
65. Étant donné que la norme ISA 200 est une norme fondamentale, l'IAASB reconnaît qu'il pourrait être utile de conserver la définition dans les deux normes. Après réflexion, il a toutefois jugé bon de retirer la définition de la norme ISA 200, et c'est ce qu'il propose dans les modifications corrélatives.

¹³ Norme ISA 200, alinéa 13 b).

¹⁴ Voir la version électronique du document de l'IAASB intitulé [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements](#).

Norme ISA 315 (révisée en 2019)

66. Comme le mentionne le paragraphe 29 des présentes notes, l'IAASB propose, comme modification corrélative découlant de l'ES-500, d'ajouter la définition de « documents comptables » à la norme ISA 315 (révisée en 2019).

Norme ISA 330

67. L'IAASB a noté que le paragraphe 26 de la norme ISA 330 mentionne la prise en compte de « tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers ». L'alinéa 13 b) de l'ES-500, qui vise à ce que l'auditeur dispose d'une base pour être en mesure de tirer la conclusion dont il est question au paragraphe 26 de la norme ISA 330, fait plutôt référence à « tous les éléments probants obtenus ».
68. Selon l'IAASB, il convient d'employer le libellé « tous les éléments probants obtenus » dans la prise en compte dont traite l'alinéa 13 b) de l'ES-500. Selon le paragraphe 9 de l'ES-500, l'auditeur doit évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Or, les éléments probants sont, par définition, des informations qui ont fait l'objet de procédures d'audit et sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions servant de fondement à son opinion et à son rapport. Les éléments probants obtenus qui sont évalués conformément au paragraphe 13 de l'ES-500 sont donc pertinents (et fiables). Autrement dit, le concept d'éléments probants « non pertinents » n'existe pas.
69. Par conséquent, l'IAASB propose, comme modification de concordance, de supprimer le mot « pertinents » au paragraphe 26 de la norme ISA 330, afin que le libellé concorde avec celui de l'alinéa 13 b) de l'ES-500.

Section 3 Appel à commentaires

Les répondants sont invités à commenter la clarté, l'intelligibilité et l'applicabilité des exigences et des modalités d'application de l'ES-500. Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils indiquent sur quel aspect particulier de l'ES-500 ils portent et qu'ils énoncent les raisons qui sous-tendent toute préoccupation relative à la clarté, à l'intelligibilité et à l'applicabilité, ainsi que des suggestions d'amélioration. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans l'ES-500, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

Questions d'ordre général

1. L'objet et le champ d'application de la norme en projet sont-ils clairs ?
 - a) L'ES-500 fournit-il à l'auditeur un cadre de référence utile pour porter des jugements concernant les éléments probants tout au long de l'audit ?
 - b) Les liens avec les autres normes sont-ils clairs et appropriés ?
2. Quel est votre avis sur la question de savoir si les modifications proposées dans l'ES-500 — prises collectivement, comme l'explique le paragraphe 10 des notes explicatives — contribueraient à l'amélioration des jugements portés par l'auditeur en lien avec l'obtention et l'évaluation des éléments probants ?
3. Selon vous, y a-t-il dans l'ES-500 un bon équilibre entre les exigences et les modalités d'application (voir le paragraphe 11 des notes explicatives) ?
4. Sur le plan technologique, êtes-vous d'accord que l'ES-500 propose un juste milieu en introduisant une approche fondée sur des principes qui est non prescriptive et qui peut être adaptée en fonction de l'usage que fait l'auditeur ou l'entité des technologies (notamment des outils ou des techniques automatisés) ?
5. Les exigences et les modalités d'application proposées dans l'ES-500 renforcent-elles bien l'exercice de l'esprit critique en lien avec l'obtention et l'évaluation des éléments probants ?

Questions particulières

6. Êtes-vous favorable à la définition révisée d'« éléments probants » ? En particulier, êtes-vous d'accord que les informations ne deviennent des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit ?
7. Les modalités d'application décrivent-elles bien la corrélation entre le caractère suffisant, le caractère approprié et le caractère convaincant des éléments probants ?
8. Les exigences et les modalités d'application énoncées dans l'ES-500 favorisent-elles une évaluation adéquate de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ?
9. Appuyez-vous l'exigence distincte imposant à l'auditeur d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations s'il détermine que ces caractéristiques s'appliquent dans les circonstances ?
10. Êtes-vous favorable à l'ajout d'une nouvelle exigence de « prise de recul » selon laquelle l'auditeur doit procéder à l'évaluation des éléments probants qu'il a obtenus par la mise en œuvre de

procédures d'audit pour être en mesure de conclure, conformément à la norme ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis ?

11. Y a-t-il d'autres points que vous aimeriez soulever au sujet de l'ES-500 ? Le cas échéant, veuillez indiquer clairement les exigences ou les modalités d'application, ou encore le thème ou le sujet en cause.

Commentaires sur des questions d'ordre général

12. L'IAASB sollicite également des commentaires sur ce qui suit.
- a) Traduction – L'IAASB reconnaît que de nombreux répondants peuvent avoir l'intention de traduire la version définitive des normes ISA en vue de leur adoption dans leur propre contexte, et il souhaite donc recevoir des commentaires sur les problèmes de traduction éventuels relevés lors de l'examen de l'ES-500.
 - b) Date d'entrée en vigueur – Conscient du fait que l'ES-500 constitue une révision de fond, et compte tenu de la nécessité de respecter la procédure officielle nationale et d'effectuer la traduction de la norme, le cas échéant, l'IAASB croit qu'il serait approprié que la norme ISA révisée s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes au moins 18 mois après l'approbation de sa version définitive. Une application anticipée serait permise et encouragée. L'IAASB souhaite savoir si ce délai serait suffisant pour favoriser la mise en œuvre efficace de cette norme.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 500 (RÉVISÉE) [EN PROJET]

ÉLÉMENTS PROBANTS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 20XX)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7
Exigences	
Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	8
Informations destinées à être utilisées comme éléments probants	9-12
Évaluation des éléments probants obtenus	13-14
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Éléments probants et procédures d'audit	A1-A4
Éléments probants suffisants et appropriés	A5-A12
Caractère approprié des éléments probants	A13
Caractère suffisant des éléments probants	A14
Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	A15-A33
Informations destinées à être utilisées comme éléments probants	A34-A83
Évaluation des éléments probants obtenus	A84-A93
Annexe : Liens entre la norme ISA 500 (révisée) [en projet] et les autres normes ISA, et exemples de types de procédures d'audit	

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit. Ces responsabilités comprennent l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ainsi que l'évaluation des éléments probants obtenus. (Réf. : par. A1 à A4)
2. La norme ISA 200¹ porte sur les responsabilités générales de l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers. Selon cette norme, l'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion². (Réf. : par. A5 à A12)
3. La présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA peuvent traiter des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier. Par exemple, la norme ISA 315 (révisée en 2019)³ traite des éléments probants relatifs aux procédures d'évaluation des risques. Par ailleurs, la norme ISA 330⁴ traite, entre autres, de la responsabilité globale qui incombe à l'auditeur d'obtenir des éléments probants et de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis.

Jugement professionnel et esprit critique

4. Comme le précise la norme ISA 200, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit⁵. La présente norme ISA met en relief l'importance de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit — notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer les éléments probants —, ce qui implique, par exemple :
 - d'éviter tout parti pris lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit ;
 - d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ;
 - de tenir compte, pour tirer une conclusion sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis, de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers.

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

² Norme ISA 200, paragraphe 17.

³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁴ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

⁵ Norme ISA 200, paragraphe 7.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion ;
 - b) d'évaluer les informations destinées à être utilisées comme éléments probants ainsi que les éléments probants réunis, en vue de tirer une conclusion sur le caractère suffisant et approprié de ces éléments probants.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) « caractère approprié (des éléments probants) », la dimension qualitative des éléments probants lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur ; (Réf. : par. A13)
 - b) « éléments probants », les informations qui ont fait l'objet de procédures d'audit et sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions servant de fondement à son opinion et à son rapport ;
 - c) « expert choisi par la direction », une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers ;
 - d) « caractère suffisant (des éléments probants) », la dimension quantitative des éléments probants lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur. (Réf. : par. A14)

Exigences

Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés

8. Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit : (Réf. : par. A15 à A18)
 - a) en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires ; (Réf. : par. A19 à A23)
 - b) en s'assurant que leur nature, leur calendrier et leur étendue sont appropriés aux circonstances, compte tenu de leur objectif. (Réf. : par. A24 à A33)

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants

9. L'auditeur doit évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Pour faire cette évaluation, il doit prendre en considération : (Réf. : par. A34 à A47)
 - a) la source de ces informations ; (Réf. : par. A48 à A52)
 - b) les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances, compte tenu de l'objectif visé par les procédures d'audit. (Réf. par. A53 à A62)
10. Si l'auditeur détermine, en application de l'alinéa 9 b), que l'exactitude et l'exhaustivité sont des caractéristiques applicables, il doit obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations. (Réf. : par. A63 à A65)

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants qui ont été préparées par un expert choisi par la direction

11. Si des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ont été préparées par un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans le cadre de l'évaluation effectuée conformément au paragraphe 9, faire ce qui suit : (Réf. : par. A66 à A68)
 - a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert ; (Réf. : par. A69 à A73)
 - b) acquérir une compréhension des travaux effectués par l'expert ; (Réf. : par. A74 et A75)
 - c) acquérir une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans l'établissement des états financiers, les informations préparées par l'expert, y compris : (Réf. : par. A76 à A78)
 - i) de la façon dont la direction a tenu compte du caractère approprié ou non des informations préparées par l'expert,
 - ii) des modifications que la direction a apportées aux informations préparées par l'expert et des raisons les motivant.

Doutes sur la pertinence ou la fiabilité d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants

12. Si l'auditeur a des doutes sur la pertinence ou la fiabilité d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants, il doit : (Réf. : par. A79 et A80)
 - a) déterminer s'il lui faut modifier ou ajouter des procédures d'audit pour dissiper ses doutes ; (Réf. : par. A81 et A82)

- b) si ses doutes ne peuvent pas être dissipés, tenir compte de leur incidence, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit, notamment en déterminant si les doutes dénotent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A83)

Évaluation des éléments probants obtenus

- 13. Pour être en mesure de conclure, conformément à la norme ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis⁶, l'auditeur doit : (Réf. : par. A84 à A88)
 - a) évaluer si ces éléments probants permettent d'atteindre l'objectif visé par les procédures d'audit ;
 - b) tenir compte de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers.
- 14. Si l'auditeur obtient des éléments probants qui sont incohérents avec les autres éléments probants recueillis, il doit : (Réf. : par. A89 à A93)
 - a) déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour comprendre l'incohérence et y répondre ;
 - b) tenir compte de l'incidence de l'incohérence, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit.

* * *

⁶ Norme ISA 330, paragraphe 26.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Éléments probants et procédures d'audit (Réf. : par. 1)

- A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer les conclusions sur lesquelles sont fondés l'opinion et le rapport de l'auditeur⁷. Ils comprennent à la fois les éléments qui étayent et corroborent les assertions de la direction et ceux qui les contredisent. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit. Les éléments probants obtenus au cours d'audits antérieurs peuvent également servir d'éléments probants pour l'audit en cours, sous réserve que l'auditeur ait déterminé, en mettant en œuvre des procédures d'audit, que ces éléments probants demeurent pertinents et fiables pour l'audit en cours.
- A2. Pour obtenir des éléments probants, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, dont :
- des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁸ ou à d'autres normes ISA qui précisent comment la norme ISA 315 (révisée en 2019) s'applique à un sujet particulier ;
 - des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre conformément à la norme ISA 330 ou à d'autres normes ISA qui précisent comment la norme ISA 330 s'applique à un sujet particulier. Ces procédures englobent :
 - des tests des contrôles, lorsqu'ils sont exigés par les normes ISA ou que l'auditeur a choisi de procéder à de tels tests,
 - des procédures de corroboration, qui comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration ;
 - d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre pour se conformer aux normes ISA.

Les liens entre la présente norme ISA [en projet] et les autres normes ISA en ce qui concerne les responsabilités qui incombent à l'auditeur relativement à l'obtention des éléments probants sont expliqués en annexe.

Outils et techniques automatisés

- A3. Les procédures d'audit auxquelles l'auditeur a recours pour obtenir des éléments probants peuvent être mises en œuvre au moyen d'opérations manuelles, d'outils ou de techniques automatisés ou d'une combinaison d'opérations manuelles et d'outils ou de techniques automatisés. Dans certaines circonstances, en raison de la forme des informations sous-jacentes, il se peut que, comparativement aux opérations manuelles, les outils ou techniques automatisés soient plus efficaces ou fournissent des éléments probants plus convaincants, ou encore que l'auditeur soit obligé d'utiliser des outils ou des techniques automatisés parce qu'il n'est pas possible ou pas faisable en pratique de mettre en œuvre une procédure d'audit manuellement. Par exemple, il peut être plus efficace d'utiliser des outils ou des techniques automatisés pour analyser, traiter, organiser, structurer ou présenter d'importants volumes de données ou d'informations.

⁷ Norme ISA 200, paragraphe A30.

⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 13 à 16.

A4. D'autres normes ISA peuvent :

- décrire les circonstances dans lesquelles il peut être plus efficace de mettre en œuvre une procédure d'audit au moyen d'outils ou de techniques automatisés qu'au moyen d'opérations manuelles. Par exemple, la norme ISA 240 précise que des outils ou des techniques automatisés peuvent permettre d'augmenter l'étendue des sondages portant sur les fichiers mouvements ou les fichiers comptables qui sont sous forme numérique⁹ ;
- fournir des exemples utiles pour l'application de la présente norme ISA en ce qui concerne la façon dont les outils ou les techniques automatisés peuvent être utilisés. Par exemple, la norme ISA 315 (révisée en 2019) précise que l'auditeur peut recourir à des outils ou à des techniques automatisés pour :

mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques à l'égard de grandes quantités de données, notamment pour l'analyse, le contrôle arithmétique, la réexécution et le rapprochement¹⁰,

réaliser des observations physiques ou des inspections, surtout en ce qui concerne les actifs, par exemple à l'aide d'outils d'observation à distance (tel qu'un drone)¹¹.

Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 2)

A5. Pour tirer une conclusion sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis, l'auditeur tient compte de tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit, conformément à la norme ISA 330¹². Comme il est précisé dans cette norme, le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé par un certain nombre de facteurs, dont le caractère convaincant de ces éléments¹³.

Corrélation entre le caractère suffisant, le caractère approprié et le caractère convaincant des éléments probants

A6. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants¹⁴. Considérés ensemble, à la lumière de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et des assertions pertinentes, le caractère suffisant et le caractère approprié ont une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants.

A7. Certaines normes ISA énoncent des exigences ou des indications concernant les circonstances dans lesquelles il est, ou peut être, nécessaire d'obtenir des éléments probants plus convaincants. Par exemple, la norme ISA 330 exige que, lorsqu'il conçoit des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé ; en outre, elle exige que l'auditeur obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles¹⁵.

⁹ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe A38.

¹⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A21.

¹¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A35.

¹² Norme ISA 330, paragraphe 26.

¹³ Norme ISA 330, paragraphe A62.

¹⁴ Norme ISA 200, paragraphe A31.

¹⁵ Norme ISA 330, alinéa 7 b) et paragraphe 9.

