
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 500**

Éléments probants

This International Standard on Auditing (ISA) 500, “Audit Evidence”, 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) 500, «Éléments probants», 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) 500, “Audit Evidence” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 500, «Éléments probants» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 500, “Audit Evidence.” Numéro ISBN : 978-1-60815-011-3.

Éléments probants

(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	1-2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Exigences	
Éléments probants suffisants et appropriés	6
Informations à utiliser comme éléments probants	7-9
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants	10
Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité	11
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Éléments probants suffisants et appropriés	A1-A25
Informations à utiliser comme éléments probants	A26-A51
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants	A52-A56
Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité	A57

La Norme internationale d'audit (ISA) 500, «Éléments probants», 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) 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 oeuvre 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.

2. La présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple, la norme ISA 315¹), des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (par exemple, la norme ISA 570²), des procédures spécifiques à mettre en oeuvre pour obtenir des éléments probants (par exemple, la norme ISA 520³), et de l'appréciation des caractères suffisant et approprié des éléments probants obtenus (par exemple, les normes ISA 200⁴ et 330⁵).

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit qui lui permettront d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «documents comptables», les livres-journaux et les pièces et documents justificatifs tels que les chèques et les traces des 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;
 - b) «caractère approprié (des éléments probants)», 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;
 - c) «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;
 - d) «expert choisi par la direction» (ou «expert de son choix» lorsque le contexte est clair), une personne physique ou une organisation possédant une expertise

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 570, «Continuité de l'exploitation».

³ Norme ISA 520, «Procédures analytiques».

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

⁵ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

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;

- e) «caractère suffisant (des éléments probants)», la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur du risque d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Exigences

Éléments probants suffisants et appropriés

- 6. L'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A1 à A25)

Informations à utiliser comme éléments probants

- 7. Lorsque l'auditeur conçoit et met en oeuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants. (Réf. : par. A26 à A33)
- 8. Si des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur : (Réf. : par. A34 à A36)
 - a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert; (Réf. : par. A37 à A43)
 - b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert; (Réf. : par. A44 à A47)
 - c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée. (Réf. : par. A48)
- 9. Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il doit évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins, et selon que les circonstances l'exigent :
 - a) obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations; (Réf. : par. A49 et A50)
 - b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins. (Réf. : par. A51)

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants

- 10. 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. (Réf. : par. A52 à A56)

Éléments probants incohérents ou douteux sur leur fiabilité

- 11. Dans le cas où :
 - a) soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,

b) soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

l'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en oeuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit. (Réf. : par. A57)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 6)

- A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en oeuvre 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 l'audit précédent des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours⁶) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. 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'éléments probants peuvent avoir été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. 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'information (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est une information en elle-même pour l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.
- A2. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion sur les états financiers consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Les procédures d'audit à mettre en oeuvre pour obtenir des éléments probants peuvent comprendre l'inspection, l'observation physique, la demande de confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, ces techniques étant souvent utilisées en diverses combinaisons, en complément des demandes d'informations. Bien que les demandes d'informations puissent contribuer à l'obtention d'éléments probants importants et même faire ressortir la présence d'une anomalie, elles ne fournissent habituellement pas, à elles seules, des éléments probants suffisants quant à l'absence d'une anomalie significative au niveau des assertions, ou quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
- A3. Comme l'explique la norme ISA 200⁷, l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés

⁶ Norme ISA 315, paragraphe 9.

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 5.

- pour ramener le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible.
- A4. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Le caractère suffisant représente la dimension quantitative des éléments probants. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies (plus le risque sera élevé, 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). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
- A5. Le caractère approprié représente la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité 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.
- A6. La norme ISA 330 fait obligation à l'auditeur de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis⁸. Il exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 200 aborde plusieurs questions comme la nature des procédures d'audit, ainsi que la célérité et le rapport coût-avantage en matière d'information financière, qui sont des facteurs pertinents lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés.

