
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 402**

**Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel
à une société de services**

This International Standard on Auditing (ISA) 402, “Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 402, «Facteurs à considérer pour l’audit d’entités faisant appel à une société de services», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 402, “Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 402, «Facteurs à considérer pour l’audit d’entités faisant appel à une société de services» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 402, “Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization.” Numéro ISBN : 978-1-60815-009-0.

Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-5
Date d'entrée en vigueur	6
Objectifs	7
Définitions	8
Exigences	
Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne	9-14
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	15-17
Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services	18
Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services	19
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice	20-22
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne	A1-A23
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	A24-A39
Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services	A40
Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services	A41
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice	A42-A44

La Norme internationale d'audit (ISA) 402, «Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité auditée (l'entité utilisatrice) a recours à une ou plusieurs sociétés de services. Plus spécifiquement, elle fournit des précisions sur la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique la norme ISA 315¹ et la norme ISA 330² pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice, ainsi que des aspects de son contrôle interne pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques.
2. De nombreuses entités confient certains aspects de leurs activités à des sociétés dont les prestations de services vont de l'exécution d'une tâche spécifique sous la direction de l'entité à la prise en charge complète d'unités ou de fonctions de l'entité, telle la fonction de conformité fiscale. Beaucoup de services fournis par ces sociétés sont indispensables au fonctionnement de l'entité, mais ils ne sont pas tous pertinents pour l'audit.
3. Les prestations d'une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers d'une entité utilisatrice lorsque les prestations fournies, ainsi que les contrôles exercés sur celles-ci, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière. Bien qu'il y ait de bonnes chances que la plupart des contrôles de la société de services aient rapport à l'information financière, il se peut que d'autres contrôles soient pertinents pour l'audit, notamment ceux mis en place pour la sauvegarde des actifs. Les prestations fournies par la société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière si elles concernent l'un quelconque des éléments suivants :
 - a) les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité utilisatrice qui sont importantes par rapport aux états financiers de celle-ci;
 - b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication dans les états financiers des opérations de l'entité utilisatrice;
 - c) les documents comptables connexes, sur support électronique ou papier, les informations justificatives et les comptes spécifiques des états financiers de

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

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

- l'entité utilisatrice qui servent au déclenchement, à l'enregistrement, au traitement et à la communication des opérations de l'entité utilisatrice, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général;
- d) la façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
 - e) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité utilisatrice, y compris les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir;
 - f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.
4. La nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur de l'entité utilisatrice relativement aux prestations fournies par une société de services dépendent de la nature de ces prestations et de leur importance pour l'entité utilisatrice, ainsi que de leur pertinence pour l'audit.
5. La présente norme ISA ne s'applique pas aux prestations d'un établissement financier qui se limitent au traitement d'opérations de l'entité expressément autorisées par elle dans un compte de l'entité à cet établissement financier, par exemple le traitement par une banque des opérations d'un compte chèque ou l'exécution d'ordres par un courtier en valeurs mobilières. La présente norme ISA ne s'applique pas non plus à l'audit d'opérations liées à la détention de participations financières dans d'autres entités, comme des sociétés de personnes, des sociétés par actions ou des coentreprises, lorsque ces participations sont comptabilisées et que les informations y afférentes sont communiquées à leurs détenteurs.

Date d'entrée en vigueur

6. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur d'une entité utilisatrice qui fait appel aux prestations d'une société de services sont :
- a) d'acquérir une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ainsi que de leur effet sur les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives;
 - b) de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques.

Définitions

8. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice», les contrôles dont la société de services suppose, lors de la conception de ses prestations, qu'ils seront mis en place par les entités utilisatrices et qui, s'ils sont nécessaires pour atteindre des objectifs de contrôle, sont identifiés dans la description de son système;
 - b) «rapport sur la description et la conception des contrôles de la société de services (appelé "rapport de type 1" dans la présente norme ISA)», un rapport qui comprend :
 - i) une description, établie par la direction de la société de services, du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants conçus et mis en place à une date déterminée,
 - ii) un rapport de l'auditeur de la société de services, dont l'objectif est de fournir un niveau d'assurance raisonnable, qui contient l'opinion de l'auditeur de la société de services sur la description du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants ainsi que sur l'adéquation de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs de contrôle décrits;
 - c) «rapport sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services (appelé "rapport de type 2" dans la présente norme ISA)», un rapport qui comprend :
 - i) une description, établie par la direction de la société de services, du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants, de leur conception et de leur mise en place à une date déterminée ou tout au long d'une période déterminée, ainsi que, dans certains cas, de l'efficacité de leur fonctionnement tout au long d'une période déterminée,
 - ii) un rapport de l'auditeur de la société de services, dont l'objectif est de fournir un niveau d'assurance raisonnable, qui contient :
 - a. l'opinion de l'auditeur sur la description du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants, sur l'adéquation de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs de contrôle décrits, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles,
 - b. une description des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services et leurs résultats;
 - d) «auditeur de la société de services», l'auditeur qui, à la demande de la société de services, fournit un rapport de certification sur les contrôles de celle-ci;
 - e) «société de services», une tierce organisation (ou une subdivision d'une tierce organisation) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie

intégrante du système d'information de ces entités pertinent pour l'information financière;

- f) «système de la société de services», les politiques et procédures conçues, mises en place et maintenues par la société de services pour la prestation, aux entités utilisatrices, des services couverts par le rapport de l'auditeur de la société de services;
- g) «sous-traitant de la société de services», une société de services à laquelle une autre société de services délègue le soin d'effectuer certaines des prestations qui sont fournies aux entités utilisatrices et qui font partie intégrante du système d'information de ces entités pertinent pour l'information financière;
- h) «auditeur de l'entité utilisatrice», l'auditeur qui audite les états financiers de l'entité utilisatrice et délivre un rapport sur ceux-ci;
- i) «entité utilisatrice», l'entité qui fait appel à une société de services et dont les états financiers font l'objet de l'audit.

