
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 505**

Confirmations externes

This International Standard on Auditing (ISA) 505, “External Confirmations”, 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) 505, «Confirmations externes», 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) 505, “External Confirmations” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 505, «Confirmations externes» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 505, “External Confirmations.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-013-7.

Confirmations externes

(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
Procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants	2-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Exigences	
Procédures de confirmation externe	7
Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur	8-9
Résultats des procédures de confirmation externe	10-14
Confirmations tacites	15
Évaluation des éléments probants obtenus	16
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Procédures de confirmation externe	A1-A7
Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur	A8-A10
Résultats des procédures de confirmation externe	A11-A22
Confirmations tacites	A23
Évaluation des éléments probants obtenus	A24-A25

La Norme internationale d'audit (ISA) 505, «Confirmations externes», 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 l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants

conformément aux exigences de la norme ISA 330¹ et de la norme ISA 500². Elle ne porte pas sur les demandes d'informations concernant des procès et des litiges, lesquelles sont traitées dans la norme ISA 501³.

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

2. La norme ISA 500 précise que la fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus⁴. Cette norme énonce également les généralisations suivantes au sujet des éléments probants⁵:

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

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

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

- La norme ISA 330 traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en oeuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions⁶. La norme ISA 330 impose également à l'auditeur, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information à fournir, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. L'auditeur est aussi tenu de déterminer s'il lui faut mettre en oeuvre des procédures de confirmation externe à titre de procédures de corroboration⁷.

¹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

² Norme ISA 500, «Éléments probants».

³ Norme ISA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points».

⁴ Norme ISA 500, paragraphe A5.

⁵ Norme ISA 500, paragraphe A31.

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.

⁷ Norme ISA 330, paragraphes 18 et 19.

- La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il recueille des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé⁸. Pour ce faire, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents ou plus fiables, ou à la fois plus pertinents et plus fiables, par exemple parce qu'ils émanent d'un tiers ou qu'ils sont corroborés par plusieurs sources indépendantes. La norme ISA 330 précise également que les procédures de confirmation externe peuvent aider l'auditeur à obtenir les éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs⁹.
- La norme ISA 240 indique que l'auditeur peut concevoir des demandes de confirmation lui permettant d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions¹⁰.
- La norme ISA 500 indique que des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité, comme des confirmations externes, peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants provenant des documents comptables ou des déclarations de la direction¹¹.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en oeuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «confirmation externe», un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre;
 - b) «demande de confirmation expresse», une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande, ou en fournissant l'information demandée;

⁸ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A53.

¹⁰ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphe A37.

¹¹ Norme ISA 500, paragraphes A8 et A9.

- c) «demande de confirmation tacite», une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande;
- d) «non-réponse», l'absence de réponse ou une réponse partielle du tiers à une demande de confirmation expresse, ou encore renvoi à l'auditeur d'une demande de confirmation parce qu'elle n'a pu être remise au destinataire;
- e) «divergence», différence dans une réponse entre l'information fournie par le tiers et celle que l'auditeur lui demandait de confirmer ou celle contenue dans les documents comptables de l'entité.

Exigences

Procédures de confirmation externe

- 7. Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment :
 - a) de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander; (Réf. : par. A1)
 - b) de sélectionner les tiers appropriés; (Réf. : par. A2)
 - c) de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement; (Réf. : par. A3 à A6)
 - d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin. (Réf. : par. A7)

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

- 8. Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit :
 - a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons; (Réf. : par. A8)
 - b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit; (Réf. : par. A9)
 - c) mettre en oeuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A10)
- 9. Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit de remplacement, il doit en informer les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 260¹². L'auditeur doit également examiner les

¹² Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 16.

incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion, conformément à la norme norme ISA 705¹³.

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation

10. Si l'auditeur relève des facteurs qui soulèvent des doutes sur la fiabilité d'une réponse à une demande de confirmation, il doit obtenir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. (Réf. : par. A11 à A16)
11. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. (Réf. : par. A17)

Non-réponses

12. En cas de non-réponse, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit de remplacement afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A18 et A19)

Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés

13. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit de remplacement ne fourniront pas les éléments probants dont l'auditeur a besoin. S'il n'obtient pas la confirmation nécessaire, l'auditeur doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion, conformément à la norme norme ISA 705. (Réf. : par. A20)

Divergences

14. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles indiquent ou non l'existence d'anomalies. (Réf. : par. A21 et A22)

Confirmations tacites

15. Les confirmations tacites fournissent des éléments probants moins convaincants que ne le font les confirmations expresses. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours aux demandes de confirmation tacite à titre de seule procédure de corroboration destinée à répondre à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions que si toutes les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A23)
 - a) l'auditeur a évalué que le risque d'anomalies significatives est faible et il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée;
 - b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation tacite comprend un grand nombre de soldes de comptes, d'opérations ou de conditions de peu d'importance et homogènes;

¹³ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

- c) un taux de divergences très bas est attendu;
- d) l'auditeur n'est pas au courant de circonstances ou de situations qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation tacite à ignorer celles-ci.