Sources d'éléments probants

- A7. Certains éléments probants sont obtenus au moyen de procédures d'audit mises en oeuvre pour tester les documents comptables, par exemple en procédant à des analyses et à des examens, en réexécutant les procédures suivies dans le processus d'information financière et en rapprochant des informations de même nature et des utilisations connexes des mêmes informations. Par la mise en oeuvre de telles procédures d'audit, l'auditeur peut déterminer si les documents comptables sont intrinsèquement cohérents et en concordance avec les états financiers.
- A8. Des éléments probants cohérents entre eux et de nature différente ou de sources différentes procurent généralement une assurance plus élevée que des éléments probants considérés isolément. Par exemple, des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants d'origine interne, tels ceux provenant des documents comptables, des procès-verbaux ou des déclarations de la direction.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 26.

- A9. Les informations émanant de sources indépendantes de l'entité que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants peuvent comprendre des confirmations de tiers, des rapports d'analystes et des données comparables sur les concurrents (données de référence).

Procédures d'audit permettant l'obtention d'éléments probants

- A10. Comme il est exigé et expliqué plus en détail dans la norme ISA 315 et la norme ISA 330, les éléments probants sur lesquels s'appuie l'auditeur pour parvenir à des conclusions raisonnables qui serviront de fondement à son opinion sont obtenus en mettant en oeuvre :
- a) des procédures d'évaluation des risques;
 - b) des procédures d'audit complémentaires, qui comprennent :
 - i) des tests des contrôles, lorsqu'ils sont exigés par les normes ISA ou que l'auditeur a choisi de procéder à de tels tests,
 - ii) des procédures de corroboration, qui comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration.
- A11. Les procédures d'audit décrites aux paragraphes A14 à A25 ci-après peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation des risques, tests des contrôles ou procédures de corroboration, selon le contexte dans lequel elles sont mises en oeuvre par l'auditeur. Comme il est expliqué dans la norme ISA 330, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent, dans certaines circonstances, de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en oeuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents⁹.
- A12. La nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en oeuvre peuvent être affectés par le fait que certaines des données comptables et des autres informations ne sont disponibles que sous forme électronique ou seulement à certains moments ou pendant certaines périodes. Les pièces justificatives, telles que les bons de commande et les factures, peuvent n'exister que sous forme électronique lorsque l'entité a recours au commerce électronique, ou être supprimées après numérisation lorsque l'entité utilise des systèmes de traitement d'images pour en faciliter l'archivage et la consultation.
- A13. Certaines informations électroniques peuvent ne pas être récupérables après une période de temps déterminée, par exemple si les fichiers ont été modifiés et qu'aucun fichier de sauvegarde n'est conservé. Par conséquent, l'auditeur peut considérer nécessaire, en raison des politiques de conservation des données de l'entité, de demander que certaines informations soient conservées afin qu'il puisse les examiner, ou encore de mettre en oeuvre des procédures d'audit à un moment où l'information est disponible.

Inspection

- A14. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sur support papier, électronique ou autre, ou à procéder à un examen physique d'un actif. L'inspection des enregistrements et documents

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A35.

- 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. L'inspection des enregistrements ou des documents pour vérifier les autorisations constitue un exemple d'utilisation de l'inspection comme test des contrôles.
- A15. 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 peut ne pas nécessairement fournir d'élément probant quant à la propriété ou à la valeur. Par ailleurs, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir des éléments probants pertinents concernant l'application des méthodes comptables par l'entité, pour ce qui est notamment de la comptabilisation des produits.
- A16. 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

- A17. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. L'observation par l'auditeur de la prise d'inventaire effectuée par le personnel de l'entité ou de l'exécution des activités de contrôle en sont des exemples. 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 d'être observé peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécuté. Pour des indications supplémentaires sur l'observation de la prise d'inventaire, voir la norme ISA 501¹⁰.

Confirmations externes

- A18. Une confirmation externe constitue un élément probant obtenu par l'auditeur sous la forme d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à certains soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à la confirmation des soldes de comptes. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords ou d'opérations qu'une entité a conclus avec des tiers, notamment afin de savoir si des modifications ont été apportées à l'accord initial et, s'il en est ainsi, quels en sont les points importants. Les confirmations externes sont aussi utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'accords parallèles qui peuvent avoir un effet sur la comptabilisation des produits. Voir la norme ISA 505 pour de plus amples indications¹¹.

