

Exposé-sondage

Projet de Norme internationale
d'audit 500 (révisée)

Éléments probants

Le présent exposé-sondage, ES-500 (2026), est publié dans le cadre d'un ensemble de documents portant sur le projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, lequel englobe également l'ES-EPRR, l'ES-330 et l'ES-520.

AOÛT 2026

**DATE LIMITE DE RÉCEPTION DES
COMMENTAIRES : LE 15 DÉCEMBRE 2026**

L'International Federation of Accountants (IFAC) gère les demandes de traduction ou de reproduction du contenu de l'IAASB et de l'IESBA au moyen d'ententes sur la propriété intellectuelle et les niveaux de service. Pour obtenir l'autorisation de reproduire ou de traduire la présente publication ou toute autre publication, ou pour obtenir des renseignements sur les questions de propriété intellectuelle, veuillez consulter le site Web (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Il ne constitue pas une prise de position faisant autorité de l'IAASB, pas plus qu'il ne modifie les Normes internationales d'audit (ISA) ou autres normes internationales publiées par l'IAASB, ne s'y ajoute ou ne les remplace.

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

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications selon un processus partagé d'établissement des normes. Le Public Interest Oversight Board, qui supervise les activités de l'IAASB, et le Stakeholder Advisory Council (SAC) de l'IAASB et de l'IESBA, qui fournit des conseils sur les questions d'intérêt public à prendre en compte dans l'élaboration des normes et des indications, participent tous les deux à ce processus.

APPEL À COMMENTAIRES

Les présentes notes explicatives doivent être lues conjointement avec les notes explicatives générales qui accompagnent l'exposé-sondage (ES) portant sur le projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble (ES-EPRR), ainsi qu'avec les notes explicatives qui accompagnent le projet de Norme internationale d'audit (ISA) 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* (ES-330), et le projet de norme ISA 520 (révisée) (ES-520), qui ont été élaborés et approuvés par l'International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®). Cette publication peut être téléchargée à partir du [site Web de l'IAASB](#).

La version approuvée du texte est la version anglaise. Les propositions contenues dans l'exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication de la prise de position définitive.

La **date limite de réception des commentaires** est le 15 décembre 2026.

Formulaire de réponse

Les questions contenues dans les présentes notes explicatives portent spécifiquement sur l'ES-500 (2026). Les notes explicatives qui accompagnent l'ES-330 et l'ES-520 contiennent des questions portant sur des points particuliers examinés par l'IAASB lors de l'élaboration de ces projets de normes. De plus, les notes explicatives générales qui accompagnent l'ES-EPRR portent sur des questions pertinentes pour l'ensemble des normes visées par le présent projet. Pour les consulter, allez à [cette adresse](#).

Nous vous invitons à formuler des commentaires sur tous les points abordés dans le présent document et dans les trois autres notes explicatives. Nous vous prions de soumettre vos commentaires par voie électronique au moyen du *formulaire de réponse*, que vous pouvez télécharger sur le site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). Ce formulaire vous permet de répondre à toutes les questions figurant dans l'ensemble des notes explicatives, c'est-à-dire à toutes les questions présentées à la **section 2** de chacune des notes explicatives. Son utilisation permet d'uniformiser la structure des réponses reçues de l'ensemble de nos parties prenantes, ce qui nous aide grandement à les analyser rapidement et efficacement.

Vous pouvez répondre à toutes les questions ou uniquement à celles à l'égard desquelles vous avez des commentaires. Toutes les réponses sont réputées être d'intérêt public et seront affichées sur le site Web de l'IAASB.

Vous pouvez aussi nous aider dans notre examen et notre analyse en veillant à ce que votre réponse porte directement sur les questions énoncées dans le formulaire et en expliquant votre raisonnement :

- Si une proposition de l'exposé-sondage ne vous convient pas, veuillez préciser pourquoi et proposer un nouveau libellé ou des modifications précises qui pourraient devoir être apportées aux exigences ou aux modalités d'application.
- Si une proposition vous convient, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est autrement pas toujours possible de le déduire.

Veuillez indiquer avec précision les sections, les titres ou les paragraphes de l'exposé-sondage auxquels vous faites référence dans vos réponses.

N'insérez pas de tableaux ou de zones de texte dans vos réponses.

Il n'est pas nécessaire d'ajouter de lettre de présentation résumant les principaux points que vous soulevez. Le formulaire vous permet de formuler, si vous le désirez, des observations que vous souhaitez rendre publiques sur tout point non soulevé dans les questions.

Vous pouvez téléverser votre formulaire de réponse rempli en utilisant le bouton à cet effet sur le [site](#).