Exigences

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

- 9. Pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice conformément à la norme ISA 315³, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit acquérir une compréhension de la façon dont celle-ci a recours aux prestations de la société de services dans le cadre de son fonctionnement, en prenant notamment connaissance : (Réf. : par. A1 et A2)
 - a) de la nature des prestations fournies par la société de services et de leur importance pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice; (Réf. : par. A3 à A5)
 - b) de la nature et du caractère significatif des opérations traitées par la société de services ou des comptes ou processus d'information financière affectés par les prestations qu'elle fournit; (Réf. : par. A6)
 - c) du degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice; (Réf. : par. A7)
 - d) de la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles pertinentes pour les prestations fournies par la société de services. (Réf. : par. A8 à A11)
- 10. Pour acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit conformément à la norme ISA 315⁴, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice qui ont rapport aux prestations fournies par la société de services, y compris ceux auxquels sont soumises les opérations traitées par la société de services. (Réf. : par. A12 à A14)

³ Norme ISA 315, paragraphe 11.

⁴ Norme ISA 315, paragraphe 12.

11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit qui soit suffisante pour pouvoir servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
12. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante auprès de l'entité utilisatrice, il doit acquérir cette compréhension en mettant en oeuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :
 - a) obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il y en a un de disponible;
 - b) contacter la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir certaines informations précises;
 - c) visiter la société de services et mettre en oeuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur ses contrôles pertinents;
 - d) faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en oeuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services. (Réf. : par. A15 à A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice

13. Pour déterminer le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par un rapport de type 1 ou de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit s'assurer :
 - a) de la compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et de son indépendance par rapport à celle-ci;
 - b) du caractère adéquat des normes selon lesquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré. (Réf. : par. A21)
14. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 à titre d'éléments probants pour étayer sa compréhension de la conception et de la mise en place des contrôles de la société de services, il doit :
 - a) évaluer si la description et la conception des contrôles de la société de services se rapportent à une date, ou couvrent une période, qui est appropriée au regard de ses besoins;
 - b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par le rapport pour permettre de comprendre les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit;
 - c) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents dans le cas de l'entité utilisatrice et, si oui, vérifier si celle-ci a conçu et mis en place ces contrôles. (Réf. : par. A22 et A23)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

15. Pour répondre à son évaluation des risques conformément à la norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

- a) déterminer si les documents comptables détenus par l'entité utilisatrice contiennent des éléments probants suffisants et appropriés sur les assertions pertinentes des états financiers;

et, dans la négative,

- b) mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette ces procédures en oeuvre pour lui au sein de la société de services. (Réf. : par. A24 à A28)

Tests des contrôles

16. Lorsque son évaluation des risques repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles en mettant en oeuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

- a) obtenir un rapport de type 2, s'il y en a un de disponible;
- b) effectuer des tests appropriés des contrôles au sein de la société de services;
- c) faire appel à un autre auditeur afin qu'il effectue des tests des contrôles pour lui au sein de la société de services. (Réf. : par. A29 et A30)

Utilisation d'un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement

17. Si, conformément à l'alinéa 16 a), l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant du fonctionnement efficace des contrôles de la société de services, il doit déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour étayer son évaluation des risques. Pour ce faire, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

- a) évaluer si la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services se rapportent à une date, ou couvrent une période, qui est appropriée au regard de ses besoins;
- b) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents dans le cas de l'entité utilisatrice et, si oui, vérifier si celle-ci a conçu et mis en place ces contrôles, puis, lorsque c'est le cas, tester l'efficacité de leur fonctionnement;
- c) évaluer le caractère adéquat de la durée de la période couverte par les tests des contrôles et le temps écoulé depuis l'exécution de ces tests;
- d) évaluer si les tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services ainsi que les résultats de ces tests, selon la description donnée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, sont pertinents pour les assertions énoncées dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Réf. : par. A31 à A39)

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services

18. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 qui exclut les prestations fournies par un sous-traitant de la société de services et que ces prestations sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il doit soumettre les prestations fournies par le sous-traitant de la société de services aux exigences de la présente norme ISA. (Réf. : par. A40)

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services

19. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de l'entité utilisatrice si la société de services lui a fait part, ou si l'entité utilisatrice a autrement pris connaissance, de cas de fraude, de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou d'anomalies non corrigées affectant les états financiers de l'entité utilisatrice. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer l'incidence de tels cas sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, y compris sur ses conclusions et son rapport. (Réf. : par. A41)