¹⁰ Norme ISA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points».

¹¹ Norme ISA 505, «Confirmations externes».

Contrôle arithmétique

A19. Le contrôle arithmétique consiste à vérifier l'exactitude arithmétique de documents ou d'enregistrements. Il peut être effectué de façon manuelle ou électronique.

Réexécution

A20. La réexécution s'entend de l'exécution personnelle par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui ont été initialement exécutés dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

Procédures analytiques

A21. Les procédures analytiques consistent à évaluer des informations financières en étudiant 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 de façon importante des valeurs attendues. Voir la norme ISA 520 pour de plus amples indications.

Demandes d'informations

A22. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure abondamment utilisée tout au long de l'audit, en complément d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations peuvent aller des demandes écrites formelles aux demandes informelles faites de vive voix. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demande d'informations.

A23. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations qu'il ne connaissait pas au préalable, ou des éléments probants corroborants. À l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent nettement d'autres informations que l'auditeur peut avoir recueillies, par exemple des informations sur la possibilité de contournement des contrôles par la direction. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent également fournir à l'auditeur un motif pour modifier des procédures d'audit ou mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A24. Bien que la corroboration des éléments probants obtenus au moyen de demandes d'informations soit souvent d'une importance particulière, 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 conduite particulière et sa capacité de suivre celle-ci peuvent fournir ou constituer des informations pertinentes permettant de corroborer les éléments probants obtenus au moyen des demandes d'informations.

A25. Sur certains points, l'auditeur peut considérer 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 indications¹².

Informations à utiliser comme éléments probants

Pertinence et fiabilité (Réf. : par. 7)

A26. Comme il est décrit au paragraphe A1, même si les éléments probants sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en oeuvre au cours de l'audit, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, par exemple les audits antérieurs, dans certaines circonstances, ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. La qualité de tous les éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations dont ils proviennent.

Pertinence

A27. La pertinence a trait au lien logique ou au rapport avec l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, avec l'assertion considérée. La pertinence des informations à utiliser comme éléments probants peut être affectée par l'orientation donnée aux tests à effectuer. Par exemple, si le but de la procédure d'audit est de déceler les surévaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, tester les comptes fournisseurs comptabilisés pourrait s'avérer une procédure d'audit pertinente. Par contre, si l'on veut plutôt déceler les sous-évaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, il ne serait pas pertinent de tester les comptes fournisseurs comptabilisés, mais il pourrait être pertinent de tester des informations telles que les décaissements subséquents, les factures impayées, les relevés des fournisseurs et les bordereaux de réception non rapprochés.

A28. Un ensemble donné de procédures d'audit peut fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'examen des documents se rapportant à l'encaissement des créances après la fin de l'exercice peut fournir des éléments probants concernant l'existence de ces créances et leur évaluation, mais pas nécessairement sur la séparation des exercices. De même, l'obtention d'éléments probants relatifs à une assertion particulière, par exemple l'existence physique de stocks, ne peut remplacer l'obtention d'éléments probants concernant une autre assertion, par exemple l'évaluation de ces stocks. Par contre, des éléments probants de différentes sources, ou de nature différente, peuvent souvent être pertinents pour la même assertion.

A29. Les tests des contrôles sont conçus pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions. La conception de tests des contrôles en vue d'obtenir des éléments probants pertinents comporte l'identification de conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent le bon fonctionnement d'un contrôle et de conditions qui indiquent des écarts par rapport à ce bon

¹² Norme ISA 580, «Déclarations écrites».

fonctionnement. L'auditeur peut ensuite tester la présence ou l'absence de telles conditions.

- A30. Les procédures de corroboration sont conçues pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Elles comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration. La conception de procédures de corroboration comporte l'identification de conditions qui sont pertinentes par rapport à l'objectif d'un test et qui constituent des anomalies au niveau de l'assertion concernée.