- A8. Les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, selon notamment que des cas de fraude ou d'erreur ont été mis en lumière ou non, peuvent amener l'auditeur à déterminer, en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019), qu'il convient de réviser son évaluation des risques¹⁶. Selon les résultats d'une telle révision, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des éléments probants plus convaincants avant de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis.
- A9. Parmi les autres facteurs ayant une incidence sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants et, par conséquent, sur leur caractère convaincant, il y a :
- les informations elles-mêmes, c'est-à-dire les informations destinées à être utilisées comme éléments probants, à la lumière de la prise en compte par l'auditeur des caractéristiques relatives à leur pertinence et leur fiabilité (voir les paragraphes A48 et A49) ;
 - le fait que les informations proviennent d'une seule source ou de plusieurs sources ;
 - la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit, c'est-à-dire la question de savoir si ces procédures sont adéquates dans les circonstances et si elles ont été mises en œuvre de façon appropriée (voir les paragraphes A20 et A21) ;
 - le fait qu'il existe ou non des incohérences entre plusieurs éléments probants.

Difficultés, délais et coûts liés à l'obtention d'éléments probants

- A10. Comme il est précisé dans la norme ISA 200¹⁷ en ce qui concerne les limites inhérentes à l'audit, les questions de difficultés, de délais et de coûts ne justifient pas en soi que l'auditeur omette une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure de remplacement, ni qu'il se satisfasse d'éléments probants qui ne sont pas convaincants.
- A11. Dans certaines circonstances, il peut être particulièrement difficile, chronophage ou coûteux d'accéder aux informations destinées à être utilisées comme éléments probants ou de comprendre ces informations. L'auditeur peut néanmoins déterminer qu'aucune autre information ne permettrait d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et qu'il lui est donc nécessaire d'obtenir ces informations malgré les questions de difficultés, de délais ou de coûts.
- A12. Il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, notamment s'il détermine que l'obtention ou la compréhension des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ne sont pas faisables en pratique. Une limitation de l'étendue des travaux d'audit pourrait aussi résulter d'une réticence de la direction à répondre à une demande d'informations ou à toute autre demande de l'auditeur (par exemple, le refus de fournir une déclaration requise). La norme ISA 705 (révisée)¹⁸ précise les autres circonstances dans lesquelles l'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés peut constituer une limitation de l'étendue des travaux. Dans ces circonstances, l'auditeur est tenu, selon la norme ISA 705 (révisée), d'exprimer une opinion avec réserve ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

¹⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

¹⁷ Norme ISA 200, paragraphe A50.

¹⁸ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes A8 et A9.

Caractère approprié des éléments probants (Réf. : alinéa 7 a))

A13. Le caractère approprié des éléments probants se rattache à la qualité de ces éléments, laquelle est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que de l'efficacité de la conception des procédures d'audit et de la mise en œuvre de ces procédures par l'auditeur, comme il est indiqué aux paragraphes A24 à A26. Les informations les plus pertinentes et les plus fiables sont généralement de meilleure qualité et peuvent donc fournir des éléments probants particulièrement convaincants. Si des éléments probants sont particulièrement convaincants, il se peut que l'auditeur détermine qu'ils sont suffisants pour étayer les conclusions sur lesquelles est fondée son opinion. Si, au contraire, des éléments probants ne sont pas assez convaincants, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des éléments probants additionnels pour étayer ses conclusions. Toutefois, l'auditeur qui met en œuvre des procédures d'audit du même type pour obtenir davantage d'éléments probants n'obtiendra pas nécessairement des éléments probants plus convaincants.

Caractère suffisant des éléments probants (Réf. : alinéa 7 d))

A14. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation qu'a faite l'auditeur des risques d'anomalies significatives (plus les risques seront élevés, plus la quantité d'éléments probants à obtenir pourra être importante), mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (meilleure sera la qualité, moins la quantité requise pourra être importante). Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut accroître l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, mettre en œuvre des procédures d'audit de différents types ou obtenir des éléments probants de différentes sources. Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.

Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 8)

Nature des procédures d'audit

A15. Comme il est indiqué au paragraphe A2, pour obtenir des éléments probants, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, dont des procédures d'évaluation des risques, des procédures d'audit complémentaires et d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre pour se conformer aux normes ISA. La nature d'une procédure d'audit a trait à son objectif et à son type. Par exemple, la norme ISA 330 précise, en ce qui concerne les procédures d'audit complémentaires, que l'objectif peut être de tester les contrôles ou les procédures de corroboration¹⁹. Elle mentionne également que la nature des procédures d'audit est de la plus haute importance dans l'élaboration d'une réponse à l'évaluation des risques.

A16. Pour obtenir des éléments probants concernant, par exemple, une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit d'un même type ou combiner des procédures d'audit de différents types. Des types de procédures d'audit et des exemples illustratifs sont présentés en annexe.

A17. Le type de procédure d'audit peut avoir une incidence sur les éléments probants obtenus pour les besoins de l'auditeur.

¹⁹ Norme ISA 330, paragraphe A5.

Exemples :

- Les demandes d'informations auprès de personnes bien informées, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité, ne fournissent habituellement pas des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'absence d'une anomalie significative au niveau des assertions.
- L'observation physique fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'une procédure ou d'un contrôle. Elle comporte toutefois des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait pour les personnes concernées de se savoir observées peut affecter la manière dont elles exécutent la procédure ou le contrôle.
- Lorsqu'il met en œuvre des procédures d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur peut utiliser un outil automatisé pour interroger plus facilement un grand ensemble de données sur les opérations. Il peut ainsi acquérir une compréhension plus détaillée ou approfondie des caractéristiques ou de la composition de ces opérations et, de ce fait, obtenir des éléments probants plus convaincants.

A18. L'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre une procédure d'audit visant plus d'un objectif. Par exemple, la norme ISA 315 (révisée en 2019) précise que, lorsqu'il est efficient de procéder ainsi, l'auditeur peut mettre en œuvre, en même temps que des procédures d'évaluation des risques, des procédures de corroboration ou des tests des contrôles conformément à la norme ISA 330²⁰. Lorsqu'une procédure d'audit vise plusieurs objectifs, l'auditeur se conforme aux exigences des normes ISA pertinentes pour atteindre ces objectifs. Par exemple, si la procédure d'audit sert à la fois de procédure d'évaluation des risques et de procédure d'audit complémentaire, il lui faudra se conformer aux exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et de la norme ISA 330, ainsi qu'à toute autre norme ISA pertinente qui traite de la conception et de la mise en œuvre de telles procédures (par exemple, une norme ISA portant sur un sujet particulier, comme la norme ISA 540 (révisée)²¹).

Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en évitant tout parti pris (Réf. : alinéa 8 a))

A19. La norme ISA 220 (révisée)²² précise que les partis pris de l'auditeur, qu'ils soient conscients ou inconscients, peuvent avoir une incidence sur les jugements professionnels portés par l'équipe de mission en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit. Elle donne en outre des exemples de partis pris qui peuvent nuire à l'exercice de l'esprit critique. Prêter attention à ces partis pris lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit peut, d'une part, contribuer à atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il s'agit d'évaluer les éléments probants recueillis et de déterminer s'ils sont suffisants et appropriés compte tenu des besoins de l'auditeur et, d'autre part, permettre à ce dernier de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui visent à éviter :

- de donner plus de poids aux éléments probants qui corroborent les assertions contenues dans les états financiers au détriment des éléments probants qui les contredisent ou les mettent en doute (parti pris lié à la confirmation) ;

²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A19.

²¹ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

²² Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe A35.

- d'utiliser les informations ou les éléments probants recueillis initialement comme point d'ancrage servant à évaluer les informations ou les éléments probants recueillis ultérieurement (parti pris lié à l'ancrage) ;
- de donner plus de poids aux informations qui viennent immédiatement à l'esprit ou qui proviennent de sources facilement accessibles (parti pris lié à la disponibilité) ;
- de donner du poids aux résultats générés par des systèmes automatisés ou à des informations numériques, ou de s'y fier indûment, sans avoir mis en œuvre des procédures d'audit appropriées (parti pris lié à l'automatisation). Voir également les paragraphes A22 et A23.

A20. Pour éviter tout parti pris, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit de manière à ne favoriser :

- dans le cas des procédures d'évaluation des risques, ni l'obtention d'éléments probants qui corroborent l'existence de risques ou les attentes de l'auditeur concernant les risques d'anomalies significatives, ni l'exclusion d'éléments probants qui les contredisent ;
- dans le cas des procédures d'audit complémentaires et des autres procédures d'audit mises en œuvre conformément aux normes ISA, ni l'obtention d'éléments probants qui corroborent les assertions de la direction, ni l'exclusion d'éléments probants qui les contredisent.

A21. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris, l'auditeur peut aller chercher des informations destinées à être utilisées comme éléments probants dans de multiples sources internes et externes à l'entité. La nécessité d'obtenir des informations de différentes sources peut dépendre de la mesure dans laquelle les éléments probants doivent être convaincants pour être suffisants et appropriés lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur.

Parti pris lié à l'automatisation

A22. L'utilisation d'informations numériques ou générées par des systèmes automatisés peut donner lieu à un risque de parti pris lié à l'automatisation — parti pris qui se traduirait par une confiance excessive quant à la pertinence et à la fiabilité de telles informations. Prêter attention au parti pris lié à l'automatisation, lors de l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, peut aider l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit de façon à l'éviter.

A23. Les paragraphes A3 et A4 mentionnent que, comparativement aux opérations manuelles, les outils ou techniques automatisés peuvent — lorsqu'ils sont utilisés pour mettre en œuvre une procédure d'audit — être plus efficaces ou fournir des éléments probants plus convaincants. Le recours à ces outils ou techniques peut toutefois donner lieu à un risque de partis pris inconscients, tels qu'un parti pris lié à l'automatisation. Pour atténuer le risque de parti pris lié à l'automatisation lors du recours à des outils ou à des techniques automatisés, l'auditeur peut notamment :

- informer explicitement l'équipe de mission des cas ou des situations où la possibilité d'un parti pris lié à l'automatisation est accrue ;
- faire valoir l'importance de faire appel, au besoin, à des membres de l'équipe de mission plus expérimentés ou possédant des compétences ou des connaissances spécialisées afin :

- de comprendre les outils ou techniques automatisés concernés, en particulier les données d'entrée et les étapes de traitement, y compris les calculs effectués et les modifications apportées aux données,
- de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit au moyen de ces outils ou de ces techniques automatisés,
- d'interpréter les résultats générés par ces outils ou techniques automatisés ;
- s'assurer que son cabinet autorise l'utilisation de ces outils ou techniques automatisés et qu'il juge cette utilisation appropriée²³.

Procédures d'audit adéquates dans les circonstances (Réf. : alinéa 8 b))

A24. Comme il est indiqué au paragraphe A9, les procédures d'audit conçues et mises en œuvre par l'auditeur peuvent avoir une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants obtenus.

Exemples :

- Comparativement aux demandes d'informations, les procédures d'inspection ou de confirmation externe peuvent fournir des éléments probants plus convaincants.
- Les procédures d'audit dont l'étendue est vaste (par exemple, un sondage portant sur un large échantillon) peuvent fournir des éléments probants particulièrement convaincants.

A25. La norme ISA 200²⁴ précise que le risque de non-détection est fonction :

- de l'efficacité d'une procédure d'audit ;
- de la façon dont celle-ci est mise en œuvre par l'auditeur.

Les procédures d'audit conçues et mises en œuvre par l'auditeur sont adéquates dans les circonstances lorsque leur nature, leur calendrier et leur étendue ont été déterminés de façon à atteindre efficacement l'objectif visé. Si une procédure d'audit est conçue de façon à atteindre efficacement un objectif précis, mais que la façon dont elle est mise en œuvre est inappropriée, il se peut que le risque de non-détection ne soit pas ramené à un niveau suffisamment faible.

A26. La norme ISA 220 (révisée) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission dans un audit d'états financiers, et des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission. Ces responsabilités se rattachent aux facteurs qui peuvent avoir une incidence sur la mise en œuvre des procédures d'audit, par exemple :

- la mesure dans laquelle la planification était adéquate ;
- le fait que les membres de l'équipe de mission chargés de mettre en œuvre les procédures d'audit possédaient ou non les connaissances et l'expérience appropriées pour le faire adéquatement ;
- le fait que les membres de l'équipe de mission aient exercé leur esprit critique de manière appropriée ou non ;

²³ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, alinéa 32 f) et paragraphes A100 et A101.

²⁴ Norme ISA 200, paragraphes A44 et A45.

- le caractère approprié ou non de la direction, de la supervision et de la revue.

Façon dont les éléments à tester sont sélectionnés lors de la conception et de la mise en œuvre d'une procédure d'audit

A27. Lors de la conception et de la mise en œuvre d'une procédure d'audit comportant la sélection d'éléments à tester, l'auditeur peut utiliser diverses méthodes pour identifier et sélectionner ces éléments, telles que :

- la sélection de la totalité des éléments ;
- la sélection d'éléments spécifiques ;
- le sondage en audit.

L'application de l'une de ces méthodes ou d'une combinaison de celles-ci peut s'avérer appropriée selon les circonstances. L'auditeur peut aussi avoir recours à des outils ou à des techniques automatisés pour identifier et sélectionner les éléments à tester.

A28. Le caractère approprié d'une méthode ou d'une technique de sélection des éléments à tester dépend d'un certain nombre de facteurs, dont les suivants :

- l'objectif visé par la procédure d'audit ;
- la façon dont la procédure d'audit est conçue ;
- le fait que la procédure d'audit soit mise en œuvre manuellement ou à l'aide d'outils ou de techniques automatisés ;
- les caractéristiques de la population à tester ;
- la mesure dans laquelle les éléments probants doivent être convaincants dans les circonstances.

Sélection de la totalité des éléments

A29. L'auditeur peut déterminer qu'il est possible d'appliquer une procédure d'audit à l'ensemble des éléments d'une population. Les éléments probants ainsi obtenus peuvent être particulièrement convaincants si la procédure a été conçue de façon appropriée. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles il peut être approprié d'appliquer une procédure d'audit à l'ensemble d'une population :

- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur ;
- il existe un risque important et les autres méthodes de sélection ne permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- la procédure d'audit peut être mise en œuvre à l'aide d'outils ou de techniques automatisés.

Sélection d'éléments spécifiques

A30. L'auditeur peut déterminer qu'il est approprié de sélectionner des éléments spécifiques d'une population. L'intervention du jugement dans la sélection d'éléments spécifiques peut donner lieu à un risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :

- *des éléments de valeur importante* : l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments

spécifiques d'une population en raison de leur valeur importante ;

- *tous les éléments excédant une valeur déterminée* : l'auditeur peut décider de sélectionner les éléments dont la valeur comptabilisée est supérieure à un certain montant de façon à appliquer la procédure d'audit à une grande partie de la population ;
- *des éléments clés* : l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population en raison d'autres caractéristiques, par exemple des éléments douteux, inhabituels, particulièrement exposés à des risques ou ayant à plusieurs reprises fait l'objet d'erreurs ;
- *des éléments susceptibles de fournir des informations* : l'auditeur peut examiner des éléments en vue d'obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou de ses opérations.

A31. La sélection d'éléments spécifiques d'une population représente souvent un moyen efficace d'obtenir des éléments probants, mais elle ne constitue pas un sondage en audit. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments ainsi sélectionnés ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population ; par conséquent, la sélection d'éléments spécifiques d'une population ne fournit pas d'éléments probants concernant le reste de la population.