Évaluation des éléments probants obtenus

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures de confirmation externe

Détermination des informations à faire confirmer ou à demander (Réf. : alinéa 7 a))

- A1. Les procédures de confirmation externe sont fréquemment mises en oeuvre pour obtenir des confirmations ou des informations au sujet de soldes de comptes et de leurs composantes. Elles peuvent également être utilisées pour demander une confirmation des termes d'accords, de contrats ou d'opérations qu'une entité a conclus avec des tiers, ou pour confirmer l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'un «accord parallèle».

Sélection des tiers appropriés (Réf. : alinéa 7 b))

- A2. Les réponses aux demandes de confirmation fournissent des éléments probants plus pertinents et plus fiables lorsque les demandes sont envoyées à un tiers qui, selon l'auditeur, a connaissance des informations dont il veut obtenir confirmation. Par exemple, le représentant d'une institution financière qui est bien informé sur les opérations ou les ententes au sujet desquelles une confirmation est demandée peut être la personne la plus appropriée au sein de cette institution à qui il conviendra d'adresser la demande de confirmation.

Conception des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 c))

- A3. La conception d'une demande de confirmation peut avoir une incidence directe sur le taux de réponse ainsi que sur la fiabilité et la nature des éléments probants obtenus à partir de ces réponses.
- A4. Les facteurs à prendre en compte lors de la conception d'une demande de confirmation comprennent entre autres les suivants :
- les assertions visées;
 - les risques d'anomalies significatives spécifiques identifiés, y compris les risques de fraude;
 - la forme et la présentation de la demande;
 - l'expérience acquise antérieurement dans le cadre de la mission d'audit ou de missions similaires;
 - le mode de communication (par exemple, demande sur support papier, électronique ou autre);

- le fait que la direction autorise ou encourage les tiers à répondre à l'auditeur. Certains tiers pourraient accepter de ne répondre qu'aux demandes de confirmation contenant une autorisation de la direction;
 - la capacité du tiers de confirmer ou de fournir l'information demandée (par exemple, le montant d'une facture isolée par opposition au solde total).
- A5. La demande de confirmation expresse invite le tiers à répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en lui demandant d'indiquer son accord sur l'information donnée, soit en lui demandant de fournir l'information. Une réponse à une demande de confirmation expresse permet en général de recueillir des éléments probants fiables. Il existe un risque cependant que le tiers réponde à la demande de confirmation sans vérifier l'exactitude de l'information donnée. L'auditeur peut réduire ce risque en ayant recours à des demandes de confirmation expresse qui n'indiquent pas de montant (ou d'autres informations), mais requièrent du tiers qu'il fournisse lui-même le montant ou les informations. Par contre, l'utilisation d'une telle demande de confirmation «en blanc» peut donner lieu à un taux de réponses plus faible dès lors que l'on demande un effort supplémentaire au tiers.
- A6. Pour déterminer si les demandes de confirmation sont bien adressées, il faut entre autres tester la validité de quelques-unes ou de toutes les adresses qui figurent sur les demandes avant leur envoi.

Suivi des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 d))

- A7. L'auditeur peut envoyer une seconde demande de confirmation lorsqu'il ne reçoit pas de réponse à la première demande dans un délai raisonnable. Par exemple, il peut, après avoir de nouveau vérifié l'exactitude de l'adresse utilisée la première fois, envoyer un rappel ou une autre demande de confirmation.

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

Caractère raisonnable du refus de la direction (Réf. : alinéa 8 a))

- A8. Le refus de la direction de permettre à l'auditeur d'envoyer une demande de confirmation constitue une limitation quant aux éléments probants que l'auditeur peut souhaiter obtenir. L'auditeur est donc tenu de s'enquérir des raisons de cette limitation. Une raison souvent invoquée est l'existence d'un litige ou d'une négociation en cours avec le tiers, dont la résolution peut être affectée par une demande de confirmation présentée à un moment inopportun. L'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable des raisons invoquées, étant donné le risque que la direction puisse tenter de lui refuser l'accès à des éléments probants pouvant révéler l'existence de fraudes ou d'erreurs.