Fiabilité

- A31. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, par conséquent, des éléments probants eux-mêmes, dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues, et aussi, le cas échéant, des contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Toute généralisation sur la fiabilité de divers types d'éléments probants comporte donc d'importantes exceptions. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité. Par exemple, des informations obtenues d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée, ou un expert choisi par la direction peut manquer d'objectivité. Nonobstant l'existence possible d'exceptions, dont il faut être conscient, les généralisations suivantes concernant la fiabilité des éléments probants peuvent être utiles :

- la fiabilité des éléments probants est accrue lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité;
- les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles internes y afférents imposés par l'entité, notamment les contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour, sont efficaces;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple, l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, une réponse à une demande d'informations sur l'application d'un contrôle);
- les éléments probants sous forme de documents (support papier, électronique ou autre) sont plus fiables que les éléments probants obtenus verbalement (par exemple, un procès-verbal établi au cours d'une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées);
- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés, ou que des documents ayant été filmés, numérisés ou autrement convertis sous une forme électronique, la fiabilité de ceux-ci pouvant dépendre des contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour.

- A32. La norme ISA 520 donne des indications additionnelles concernant la fiabilité des données utilisées pour la conception de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration¹³.
- A33. 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 informé¹⁴.

Fiabilité des informations produites par un expert choisi par la direction (Réf. : par. 8)

- A34. La préparation des états financiers d'une entité peut exiger une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, par exemple en matière de calculs actuariels, d'évaluations et de données techniques. L'entité peut recourir aux services d'experts salariés ou d'experts-conseils dans ces domaines afin d'obtenir l'expertise nécessaire pour la préparation des états financiers. Le non-recours à une telle expertise lorsqu'elle est nécessaire accroît les risques d'anomalies significatives.
- A35. Lorsque les informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'exigence énoncée au paragraphe 8 de la présente norme ISA s'applique. Par exemple, une personne ou une organisation peut posséder une expertise dans l'application de modèles aux fins de l'estimation de la juste valeur de titres en l'absence de marché observable. Si la personne ou l'organisation se sert de cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans la préparation de ses états financiers, cette personne ou organisation constitue un expert choisi par la direction et le paragraphe 8 s'applique. Par contre, si cette personne ou organisation ne fournit que des données sur les prix d'opérations privées auxquelles l'entité n'aurait pas accès autrement et que l'entité utilise ces données dans ses propres méthodes d'estimation, les informations fournies, si elles sont utilisées comme éléments probants, sont soumises à l'application du paragraphe 7 de la présente norme ISA, mais on ne peut alors parler du recours par l'entité à un expert choisi par la direction.
- A36. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en réponse aux exigences du paragraphe 8 de la présente norme ISA peuvent dépendre de facteurs tels que les suivants :
- la nature et la complexité de l'objet des travaux de l'expert choisi par la direction;
 - les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux;
 - la disponibilité d'autres sources d'éléments probants;
 - la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction;

¹³ Norme ISA 520, alinéa 5 a).

¹⁴ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphe 13.

- 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;
- 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;
- la nature et l'étendue des contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction;
- les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction;
- l'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 a))

A37. La compétence se rapporte à la nature et au niveau d'expertise de l'expert choisi par la direction. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert choisi par la direction pour exercer cette 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. L'objectivité est liée à l'incidence possible de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert choisi par la direction. La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction ainsi que les contrôles de l'entité sur les travaux de cet expert constituent des indicateurs importants de la fiabilité des informations produites par cet expert.

A38. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par la direction peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert;
- les entretiens avec cet expert;
- les entretiens avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert;
- un expert choisi par l'auditeur, le cas échéant, qui aide celui-ci à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations produites par l'expert choisi par la direction.