A32. L'auditeur peut avoir recours à des outils ou à des techniques automatisés pour identifier et sélectionner les éléments à tester. La norme ISA 315 (révisée en 2019) précise que, lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et la préparation des états financiers, il se peut que des écritures de journal non courantes n'existent que sous forme électronique et qu'elles soient plus facilement repérables par l'application de techniques automatisées²⁵.

Sondages en audit

A33. Le sondage en audit consiste à mettre en œuvre des procédures d'audit sur moins de 100 % des éléments d'une population pertinente pour l'audit. Il est conçu de façon à permettre à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur l'ensemble d'une population à partir de tests effectués sur un échantillon tiré de cette population. Comme le mentionne le paragraphe A31, la sélection d'éléments spécifiques ne constitue pas un sondage en audit. Les sondages en audit sont traités dans la norme ISA 530²⁶.

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants (Réf. : par. 9 à 12)

A34. Lorsqu'il planifie et réalise un audit, l'auditeur peut obtenir des informations de diverses sources et sous différentes formes. Normalement, ces informations sont censées lui fournir des éléments probants qui permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles sont fondés son opinion et son rapport. Toutefois, elles ne peuvent être utilisées comme éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit visant notamment à évaluer leur pertinence et leur fiabilité. Dans la présente norme ISA, ces informations sont appelées « informations destinées à être utilisées comme éléments probants ».

²⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A161.

²⁶ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

Évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants

- A35. L'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants est un processus itératif qui fait appel au jugement professionnel de l'auditeur. Elle est influencée par des facteurs tels que les suivants : les informations pouvant être utilisées comme éléments probants, leur forme de même que leur disponibilité, leur accessibilité et leur intelligibilité (voir les paragraphes A41 à A46).
- A36. Pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue peuvent varier, notamment en fonction de la prise en considération :
- de la source des informations (voir les paragraphes A47 à A51) ;
 - des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations qui s'appliquent dans les circonstances (voir les paragraphes A52 à A61).
- A37. L'évaluation de la pertinence et de la fiabilité peut se faire en même temps que la mise en œuvre des procédures d'audit appliquées aux informations. Par exemple, lorsque l'objectif d'une procédure d'audit est de tester l'évaluation des placements à l'aide d'informations sur les prix provenant d'une source externe, l'auditeur tient également compte de la mesure dans laquelle cette source est crédible et exempte de parti pris. Dans certains cas, il peut mettre en œuvre des procédures d'audit simples et directes pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations (par exemple, prendre le taux d'intérêt d'un prêt fondé sur le taux préférentiel de la banque centrale et le comparer aux informations publiées par celle-ci). Dans d'autres cas, l'évaluation de la fiabilité des informations peut se faire au moyen de procédures d'audit, notamment des tests des contrôles (par exemple, pour évaluer l'exactitude et l'exhaustivité des informations générées en interne par le système d'information de l'entité).
- A38. Les éléments probants obtenus au moyen d'autres procédures d'audit mises en œuvre conformément aux normes ISA peuvent également aider l'auditeur à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Exemples :

Éléments probants obtenus grâce :

- à la compréhension, acquise par l'auditeur conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ;
- aux tests des contrôles, effectués conformément à la norme ISA 330, portant sur la préparation et la mise à jour des informations ;
- aux procédures d'audit mises en œuvre lorsque l'auditeur utilise, conformément à la norme ISA 620, les travaux d'un expert de son choix²⁷ ;
- aux procédures d'audit mises en œuvre conformément à la norme ISA 402²⁸ lorsque l'entité utilisatrice a recours à une ou plusieurs sociétés de services.

²⁷ Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

²⁸ Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.

- A39. Lorsque l'auditeur évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, il peut relever des informations qui sont incohérentes avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à l'identification ou à l'évaluation initiales des risques d'anomalies significatives. En pareil cas, la norme ISA 315 (révisée en 2019) exige de l'auditeur qu'il révise l'identification ou l'évaluation des risques d'anomalies significatives²⁹.
- A40. La norme ISA 230³⁰ énonce des exigences et des indications concernant la forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit, lesquelles s'appliquent également à la documentation de l'évaluation de l'auditeur quant à la pertinence et à la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Il peut y avoir, dans la documentation concernant les procédures d'audit mises en œuvre conformément à d'autres normes ISA, des informations sur la prise en compte par l'auditeur des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances (par exemple, la crédibilité d'une source d'informations externe que l'auditeur a utilisée pour auditer une estimation comptable conformément à la norme ISA 540 (révisée)). Toutefois, la présente norme ISA n'exige pas de l'auditeur qu'il consigne dans la documentation la prise en compte de chacune des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations.

Forme, disponibilité, accessibilité et intelligibilité des informations

- A41. Les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent prendre différentes formes. Il peut notamment s'agir :
- d'informations verbales, comme celles tirées d'une réponse verbale à une demande d'informations ;
 - d'informations visuelles, comme celles obtenues au moyen d'observations sur place ou de techniques d'observation à distance ;
 - d'informations écrites, telles qu'une confirmation écrite ;
 - d'informations numériques, telles que des documents numériques ou des données stockées dans un système informatique. Les informations numériques peuvent avoir été entrées manuellement, converties en format numérique ou générées électroniquement.
- A42. La forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent avoir une incidence sur la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit appliquées à ces informations, ainsi que sur l'évaluation de l'auditeur quant à la pertinence et à la fiabilité de ces dernières.

Exemples :

- La conception d'une procédure d'audit visant à inspecter l'état physique des stocks de l'entité peut différer selon que l'auditeur prévoit d'être physiquement présent à des endroits précis ou qu'il prévoit d'obtenir des éléments probants par d'autres moyens, comme des techniques d'observation à distance.

²⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

³⁰ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*.

- Il se peut que les informations soient seulement disponibles à certains moments ou à certaines périodes ou qu'elles soient détruites après une période déterminée, et que l'auditeur soit donc obligé de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit à des moments précis ou de demander que certaines informations soient conservées. Par exemple, pour prédire la recouvrabilité des comptes clients, l'entité utilise peut-être une technologie d'apprentissage machine qui met à jour les informations périodiquement (pour tenir compte, entre autres, des changements dans les habitudes de paiement, de l'évolution des cotes de crédit des clients ou de la conjoncture économique). En pareil cas, il est possible que l'auditeur n'ait d'autre choix que de mettre en œuvre les procédures d'audit à une date proche de la date des états financiers, lorsque les informations générées sont à jour, car la mise en œuvre des procédures d'audit à une date antérieure ou ultérieure pourrait produire un résultat différent.
- Il se peut que l'auditeur ait accès à des informations sous forme numérique de façon continue. En pareil cas, l'auditeur peut avoir recours à des outils ou à des techniques automatisés conçus pour tester les informations en temps réel (par exemple, les informations contenues dans un registre distribué).

- A43. Les paragraphes A19 à A23 traitent des partis pris de l'auditeur, comme le parti pris lié à la disponibilité, qui peuvent nuire à l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il s'agit de porter des jugements concernant les éléments probants. Le fait, pour l'auditeur, de demeurer à l'affût d'informations qui pourraient convenir davantage à ses besoins plutôt que de s'en tenir aux informations qui lui viennent immédiatement à l'esprit ou qui sont facilement accessibles peut contribuer à atténuer le risque de parti pris lié à la disponibilité.
- A44. Il se peut que l'auditeur reçoive des informations sous de nombreuses formes, allant des informations générées par des systèmes automatisés très complexes à des informations préparées manuellement par la direction et d'autres personnes au sein de l'entité. L'auditeur peut avoir certaines attentes quant à la forme des informations destinées à être utilisées comme éléments probants qu'il reçoit. Le fait de demeurer à l'affût d'informations reçues sous une forme différente de celle à laquelle il s'attendait peut l'aider à atténuer les partis pris inconscients susceptibles de nuire à l'exercice de l'esprit critique. De plus, l'auditeur peut juger utile de tenir compte de la forme inattendue des informations lorsqu'il en évalue la fiabilité.
- A45. Il peut y avoir des informations destinées à être utilisées comme éléments probants qui existent, mais dont l'accès est limité, par exemple, en raison de restrictions imposées par des textes légaux ou réglementaires ou par la source qui fournit les informations ou encore en raison de guerres, de troubles civils ou d'épidémies. Dans certaines circonstances où l'accès aux informations ou aux personnes est limité, il se peut que l'auditeur du groupe soit en mesure de trouver des solutions. Des exemples de telles solutions sont fournis dans la norme ISA 600 (révisée)³¹ pour ce qui concerne les audits de groupe.
- A46. Le paragraphe A12 mentionne qu'il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, notamment s'il détermine que l'obtention ou la compréhension des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ne sont pas

³¹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, paragraphe A29.

faisables en pratique. Par exemple, si l'auditeur ne dispose pas d'une base suffisante pour évaluer la pertinence et la fiabilité d'informations provenant d'une source externe, il peut y avoir limitation de l'étendue de ses travaux, à moins qu'il puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il est tenu, selon la norme ISA 705 (révisée), d'exprimer une opinion avec réserve ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

- A47. Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire d'avoir des compétences ou des connaissances spécialisées pour comprendre ou interpréter les informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Par conséquent, si l'équipe de mission ne possède pas la compétence et les capacités appropriées, l'auditeur peut envisager de faire appel à un expert de son choix pour l'aider à comprendre ou à interpréter ces informations. Il peut également recourir à d'autres ressources appropriées, telles que les ressources technologiques ou intellectuelles dont il dispose, comme il est expliqué dans la norme ISA 220 (révisée)³².

Exemples :

Circonstances dans lesquelles des compétences ou des connaissances spécialisées peuvent être nécessaires pour comprendre ou interpréter les informations destinées à être utilisées comme éléments probants :

- les informations (par exemple, celles contenues dans un avis fiscal sur une opération structurée) reposent largement sur l'interprétation de textes légaux ou réglementaires locaux concernant la fiscalité. Dans ce cas, la consultation d'un avocat fiscaliste ou d'un comptable fiscaliste peut s'avérer nécessaire ;
- les informations sont contenues dans un contrat truffé de termes juridiques complexes. Dans ce cas, la consultation d'un avocat peut s'avérer nécessaire ;
- les informations ont été générées par une application informatique qui utilise un langage de programmation très complexe. Dans ce cas, la consultation d'un expert en programmation informatique peut s'avérer nécessaire pour comprendre comment les informations ont été générées ;
- les informations sont en langue étrangère. Dans ce cas, le recours à un traducteur peut s'avérer nécessaire.

Sources d'informations (Réf. : alinéa 9 a))

- A48. Les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent provenir de sources internes ou externes, dont voici quelques exemples :

- des documents comptables, la direction ou d'autres sources internes à l'entité ;
- une personne physique ou une organisation tierce qui fournit des informations qui conviennent à un large éventail d'utilisateurs et qui sont utilisées dans la préparation des états financiers de l'entité ou encore comme éléments probants dans le cadre de l'audit. De telles sources sont appelées « sources d'informations externes » dans la présente norme ISA. Les informations

³² Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A59 à A69.

sont plus susceptibles de convenir à un large éventail d'utilisateurs et risquent moins de subir l'influence d'un utilisateur en particulier si la personne physique ou l'organisation qui les fournit les publie gratuitement ou les offre, moyennant certains frais, à un large éventail d'utilisateurs. Pour déterminer si des informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs et si, corollairement, elles proviennent d'une source d'informations externe, l'auditeur exerce son jugement professionnel, notamment en tenant compte de la capacité éventuelle de la direction à influencer cette source ;

Exemple :

Les services de fixation des prix, les organisations gouvernementales, les banques centrales et les bourses de valeurs reconnues peuvent fournir des informations telles que :

- des prix et des données connexes ;
- des données macroéconomiques, par exemple les taux de chômage et les taux de croissance économique passés et prévus, ou des données de recensement ;
- des données sur les antécédents de crédit ;
- des données sectorielles, par exemple un indice des coûts de remise en état pour certains segments de l'industrie extractive, ou des données sur l'audience ou les cotes d'écoute utilisées pour établir les revenus publicitaires dans le secteur du divertissement ;
- des tables de mortalité servant à établir les passifs dans les secteurs de l'assurance-vie et des régimes de retraite.

- des sources externes indépendantes de l'entité qui fournissent des informations à cette dernière, comme une banque, des conseillers juridiques, des clients ou des fournisseurs ;
- un expert choisi par la direction ;
- un expert choisi par l'auditeur ;
- une société de services.

A49. Dans certains cas, les informations qui sont préparées par une personne physique ou une organisation tierce et qui sont utilisées par la direction pour l'établissement des états financiers sont considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe parce qu'elles conviennent à un large éventail d'utilisateurs. Dans d'autres cas, elles sont considérées comme des informations préparées par un expert choisi par la direction (voir les paragraphes A65 à A77). Une personne physique ou une organisation tierce ne peut pas fournir des informations en tant que source d'informations externe et agir, à l'égard de ces mêmes informations, à titre d'expert choisi par la direction.

A50. La source et la forme des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent avoir une incidence sur la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité de ces informations. La source des informations peut aussi avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances, et sur la nature et l'étendue de son évaluation de la pertinence et de la fiabilité des

informations. Elle peut également influencer sur les mesures que prend l'auditeur en cas de doute sur la fiabilité des informations ou d'incohérence dans les éléments probants, par exemple.

Exemples :

- Si les informations proviennent d'une source qui est soumise à l'influence de la direction ou d'une partie liée, l'auditeur peut s'interroger sur leur authenticité et être à l'affût d'indices d'un parti pris de la direction lorsqu'il en évalue la fiabilité.
- Si les informations proviennent d'une source d'informations externe de grande réputation, comme une banque centrale, l'évaluation de leur fiabilité ne demandera peut-être pas beaucoup de travail de la part de l'auditeur.
- Si les informations sont fournies par la direction (ce peut être le cas des informations générées en interne par le système d'information de l'entité, par exemple), l'auditeur aura peut-être besoin d'obtenir des éléments probants sur leur exactitude et leur exhaustivité (voir les paragraphes A62 et A63).

- A51. Pour obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris, l'auditeur peut aller chercher des informations dans de multiples sources. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'informations pouvant être utilisées comme éléments probants. Pour identifier les sources d'informations appropriées, l'auditeur peut s'appuyer sur la compréhension qu'il a acquise, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), à l'égard de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité³³.
- A52. Pour concevoir et mettre en œuvre une procédure d'audit particulière, l'auditeur peut réunir des informations provenant de différentes sources.

Exemple :

Pour mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration visant à tester les produits comptabilisés par une entité immobilière, l'auditeur peut utiliser :

- des informations provenant des documents comptables de l'entité, comme celles relatives aux immeubles locatifs et à leur emplacement ;
- des informations provenant d'une source d'informations externe, comme celles relatives aux loyers moyens dans la région (qui sont publiées sur les sites Web immobiliers, par exemple).

Caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations (Réf. : alinéa 9 b))

- A53. Comme il est expliqué au paragraphe A13, la qualité des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations sur lesquelles ils reposent. Dans le cadre de l'évaluation effectuée en application du paragraphe 9, l'auditeur est donc tenu de prendre en considération les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations qui s'appliquent dans les circonstances. Pour déterminer quelles sont ces caractéristiques et dans quelle mesure elles sont applicables, l'auditeur exerce son jugement professionnel.

³³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19 à 26.

Pertinence

A54. La principale caractéristique relative à la pertinence des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne le lien logique ou le rapport avec l'objectif de la procédure d'audit et, s'il y a lieu, avec l'assertion considérée. La mesure dans laquelle les informations contribuent à l'atteinte de l'objectif de la procédure d'audit peut également être prise en considération.