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

	Page
Introduction	8
Section 1 – Points importants	8
Section 1–A. Objet, champ d'application et objectifs de la norme en projet (ES–500 (2026)) et liens avec les autres normes.....	8
Section 1–B. Définitions.....	9
<i>Éléments probants</i>	<i>9</i>
<i>Caractère suffisant et approprié des éléments probants</i>	<i>10</i>
<i>Corrélation entre le caractère suffisant, le caractère approprié et le caractère convaincant des éléments probants.....</i>	<i>11</i>
<i>Autres définitions.....</i>	<i>12</i>
Section 1–C. Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.....	13
<i>Traitement de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit dans la norme sur les éléments probants.....</i>	<i>13</i>
<i>Objectif(s) visé(s) par les procédures d'audit</i>	<i>13</i>
<i>Procédure d'audit visant plus d'un objectif.....</i>	<i>14</i>
Section 1–D. Pertinence et fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants	15
<i>Évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations.....</i>	<i>15</i>
<i>Sources d'informations.....</i>	<i>16</i>
<i>Caractéristiques relatives à la fiabilité.....</i>	<i>16</i>
<i>Évaluation de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations produites par l'entité</i>	<i>18</i>
<i>Documentation</i>	<i>19</i>
<i>Informations destinées à être utilisées comme éléments probants qui ont été préparées par un expert choisi par la direction</i>	<i>20</i>
<i>Doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations</i>	<i>21</i>
Section 1–E. Incohérences des éléments probants	21
<i>Interaction entre la définition du terme « éléments probants » et l'incohérence des éléments probants</i>	<i>21</i>
<i>Test des valeurs aberrantes et des divergences</i>	<i>22</i>

Section 1–F. Considérations relatives au recours à des outils technologiques.....	23
Chapitre 1–G. Autres points.....	24
<i>Types de procédures d’audit</i>	24
<i>Sélection des éléments à tester</i>	25
<i>Forme, disponibilité, accessibilité et intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants</i>	25
Section 2 – Questions à l'intention des répondants	26
Projet de norme internationale d’audit 500 (révisée), <i>Éléments probants</i>	28

Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications concernant l'exposé-sondage portant sur le projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), *Éléments probants* (ES-500 (2026)), dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en juin 2026.
2. L'ES-500 (2026) fait partie d'un ensemble de trois projets de normes révisées dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, qui comprend également le projet de norme ISA 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* (ES-330), et le projet de norme ISA 520 (révisée), *Procédures analytiques* (ES-520), sur lesquels l'IAASB demande l'avis du public. De plus, l'exposé-sondage du projet de l'IAASB concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble (ES-EPRR) est accompagné de notes explicatives générales qui portent sur des questions pertinentes pour les trois exposés-sondages.
3. Ces notes explicatives générales présentent également le contexte dans lequel s'inscrivait le projet sur les éléments probants que l'IAASB a mené entre 2019 et 2024. Elles expliquent ainsi que l'IAASB a publié, en octobre 2022, un exposé-sondage sur le projet de norme ISA 500 (révisée) (ES-500 (2022))¹, qui est mentionné dans la **Section 1 – Points importants** ci-après.
4. Veuillez noter que l'ES-500 (2022) n'est pertinent qu'à titre de référence et qu'il n'est ni prévu ni sous-entendu que l'ES-500 (2026) fasse office de deuxième exposé-sondage fondé sur l'ES-500 (2022). Comme il est expliqué dans les notes explicatives générales qui accompagnent l'ES-EPRR (paragraphe 10 à 23), les travaux que l'IAASB a réalisés dans le cadre du projet antérieur sur les éléments probants ont été intégrés au projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques. Les quatre exposés-sondages qui composent ce projet (à savoir l'ES-EPRR, l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520) constituent les seules publications faisant l'objet de la présente consultation publique.

Section 1 – Points importants

Section 1–A. Objet, champ d'application et objectifs de la norme en projet (ES-500 (2026)) et liens avec les autres normes

5. La norme ISA 500 actuelle explique ce que l'on entend par « éléments probants » dans le cadre d'un audit d'états financiers et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
6. Comme le prévoit son champ d'application, la norme en projet est une norme d'application générale qui traite des responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit (paragraphe 1 de l'ES-500 (2026)). Ces responsabilités comprennent l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.
7. L'objectif de la norme en projet (paragraphe 7 de l'ES-500 (2026)) fait référence au résultat visé par les travaux que l'auditeur effectue pour appliquer la norme. Il est axé sur la conception et la mise en

¹ Voir l'exposé-sondage [Projet de Norme internationale d'audit ISA 500 \(révisée\), Éléments probants, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA](#).