A39. Parmi les points présentant de l'intérêt pour l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité d'un expert choisi par la direction, il y a celui de

- savoir si les travaux de l'expert sont soumis 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.
- A40. D'autres points, dont les suivants, sont également susceptibles de présenter un intérêt :
- la pertinence de la compétence de l'expert choisi par la direction par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Par exemple, un actuaire peut être spécialisé en assurance incendie, accident et risques divers, mais posséder une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite;
 - 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;
 - si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit indiquent qu'il pourrait être nécessaire de revoir l'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert choisi par la direction à mesure que l'audit progresse.
- A41. Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité de l'expert choisi par la direction, par exemple les menaces liées à l'intérêt personnel, les menaces liées à la représentation, les menaces liées à la familiarité, les menaces liées à l'autocontrôle et les menaces liées à l'intimidation. 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, des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (par exemple des politiques et procédures de contrôle qualité).
- A42. Bien que les sauvegardes ne puissent éliminer toutes les menaces à 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 contrôle qualité peut être plus grande. Puisque le fait d'être un employé de l'entité implique toujours une menace pour l'objectivité, un expert employé par l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'être objectif que les autres employés de l'entité.
- A43. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il peut être pertinent de s'entretenir avec la direction et cet expert sur tout intérêt ou toute relation pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert, ainsi que sur les sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles est soumis l'expert, et d'évaluer si les

sauvegardes sont adéquates. Les intérêts et relations pouvant constituer des menaces comprennent :

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

Acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 b))

- A44. La compréhension des travaux d'un expert choisi par la direction passe par une compréhension du domaine d'expertise concerné. L'auditeur peut obtenir une compréhension du domaine d'expertise concerné lorsqu'il a à déterminer s'il possède l'expertise nécessaire pour évaluer les travaux de l'expert choisi par la direction ou s'il lui faudra plutôt recourir à un expert de son choix pour ce faire¹⁵.
- A45. Voici des aspects du domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction qui revêtent de l'importance pour la compréhension de ce domaine par l'auditeur :
- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour l'audit;
 - l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires;
 - les hypothèses et méthodes utilisées par l'expert choisi par la direction, et le fait qu'elles soient ou non généralement reconnues dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de l'information financière;
 - la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert choisi par l'auditeur.
- A46. Dans le cas d'un expert-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il existe d'ordinaire une lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert choisi par la direction. L'évaluation de l'accord dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction peut aider l'auditeur à déterminer le caractère approprié des éléments suivants aux fins de l'audit :
- la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert;
 - les rôles et les responsabilités de la direction et de l'expert respectivement;
 - la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre la direction et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que celui-ci aura à fournir.
- A47. Lorsque l'expert choisi par la direction est employé de l'entité, il est moins probable qu'un tel accord écrit existe. Des demandes d'informations auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peuvent s'avérer la façon la plus appropriée pour l'auditeur d'acquérir la compréhension nécessaire.

¹⁵ Norme ISA 620, «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix», paragraphe 7.

Évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 c))

- A48. Les éléments à prendre en considération pour évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants relatifs à l'assertion concernée comprennent :
- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert, leur cohérence avec les autres éléments probants et le fait qu'elles soient correctement reflétées dans les états financiers;
 - si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes;
 - si les travaux de l'expert nécessitent une utilisation importante de données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Informations produites par l'entité et utilisées pour les besoins de l'audit (Réf. : alinéas 9 a) et b))

- A49. Pour que l'auditeur puisse obtenir des éléments probants fiables, les informations produites par l'entité et utilisées pour la mise en oeuvre des procédures d'audit doivent être suffisamment exhaustives et exactes. Par exemple, l'efficacité de l'audit des produits par l'application de prix standard aux quantités inscrites comme vendues dépend de l'exactitude des informations sur les prix ainsi que de l'exhaustivité et de l'exactitude des données sur les volumes de ventes. Dans le même ordre d'idées, si l'auditeur souhaite tester certaines caractéristiques (par exemple, l'autorisation) d'une population (par exemple, les paiements), les résultats du test seront moins fiables si la population à partir de laquelle sont sélectionnés les éléments à tester n'est pas exhaustive.
- A50. La collecte d'éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de telles informations peut se faire en même temps que la mise en oeuvre de la procédure d'audit appliquée aux informations lorsque l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres situations, l'auditeur peut avoir déjà obtenu des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations en testant les contrôles sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Il peut toutefois arriver que l'auditeur détermine que des procédures d'audit additionnelles sont nécessaires.
- A51. Dans certains cas, l'auditeur peut avoir l'intention d'utiliser des informations produites par l'entité pour d'autres besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut vouloir utiliser les indicateurs de performance de l'entité aux fins de ses procédures analytiques, ou encore se servir des informations produites par l'entité dans le cadre de ses activités de suivi, tels les rapports des auditeurs internes. Le caractère approprié des éléments probants obtenus dépend alors de si l'information est suffisamment précise ou détaillée pour les besoins de l'auditeur. Par exemple, les indicateurs de performance utilisés par la direction peuvent ne pas être suffisamment précis pour permettre de détecter des anomalies significatives.