A55. D'autres facteurs peuvent avoir une incidence sur la pertinence des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, notamment :

- les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir (y compris les assertions pertinentes) auxquels les informations se rapportent — il peut y en avoir plusieurs. Certaines informations peuvent être utiles pour certaines assertions contenues dans les états financiers, mais pas pour d'autres ;

Exemples :

- Le sommaire des comptes clients recouvrés après la date de clôture peut être utile pour tester l'existence et l'évaluation de ces comptes ainsi que la réalité et l'exactitude des produits, mais pas nécessairement pour tester l'exhaustivité des comptes clients et des produits.
- L'inspection d'un document, comme un certificat d'actions ou d'obligation ou encore la copie numérique d'un contrat hypothécaire, peut être utile pour tester l'assertion relative à l'existence d'un instrument financier, mais ne fournit pas nécessairement d'éléments probants en ce qui concerne l'assertion sur l'évaluation.

- l'intervalle de temps auquel se rapportent les informations ;
- le niveau de détail des informations nécessaires compte tenu de l'objectif visé par la procédure d'audit.

Exemple :

Les informations que la direction utilise pour suivre les activités de l'entité (par exemple, les résultats d'exploitation intermédiaires) peuvent être pertinentes au regard des objectifs des procédures d'évaluation des risques. En revanche, il se peut que les informations relatives aux indicateurs clés de performance dont se sert la direction ne soient pas assez précises pour permettre à l'auditeur de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions et qu'elles ne conviennent donc pas lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

Fiabilité

A56. La fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces informations.

Caractéristiques dont l'auditeur peut tenir compte pour déterminer dans quelle mesure les informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont fiables

Exactitude	Les informations sont exemptes d'erreurs dans la façon dont elles reflètent les situations, événements, circonstances, actions ou inactions sous-jacents, y compris pour ce qui concerne le moment (intervalle de temps ou moment précis) où les situations ou événements se sont produits.
Exhaustivité	Les informations reflètent l'ensemble des situations, événements, circonstances, actions ou inactions sous-jacents.
Authenticité	La source a effectivement produit ou fourni les informations et a été autorisée à le faire, et ces informations n'ont pas été modifiées de façon inappropriée.
Absence de parti pris (aussi appelée impartialité)	Il n'y a aucun parti pris, intentionnel ou non, dans la façon dont les informations reflètent les situations, événements, circonstances, actions ou inactions sous-jacents.
Crédibilité	La source est digne de confiance et possède la compétence et les capacités nécessaires pour produire des informations valables.

- A57. Lorsqu'il évalue, conformément au paragraphe 9, la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, l'auditeur peut déterminer que l'authenticité est une caractéristique applicable dans les circonstances. Comme il est précisé dans la norme ISA 200, l'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables et pièces justificatives pour authentiques à moins d'avoir des raisons de croire le contraire³⁴. La norme ISA 240 traite des situations qui peuvent amener l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé³⁵.
- A58. Le fait que l'intégrité des informations ait été ou non maintenue à toutes les étapes du traitement de l'information peut aussi avoir une incidence sur la fiabilité des informations, en particulier en ce qui concerne les caractéristiques que sont l'exactitude, l'exhaustivité et l'authenticité.

Exemple :

Le système d'information d'une entité peut comprendre des contrôles généraux informatiques visant à préserver et à maintenir l'intégrité des informations financières. En s'appuyant sur la compréhension qu'il a acquise et l'évaluation qu'il a effectuée, conformément aux exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019)³⁶, à l'égard du système d'information et des activités de contrôle de l'entité, l'auditeur peut déterminer que l'intégrité des informations financières a été préservée à toutes les étapes du traitement de l'information, y compris lors de l'extraction aux fins de présentation de l'information financière.

³⁴ Norme ISA 200, paragraphe A23.

³⁵ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

³⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 25 et 26.

Facteurs ayant une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité

A59. L'objectif visé par la procédure d'audit dans le cadre de laquelle les informations seront utilisées a une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances.

Exemples :

- Pour ce qui est des procédures d'évaluation des risques que l'auditeur met en œuvre pour acquérir une compréhension de la nature d'une provision pour garanties de l'entité, voici quelques procédures qui peuvent être suffisantes pour évaluer le risque d'anomalies significatives :
 - acquérir ou mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris des marchés pour les produits connexes ;
 - s'assurer qu'il n'y a pas eu de changements dans le contrôle interne de l'entité à cet égard par rapport à l'audit de la période précédente ;
 - inspecter une liste des marchandises retournées pendant la période de garantie pour s'assurer que les retours sont conformes à ses attentes.
- Quant aux procédures d'audit complémentaires que l'auditeur conçoit et met en œuvre en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives concernant l'évaluation de la provision pour garanties, elles peuvent comprendre des procédures visant l'obtention d'éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations figurant sur la liste des marchandises retournées pendant la période de garantie.

A60. D'autres facteurs peuvent avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances, notamment :

- la nature et la forme des informations ;
- les contrôles portant sur la préparation et la mise à jour des informations ;
- la façon dont l'auditeur a obtenu les informations, par exemple, le fait qu'il les aient obtenues directement ou indirectement ;
- si l'auditeur a l'intention d'utiliser les informations pour mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, la nature des risques d'anomalies significatives, d'après son évaluation de ces risques, y compris les raisons qui sous-tendent cette évaluation, ainsi que les assertions pertinentes ;

- le fait que les informations semblent corroborer ou contredire les assertions de la direction ;

Exemple :

Les réponses aux demandes d'informations faites auprès des responsables de la gouvernance au sujet d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peuvent corroborer ou contredire les assertions de la direction concernant ses stratégies et ses plans d'affaires futurs. Si les réponses :

- corroborent les assertions de la direction, il est possible que ce soit surtout l'impartialité qui s'applique dans les circonstances ;
- contredisent les assertions de la direction, il est possible que ce soient surtout l'exactitude et l'exhaustivité qui s'appliquent dans les circonstances.

- l'ampleur des changements relevés, le cas échéant, par rapport aux audits antérieurs, tels que des changements dans la façon dont les informations ont été préparées ou dans les contrôles sous-jacents ;
- les incidences des fraudes avérées, suspectées ou alléguées identifiées, le cas échéant, au cours de l'audit.

A61. Comme il est précisé au paragraphe A22, l'utilisation d'informations numériques ou générées par des systèmes automatisés peut donner lieu à un risque de parti pris lié à l'automatisation. Il se peut donc que l'auditeur ait à tenir compte de ce risque lorsqu'il évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

A62. Il se peut que les informations destinées à être utilisées comme éléments probants aient été obtenues par la direction, pour la préparation des états financiers, auprès d'une source d'informations externe. En pareil cas, l'auditeur peut juger utile, pour évaluer la pertinence et la fiabilité de ces informations, d'acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles la direction a utilisé cette source et de la façon dont elle a elle-même évalué la pertinence et la fiabilité des informations.

Exactitude et exhaustivité (Réf. : par. 10)

A63. La source des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut avoir une incidence sur le fait que l'auditeur considère ou non que l'exactitude et l'exhaustivité sont des caractéristiques applicables dans les circonstances. Par exemple, l'exactitude et l'exhaustivité s'appliquent habituellement aux informations générées en interne par le système d'information de l'entité. Dans le cas d'informations obtenues d'une source externe à l'entité, l'auditeur peut centrer ses travaux sur d'autres caractéristiques relatives à la fiabilité, dont la crédibilité de la source qui fournit les informations.

A64. Comme il est précisé au paragraphe A58, l'objectif visé par la procédure d'audit a une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances. Ainsi, l'exactitude et l'exhaustivité sont généralement des caractéristiques applicables lorsque des informations générées en interne par le système d'information de l'entité sont utilisées pour la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, mais elles ne sont pas toujours applicables lorsque ces mêmes informations sont utilisées pour la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques.

Voici des exemples de circonstances dans lesquelles l'auditeur peut considérer l'exactitude et l'exhaustivité comme étant des caractéristiques applicables dans les circonstances :

- pour définir ses attentes quant aux produits, l'auditeur a l'intention d'utiliser des données produites par l'entité portant sur les prix et le volume des ventes ;
- l'auditeur teste un aspect précis des éléments d'une population, comme l'autorisation des paiements ;
- l'auditeur vérifie le caractère approprié des écritures de journal et des autres ajustements.

A65. Le paragraphe A37 fournit des indications sur les procédures d'audit visant à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Ces indications s'appliquent également à l'obtention d'éléments probants concernant l'exactitude et l'exhaustivité lorsque ces caractéristiques sont applicables dans les circonstances.

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants qui ont été préparées par un expert choisi par la direction (Réf. : par. 11)

A66. La direction peut recourir aux services d'experts salariés ou d'experts-conseils dans des domaines autres que la comptabilité (par exemple, l'actuariat, l'évaluation, l'ingénierie ou les changements climatiques et la durabilité) afin d'obtenir les informations nécessaires à la préparation des états financiers.

A67. Comme il est précisé au paragraphe A48, dans certains cas, les informations qui sont préparées par une personne physique ou une organisation tierce et qui sont utilisées par la direction pour l'établissement des états financiers sont considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe, alors que dans d'autres cas, elles sont considérées comme des informations préparées par un expert choisi par la direction. L'exercice du jugement professionnel peut être nécessaire pour déterminer si les informations destinées à être utilisées comme éléments probants ont été préparées par un expert choisi par la direction et si, par conséquent, l'exigence du paragraphe 11 de la présente norme ISA s'applique.

Exemples :

- Une personne physique ou une organisation tierce peut être considérée comme une source d'informations externe pour ce qui est de certaines informations qu'elle fournit au sujet des prix de l'immobilier (par exemple, des informations régionales qui sont accessibles au public), parce que ces informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs, mais agir à titre d'expert choisi par la direction pour ce qui est des évaluations sur demande qui concernent le portefeuille immobilier de l'entité et qui sont adaptées aux faits et aux circonstances propres à celle-ci.
- Certaines organisations actuarielles publient des tables de mortalité à usage général qui, lorsqu'elles sont utilisées par une entité, sont normalement considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe. Cela n'empêche pas une telle organisation de fournir, à titre d'expert choisi par la direction, d'autres informations qui sont adaptées aux circonstances propres à l'entité pour aider la direction à déterminer le passif au titre de plusieurs de ses régimes de retraite.

A68. L'auditeur peut s'appuyer sur son évaluation des informations préparées par un expert choisi par la direction pour se conformer à d'autres normes ISA. Par exemple, si des informations préparées par un expert choisi par la direction sont utilisées par cette dernière pour établir une estimation comptable, l'auditeur peut s'appuyer sur son évaluation de ces informations pour satisfaire aux exigences de la norme ISA 540 (révisée) en ce qui concerne :

- le choix et l'application des méthodes, des hypothèses importantes et des données que la direction a utilisées pour établir l'estimation comptable ;
- la manière dont la direction a choisi l'estimation ponctuelle et a préparé les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation.

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 11 a))

A69. Lorsque l'auditeur évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, il est tenu, selon l'alinéa 9 b), de prendre en considération les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances. Si ces informations sont préparées par un expert choisi par la direction, l'auditeur peut juger utile de tenir compte :

- de la compétence et des capacités de cet expert, pour évaluer la crédibilité de ce dernier. La crédibilité de la source qui fournit les informations fait partie des caractéristiques ayant une incidence sur la mesure dans laquelle les informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont fiables ;
- de l'objectivité de cet expert, pour évaluer l'impartialité des informations. L'existence d'un parti pris a une incidence sur la mesure dans laquelle les informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont fiables. Dans certains cas, il se peut que la direction ait exercé une influence sur les jugements professionnels portés par l'expert de son choix et que ce dernier n'ait donc pas été exempt de parti pris lorsqu'il a préparé les informations.

Compétence et capacités

A70. La compétence se rapporte à la nature et au degré d'expertise de l'expert choisi par la direction. Pour évaluer si l'expert choisi par la direction possède la compétence appropriée, l'auditeur peut tenir compte des facteurs suivants :

- le fait que les travaux de l'expert soient soumis ou non à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie ou d'autres règles d'un corps professionnel ou d'une association sectorielle, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou des exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires ;
- les questions pour lesquelles les travaux de l'expert choisi par la direction seront utilisés, et le fait que l'expert possède ou non le niveau d'expertise approprié par rapport à ces questions — compte tenu, entre autres, de son champ de spécialisation ;

Exemples :

- Il se peut qu'un actuairé spécialisé en assurance maladie possède une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite comparativement à un actuairé spécialisé en régimes de retraite.
- Il se peut qu'un actuairé spécialisé en assurance-vie ait peu d'expérience en assurance incendie, accident et risques divers.

- la compétence de l'expert choisi par la direction concernant les exigences comptables pertinentes, par exemple la connaissance des hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

A71. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert choisi par la direction pour exercer sa compétence dans les circonstances. Les facteurs pouvant influencer sur les capacités comprennent, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles.

Objectivité

A72. Un large éventail de circonstances peuvent influencer les jugements professionnels de l'expert choisi par la direction et ainsi poser des menaces pour son objectivité, telles que des menaces liées à l'intérêt personnel, des menaces liées à la représentation, des menaces liées à la familiarité, des menaces liées à l'autocontrôle et des menaces liées à l'intimidation. Les intérêts et relations pouvant poser des menaces comprennent :

- les intérêts financiers ;
- les relations d'affaires et les relations personnelles ;
- la prestation d'autres services.

Des sauvegardes susceptibles de réduire ces menaces peuvent être mises en place dans le cadre de structures externes (par exemple, la profession de l'expert choisi par la direction ou encore des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (par exemple, des politiques et procédures de gestion de la qualité).

A73. Bien que les sauvegardes ne puissent éliminer toutes les menaces pour l'objectivité de l'expert choisi par la direction, certaines menaces, notamment celles liées à l'intimidation, peuvent être moins importantes dans le cas d'un expert-conseil externe que dans celui d'un expert employé par l'entité, et l'efficacité de sauvegardes telles que des politiques et procédures de gestion de la qualité peut être plus grande. Puisque le fait d'être un employé de l'entité implique toujours une menace pour l'objectivité, si l'expert choisi par la direction est un employé de l'entité, il ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'être objectif que les autres employés de l'entité.

Acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 11 b))

A74. Voici des exemples de questions qu'il peut être pertinent pour l'auditeur de prendre en considération pour acquérir une compréhension des travaux effectués par l'expert choisi par la direction :

- le domaine d'expertise concerné ;
- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction ;

- le fait que la préparation des informations soit ou non assujettie à des normes professionnelles ou autres ou encore à des exigences légales ou réglementaires ;
- la façon dont les informations ont été préparées par l'expert choisi par la direction, y compris :
 - les hypothèses et méthodes utilisées par l'expert, et le fait qu'elles soient ou non généralement admises dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de présentation de l'information financière,
 - les informations sous-jacentes utilisées ;
- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert et leur cohérence par rapport aux autres éléments probants.

A75. L'auditeur peut décider de faire appel à un expert de son choix³⁷ pour l'aider à comprendre les travaux de l'expert choisi par la direction, y compris les informations préparées par celui-ci. En effet, il peut arriver, par exemple, que l'auditeur ne possède pas suffisamment de connaissances ou d'expertise dans le champ de spécialisation de l'expert choisi par la direction.