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice

20. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport conformément à la norme ISA 705⁵ lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Réf : par. A42)
21. L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire mention des travaux de l'auditeur de la société de services dans un rapport où il exprime une opinion d'audit non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion d'audit. (Réf : par. A43)
22. Si la mention des travaux de l'auditeur de la société de services est utile pour permettre de comprendre une opinion modifiée exprimée par l'auditeur de l'entité utilisatrice, celui-ci doit préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa propre responsabilité pour ce qui concerne cette opinion. (Réf. : par. A44)

⁵ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 6.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

Sources d'informations (Réf. : par. 9)

- A1. Des informations sur la nature des prestations fournies par une société de services peuvent provenir d'une grande variété de sources telles que :
- manuels d'utilisation;
 - descriptions générales des systèmes;
 - guides techniques;
 - contrat ou accord sur les niveaux de services conclu entre l'entité utilisatrice et la société de services;
 - rapports sur les contrôles de la société de services émanant de la société de services, des auditeurs internes ou des autorités de réglementation;
 - rapports produits par l'auditeur de la société de services, et lettres de recommandations adressées à la direction, le cas échéant.
- A2. Les connaissances acquises par l'expérience de l'auditeur de l'entité utilisatrice auprès de la société de services, par exemple dans le cadre d'autres missions d'audit, peuvent être utiles pour comprendre la nature des prestations fournies par la société de services. Ces connaissances peuvent être particulièrement utiles lorsque les prestations de la société de services et ses contrôles sur ces prestations sont largement standardisés.

Nature des prestations fournies par la société de services (Réf. : alinéa 9 a))

- A3. Une entité utilisatrice peut faire appel à une société de services, par exemple une société qui traite des opérations et tient la comptabilité de ces opérations, ou qui enregistre des opérations et traite les données connexes. Les sociétés qui fournissent de tels services comprennent, par exemple, les services de fiducie des banques qui placent et gèrent des actifs pour des régimes d'avantages sociaux d'employés ou pour d'autres clients, les institutions de crédit hypothécaire qui gèrent des prêts hypothécaires pour le compte de tiers et les fournisseurs d'applications hébergées qui offrent des progiciels et un environnement technologique permettant aux clients de traiter des opérations financières et commerciales.
- A4. Les prestations de sociétés de services pertinentes pour l'audit comprennent, entre autres :
- la tenue des documents comptables de l'entité utilisatrice;
 - la gestion d'actifs;
 - le déclenchement, l'enregistrement ou le traitement d'opérations à titre de mandataire de l'entité utilisatrice.

Considérations propres aux petites entités

A5. Les petites entités peuvent avoir recours à des services externes de tenue de livres, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple, le paiement des charges sociales) et de la tenue de la comptabilité à la préparation des états financiers. Le fait de faire appel à une telle société de services pour la préparation de ses états financiers ne dégage pas la direction de la petite entité et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités pour les états financiers⁶.

Nature et caractère significatif des opérations traitées par la société de services (Réf. : alinéa 9 b))

A6. Une société de services peut établir des politiques et procédures qui ont une incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice. Ces politiques et procédures sont, du moins en partie, physiquement et opérationnellement distinctes de celles de l'entité utilisatrice. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend de la nature des prestations fournies par la société de services, notamment la nature et le caractère significatif des opérations qu'elle traite pour l'entité utilisatrice. Dans certains cas, les opérations traitées et les comptes affectés par la société de services peuvent ne pas paraître significatifs par rapport aux états financiers de l'entité utilisatrice, mais la nature des opérations traitées peut être importante et il se peut que l'auditeur de l'entité utilisatrice détermine qu'une compréhension des contrôles de la société de services est nécessaire dans les circonstances.

Degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice (Réf. : alinéa 9 c))

A7. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend également du degré d'interaction entre ses activités et celles de l'entité utilisatrice. Le degré d'interaction s'entend de la mesure dans laquelle une entité utilisatrice a la possibilité, et décide, de mettre en place des contrôles efficaces sur les opérations traitées par la société de services. Par exemple, il existe un degré d'interaction élevé entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services lorsque l'entité utilisatrice autorise les opérations et la société de services traite les opérations et les comptabilise. Dans ces circonstances, il peut être faisable en pratique pour l'entité utilisatrice de mettre en place des contrôles efficaces sur ces opérations. Toutefois, lorsque la société de services procède au déclenchement ou à l'enregistrement initial des opérations de l'entité utilisatrice, les traite et les comptabilise, il existe un degré d'interaction moins élevé entre les deux entités. Dans ces circonstances, l'entité utilisatrice peut se trouver dans l'impossibilité de mettre en place des contrôles efficaces sur ces opérations, ou décider de ne pas mettre de tels contrôles en place, et s'appuyer sur les contrôles de la société de services.

⁶ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphes 4, A2 et A3.

Nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services (Réf. : alinéa 9 d))

A8. Le contrat ou accord sur les niveaux de services conclu entre l'entité utilisatrice et la société de services peut prévoir des points tels que les suivants :

- les informations à fournir à l'entité utilisatrice et les responsabilités quant au déclenchement des opérations liées aux activités prises en charge par la société de services;
- l'application des exigences des autorités de réglementation concernant les types de documents à établir et à tenir à jour, ou l'accès à ces documents;
- l'indemnisation, si indemnisation il y a, à verser à l'entité utilisatrice en cas de manquement aux obligations de la société de services;
- si la société de services fournira un rapport sur ses contrôles et, dans l'affirmative, s'il s'agira d'un rapport de type 1 ou de type 2;
- si l'auditeur de l'entité utilisatrice a droit d'accès aux documents comptables de l'entité utilisatrice établis et tenus à jour par la société de services et à d'autres informations requises pour la réalisation de l'audit;
- la possibilité ou non d'une communication directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services.

A9. Il existe une relation directe entre la société de services et l'entité utilisatrice et entre la société de services et l'auditeur de la société de services. Toutefois, ces relations ne créent pas nécessairement de relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services. En l'absence de relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services, les communications entre les deux se font généralement par l'entremise de l'entité utilisatrice et de la société de services. Une relation directe peut également être créée entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services, compte tenu des règles de déontologie et des obligations de confidentialité pertinentes. Par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut faire appel à l'auditeur de la société de services afin qu'il mette en oeuvre pour lui des procédures telles que :

- a) des tests des contrôles de la société de services;
- b) des procédures de corroboration sur les opérations et les soldes des états financiers de la société utilisatrice comptabilisés par la société de services.

Considérations propres aux entités du secteur public

A10. Les auditeurs d'entités du secteur public ont généralement des droits d'accès étendus établis par la législation. Toutefois, il arrive que ces droits d'accès ne puissent être exercés, par exemple lorsque la société de services est située dans un autre pays. Dans ce cas, l'auditeur de l'entité du secteur public pourrait devoir acquérir une compréhension de la législation de cet autre pays afin de déterminer si des droits d'accès appropriés peuvent être obtenus. Il peut également obtenir, ou demander à l'entité utilisatrice d'incorporer, des droits d'accès dans les dispositions contractuelles conclues entre l'entité utilisatrice et la société de services.

A11. Les auditeurs d'entités du secteur public peuvent également faire appel à un autre auditeur afin qu'il effectue pour eux des tests des contrôles ou des procédures de corroboration afin de confirmer la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

Compréhension des contrôles liés aux prestations fournies par la société de services
(Réf. : par. 10)

A12. L'entité utilisatrice peut établir, sur les prestations de la société de services, des contrôles qui peuvent être testés par l'auditeur de l'entité utilisatrice et lui permettre de conclure au fonctionnement efficace des contrôles pour tout ou partie des assertions correspondantes, indépendamment des contrôles en place au sein de la société de services. Par exemple, lorsqu'une entité utilisatrice a recours à une société de services pour le traitement de la paie, elle peut soumettre la transmission et la réception des données de paie à des contrôles susceptibles de prévenir ou de détecter les anomalies significatives. Ces contrôles peuvent consister :

- à comparer les données soumises à la société de services avec les rapports d'information remis par la société de services après le traitement de ces données;
- à refaire les calculs d'un échantillon des montants liés à la paie afin d'en contrôler l'exactitude et de vérifier le caractère raisonnable du montant total de la paie.

A13. En pareil cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut effectuer des tests des contrôles de l'entité utilisatrice sur le traitement de la paie qui lui permettraient de conclure au fonctionnement efficace de ces contrôles pour les assertions liées aux opérations de la paie.

A14. Comme l'indique la norme ISA 315⁷, pour certains risques, il se peut que l'auditeur de l'entité utilisatrice juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations et de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle. Ces caractéristiques de traitement automatisé peuvent être particulièrement présentes lorsque l'entité utilisatrice fait appel à des sociétés de services. Dans un tel cas, les contrôles de l'entité utilisatrice à l'égard de ces risques sont pertinents pour l'audit, et l'auditeur de l'entité utilisatrice doit donc en acquérir une compréhension et les évaluer, conformément aux paragraphes 9 et 10 de la présente norme ISA.

⁷ Norme ISA 315, paragraphe 30.

Procédures complémentaires lorsqu'une compréhension suffisante ne peut être acquise auprès de l'entité utilisatrice (Réf. par. 12)