Incidences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 8 b))

- A9. À partir de l'évaluation dont il est question à l'alinéa 8 b), l'auditeur peut conclure qu'il convient de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et de modifier les procédures d'audit

prévues, conformément à la norme ISA 315¹⁴. Par exemple, si le refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation est déraisonnable, cela peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240¹⁵.

Procédures d'audit de remplacement (Réf. : par. 8 c))

A10. Les procédures d'audit de remplacement à mettre en oeuvre peuvent être semblables à celles qu'il convient d'appliquer en cas de non-réponse à une demande de confirmation, décrites aux paragraphes A18 et A19 de la présente norme ISA. Ces procédures tiendraient également compte des résultats de l'évaluation de l'auditeur dont il est question à l'alinéa 8 b) de la présente norme ISA.

Résultats des procédures de confirmation externe

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

A11. La norme ISA 500 indique que, même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité¹⁶. Toutes les réponses sont exposées à un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude. Ce risque existe indépendamment du mode de transmission de la réponse (support papier, électronique ou autre). Les facteurs suivants, entre autres, peuvent soulever des doutes sur la fiabilité d'une réponse :

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

A12. Les réponses transmises électroniquement, par exemple par télécopie ou par courrier électronique, comportent des risques quant à leur fiabilité, car il peut être difficile d'établir l'origine du document et l'autorité du répondant, ou de détecter les altérations. L'utilisation par l'auditeur et le répondant d'un processus créant un environnement sécurisé pour les réponses transmises électroniquement peut atténuer ces risques. Si l'auditeur est convaincu que ce processus est sécurisé et contrôlé de manière adéquate, la fiabilité des réponses est accrue. Le processus de confirmation électronique peut englober diverses techniques de validation de l'identité de l'expéditeur de l'information par voie électronique, par exemple le chiffrement, les signatures numériques et les procédures de vérification de l'authenticité des sites Web.

A13. Si le tiers à qui est adressée la demande de confirmation fait appel à une autre personne pour coordonner et fournir les réponses aux demandes de confirmation, l'auditeur peut mettre en oeuvre des procédures pour répondre aux risques que :

- a) la réponse n'émane pas de la bonne source;

¹⁴ 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», paragraphe 31.

¹⁵ Norme ISA 240, paragraphe 24.

¹⁶ Norme ISA 500, paragraphe A31.

- b) un répondant ne soit pas autorisé à fournir une réponse;
 - c) l'intégrité de la transmission ait été compromise.
- A14. La norme ISA 500 impose à l'auditeur de déterminer s'il doit soit modifier ou ajouter des procédures pour dissiper des doutes sur la fiabilité des informations devant être utilisées comme éléments probants¹⁷. L'auditeur peut choisir de vérifier la source et le contenu d'une réponse à une demande de confirmation en communiquant avec le tiers. Par exemple, si le tiers répond par courrier électronique, l'auditeur peut lui téléphoner pour déterminer s'il est bel et bien la personne qui a envoyé la réponse. Si la réponse est transmise indirectement à l'auditeur (par exemple si le tiers l'a adressée à tort à l'entité et non à l'auditeur), l'auditeur peut demander au tiers de lui répondre directement par écrit.
- A15. Une réponse de vive voix à une demande de confirmation ne répond pas en soi à la définition d'une confirmation externe, parce qu'il ne s'agit pas d'une réponse écrite transmise directement à l'auditeur. Toutefois, lorsqu'il reçoit une réponse de vive voix à une demande de confirmation, l'auditeur peut, selon les circonstances, demander au tiers de lui répondre directement par écrit. Si l'auditeur ne reçoit pas de réponse écrite, il doit, conformément au paragraphe 12, chercher à obtenir d'autres éléments probants à l'appui de l'information fournie dans la réponse de vive voix.
- A16. Il peut arriver qu'une réponse à une demande de confirmation contienne des restrictions quant à son utilisation. De telles restrictions n'invalident pas nécessairement la fiabilité de la réponse en tant qu'élément probant.

Réponses non fiables (Réf. : par. 11)

- A17. Lorsque l'auditeur conclut qu'une réponse n'est pas fiable, il peut devoir réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et modifier en conséquence les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315¹⁸. Par exemple, une réponse non fiable peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240¹⁹.