Acquisition d'une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans l'établissement des états financiers, les informations préparées par l'expert de son choix (Réf. : alinéa 11 c))

A76. L'acquisition d'une compréhension de la façon dont la direction a évalué le caractère approprié des informations préparées par l'expert qu'elle a choisi peut aider l'auditeur à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Exemples :

- Si la direction a mis en place des contrôles pour comprendre et évaluer les hypothèses importantes formulées par l'expert de son choix ainsi que pour tester les données utilisées par ce dernier, l'auditeur peut tenir compte de ces contrôles lorsqu'il met en œuvre des procédures visant à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations préparées par l'expert.
- Si la direction s'appuie sur les contrôles que l'expert de son choix a mis en place pour les informations qu'il prépare et qu'elle utilise ces informations sans les avoir évaluées, l'auditeur peut centrer ses procédures visant à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations préparées par cet expert sur les hypothèses importantes et les données utilisées par ce dernier.

A77. L'acquisition d'une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans l'établissement des états financiers, les informations préparées par l'expert qu'elle a choisi peut aider l'auditeur à savoir si les constatations ou les conclusions de l'expert sont correctement reflétées dans les états financiers. Il peut arriver que la direction soit amenée à modifier les informations préparées par l'expert qu'elle a choisi, par exemple lorsque ces informations sont trop générales et qu'il est nécessaire de les ajuster pour tenir compte des circonstances propres à l'entité. En pareil cas, l'acquisition d'une compréhension des modifications peut aider l'auditeur à évaluer, conformément au paragraphe 9, si les informations sont pertinentes et fiables. Il se peut, par exemple, que les ajustements apportés par la direction reflètent un parti pris ou que la direction ne possède pas la

³⁷ Norme ISA 620, paragraphe 7.

compétence et les capacités appropriées pour adapter ou ajuster les informations, et que celles-ci soient par conséquent inexactes, incomplètes ou peu crédibles.

A78. Dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans l'établissement des états financiers, les informations préparées par l'expert qu'elle a choisi, il se peut que l'auditeur relève une déficience du contrôle interne. La responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées est traitée dans la norme ISA 265³⁸.

Doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations (Réf. : par. 12)

A79. Le paragraphe A54 précise que l'intervalle de temps auquel se rapportent les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut avoir une incidence sur la pertinence de ces informations. Par exemple, les informations peuvent avoir perdu de leur pertinence en raison du temps écoulé ou d'événements ou de situations, comme la découverte de nouvelles informations. Il peut en effet arriver que l'auditeur trouve de nouvelles informations provenant d'une autre source, parfois plus crédible que la première, et que cette découverte fasse perdre toute pertinence aux informations initialement destinées à être utilisées comme éléments probants ou jette un doute sur leur pertinence.

A80. Voici des exemples de facteurs ou de circonstances susceptibles de jeter un doute sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants :

- l'impossibilité d'évaluer les caractéristiques applicables dans les circonstances, comme l'authenticité de l'information ;
- la détection d'anomalies au cours de l'audit ;
- la détection, par l'auditeur, de déficiences du contrôle interne, en particulier s'il s'agit de déficiences importantes ;
- l'obtention, à la suite de la mise en œuvre de procédures d'audit à l'égard d'une population, d'un taux d'écart qui excède le taux attendu ;
- l'existence d'incohérences entre, d'une part, les informations destinées à être utilisées comme éléments probants et, d'autre part, des éléments probants ou d'autres informations.

³⁸ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

- A81. Il se peut que l'auditeur soit en mesure de mettre en œuvre des procédures d'audit pour dissiper les doutes quant à la pertinence ou à la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Par exemple, si l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il se peut qu'il puisse les dissiper en communiquant avec le tiers pour vérifier la source et le contenu de la réponse³⁹. Dans d'autres circonstances, l'auditeur pourrait être obligé de chercher d'autres informations ou des informations supplémentaires, y compris auprès de sources externes.
- A82. Comme il est précisé dans la norme ISA 200⁴⁰, en cas de doute sur la fiabilité d'informations ou d'indices de fraude éventuelle, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il procède à des investigations supplémentaires et détermine quelles modifications ou quels ajouts il faut apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème.
- A83. La norme ISA 580⁴¹ énonce des exigences et des indications concernant les cas où l'auditeur a des doutes sur la fiabilité des déclarations écrites. Les doutes quant à la fiabilité des informations fournies par la direction peuvent dénoter un risque de fraude. Les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers sont décrites dans la norme ISA 240.

Évaluation des éléments probants obtenus (Réf. : par. 13)

- A84. Les éléments probants sont obtenus par la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur est tenu d'évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives⁴². De plus, il est tenu, selon la norme ISA 330, de concevoir et de mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions⁴³. Comme il est précisé dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers peuvent aussi avoir une incidence sur les assertions individuelles, et l'identification de ces risques peut aider l'auditeur à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ainsi qu'à concevoir des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques identifiés⁴⁴.
- A85. La norme ISA 330 traite, entre autres, de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de tirer une conclusion sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis⁴⁵. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé notamment par les résultats des procédures d'audit mises en œuvre⁴⁶. Comme il est indiqué au paragraphe A83, la norme ISA 330 exige que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires soient fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Parce qu'elle est effectuée dans le contexte des exigences de la norme ISA 330, l'évaluation des éléments probants exigée à l'alinéa 13 a) est donc axée sur la question de savoir si les éléments probants obtenus permettent d'atteindre l'objectif visé par les procédures d'audit mises

³⁹ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe A14.

⁴⁰ Norme ISA 200, paragraphe A23.

⁴¹ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphes 16 à 18.

⁴² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

⁴³ Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.

⁴⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A194.

⁴⁵ Norme ISA 330, paragraphe 26.

⁴⁶ Norme ISA 330, paragraphe A62.

en œuvre à l'égard des assertions pertinentes pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes.

- A86. Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une assertion pertinente portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, l'auditeur est tenu, selon la norme ISA 330, de chercher à obtenir des éléments probants complémentaires⁴⁷. Cela peut arriver, par exemple, si les éléments probants obtenus ne permettent pas d'atteindre l'objectif visé par les procédures d'audit. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il est tenu, selon la norme ISA 705 (révisée), d'exprimer une opinion avec réserve ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.
- A87. D'autres normes ISA, telles que la norme ISA 570 (révisée)⁴⁸, peuvent également traiter de l'évaluation par l'auditeur du caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis quant à un sujet particulier.
- A88. Comme il est précisé au paragraphe A25, si une procédure d'audit est conçue de façon à atteindre l'objectif visé, mais que sa mise en œuvre est inappropriée, il se peut que le risque de non-détection ne soit pas ramené à un niveau suffisamment faible. Il est par ailleurs indiqué au paragraphe A26 que la norme ISA 220 (révisée) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission, et des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission, et que ces responsabilités peuvent avoir une incidence sur la mise en œuvre des procédures d'audit. La norme ISA 220 (révisée)⁴⁹ précise que la revue des travaux de l'équipe de mission consiste par exemple à examiner :
- si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion ;
 - si les objectifs des procédures d'audit ont été atteints.

Éléments probants qui sont incohérents avec les autres éléments probants (Réf. : par. 14)

- A89. Dans certains cas, il se peut que les éléments probants obtenus corroborent les assertions contenues dans les états financiers (par exemple, pour un solde de compte en particulier), mais qu'ils dénotent un parti pris possible de la direction lorsqu'ils sont considérés conjointement avec d'autres éléments probants.

Exemple :

Il se peut que les estimations comptables incluses dans les états financiers apparaissent raisonnables prises individuellement, mais que les estimations ponctuelles de la direction aient systématiquement tendance à se trouver, dans la fourchette de résultats raisonnablement possibles établie par l'auditeur, à l'extrémité qui permet d'obtenir un résultat en matière d'information financière plus favorable pour la direction. Une telle situation peut dénoter un parti pris possible de la direction.

⁴⁷ Norme ISA 330, paragraphe 27.

⁴⁸ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 17.

⁴⁹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A89.

- A90. Des éléments probants qui sont incohérents avec les autres éléments probants recueillis peuvent être l'indice d'un manque de fiabilité des informations utilisées comme éléments probants. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction, aux auditeurs internes ou à d'autres personnes sont incohérentes. De telles incohérences peuvent mettre en question le caractère approprié de l'évaluation, faite par l'auditeur conformément au paragraphe 9, de la pertinence et de la fiabilité des informations. Le paragraphe 12 traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur lorsqu'il a des doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. La mesure dans laquelle l'auditeur peut avoir besoin de modifier ou d'ajouter des procédures d'audit pour dissiper ses doutes peut varier, tout comme l'incidence sur d'autres aspects de l'audit.
- A91. Lorsque l'auditeur met en œuvre une procédure d'audit, telle qu'une procédure d'évaluation des risques ou une procédure d'audit complémentaire, il peut relever des éléments qui ne cadrent pas avec ses attentes ou qui présentent des caractéristiques inhabituelles pour la population. Ces éléments, qu'on appelle parfois « écarts », « valeurs aberrantes », « éléments notables » ou « éléments d'intérêt pour l'audit », peuvent indiquer la présence d'une anomalie dans les états financiers. Ils peuvent également dénoter la présence d'incohérences dans les éléments probants, en particulier lorsque les autres éléments probants ne font pas ressortir des écarts ou des valeurs aberrantes similaires, et jeter un doute sur la fiabilité des informations. Le paragraphe 14 s'applique dans de telles circonstances.
- A92. Lorsque l'auditeur tient compte de l'incidence d'une incohérence dans les éléments probants sur d'autres aspects de l'audit, il peut être amené à se demander, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), si l'évaluation des risques demeure appropriée⁵⁰.
- A93. Selon la norme ISA 230, qui traite entre autres des cas où l'auditeur a identifié des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions définitives sur une question importante, l'auditeur est tenu de consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences⁵¹.

⁵⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

⁵¹ Norme ISA 230, paragraphe 11.

Liens entre la norme ISA 500 (révisée) [en projet] et les autres normes ISA, et exemples de types de procédures d'audit

La présente annexe explique les liens entre la norme ISA 500 (révisée) [en projet] et les autres normes ISA en ce qui concerne les responsabilités qui incombent à l'auditeur relativement à l'obtention des éléments probants. Elle décrit aussi des types de procédures d'audit que l'auditeur conçoit et met en œuvre pour obtenir des éléments probants. Certaines de ces procédures d'audit sont d'ailleurs définies dans les normes ISA. La présente annexe n'est pas exhaustive ; l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre d'autres types de procédures.

Responsabilité quant à la conception et à la mise en œuvre des procédures d'audit

1. Comme il est précisé au paragraphe 3, la présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA peuvent traiter des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier. Par exemple :
 - la norme ISA 315 (révisée en 2019) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
 - la norme ISA 505⁵² traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants conformément aux normes ISA 330 et ISA 500 ;
 - la norme ISA 520⁵³ traite de la mise en œuvre par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration et de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques ;
 - la norme ISA 570 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, et des incidences sur le rapport de l'auditeur.

Types de procédures d'audit

Inspection

2. L'inspection consiste à examiner un actif (en se rendant sur place ou en ayant recours à des outils d'observation à distance) ou encore des enregistrements ou des documents internes ou externes, que ce soit sur support papier, électronique ou autre.

Exemples :

- Dans le cadre des tests des contrôles, l'auditeur peut inspecter des enregistrements ou des documents, que ce soit manuellement ou à l'aide d'outils ou de techniques automatisés, pour vérifier les autorisations.
- L'auditeur peut inspecter les modalités des contrats générateurs de produits conclus avec des clients. Pour ce faire, il peut avoir recours à des outils ou à des techniques automatisés

⁵² Norme ISA 505, *Confirmations externes*.

⁵³ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

qui lui permettront d'extraire des informations clés (prix, modalités de paiement, etc.) à utiliser comme éléments probants concernant la comptabilisation des produits.

3. L'inspection des enregistrements et des documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité des contrôles sur leur production. Certains documents constituent des éléments probants attestant directement l'existence d'un actif, par exemple un titre représentatif d'un instrument financier tel qu'une action ou une obligation. Toutefois, l'inspection de tels documents ne fournit pas nécessairement d'éléments probants quant à la propriété ou à la valeur.
4. L'inspection des actifs corporels peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations de l'entité qui leur sont attachés ou quant à leur évaluation. L'observation de la prise d'inventaire peut s'accompagner de l'inspection d'articles particuliers en stock.

Observation physique

5. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. Tout comme l'inspection, l'observation physique peut être faite sur place ou au moyen d'outils d'observation à distance. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais elle comporte des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait pour les personnes concernées de se savoir observées peut affecter la manière dont elles exécutent le processus ou la procédure. La norme ISA 501 fournit des indications supplémentaires sur l'observation de la prise d'inventaire⁵⁴.

Exemples :

- Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques qu'il met en œuvre pour acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité, l'auditeur peut observer des activités de contrôle de l'entité, telles que :
 - des contrôles physiques, comme ceux qui assurent la sauvegarde des actifs ;
 - des procédures que la direction a mises en place pour surveiller ou saisir le nombre d'heures pendant lesquelles les salariés ont réellement travaillé ;
 - des contrôles automatisés que la direction a mis en place pour surveiller ou observer les mouvements des stocks, par exemple en attribuant un code à barres ou un code QR distinct à chacun des articles en stock.
- Sous réserve de certaines exceptions, la norme ISA 501⁵⁵ exige de l'auditeur qu'il soit présent à la prise d'inventaire physique des stocks du client afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à leur existence et à leur état. L'auditeur peut mettre en œuvre les procédures d'audit requises au moyen d'opérations manuelles, d'outils ou de techniques automatisés ou d'une combinaison d'opérations manuelles et d'outils ou de techniques automatisés. Les techniques automatisées peuvent faire appel, entre autres, à la vidéo en direct, au partage d'écran ou à la capture d'images par drone.

⁵⁴ Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*.

⁵⁵ Norme ISA 501, paragraphe 4.

- En guise de test des contrôles, l'auditeur peut observer l'exécution des contrôles par le personnel de l'entité.
- En guise de procédure de corroboration complémentaire, l'auditeur peut observer la prise d'inventaire des stocks par le personnel de l'entité au moyen de dispositifs de repérage GPS.

Demande de confirmation externe

6. La demande de confirmation externe consiste, pour l'auditeur, à demander à un tiers de lui fournir une réponse directe sur une question particulière. La réponse du tiers peut être fournie sur support papier, électronique ou autre. Voir la norme ISA 505 pour de plus amples indications.

Exemples :

L'auditeur peut demander une confirmation externe concernant :

- des comptes bancaires et des facilités de crédit (dans certains cas, la confirmation peut être obtenue par l'intermédiaire de la plateforme Web automatisée du tiers) ;
- des soldes de comptes, tels que les comptes clients et les comptes fournisseurs ;
- les termes d'accords ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers ;
- la question de savoir si des modifications ont été apportées à un accord et, le cas échéant, les points importants s'y rattachant ;
- l'existence d'« accords parallèles » pouvant avoir une incidence sur la comptabilisation des produits.

Contrôle arithmétique

7. Le contrôle arithmétique consiste à vérifier l'exactitude arithmétique des informations.

Réexécution

8. La réexécution s'entend de l'exécution indépendante de procédures ou de contrôles qui ont été initialement exécutés dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

Exemples :

L'auditeur peut :

- établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation, conformément à la norme ISA 540 (révisée) ;
- réexécuter le rapprochement des soldes des comptes fournisseurs à la date de clôture en comparant les relevés de compte des créanciers et les opérations enregistrées dans les documents comptables sous-jacents.