- A15. Les facteurs suivants peuvent influencer l'auditeur de l'entité utilisatrice lorsqu'il a à décider quelle procédure ou quelle combinaison de procédures, parmi celles définies au paragraphe 12, il doit mettre en oeuvre afin d'obtenir les informations nécessaires pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux prestations fournies à l'entité utilisatrice par la société de services :
- la taille de l'entité utilisatrice et celle de la société de services;
 - la complexité des opérations de l'entité utilisatrice et celle des prestations fournies par la société de services;
 - le lieu géographique de la société de services (par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut décider de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en oeuvre pour lui des procédures au sein de la société de services, si cette dernière se trouve dans un lieu éloigné);
 - la probabilité que la ou les procédures fournissent à l'auditeur de l'entité utilisatrice des éléments probants suffisants et appropriés;
 - la nature de la relation entre l'entité utilisatrice et la société de services.
- A16. Une société de services peut faire appel à un auditeur afin qu'il fasse rapport sur la description et la conception de ses contrôles (rapport de type 1) ou sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement de ses contrôles (rapport de type 2). Les rapports de type 1 ou de type 2 peuvent être délivrés en application de la norme internationale relative aux missions d'assurance 3402 (International Standard for Assurance Engagements (ISAE) 3402)⁸ ou d'autres normes émanant d'un organisme de normalisation autorisé ou reconnu (qui peut nommer les rapports autrement, par exemple des rapports de type A ou de type B).
- A17. La disponibilité d'un rapport de type 1 ou de type 2 dépendra généralement de l'inclusion ou non, dans le contrat conclu entre la société de services et l'entité utilisatrice, d'une disposition prévoyant la remise d'un tel rapport par la société de services. Une société de services peut également décider, pour des raisons pratiques, de volontairement fournir un rapport de type 1 ou de type 2 aux entités utilisatrices. Toutefois, dans certains cas, il peut arriver que les entités utilisatrices ne reçoivent aucun rapport de type 1 ou de type 2.
- A18. Il se peut, dans certains cas, qu'une entité utilisatrice confie une ou plusieurs unités ou fonctions importantes, notamment l'ensemble de ses fonctions de planification et de conformité fiscales, ou de finance et de comptabilité, ou encore de contrôle financier, à une ou plusieurs sociétés de services. Lorsqu'aucun rapport sur les contrôles de la société de services n'est disponible dans de telles

⁸ Norme en projet ISAE 3402, «Assurance Reports on Controls at a Third Party Service Organization».

- circonstances, une visite de la société de services pourrait être la procédure la plus efficace pour permettre à l'auditeur de l'entité utilisatrice d'acquérir une compréhension des contrôles de la société de services, car il est probable qu'il y aura alors une interaction directe entre la direction de l'entité utilisatrice et celle de la société de services.
- A19. Il est possible de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en oeuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut charger l'auditeur de la société de services de mettre en oeuvre ces procédures, puisque ce dernier est déjà en relation avec la société de services. Les indications de la norme ISA 600⁹ peuvent se révéler utiles pour l'auditeur de l'entité utilisatrice qui utilise les travaux d'un autre auditeur, car elles traitent de la connaissance de l'autre auditeur (notamment en ce qui a trait à son indépendance et à sa compétence professionnelle), de l'intervention dans les travaux de l'autre auditeur en ce qui concerne la planification de la nature, de l'étendue et du calendrier de ces travaux et de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.
- A20. Une entité utilisatrice peut faire appel à une société de services qui, à son tour, fait appel à un sous-traitant pour assurer certaines des prestations fournies à l'entité utilisatrice et faisant partie du système d'information de l'entité utilisatrice pertinent pour l'information financière. Le sous-traitant de la société de services peut être une entité distincte de la société de services ou être lié à celle-ci. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir à tenir compte des contrôles du sous-traitant de la société de services. Lorsqu'il est fait appel à un ou plusieurs sous-traitants, l'interaction entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services s'étend à l'interaction entre l'entité utilisatrice, la société de services et les sous-traitants de celle-ci. Le degré de cette interaction, ainsi que la nature et le caractère significatif ou non des opérations traitées par la société de services et ses sous-traitants constituent les principaux facteurs que l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre en considération dans sa détermination de l'importance des contrôles de la société de services et des sous-traitants de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice.

⁹ Le paragraphe 2 de la norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», indique que : «La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe.» Voir aussi le paragraphe 19 de la norme ISA 600.

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 13 et 14)

A21. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut présenter des demandes d'informations sur l'auditeur de la société de services auprès du corps professionnel dont l'auditeur de la société de services est membre ou auprès d'autres professionnels et chercher à savoir s'il est soumis à la surveillance d'une autorité de réglementation. Il se peut que l'auditeur de la société de services exerce ses activités dans un pays où des normes différentes s'appliquent aux rapports sur les contrôles d'une société de services, et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut alors obtenir de l'information sur les normes suivies par l'auditeur de la société de services auprès de l'organisme de normalisation compétent.

A22. Le rapport de type 1 ou de type 2 ainsi que les informations sur l'entité utilisatrice peuvent aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir :

- a) une compréhension des aspects des contrôles de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris le recours à des sous-traitants par la société de services;
- b) une compréhension du flux des opérations importantes au sein de la société de services pour déterminer les étapes du cheminement des opérations susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice;
- c) une compréhension des objectifs de contrôle de la société de services qui sont pertinents au regard des assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice;
- d) une compréhension des contrôles de la société de services permettant de déterminer s'ils sont conçus et mis en place de manière à prévenir ou à détecter les erreurs de traitement susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une compréhension suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Un rapport de type 1 ne fournit toutefois aucun élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents.

A23. Un rapport de type 1 ou de type 2 qui se rapporte à une date ou couvre une période non comprise dans la période couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice faisant l'objet de l'audit, peut néanmoins aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une compréhension préliminaire des contrôles mis en place dans la société de services, si le rapport est complété par des informations supplémentaires à jour provenant d'autres sources. Si la description des contrôles de la société de services se rapporte à une date ou couvre une période qui précède le début de la période faisant l'objet de l'audit, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut mettre en oeuvre des procédures en vue d'actualiser les informations contenues dans le rapport de type 1 ou de type 2, par exemple :

- en s'entretenant des changements survenus au sein de la société de services avec le personnel de l'entité utilisatrice bien placé pour être au courant de tels changements;
- en passant en revue la documentation et la correspondance les plus récentes en provenance de la société de services;
- en s'entretenant des changements avec le personnel de la société de services.