Non-réponses (Réf. : par. 12)

- A18. Voici des exemples de procédures d'audit de remplacement que l'auditeur peut mettre en oeuvre :
- pour les soldes des comptes clients : examen d'encaissements et de bons d'expédition spécifiques postérieurs à la date de clôture et examen des ventes conclues à une date rapprochée de la date de clôture;
 - pour les soldes des comptes fournisseurs : examen des décaissements postérieurs à la date de clôture ou de la correspondance en provenance de tiers ainsi que d'autres documents, tels que les bons de réception de marchandises.

¹⁷ Norme ISA 500, paragraphe 11.

¹⁸ Norme ISA 315, paragraphe 31.

¹⁹ Norme ISA 240, paragraphe 24.

A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit de remplacement varient selon le compte et l'assertion concernés. Une non-réponse à une demande de confirmation peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives jusqu'alors non identifié. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur révise l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, et modifie les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315²⁰. Par exemple, le fait d'obtenir un nombre de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude jusqu'alors non identifié qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240²¹.

Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 13)

A20. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions pour lequel une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Voici des exemples de telles circonstances :

- l'information disponible pour corroborer les assertions de la direction ne peut être obtenue qu'à l'extérieur de l'entité;
- des facteurs de risque de fraude spécifiques, comme le risque de contournement des contrôles par la direction ou le risque de collusion impliquant le personnel ou la direction, ne permettent pas à l'auditeur de s'appuyer sur les éléments probants provenant de l'entité.

Réponses divergentes (Réf. : par. 14)

A21. Certaines divergences par rapport aux demandes de confirmation peuvent indiquer l'existence d'anomalies réelles ou potentielles dans les états financiers. Lorsqu'une anomalie est relevée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 240, d'évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude²². L'existence de divergences peut faciliter l'évaluation de la qualité des réponses reçues de tiers similaires ou encore pour des comptes similaires. Elle peut également indiquer une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne sur l'information financière.

A22. Certaines divergences ne représentent pas nécessairement des anomalies. Par exemple, l'auditeur peut arriver à la conclusion que les différences relevées dans les réponses aux demandes de confirmation sont imputables au facteur temps, à une question d'évaluation ou à des erreurs d'écriture dans le cadre des procédures de confirmation externe.

Confirmations tacites (Réf. : par. 15)

A23. Le fait de ne pas recevoir de réponse à une demande de confirmation tacite ne permet pas de savoir si le tiers a reçu cette demande ou s'il a vérifié l'exactitude de l'information fournie dans la demande. En conséquence, le fait qu'un tiers ne réponde pas à une demande de confirmation tacite fournit des éléments probants

²⁰ Norme ISA 315, paragraphe 31.

²¹ Norme ISA 240, paragraphe 24.

²² Norme ISA 240, paragraphe 35.

beaucoup moins convaincants qu'une réponse à une demande de confirmation expresse. Les tiers peuvent également être plus susceptibles de répondre pour exprimer leur désaccord avec l'information fournie dans la demande de confirmation lorsque celle-ci n'est pas à leur avantage, et moins susceptibles de répondre dans les autres cas. Par exemple, les titulaires de comptes bancaires peuvent être plus susceptibles de répondre s'ils estiment que le solde de leur compte est sous-évalué dans la demande de confirmation que s'ils croient que ce solde est surévalué. L'envoi de demandes de confirmation tacite à des titulaires de comptes bancaires peut donc constituer une procédure utile pour déterminer si les soldes font l'objet d'une sous-évaluation, mais il risque d'être peu efficace si l'auditeur recherche des éléments probants quant à une surévaluation.

Évaluation des éléments probants obtenus (Réf. : par. 16)

- A24. Lors de l'évaluation des résultats de chacune des demandes de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :
- a) réponse reçue du tiers compétent dans laquelle celui-ci exprime son accord avec l'information donnée dans la demande de confirmation ou fournit l'information demandée sans divergence;
 - b) réponse jugée non fiable;
 - c) non-réponse;
 - d) réponse divergente.
- A25. L'évaluation de l'auditeur, lorsqu'elle est prise en compte avec d'autres procédures d'audit que l'auditeur peut avoir mises en oeuvre, peut aider celui-ci à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires, conformément à la norme ISA 330²³.

²³ Norme ISA 330, paragraphes 28 et 29.