Procédures analytiques

9. Les procédures analytiques consistent en des évaluations des informations financières reposant sur l'analyse des corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Elles englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations

relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent considérablement des valeurs attendues.

10. Les procédures analytiques peuvent viser divers objectifs. Elles peuvent notamment :

- être mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵⁶ ;

Exemple :

Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives concernant les produits, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures analytiques pour trouver les opérations qui ne répondent pas à certains critères, par exemple les opérations avec des clients non autorisés, les opérations sans rapprochement avec des documents d'expédition ou les opérations avec un délai de livraison inhabituel. De telles opérations peuvent être considérées comme présentant un risque plus élevé d'anomalies significatives. Comme il est indiqué au paragraphe A3, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures analytiques au moyen d'opérations manuelles, d'outils ou de techniques automatisés ou d'une combinaison d'opérations manuelles et d'outils ou de techniques automatisés.

- servir de procédures de corroboration (on les appelle alors les « procédures analytiques de corroboration ») ou être mises en œuvre, vers la fin de l'audit, pour aider l'auditeur à parvenir à sa conclusion générale sur les états financiers. Voir la norme ISA 520 pour de plus amples indications.

Demandes d'informations

11. Les demandes d'informations consistent à se procurer des informations auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. Souvent utilisées lors de la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, elles peuvent aller des demandes écrites formelles aux demandes informelles faites de vive voix. Lorsqu'elles sont utilisées dans le cadre de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, les demandes d'informations peuvent contribuer à l'obtention d'éléments probants et faire ressortir la présence d'une anomalie. Cela dit, en règle générale, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'absence d'une anomalie significative au niveau des assertions, ou quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
12. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demande d'informations. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur de nouvelles informations ou des informations qui corroborent des éléments probants ou qui sont au contraire incohérentes avec ceux-ci. L'auditeur peut, sur la base de ces réponses, être amené à modifier les procédures d'audit ou à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.
13. Il peut être nécessaire de compléter, par la mise en œuvre d'autres procédures d'audit, les éléments probants obtenus au moyen de demandes d'informations ; or, lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles à l'appui de celles-ci peuvent être limitées. En pareil cas, le fait de comprendre dans quelle mesure la direction a donné suite dans le passé à ses intentions déclarées, les raisons avancées par la direction pour justifier le choix d'une ligne de

⁵⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 14 b).

conduite particulière et sa capacité de suivre celle-ci peuvent fournir ou constituer des éléments probants additionnels permettant de compléter les éléments probants obtenus au moyen des demandes d'informations.

Exemples :

Afin de corroborer les informations qu'il obtient lorsqu'il fait une demande d'informations auprès de la direction pour s'enquérir de ses intentions concernant une question particulière, l'auditeur peut :

- examiner dans quelle mesure la direction a donné suite dans le passé à ses intentions déclarées ;
- acquérir une compréhension des raisons avancées par la direction pour justifier le choix d'une ligne de conduite particulière et examiner les informations à l'appui de celles-ci ;
- évaluer la capacité de la direction à suivre une ligne de conduite particulière, compte tenu de la compréhension qu'il a acquise de l'entité, de la question à laquelle se rapportent les intentions de la direction et des autres éléments probants.

14. Sur certains points, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la part de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, pour confirmer les réponses à ses demandes d'informations faites de vive voix. Voir la norme ISA 580 pour de plus amples indications.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 500 (RÉVISÉE) – MODIFICATIONS INDIQUÉES PAR RAPPORT À LA NORME ACTUELLE

NORME ISA 200, OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET RÉALISATION D'UN AUDIT CONFORME AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

Définitions

[...]

13. [...]

- b) ~~« éléments probants », les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que d'autres informations. Dans les normes ISA :~~
- i) ~~le « caractère suffisant » s'entend de la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis,~~
- ii) ~~le « caractère approprié » s'entend de la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent de corroborer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur ;~~

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 15)

A20. Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple :

- aux éléments probants qui sont incohérents avec ~~contredisent~~ d'autres éléments probants recueillis ;
- aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants ;
- aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle ;
- aux situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes ISA.

[...]

- A22. L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants. Une telle appréciation critique consiste notamment à remettre en question les éléments probants incohérents contradictoires ainsi que la fiabilité des documents, des réponses aux demandes d'informations et des autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance. Elle consiste également à se demander si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés compte tenu des circonstances, par exemple dans le cas où, alors que des facteurs de risque de fraude sont présents, il existe un seul document, qui se prête par nature à la fraude, pour étayer un montant significatif des états financiers.
- A23. L'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables et pièces justificatives pour authentiques à moins d'avoir des raisons de croire le contraire. Néanmoins, il est tenu ~~de s'interroger sur~~ d'évaluer la fiabilité des informations ~~devant servir d'~~ destinées à être utilisées comme éléments probants¹. En cas de doute sur la fiabilité d'informations ou d'indices de fraude éventuelle (par exemple, si des conditions repérées au cours de l'audit amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à soupçonner que ses termes peuvent avoir été falsifiés), les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il procède à des investigations supplémentaires et détermine quelles modifications ou quels ajouts il faut apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème².

[...]

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

- A30. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer les conclusions sur lesquelles sont fondés l'opinion et le rapport de l'auditeur. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours³) ou des informations obtenues par le cabinet dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations ~~utilisables en tant qu'~~ destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent avoir été produites par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. ~~De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.~~ La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

[...]

- A32. Le caractère approprié des éléments probants ~~se rattache~~ correspond à la qualité de ces éléments ~~leur dimension qualitative, laquelle est fonction de la~~ c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur

¹ Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*, paragraphes 7 à 9.

² Norme ISA 240, paragraphe 14, norme ISA 500 (révisée), paragraphe 12~~4~~ et norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 10, 11 et 16.

³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 916.

pertinence et leur de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que de l'efficacité de la conception des procédures d'audit et de la mise en œuvre de ces procédures par l'auditeur⁴ permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus. La nature, la forme et la source des informations font partie des facteurs ayant une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances.

[...]

NORME ISA 220 (RÉVISÉE), GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Définitions

Équipe de mission (Réf. : alinéa 12 d))

- A15. L'équipe de mission peut être organisée de différentes façons. Par exemple, les membres d'une équipe de mission peuvent être installés au même endroit ou dans des endroits différents, et être divisés en groupes selon leurs activités. Quelle que soit l'organisation de l'équipe de mission, toutes les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit⁵ dans le cadre de la mission d'audit sont des membres de l'équipe de mission.
- A16. La définition du terme « équipe de mission » est axée sur les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Les éléments probants, qui sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur, sont principalement obtenus au moyen de procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit⁶. Les procédures d'audit englobent les procédures d'évaluation des risques⁷, et les procédures d'audit complémentaires⁸ et les autres procédures d'audit que l'auditeur met en œuvre pour se conformer aux normes ISA. Tel qu'il est expliqué dans la La norme ISA 500 (révisée) décrit les différents types de , les procédures d'audit qui peuvent être mises en œuvre, dont comprennent l'inspection, l'observation physique, les confirmations, le contrôle arithmétique, la réexécution, les procédures analytiques et les demandes d'informations ; ces techniques procédures sont souvent utilisées en diverses combinaisons⁹. D'autres normes ISA peuvent aussi prévoir des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants, par exemple la norme ISA 520¹⁰.

⁴ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe A13.

⁵ Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*, paragraphe A2A10.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe A30.

⁷ La norme ISA 315 (révisée en 2019) énonce des exigences relatives aux procédures d'évaluation des risques.

⁸ La norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, énonce des exigences relatives aux procédures d'audit complémentaires, y compris les tests des contrôles et les procédures de corroboration.

⁹ Norme ISA 500 (révisée), paragraphes A16 et annexe A14 à A25.

¹⁰ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

[...]

Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits (Réf. : par. 13 à 15)

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 7)

[...]

A34. Les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission peuvent notamment consister en ce qui suit, sans toutefois s'y limiter :

- [...]
- des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes, qui pourraient amener l'équipe de mission à adopter un parti pris pour le choix des sources d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants, en favorisant les informations éléments probants dont les sources sont les plus facilement accessibles ;

[...]

A36. L'équipe de mission peut prendre des mesures pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, notamment les suivantes :

- [...]
- communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsque la direction exerce une pression indue, ou que l'équipe de mission éprouve des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

NORME ISA 240, RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES FRAUDES LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Exigences

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

17. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée en 2019), il doit mettre en œuvre les procédures énumérées aux paragraphes 18 à 25 pour obtenir des informations éléments probants qui lui serviront à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

[...]

Évaluation des facteurs de risque de fraude

25. L'auditeur doit évaluer si les ~~informations qu'il a obtenues~~ éléments probants qu'il a obtenus lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Bien que la présence de facteurs de risque de fraude n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations de fraude et peuvent donc indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A24 à A28)

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. A50)

[...]

37. Si l'auditeur relève une anomalie, qu'elle soit significative ou non, et qu'il a des raisons de croire qu'elle résulte ou pourrait résulter d'une fraude impliquant la direction (en particulier, la haute direction), il doit reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et son incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre à ces risques. Lorsqu'il reconsidère la fiabilité des éléments probants déjà recueillis, l'auditeur doit également se demander si des circonstances ou des situations indiquent une collusion possible impliquant des employés, la direction ou des tiers. (Réf. : par. A53)

[...]

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

41. Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des ~~informations~~ éléments probants indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A61 et A62)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

[...]

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : par. 19)

[...]

- A18. La direction est souvent la mieux placée pour commettre une fraude. Par conséquent, l'auditeur fait preuve d'esprit critique dans son évaluation des réponses de la direction à ses demandes d'informations et il se peut qu'il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants pour corroborer que les ces ~~réponses obtenues soient corroborées par d'autres informations.~~

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

[...]

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 31)

A38. Les réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions peuvent l'amener à modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de l'une ou plusieurs des façons suivantes :

- il peut être nécessaire de modifier la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre ~~peut devoir être modifiée afin de~~ recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents appropriés ~~ou d'obtenir des informations corroborantes des éléments probants supplémentaires.~~ Les modifications peuvent concerner à la fois le choix et l'association des procédures à appliquer. Par exemple :
 - il peut être fait davantage appel à l'observation physique ou à l'inspection de certains actifs, ou l'auditeur peut décider de recourir à des outils ou à des techniques automatisés ~~d'audit assistés par ordinateur~~ pour recueillir davantage d'éléments probants sur les données contenues dans les fichiers comptables ou les fichiers mouvements importants,
 - l'auditeur peut concevoir des procédures lui permettant d'obtenir des éléments probants ~~informations corroborantes~~ supplémentaires. Ainsi, dans le cas où l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre les bénéfices attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des demandes de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de comptes, mais aussi les termes des contrats de vente, notamment la date, les conditions de reprise éventuelle et les modalités de livraison. Par ailleurs, l'auditeur peut également juger efficace de compléter ces informations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente et les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés ;
- [...]
- l'étendue des procédures mises en œuvre reflète l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple, il peut être approprié d'élargir la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques à un niveau de détail plus poussé. Par ailleurs, des outils ou des techniques automatisés ~~d'audit assistés par ordinateur~~ peuvent permettre d'augmenter l'étendue des sondages portant sur les fichiers mouvements et les fichiers comptables qui sont sous forme numérique. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir des principaux fichiers électro numériques, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières, ou pour tester l'ensemble d'une population au lieu d'un simple échantillon.

[...]

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. 35 à 38)

[...]

Prise en compte des anomalies détectées (Réf. : par. 36 à 38)

[...]

A53. Les incidences d'une fraude détectée varient selon les circonstances. Ainsi, une fraude négligeable en elle-même peut être importante si elle implique la haute direction. La fiabilité des éléments probants recueillis précédemment peut être remise en question, dès lors qu'il peut y avoir un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations de la direction ainsi que sur l'authenticité et la fiabilité des documents comptables et des pièces justificatives. Il peut également y avoir une possibilité de collusion impliquant des employés, des dirigeants ou des tiers.

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. A41)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

[...]

Prise en considération des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes varient selon les types ou les associations de facteurs de risque de fraude ou de conditions identifiés, et selon les catégories d'opérations, les soldes de comptes, les informations à fournir et les assertions susceptibles d'être affectés.

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

- [...]
- mettre en œuvre des procédures d'audit au moyen d'outils ou de techniques automatisés assistés par ordinateur, telles que l'exploration de données pour vérifier s'il existe des exceptions dans une population ;
- tester l'intégrité des registres produits et des opérations générés par des systèmes automatisés lancés par ordinateur ;
- [...]

Réponses spécifiques — Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères :

Comptabilisation des produits

- Mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration concernant les produits, sur la base de données non regroupées. Par exemple, comparer les produits de l'exercice courant par mois et par branche d'activité ou unité d'exploitation avec les données correspondantes des exercices

précédents. À cet égard, ~~les outils ou les techniques automatisés d'audit assistés par ordinateur~~ peuvent faciliter l'identification des corrélations ou des opérations inhabituelles ou inattendues ayant rapport aux produits.

- [...]

Quantités en stock

- [...]
- Utiliser des outils ou des techniques automatisés ~~d'audit assistés par ordinateur~~ pour réaliser des sondages plus poussés sur la compilation des comptages physiques des stocks (par exemple, effectuer un tri par numéro des étiquettes de comptage pour tester les contrôles sur ces dernières, ou par numéro de série des articles pour tester la possibilité d'omission ou de comptage en double).

Estimations de la direction

- [...]

Réponses spécifiques — Anomalies résultant du détournement d'actifs

Des circonstances différentes exigent nécessairement des réponses différentes. Généralement, la réponse de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'une fraude associée à un détournement d'actifs est axée sur certains soldes de comptes et certaines catégories d'opérations. Bien que certaines des procédures mentionnées dans les deux catégories de réponses ci-dessus puissent s'appliquer dans de telles circonstances, l'étendue du travail est déterminée en fonction des informations particulières obtenues relativement au risque de détournement identifié.

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant des détournements d'actifs :

- [...]
- procéder à une comparaison automatisée de ~~comparer par informatique~~ la liste des fournisseurs et de ~~à~~ celle du personnel afin de relever les adresses et les numéros de téléphone qui concordent ;
- effectuer une recherche automatisée informatisée ~~informatisée~~ dans les documents de paie pour relever les adresses, les numéros d'employé, les numéros d'identification fiscale et les comptes de banque qui y figurent en double ;
- [...]

Annexe 3

(Réf. : par. A50)

Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent une anomalie significative résultant de fraudes.

[...]

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, par exemple :

- [...]
- réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers électroniques pour y réaliser des sondages à l'aide d'outils ou de techniques automatisés d'audit assistées par ordinateur ;
- [...]

NORME ISA 300, PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Annexe

(Réf. : par. 7, 8 et A8 à A11)

Éléments à prendre en considération pour l'établissement de la stratégie générale d'audit

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération aux fins de gestion de la qualité au niveau de la mission. Beaucoup de ces éléments auront une incidence sur sa stratégie générale d'audit et son plan de mission détaillé. Les exemples fournis couvrent une vaste gamme d'éléments applicables à un grand nombre de missions. Bien que d'autres normes ISA puissent exiger la prise en compte de certains des éléments dont il est question ci-dessous, tous ne sont pas pertinents pour toutes les missions d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Caractéristiques de la mission

- [...]
- L'incidence des technologies de l'information sur les procédures d'audit, y compris la disponibilité des données et l'utilisation prévue d'outils ou de techniques automatisés d'audit assistées par ordinateur.
- [...]