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

- A24. L'augmentation ou non du risque d'anomalies significatives pour l'entité utilisatrice du fait du recours à une société de services dépend de la nature des prestations fournies et des contrôles sur ces prestations. Dans certains cas, le recours à une société de services peut réduire le risque d'anomalies significatives, particulièrement si l'entité utilisatrice ne possède pas elle-même l'expertise requise pour réaliser certaines activités, par exemple le déclenchement, le traitement et l'enregistrement des opérations, ou ne dispose pas des ressources adéquates (par exemple, un système informatique).
- A25. Lorsqu'une société de services assure la tenue de parties significatives des documents comptables de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière pourrait avoir besoin d'accéder directement à ces documents afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant au fonctionnement des contrôles sur les documents ou d'obtenir une corroboration des opérations et des soldes qui y sont inscrits, ou les deux. Un tel accès peut impliquer l'inspection physique des documents dans les locaux de la société de services ou la consultation des documents sur support électronique depuis les locaux de l'entité utilisatrice ou ailleurs, ou les deux. Lorsque l'accès direct se fait électroniquement, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut de ce fait obtenir des éléments probants quant au caractère adéquat des contrôles de la société de services sur l'exactitude et l'intégrité des données de l'entité utilisatrice dont est chargée la société de services.
- A26. Pour déterminer la nature et l'étendue des éléments probants à obtenir relativement aux soldes qui représentent des actifs détenus ou des opérations prises en charge par la société de services pour le compte de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut envisager de mettre en oeuvre les procédures suivantes :
- a) inspecter les livres et autres documents détenus par l'entité utilisatrice : la fiabilité de cette source d'éléments probants est fonction de la nature et de l'étendue des documents comptables et des pièces justificatives détenus par l'entité utilisatrice. Dans certains cas, l'entité utilisatrice pourrait ne pas procéder à la tenue d'une comptabilité détaillée ou de pièces justificatives concernant les opérations particulières réalisées pour son compte;
 - b) inspecter les livres et autres documents détenus par la société de services : l'accès de l'auditeur de l'entité utilisatrice aux documents de la société de services peut être prévu dans les accords contractuels conclus entre l'entité utilisatrice et la société de services. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut

également demander à un autre auditeur d'obtenir en son nom l'accès aux documents de l'entité utilisatrice tenus par la société de services;

- c) obtenir de la société de services confirmation des soldes et des opérations : lorsque l'entité utilisatrice tient à jour une comptabilité autonome des soldes et opérations, une confirmation de la société de services corroborant les documents comptables de l'entité utilisatrice peut fournir des éléments probants fiables quant à l'existence des opérations et actifs concernés. Par exemple, lorsqu'il est fait appel à plusieurs sociétés de services, comme un gestionnaire de portefeuille et un dépositaire, et que ces sociétés de services tiennent une comptabilité autonome, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir confirmation des soldes auprès de ces sociétés et comparer les informations recueillies avec les documents comptables autonomes de l'entité utilisatrice.

Si l'entité utilisatrice ne tient pas une comptabilité autonome, l'information obtenue dans les confirmations de la société de services n'est qu'un énoncé du contenu des documents comptables tenus par la société de services. Par conséquent, ces confirmations ne constituent pas à elles seules des éléments probants fiables. Dans ce cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'interroger sur l'existence éventuelle d'une autre source indépendante d'éléments probants;

- d) mettre en oeuvre des procédures analytiques portant sur la comptabilité tenue par l'entité utilisatrice ou sur les rapports reçus de la société de services : l'efficacité des procédures analytiques variera probablement selon les assertions, et sera fonction de l'étendue et du niveau de détail des informations disponibles.

A27. Un autre auditeur peut mettre en oeuvre des procédures de la nature des procédures de corroboration pour répondre aux besoins des auditeurs des entités utilisatrices. La mission de l'autre auditeur peut alors comporter la mise en oeuvre de procédures convenues entre l'entité utilisatrice et son auditeur et la société de services et son auditeur. Les constatations découlant des procédures mises en oeuvre par l'autre auditeur sont passées en revue par l'auditeur de l'entité utilisatrice afin de déterminer si elles constituent des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, il peut arriver que l'auditeur de la société de services soit tenu par les pouvoirs publics ou des accords contractuels de mettre en oeuvre des procédures particulières de la nature des procédures de corroboration. Les résultats de l'application des procédures exigées aux opérations et aux soldes traités par la société de services peuvent être retenus par l'auditeur de l'entité utilisatrice parmi les éléments probants nécessaires pour étayer son opinion d'audit. Dans ces circonstances, il pourrait être approprié pour l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services de s'entendre, avant la mise en oeuvre de ces procédures, sur la documentation de l'audit ou sur l'accès à cette documentation qui seront fournis à l'auditeur de l'entité utilisatrice.