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants

(Réf. : par. 10)

A52. Un test est efficace dans la mesure où, compte tenu des autres éléments probants obtenus ou à obtenir, il fournit des éléments probants appropriés qui seront suffisants pour les besoins de l'auditeur. Lorsque l'auditeur sélectionne des éléments à des fins de tests, il est tenu, conformément au paragraphe 7, de déterminer la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants; l'autre aspect de l'efficacité (le caractère suffisant) est un point important à considérer dans la sélection des éléments à tester. Voici les modes de sélection d'éléments à tester auxquels peut recourir l'auditeur :

- a) sélection de la totalité des éléments (examen de 100 % de la population);
- b) sélection d'éléments spécifiques;
- c) sondage en audit.

L'application de l'un quelconque ou d'une combinaison de ces modes de sélection peut s'avérer appropriée selon les circonstances, par exemple les risques d'anomalies significatives liés à l'assertion testée, ainsi que la faisabilité en pratique et l'efficacité des divers modes de sélection.

Sélection de la totalité des éléments

A53. L'auditeur peut décider qu'il sera particulièrement approprié d'examiner tous les éléments composant la population d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte (ou une strate de cette population). Un examen de la totalité des éléments est peu probable dans le cas des tests des contrôles; il est toutefois plus courant dans les tests de détail. Il peut être approprié lorsque, par exemple :

- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur;
- il existe un risque important et les autres modes de sélection ne permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- la nature répétitive d'un calcul ou d'un autre processus exécuté automatiquement par un système d'information rend l'examen de la totalité des éléments efficace sur le plan des coûts.

Sélection d'éléments spécifiques

A54. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population. Pour parvenir à cette décision, l'auditeur tient compte de facteurs pertinents tels que sa compréhension de l'entité, son évaluation des risques d'anomalies significatives et les caractéristiques de la population à tester. 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 ou des éléments clés* : l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population en raison de leur valeur importante ou parce qu'ils présentent une autre caractéristique particulière, par exemple des éléments douteux, inhabituels, particulièrement exposés à des risques ou ayant à plusieurs reprises fait l'objet d'erreurs;

- *tous les éléments excédant une valeur déterminée* : l'auditeur peut décider d'examiner les éléments dont la valeur comptabilisée est supérieure à un certain montant de façon à vérifier une proportion importante du montant total d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte;
- *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.

A55. Bien que l'examen sélectif d'éléments spécifiques d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte représente souvent un moyen efficace d'obtenir des éléments probants, il 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, l'examen sélectif d'éléments spécifiques ne fournit pas d'éléments probants concernant le reste de la population.

Sondage en audit

A56. Le sondage en audit est conçu pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions sur l'ensemble d'une population à partir de tests effectués sur un échantillon tiré de cette population. Il est question des sondages en audit dans la norme ISA 530¹⁶.

Éléments probants incohérents ou douteux sur leur fiabilité (Réf. : par. 11)

A57. L'obtention d'éléments probants de différentes sources ou de nature différente peut faire ressortir qu'un élément probant particulier n'est pas fiable, notamment lorsque les éléments probants obtenus d'une source ne sont pas cohérents avec ceux obtenus d'une autre source. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction, aux auditeurs internes et à d'autres personnes sont incohérentes ou lorsque les réponses aux demandes d'informations faites auprès des responsables de la gouvernance afin de corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction sont incohérentes avec celles de la direction. La norme ISA 230 prévoit une exigence de documentation spécifique lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne sont pas cohérentes avec ses conclusions définitives sur une question importante¹⁷.

¹⁶ Norme ISA 530, «Sondages en audit».

¹⁷ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphe 11.