NORME ISA 315 (RÉVISÉE EN 2019), IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

- a) « documents comptables », les livres-journaux et les pièces et documents justificatifs (tels que les documents relatifs aux paiements, y compris les transferts électroniques de fonds), les

factures, les contrats, le grand livre général et les livres auxiliaires, les écritures de régularisation et les autres ajustements des états financiers qui ne se traduisent pas par des écritures de journal, les documents tels que les feuilles de travail et les feuilles de calcul à l'appui des répartitions de coûts, des calculs, des rapprochements et des informations fournies ;

[...]

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

[...]

Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques

35. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Dans la négative, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit tenir compte de tous les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, que ces éléments soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire corroborent ou contredisent les assertions de la direction. (Réf. : par. A230 à A232)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 13 à 18)

[...]

Sources d'éléments probants (Réf. : par. 13)

A15. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants. Outre les informations provenant d'autres sources¹¹, l'auditeur peut utiliser, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques :

- des informations provenant de ses interactions avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres membres clés du personnel de l'entité (par exemple, les auditeurs internes) ;
- des informations obtenues directement ou indirectement de parties externes (par exemple, des autorités de réglementation) ;
- des informations sur l'entité qui sont accessibles au public, comme les communiqués de presse de l'entité, les documents qui sont destinés aux analystes ou qui concernent les présentations à l'intention des groupes d'investisseurs, les rapports produits par des analystes ou les informations boursières.

¹¹ Voir les paragraphes A37 et A38.

Peu importe la source utilisée, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées devant servir comme éléments probants, conformément à la norme ISA 500 (révisée)¹².

[...]

Types de procédures d'évaluation des risques (Réf. : par. 14)

A19. Les différents types de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en œuvre afin d'obtenir des éléments probants, qu'il s'agisse de procédures d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires, sont décrits dans la norme ISA 500 (révisée)¹³. Le fait que certaines données comptables et d'autres éléments probants soient disponibles uniquement sous forme numérique électronique, ou seulement à certains moments, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit¹⁴. S'il juge qu'il est efficace de procéder ainsi, l'auditeur peut mettre en œuvre, en même temps que des procédures d'évaluation des risques, des procédures de corroboration ou des tests des contrôles conformément à la norme ISA 330. Les éléments probants obtenus pourront servir non seulement à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, mais aussi à la détection des anomalies au niveau des assertions ou à l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28 à 37)

[...]

Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques (Réf. : par. 35)

[...]

Évaluation des éléments probants

A231. Les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques comprennent à la fois les éléments pouvant corroborer ~~informations qui étayent et corroborent~~ les assertions de la direction et ceux pouvant les contredire ~~les informations qui les contredisent~~¹⁵.

[...]

Documentation (Réf. : par. 38)

[...]

A238. La norme ISA 230 mentionne notamment qu'il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais que la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique¹⁶. Par exemple, lorsque certains éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques corroborent les assertions de

¹² Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*, paragraphe 9-7.

¹³ Norme ISA 500 (révisée), paragraphes A16 et annexe A14 à A17 et A21 à A25.

¹⁴ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe A4242.

¹⁵ Norme ISA 500 (révisée), alinéa 8 a) ~~paragraphe A4~~.

¹⁶ Norme ISA 230, paragraphe A7.

la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Elle peut décrire, notamment, les jugements professionnels que l'auditeur a portés pour évaluer si les éléments probants fournissent une base appropriée pour son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- [...]
- le paragraphe 35, qui exige que l'auditeur tienne compte de tous les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, que ces éléments soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire ~~corroborer ou contredire~~ les assertions de la direction, et qu'il évalue si ces éléments probants fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- [...]

NORME ISA 330, RÉPONSES DE L'AUDITEUR À L'ÉVALUATION DES RISQUES

Exigences

[...]

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

[...]

26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Pour se former une opinion, il doit tenir compte de tous les éléments probants ~~pertinents~~, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A62)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Réponses globales (Réf. : par. 5)

[...]

- A2. La compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse ; par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, l'auditeur peut :

- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date

intermédiaire ;

- [...]

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

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

[...]

Réponse à l'évaluation des risques au niveau des assertions (Réf. : alinéa 7 a))

[...]

Étendue

[...]

A16. Le recours à des outils ou à des techniques automatisés d'audit assistés par ordinateur peut permettre des tests de plus grande ampleur à l'égard des fichiers mouvements opérations automatisés et des fichiers comptables qui sont sous forme numérique, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des tests, par exemple en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner des échantillons d'opérations dans des fichiers numériques électroniques clés, trier des opérations dotées de certaines caractéristiques particulières ou tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

[...]

Risque élevé (Réf. : alinéa 7 b))

A19. Lorsque, par suite de son évaluation, l'auditeur considère que le risque est élevé et qu'il cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus appropriés pertinents et plus fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments probants corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes.

Test des contrôles

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles (Réf. : par. 8)

[...]

Calendrier des tests des contrôles

[...]

Contrôles inchangés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 b))

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents, le fait de tester certains de ces contrôles au cours de chaque audit fournit à l'auditeur des éléments probants informations confirmant l'efficacité continue de l'environnement de contrôle. Cela aide l'auditeur à décider s'il convient ou non

de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents.

[...]

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 16 et 17)

[...]

Nature et étendue des procédures de corroboration

[...]

A45. La conception des tests de détail est influencée par la nature du risque et celle de l'assertion. Par exemple, les tests de détail relatifs aux assertions sur l'existence ou sur la réalité peuvent impliquer de sélectionner des éléments dans un poste des états financiers et d'obtenir des éléments probants ~~les concernant~~. En revanche, les tests de détail relatifs à l'assertion sur l'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments que devrait normalement contenir un poste des états financiers et à vérifier si ces éléments s'y trouvent effectivement.

[...]

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Réf. : par. 19)

A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à des soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation externe des termes d'accords, de contrats ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers. Les confirmations externes peuvent également être utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut viser spécifiquement à faire confirmer l'absence d'un « accord parallèle » qui pourrait être pertinent en ce qui concerne l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi fournir des éléments probants ~~pertinents~~, dans le cadre des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives, à l'égard par exemple :

[...]

NORME ISA 402, FACTEURS À CONSIDÉRER POUR L'AUDIT D'ENTITÉS FAISANT APPEL À UNE SOCIÉTÉ DE SERVICES

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 15)

[...]

Tests des contrôles (Réf. : par. 16)

[...]

Utilisation d'informations contenues dans un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement (Réf. : par. 17)

[...]

A32. Pour certaines assertions, plus la période couverte par un test particulier est courte et plus le temps écoulé depuis l'application du test est grand, moins le test fournira d'éléments probants pertinents. En comparant la période couverte par le rapport de type 2 avec la période d'information financière de l'entité utilisatrice, l'auditeur de celle-ci peut conclure que le rapport de type 2 fournit moins d'éléments probants pertinents s'il y a peu de chevauchement entre la période couverte par le rapport et la période pour laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit s'appuyer sur le rapport. Lorsque c'est le cas, un rapport de type 2 couvrant la période précédente ou subséquente pourrait fournir des éléments probants additionnels. Dans d'autres cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut juger nécessaire d'effectuer, ou de demander à un autre auditeur d'effectuer pour lui, des tests des contrôles au sein de la société de services afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

[...]

NORME ISA 501, ÉLÉMENTS PROBANTS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES CONCERNANT CERTAINS POINTS

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procès et litiges

Exhaustivité des informations sur les procès et les litiges (Réf. : par. 9)

[...]

A18. En plus des procédures indiquées au paragraphe 9, d'autres procédures sont pertinentes, par exemple l'utilisation des éléments probants obtenus ~~informations obtenues~~ au moyen des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, pour aider l'auditeur à prendre connaissance

des procès et litiges auxquels l'entité est partie.

[...]

NORME ISA 505, CONFIRMATIONS EXTERNES

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants conformément aux exigences de la norme ISA 330¹⁷ et de la norme ISA 500 (révisée)¹⁸. Elle ne porte pas sur les demandes d'informations concernant des procès et des litiges, lesquelles sont traitées dans la norme ISA 501¹⁹.

Procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants

2. La norme ISA 500 (révisée) précise que le caractère approprié la fiabilité des éléments probants se rattache à la qualité de ces éléments, laquelle est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus²⁰, ainsi que de l'efficacité de la conception des procédures d'audit et de la mise en œuvre de ces procédures par l'auditeur²¹. Selon les circonstances de l'audit, il se peut que les éléments probants sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers soient plus appropriés que les éléments probants d'origine interne produits par l'entité. Cette norme énonce également les généralisations suivantes au sujet des éléments probants²² :

- ~~les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité ;~~
- ~~les éléments probants recueillis directement par l'auditeur sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction ;~~
- ~~les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents (support papier, électronique ou autre).~~

~~Par conséquent, selon les circonstances de l'audit, il se peut que les éléments probants sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers soient plus fiables que les éléments probants d'origine interne produits par l'entité. La présente norme ISA vise à aider l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants pertinents et fiables.~~

¹⁷ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

¹⁸ Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*

¹⁹ Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*.

²⁰ Norme ISA 500, paragraphe A9.

²¹ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe A13.

²² Norme ISA 500, paragraphe A5.

3. D'autres normes ISA reconnaissent l'importance des confirmations externes à titre d'éléments probants. Par exemple :

- [...]
- La norme ISA 240 indique que l'auditeur peut concevoir des demandes de confirmation lui permettant d'obtenir des éléments probants ~~informations corroborantes~~ supplémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions²³.
- La norme ISA 500 (révisée) indique que des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité, comme des confirmations externes, peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants provenant des documents comptables ou des déclarations de la direction²⁴.

[...]

Exigences

[...]

Évaluation des résultats des procédures de confirmation externe ~~éléments probants obtenus~~

16. L'auditeur doit évaluer ~~déterminer~~ si les résultats des procédures de confirmation externe ~~fournissent des éléments probants pertinents et fiables~~ ou et déterminer s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires. (Réf. : par. A24 et A25)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation (Réf. : par. 10)

A11. La norme ISA 500 (révisée) indique que la source des informations peut avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances, et sur la nature et l'étendue de son évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations ~~même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité~~²⁵. Toutes les réponses sont exposées à un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude. Ce risque existe indépendamment du mode de transmission de la réponse (support papier, électronique ou autre). Les facteurs suivants, entre autres, peuvent soulever des doutes sur la fiabilité d'une réponse :

- l'auditeur a obtenu la réponse indirectement ;
- la réponse ne semble pas provenir du tiers à qui la demande a été adressée à l'origine.

²³ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe A38.

²⁴ Norme ISA 500 (révisée), paragraphes A24A12 et A13.

²⁵ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe A50A35.

[...]

A14. La norme ISA 500 (révisée) impose à l'auditeur de déterminer s'il lui faut modifier ou ajouter des procédures d'audit pour dissiper ~~des ses~~ doutes sur la pertinence ou la fiabilité d'informations ~~devant~~ destinées à être utilisées comme éléments probants²⁶. L'auditeur peut choisir de vérifier la source et le contenu d'une réponse à une demande de confirmation en communiquant avec le tiers. Par exemple, si le tiers répond par courrier électronique, l'auditeur peut lui téléphoner pour déterminer s'il est bel et bien la personne qui a envoyé la réponse. Si la réponse est transmise indirectement à l'auditeur (par exemple si le tiers l'a adressée à tort à l'entité et non à l'auditeur), l'auditeur peut demander au tiers de lui répondre directement par écrit.

[...]

Évaluation des résultats des procédures de confirmation externe éléments probants obtenus (Réf. : par. 16)

- A24. Lors de l'évaluation des résultats de chacune des demandes de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :
- a) réponse reçue du tiers compétent dans laquelle celui-ci exprime son accord avec l'information donnée dans la demande de confirmation ou fournit l'information demandée sans divergence ;
 - b) réponse jugée non fiable ;
 - c) non-réponse ;
 - d) réponse divergente.

[...]

NORME ISA 520, PROCÉDURES ANALYTIQUES

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures analytiques de corroboration

[...]

Fiabilité des données (Réf. : alinéa 5 b))

A12. ~~La~~ L'évaluation de la fiabilité des données repose sur la prise en compte, par l'auditeur, est fonction de leur source et des caractéristiques relatives à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances de leur nature et dépend des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues²⁷. Il est donc pertinent de tenir compte des éléments qui suivent lorsqu'on cherche à déterminer la fiabilité de données aux fins de la conception de procédures analytiques de corroboration :

²⁶ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe 44.12.

²⁷ Norme ISA 500 (révisée), Éléments probants, paragraphe A50.

- a) ~~source des informations disponibles~~ — par exemple, il se peut que des informations de sources externes indépendantes de l'entité soient moins vulnérables à un parti pris de la direction et plus fiables que celles d'origine interne²⁸ ;
- b) comparabilité des ~~informations disponibles~~ — par exemple, il peut être nécessaire de compléter les données générales du secteur afin de pouvoir les comparer à celles d'une entité qui fabrique et vend des produits spécialisés ;
- c) nature et pertinence des ~~informations disponibles~~ — par exemple, déterminer si les budgets ont été établis sur la base de résultats prévus plutôt que de buts à atteindre ;
- d) contrôles sur la préparation des informations qui sont conçus pour en assurer l'exhaustivité, l'exactitude et la validité — par exemple, des contrôles exercés sur la préparation, l'analyse et la mise à jour des budgets.

A13. La norme ISA 500 (révisée) définit des exigences et fournit des indications sur la façon d'évaluer si les informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont pertinentes et fiables ²⁹. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés par l'entité, le cas échéant, sur la préparation des informations dont il se sert lors de la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration en réponse à son évaluation des risques. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur accorde généralement une plus grande confiance à la fiabilité de ces informations et, par conséquent, aux résultats des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les informations non financières peut souvent être testée dans le cadre de la mise en œuvre d'autres tests des contrôles. Par exemple, lorsqu'elle met en place des contrôles sur le traitement des factures de vente, l'entité peut y intégrer des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues. En pareil cas, l'auditeur peut tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues lorsqu'il teste l'efficacité des contrôles sur le traitement des factures de vente. L'auditeur peut aussi se demander si les informations elles-mêmes ont fait l'objet de ~~tests-procédures~~ d'audit. ~~La norme ISA 500 définit des exigences et fournit des indications sur la façon de déterminer les procédures d'audit à mettre en œuvre sur les informations à utiliser dans le cadre des procédures analytiques de corroboration~~³⁰.

[...]

Appréciation du caractère suffisamment précis ou non des valeurs attendues (Réf. : alinéa 5 c))

A15. Parmi les questions pertinentes dans l'appréciation que fait l'auditeur pour déterminer si les valeurs attendues peuvent être définies avec suffisamment de précision pour permettre de détecter une anomalie qui, cumulée avec d'autres, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers, il y a les suivantes :

[...]

- la disponibilité ~~d'elles~~ d'informations, tant financières que non financières. Par exemple, l'auditeur peut s'interroger sur la disponibilité d'informations financières, comme des budgets ou des prévisions, et d'informations non financières, comme le nombre d'unités produites ou vendues,

²⁸ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe A35.

²⁹ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe 9.

³⁰ Norme ISA 500, paragraphe 10.

pour permettre la conception de procédures analytiques de corroboration. Si les informations sont disponibles, l'auditeur est tenu d'en évaluer la ~~peut également s'interroger sur leur fiabilité,~~ comme l'expliquent les paragraphes A12 et A13 ci-dessus.