A28. Dans certaines circonstances, en particulier lorsqu'une entité utilisatrice confie une partie ou la totalité de sa fonction de trésorerie à une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut se trouver dans une situation où une partie importante des éléments probants réside dans la société de services. Des procédures de corroboration pourraient devoir être mises en oeuvre dans la société de services par l'auditeur de l'entité utilisatrice ou par un autre auditeur en son nom. L'auditeur de la société de services peut préparer un rapport de type 2 et, en plus, mettre en oeuvre des procédures de corroboration pour l'auditeur de l'entité utilisatrice. L'intervention d'un autre auditeur ne modifie en rien la responsabilité de l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer son opinion. Par conséquent, afin de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et s'il doit mettre en oeuvre des procédures de corroboration complémentaires, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre en considération sa propre intervention dans la direction, la supervision et la réalisation des procédures de corroboration mises en oeuvre par l'autre auditeur, ou les éléments probants concernant la direction, la supervision et la mise en oeuvre de ces procédures.

Tests des contrôles (Réf. : par. 16)

A29. La norme ISA 330¹⁰ exige de l'auditeur de l'entité utilisatrice qu'il conçoive et mette en oeuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans certaines circonstances. Dans le cas d'une société de services, cette exigence s'applique :

- a) lorsque l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur de l'entité utilisatrice repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services (autrement dit, l'auditeur de l'entité utilisatrice a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de corroboration);
- b) lorsque les procédures de corroboration ne permettent pas, à elles seules ou combinées avec des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles de l'entité utilisatrice, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

A30. En l'absence de rapport de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services prépare un rapport de type 2 comprenant des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, ou il peut avoir recours à un autre auditeur pour mettre en oeuvre des procédures au sein de la société de services pour tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut également

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 8.

visiter la société de services et effectuer les tests des contrôles pertinents si la société de services y consent. Dans son évaluation des risques, l'auditeur de l'entité utilisatrice tient compte des éléments probants fournis tant par les travaux de l'autre auditeur que par les procédures qu'il a lui-même mises en oeuvre.

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

- A31. Étant donné qu'un rapport de type 2 peut viser à répondre aux besoins de différents auditeurs d'entités utilisatrices, les tests des contrôles et les résultats de ces tests décrits dans le rapport de l'auditeur de la société de services pourraient ne pas être pertinents pour certaines assertions importantes contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice. Les tests des contrôles et les résultats de ces tests qui sont pertinents sont évalués afin de s'assurer que le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour étayer l'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice. À cet égard, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut prendre en considération les facteurs suivants :
- a) la période couverte par les tests des contrôles et le temps écoulé depuis la réalisation des tests des contrôles;
 - b) l'étendue des travaux de l'auditeur de la société de services, les prestations et les processus couverts, les contrôles testés et les tests effectués, et le lien entre les contrôles testés et les contrôles de l'entité utilisatrice;
 - c) les résultats des tests des contrôles et l'opinion de l'auditeur de la société de services sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
- 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. 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 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.
- A33. Il peut également être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne des éléments probants additionnels sur les changements importants apportés aux contrôles pertinents de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2 ou qu'il détermine des procédures d'audit supplémentaires à mettre en oeuvre. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à recueillir sur les contrôles de la société de services qui

- fonctionnaient en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de la société de services, il y a les suivants :
- l'importance de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions;
 - les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qui leur ont été apportés depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus et le personnel;
 - la mesure dans laquelle ont été obtenus des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
 - la durée de la période restant à couvrir;
 - la mesure dans laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires, compte tenu du niveau de confiance placé dans les contrôles;
 - l'efficacité de l'environnement de contrôle et du suivi des contrôles de l'entité utilisatrice.
- A34. Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi des contrôles qu'exerce l'entité utilisatrice.
- A35. Lorsque la période couverte par les tests de l'auditeur de la société de services ne coïncide aucunement avec la période d'information financière de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice ne pourra s'appuyer sur ces tests pour conclure au fonctionnement efficace des contrôles de l'entité utilisatrice étant donné qu'ils ne fournissent aucun élément probant quant à l'efficacité des contrôles pour la période visée par l'audit, à moins que d'autres procédures ne soient mises en oeuvre.
- A36. Dans certaines circonstances, une prestation fournie par une société de services peut être conçue en supposant que certains contrôles seront mis en oeuvre par l'entité utilisatrice. Par exemple, une prestation peut être conçue en supposant que l'entité utilisatrice aura mis en place des contrôles pour l'autorisation des opérations avant qu'elles ne soient transmises pour traitement à la société de services. Dans une telle situation, la description des contrôles de la société de services peut inclure une description des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice. L'auditeur de l'entité utilisatrice s'interroge alors sur la pertinence des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice par rapport à la prestation fournie à l'entité utilisatrice.
- A37. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice est d'avis que le rapport de l'auditeur de la société de services ne fournit peut-être pas d'éléments probants suffisants et appropriés, par exemple si ce rapport ne contient pas la description des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services ni les résultats de ces tests, il peut compléter sa compréhension des procédures et des conclusions de l'auditeur de la société de services en communiquant avec la société de services

par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander un entretien avec l'auditeur de la société de services sur l'étendue et les résultats des travaux de celui-ci. Par ailleurs, si l'auditeur de l'entité utilisatrice le considère comme nécessaire, il peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services mette en oeuvre certaines procédures au sein de la société de services. Autrement, l'auditeur de l'entité utilisatrice, ou un autre auditeur à sa demande, peut mettre en oeuvre ces procédures.

- A38. Le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services fait état des résultats des tests, y compris des écarts et des autres informations qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les conclusions de l'auditeur de l'entité utilisatrice. Les écarts constatés par l'auditeur de la société de services ou l'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services ne signifient pas nécessairement que le rapport en question ne sera pas utile dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice pour l'appréciation du risque d'anomalies significatives. Les écarts et le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services sont plutôt pris en considération dans l'appréciation, par l'auditeur de l'entité utilisatrice, des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services. Dans le cadre de cette prise en considération, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'entretenir des écarts et du fondement de l'opinion modifiée avec l'auditeur de la société de services. Une telle communication n'est toutefois possible que si l'entité utilisatrice en obtient l'approbation préalable de la société de services.

Communication des déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit

- A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit et en temps opportun à la direction et aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes relevées au cours de l'audit¹¹. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit également communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui sont suffisamment préoccupantes, selon son jugement professionnel, pour nécessiter l'attention de la direction¹². Les questions que l'auditeur de l'entité utilisatrice peut relever au cours de l'audit et souhaiter communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité utilisatrice comprennent :
- tout suivi des contrôles qui pourrait être mis en place par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés par suite de l'obtention d'un rapport de type 1 ou de type 2;

¹¹ Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», paragraphes 9 et 10.

¹² Norme ISA 265, paragraphe 10.

- les cas où un rapport de type 1 ou de type 2 fait état de contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice qui n'ont pas été mis en place par celle-ci;
- les contrôles qui pourraient être nécessaires au sein de la société de services mais qui ne semblent pas avoir été mis en place ou qui ne sont pas expressément couverts par un rapport de type 2.

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services (Réf. : par. 18)

A40. Si une société de services a recours à un sous-traitant, l'auditeur de la société de services peut, dans son rapport, inclure les objectifs de contrôle pertinents et les contrôles correspondants du sous-traitant de la société de services dans la description du système de la société de services et dans l'étendue de sa mission, ou les en exclure. Ces deux méthodes d'établissement du rapport sont respectivement appelées «méthode d'inclusion» et «méthode d'exclusion». Si le rapport de type 1 ou de type 2 exclut les contrôles du sous-traitant de la société de services, et que les prestations fournies par ce sous-traitant sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu d'appliquer les exigences de la présente norme ISA en ce qui concerne le sous-traitant de la société de services. La nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur de l'entité utilisatrice relativement aux prestations fournies par un sous-traitant de la société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de leur pertinence pour l'audit. L'application des exigences du paragraphe 9 aide l'auditeur de l'entité utilisatrice à déterminer l'incidence des prestations du sous-traitant de la société de services et la nature et l'étendue des travaux à effectuer.

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services (Réf. : par. 19)

A41. Une société de services peut être tenue, selon les modalités du contrat conclu avec les entités utilisatrices, d'informer les entités utilisatrices concernées de tout cas de fraude, de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ou d'anomalies non corrigées imputables à la direction ou au personnel de la société de services. Comme l'exige le paragraphe 19, l'auditeur de l'entité utilisatrice demande à la direction de l'entité utilisatrice si la société de services l'a informée de l'existence de tels problèmes et, le cas échéant, évalue si les problèmes signalés ont une incidence sur la nature, le calendrier d'application et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Dans certains cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir besoin d'informations supplémentaires pour procéder à cette évaluation et peut demander à l'entité utilisatrice de communiquer avec la société de services pour obtenir ces informations.

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 20)

A42. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers de

l'entité utilisatrice, il y a limitation de l'étendue des travaux d'audit. Cette situation peut survenir :

- lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante des prestations fournies par la société de services et ne dispose d'aucune base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives;
- lorsque l'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services, et qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
- lorsque seuls les documents comptables détenus par la société de services contiennent des éléments probants suffisants et appropriés, et que l'auditeur de l'entité utilisatrice ne peut obtenir un accès direct à ces documents.

La question de savoir si l'auditeur de l'entité utilisatrice exprime une opinion avec réserve ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion dans son rapport dépend de ses conclusions quant au caractère significatif ou généralisé des incidences possibles sur les états financiers.

Mention des travaux de l'auditeur de la société de services (Réf. : par. 21 et 22)

- A43. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent obliger l'auditeur de l'entité utilisatrice à faire mention des travaux de l'auditeur de la société de services dans son rapport, par exemple pour répondre au besoin de transparence dans le secteur public. Il peut alors être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne le consentement préalable de l'auditeur de la société de services.
- A44. Le fait qu'une entité utilisatrice fait appel à une société de services ne modifie en rien la responsabilité qu'imposent les normes ISA à l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer son opinion. Par conséquent, l'auditeur de l'entité utilisatrice n'indique pas que le rapport de l'auditeur de la société de services sert de fondement partiel à l'opinion qu'il exprime sur les états financiers de l'entité utilisatrice. Par contre, lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice exprime une opinion modifiée en raison de l'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, il ne lui est pas interdit de faire mention du rapport de l'auditeur de la société de services si cela contribue à expliquer les motifs de sa propre opinion modifiée. Il peut alors être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne le consentement préalable de l'auditeur de la société de services.