NORME ISA 530, SONDAGES EN AUDIT

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

2. La présente norme ISA complète la norme ISA 500 (révisée)³¹, qui traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 500 (révisée) fournit des indications sur les ~~modes~~ méthodes de sélection d'éléments à des fins de tests auxquels l'auditeur peut avoir recours, le sondage en audit constituant l'une de ces ~~modes~~ méthodes.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

Conception du sondage (Réf. : par. 6)

[...]

- A5. Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur tient notamment compte du but spécifique à atteindre et de la combinaison de procédures d'audit qui est la plus susceptible de lui permettre de l'atteindre. La prise en considération de la nature des éléments probants recherchés et des conditions susceptibles de donner lieu à un écart ou à une anomalie ou d'autres caractéristiques concernant ces éléments probants aidera l'auditeur à définir ce qui constitue un écart ou une anomalie et quelle population utiliser pour le sondage. Pour satisfaire aux exigences des paragraphes 9 et 10 à l'exigence du paragraphe 10 de la norme ISA 500 (révisée), l'auditeur qui effectue un sondage met en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants attestant l'exhaustivité de la population dont l'échantillon est tiré.

[...]

³¹ Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*.

Méthodes d'échantillonnage

Il existe de multiples méthodes d'échantillonnage. En voici les principales :

[...]

e) La sélection en bloc [...]

L'application de l'une des méthodes énumérées aux points a) à e) ci-dessus ou d'une combinaison de celles-ci peut s'avérer appropriée selon les circonstances. L'auditeur peut aussi avoir recours à des outils ou à des techniques automatisés pour identifier et sélectionner les éléments à tester.

NORME ISA 540 (RÉVISÉE), AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS Y AFFÉRENTES

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus précisément, elle comporte des exigences et des indications sur l'application des normes ISA 315 (révisée en 2019)³², 330³³, 450³⁴ et 500 (révisée)³⁵, ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes. Elle contient également des exigences et des indications relatives à l'évaluation des anomalies présentes dans les estimations comptables et les informations y afférentes, et à l'évaluation des indices d'un parti pris possible de la direction.

[...]

Exigences

[...]

³² Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

³³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

³⁴ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

³⁵ Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

[...]

Autres considérations liées aux éléments probants

30. Pour obtenir des éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, quelles que soient les sources des informations devant servir d'éléments probants, l'auditeur doit se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 500 (révisée).

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert choisi par la direction, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent l'aider à évaluer les le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément au paragraphe 11 à l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500 (révisée). ~~Dans le cadre de l'évaluation des travaux de l'expert choisi par la direction, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont influencés par l'évaluation, par l'auditeur, de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, par sa compréhension de la nature des travaux effectués par l'expert, et par le niveau de ses connaissances dans le domaine d'expertise de l'expert.~~ (Réf. : par. A126 à A132)

[...]

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre

33. Lorsqu'il applique la norme ISA 330 aux estimations comptables³⁶, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si : (Réf. : par. A137 et A138)

- a) les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables, notamment quand des indices d'un parti pris possible de la direction ont été détectés ;
- b) les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables, ainsi que la fourniture d'informations y afférentes, dans les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable ;
- c) des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.

34. Aux fins de l'évaluation exigée à l'alinéa 33 c), l'auditeur doit tenir compte de tous les éléments probants obtenus qui sont pertinents, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers soient corroborants ou contradictoires³⁷. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément à la norme ISA 705 (révisée)³⁸.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

³⁶ Norme ISA 330, paragraphes 25 et 26.

³⁷ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe 1314.

³⁸ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (Réf. : par. 18)

[...]

Obtention d'éléments probants pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires

A82. Les éléments probants comprennent à la fois les éléments pouvant étayer et corroborer informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et ceux les informations qui les contredisent³⁹. Pour ne faire preuve d'aucun parti pris dans l'obtention des éléments probants, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants.

[...]

Test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (Réf. : par. 22)

[...]

Hypothèses importantes (Réf. : par. 24)

[...]

Pertinence et fiabilité des données (Réf. : alinéa 25 c))

A107. ~~Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il L'auditeur est tenu, selon la norme ISA 500 (révisée), d'évaluer si ces la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, en prenant en considération leur source et les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans selon que les circonstances. Si l'auditeur détermine que l'exactitude et l'exhaustivité sont des caractéristiques applicables, il est tenu, toujours selon la norme ISA 500 (révisée), d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations l'exigent, d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations et d'apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins~~⁴⁰.

[...]

Autres considérations liées aux éléments probants (Réf. : par. 30)

A126. Les informations destinées à être utilisées comme devant servir d'éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables peuvent avoir été produites par l'entité, préparées à partir des travaux d'un expert choisi par la direction ou fournies par une source d'informations externe.

Sources d'informations externes

A127. Comme il est expliqué dans la norme ISA 500 (révisée)⁴¹, la source des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui

³⁹ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe A15.

⁴⁰ Norme ISA 500 (révisée), paragraphes 9 et 10.

⁴¹ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe A5035.

~~s'appliquent dans les circonstances, et sur la nature et l'étendue de son évaluation de la pertinence et la fiabilité des informations. La fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Par conséquent, la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer la fiabilité des informations utilisées aux fins de l'établissement d'une estimation comptable peuvent varier en fonction de la nature de ces facteurs. Par exemple :~~

- [...]
- lorsque des informations provenant d'une source d'informations externe ont été produites par cette source et que celle-ci a utilisé son ou ses propres modèles, ~~l'auditeur peut se reporter au paragraphe A43 de la norme ISA 500, qui fournit des indications pertinentes à ce sujet.~~

[...]

A129. Lorsque des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ~~proviennent~~ ~~provenant~~ de sources d'informations externes ~~servent d'éléments probants~~, il peut être pertinent pour l'auditeur de se demander si ces informations sont suffisamment détaillées ou s'il est possible d'obtenir d'autres informations pour bien comprendre les méthodes, les hypothèses et les autres données utilisées par la source d'informations externe. Certaines contraintes à cet égard pourraient avoir une incidence sur la prise en considération par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre. Par exemple, les services de fixation des prix fournissent souvent des informations sur leurs méthodes et leurs hypothèses par catégorie d'actifs plutôt que par titre individuel. Bien souvent, les courtiers donnent peu d'informations sur leurs données d'entrée et leurs hypothèses lorsqu'ils fournissent des cours indicatifs relatifs à des titres individuels. Le paragraphe ~~A46~~A44 de la norme ISA 500 (révisée) fournit des indications concernant les cas où l'auditeur ne dispose pas d'une base suffisante pour évaluer la pertinence et la fiabilité d'informations provenant d'une source externe ~~situations où certaines contraintes limitent la possibilité d'obtenir des informations justificatives auprès de la source d'informations externe.~~

Expert choisi par la direction

[...]

A131. Si les travaux d'un expert choisi par la direction impliquent le recours à des méthodes ou à des sources de données liées à des estimations comptables, ou la formulation de constats ou de conclusions relatifs à une estimation ponctuelle ou à des informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent aider l'auditeur à appliquer le paragraphe 11 ~~l'alinéa 8 e)~~ de la norme ISA 500 (révisée).

[...]

Documentation (Réf. : par. 39)

[...]

A152. Selon le paragraphe A7 de la norme ISA 230, il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique. Par exemple, en ce qui concerne les estimations comptables, lorsque certains des éléments probants obtenus corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Ainsi, l'auditeur peut consigner en dossier les jugements

professionnels qu'il a portés pour formuler une conclusion sur la question de savoir si quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- [...]
- le paragraphe 18, qui exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants pouvant corroborer les assertions de la direction ou encore l'exclusion d'éléments probants contradictoires pouvant contredire ces assertions ;
- [...]
- le paragraphe 34, qui concerne la prise en considération, par l'auditeur, de tous les éléments probants obtenus qui sont pertinents, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers soient corroborants ou contradictoires.

NORME ISA 550, PARTIES LIÉES

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées (Réf. : par. 20)

[...]

Assertions indiquant que les opérations avec des parties liées ont été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale (Réf. : par. 24)

[...]

A44. Pour évaluer les éléments apportés par la direction à l'appui de son assertion, l'auditeur peut envisager une ou plusieurs des démarches suivantes :

- examiner le caractère approprié du processus suivi par la direction pour étayer son assertion ;
- vérifier la source des données internes ou externes étayant l'assertion et évaluer la pertinence et la fiabilité des données, notamment en obtenant des éléments probants tester ces données pour en déterminer sur leur l'exactitude, et leur l'exhaustivité et la pertinence ;
- évaluer le caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles repose l'assertion.

NORME ISA 570 (RÉVISÉE), CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

[...]

Exigences

[...]

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés

16. Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (ci-après désignée par l'expression « incertitude significative ») en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en considération les facteurs qui réduisent cette incertitude. Ces procédures doivent notamment consister : (Réf. : par. A16)

[...]

- c) lorsque l'entité a préparé des prévisions de trésorerie et que l'analyse de celles-ci est un facteur important dans la prise en considération de l'aboutissement futur d'événements ou de situations aux fins de l'évaluation des plans d'action de la direction, (Réf. : par. A18 et A19)
 - i) à évaluer la pertinence et la fiabilité des données sous-jacentes générées pour établir les prévisions,
 - ii) à déterminer s'il existe une justification adéquate des hypothèses sur lesquelles reposent les prévisions ;

[...]

NORME ISA 580, DÉCLARATIONS ÉCRITES

Introduction

[...]

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants

3. Les éléments probants s'entendent des informations qui ont fait l'objet de procédures d'audit et sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions sur lesquelles sont fondés ~~servant de fondement~~ à son opinion et son rapport⁴². Les déclarations écrites représentent des informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. Par conséquent, tout comme les réponses aux demandes d'informations, les déclarations écrites constituent des éléments probants. (Réf. : par. A1)

[...]

⁴² Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*, alinéa 5-e)7 b).

NORME ISA 610 (RÉVISÉE EN 2013), UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

Introduction

[...]

Relation entre la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 610 (révisée en 2013)

[...]

10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des contrôles internes, et l'obtention d'éléments probants concernant l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la norme ISA 330⁴³.

[...]

Exigences

[...]

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

33. [...]

34. L'auditeur doit diriger, superviser et passer en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la norme ISA 220 (révisée)⁴⁴. À cette fin :
- a) la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29 de la présente norme ISA ;
 - b) les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des ~~éléments probants obtenus~~ informations sous-jacentes utilisées dans le cadre de certains des travaux effectués par les auditeurs internes.

La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour lui permettre de déterminer que les auditeurs internes ont obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux. (Réf. : par. A40 et A41)

[...]

⁴³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

⁴⁴ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

NORME ISA 620, *UTILISATION PAR L'AUDITEUR DES TRAVAUX D'UN EXPERT DE SON CHOIX*

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

2. La présente norme ISA ne traite pas :

- a) des situations où l'équipe de mission comprend un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation, possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, ce dont traite la norme ISA 220 (révisée)⁴⁵ ;
- b) de l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers (un expert choisi par la direction), ce dont traite la norme ISA 500 (révisée)⁴⁶.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix (Réf. : par. 7)

[...]

A8. Dans d'autres cas, cependant, l'auditeur peut déterminer qu'il est nécessaire, ou souhaitable, de recourir à un expert de son choix afin de faciliter l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Les facteurs à prendre en considération dans la prise d'une telle décision peuvent comprendre, entre autres :

- si la direction a eu recours à un expert de son choix pour la préparation des états financiers (voir le paragraphe A9) ;
- la nature et l'importance des questions liées au domaine d'expertise, y compris leur complexité ;
- les risques d'anomalies significatives associés à ces questions ;
- la nature prévue des procédures visant à répondre aux risques identifiés, y compris les connaissances et l'expérience de l'auditeur concernant les travaux d'experts relatifs à ces questions, ainsi que la disponibilité d'autres sources d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

A9. Lorsque la direction a eu recours à un expert pour la préparation des états financiers, la décision de l'auditeur d'avoir recours ou non à un expert de son choix peut également être influencée par les facteurs suivants :

⁴⁵ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe A19.

⁴⁶ Norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*, paragraphes A66 à A78A45 à A59.

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction ;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires ;
- l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert qu'elle a choisi ;
- la compétence et les capacités de l'expert choisi par la direction ;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles ;
- les contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction.

La norme ISA 500 (révisée)⁴⁷ contient des exigences et des indications concernant l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert choisi ~~des experts choisis~~ par la direction qu'effectue l'auditeur lorsqu'il évalue la pertinence et sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

[...]

NORME ISA 701, COMMUNICATION DES QUESTIONS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Détermination des questions clés de l'audit (Réf. : par. 9 et 10)

[...]

Points à prendre en considération dans la détermination des questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Réf. : par. 9)

A16. À l'étape de la planification, l'auditeur peut se former un point de vue préliminaire sur les questions susceptibles de nécessiter une attention importante de sa part et de constituer de ce fait les questions clés de l'audit. Il peut communiquer ce point de vue aux responsables de la gouvernance lorsqu'il s'entretient avec eux de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit, conformément à la norme ISA 260 (révisée). Cela dit, la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit repose sur les résultats des procédures d'audit et les de l'audit ou des éléments probants obtenus au cours de l'audit.

[...]

⁴⁷ Norme ISA 500 (révisée), paragraphe 811.

NORME ISA 805 (RÉVISÉE), AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS ISOLÉS ET D'ÉLÉMENTS, DE COMPTES OU DE POSTES SPÉCIFIQUES D'UN ÉTAT FINANCIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA (Réf. : par. 7)

[...]

- A6. Il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de se conformer aux exigences des normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier lorsque l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En pareil cas, il arrive souvent que l'auditeur ne possède pas la même compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que l'auditeur qui audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. En outre, l'auditeur ne dispose pas des éléments probants concernant la qualité générale des documents comptables et des autres informations comptables qu'il obtiendrait dans un audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait besoin d'éléments probants ~~supplémentaires~~ pour compléter les informations ~~corroborer les éléments probants tirés~~ des documents comptables. Dans le cas de l'audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines normes ISA exigent des travaux d'audit qui peuvent être démesurés au regard de l'élément faisant l'objet de l'audit. Par exemple, même si les exigences de la norme ISA 570 (révisée) seront vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'audit d'un tableau des créances de l'entité, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de s'y conformer en raison de l'ampleur des travaux d'audit requis. Si l'auditeur conclut qu'il n'est peut-être pas faisable en pratique de réaliser un audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux normes ISA, il peut alors s'en entretenir avec les membres de la direction pour déterminer si un autre type de mission serait plus faisable en pratique.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres documents de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

© Octobre 2022 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations «International Auditing and Assurance Standards Board», «International Standards on Auditing», «International Standards on Assurance Engagements», «International Standards on Review Engagements», «International Standards on Related Services», «International Standards on Quality Control», «International Auditing Practice Notes», les sigles «IAASB», «ISA», «ISAE», «ISRE», «ISRS», «ISQC», «IAPN», ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques déposées et des marques de service de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

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

L'exposé-sondage *Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), Éléments probants, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA* du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), publié en anglais par la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants – IFAC) en octobre 2022, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en novembre 2022, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de *Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), Éléments probants, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA*
© 2022 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), Éléments probants, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA*
© 2022 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Proposed International Standard on Auditing 500 (Revised), Audit Evidence, and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs

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.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org