œuvre, par l'auditeur, des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances dans le but d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettent de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion, notamment en lui permettant d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

8. Les liens importants avec la norme ISA 200 ont été conservés dans la norme en projet (paragraphe 2 de l'ES-500 (2026)).² Selon la norme ISA 200, les normes ISA exigent que, pour fonder son opinion, l'auditeur obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.³
9. L'IAASB a aussi gardé, dans la norme en projet (paragraphe 3 de l'ES-500 (2026)), les liens avec d'autres normes ISA traitant des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (p. ex., norme ISA 315 (révisée en 2019)⁴ et projet de norme ISA 330 (révisée)), ainsi que les liens avec la norme ISA 700 (révisée)⁵ en ce qui concerne la conclusion générale que doit tirer l'auditeur sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. L'Annexe 1 de l'ES-500 (2026) donne des exemples d'autres normes ISA pouvant traiter des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier, ce qui permet de renforcer le lien entre, d'une part, la norme en projet dont il est question dans l'ES-500 (2026), qui établit le cadre de référence fondé sur des principes applicables à l'ensemble des éléments probants obtenus au cours de l'audit, et, d'autre part, les autres normes ISA qui traitent des éléments probants obtenus quant à un sujet particulier.

Section 1–B. Définitions

Éléments probants

10. Dans la norme ISA 500 actuelle, les éléments probants sont définis comme « les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion ». Or, il est ressorti des activités de collecte d'informations menées par l'IAASB au cours du projet antérieur sur les éléments probants que, selon certaines parties prenantes, cette définition suggère que l'auditeur se sert nécessairement de ces informations.
11. L'IAASB a délibéré sur la question et a conclu que la définition du terme « éléments probants » devrait rendre compte du fait que les informations ne deviennent des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit. Dans l'ES-500 (2026), c'est donc le terme « informations destinées à être utilisées comme éléments probants » qui est employé pour décrire les « éléments » qui ne peuvent devenir des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit, visant notamment à évaluer leur pertinence et leur fiabilité. Le paragraphe A1 de l'ES-500 (2026) explique cette notion pour les besoins de la norme en projet.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

³ Norme ISA 200, paragraphe 17.

⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁵ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*

12. Selon la définition révisée (alinéa 8 b) de l'ES-500 (2026)), on entend par « éléments probants » les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur, après avoir mis en œuvre des procédures d'audit, pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion et à son rapport (mise en relief ajoutée). L'IAASB a ajouté la mention du rapport parce que, selon le paragraphe A31 de la norme ISA 200, les éléments probants sont nécessaires pour étayer les conclusions que tire l'auditeur pour former son opinion, puis préparer et délivrer son rapport. Ailleurs dans la norme en projet, notamment dans les objectifs (paragraphe 7 de l'ES-500 (2026)), on trouve d'autres passages qui ne font référence qu'à l'opinion de l'auditeur. La plupart de ces passages se rapportent à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés qui permettent à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.
13. Dans l'ensemble, les commentaires reçus en réponse à l'ES-500 (2022) soutenaient la pertinence conceptuelle d'ajouter à la définition du terme « éléments probants » la précision selon laquelle les informations ne deviennent des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit. Toutefois, les répondants ont demandé des précisions quant aux procédures d'audit nécessaires pour qu'une « information » devienne un « élément probant », ainsi que la façon dont la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures d'audit peuvent varier (considérations relatives à l'adaptabilité). Ils ont également demandé que soient examinées les interactions entre le champ d'application de la définition du terme « éléments probants » et ses incidences sur l'évaluation d'éléments probants incohérents ou contradictoires (voir les paragraphes 57 à 62 ci-après).
14. Afin de faciliter la mise en œuvre de la norme dans la pratique et de répondre aux préoccupations des répondants concernant l'adaptabilité des travaux que l'auditeur doit effectuer pour utiliser une information comme élément probant, l'IAASB a ajouté des modalités d'application aux paragraphes A6 et A7 de l'ES-500 (2026). Celles-ci visent :
- à fournir des exemples montrant que les procédures d'audit appliquées aux informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent aller du plus simple au plus étendu, et à souligner que ces procédures peuvent également consister à corroborer l'absence de certaines conditions ;
 - à mettre en évidence le fait que les éléments probants peuvent comprendre à la fois des éléments probants qui étayent et corroborent les assertions de la direction et des éléments probants qui les contredisent.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

15. En ce qui concerne le caractère suffisant des éléments probants, des parties prenantes ont fait savoir à l'IAASB, dans le cadre des activités de consultation ciblées menées par celui-ci au cours du projet antérieur sur les éléments probants, que l'augmentation marquée des sources d'informations disponibles a créé de l'incertitude pour l'auditeur lorsqu'il s'agit de porter des jugements sur la quantité d'éléments probants à obtenir dans les circonstances et de déterminer si le caractère convaincant des éléments probants peut dissiper cette incertitude. Dans l'ensemble, il y avait consensus chez les parties prenantes : de façon générale, la définition actuelle de « caractère approprié (pour les éléments probants) » est adéquate. Toutefois, il y aurait peut-être lieu de fournir des indications supplémentaires sur la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

16. Lors de ses délibérations, l'IAASB a émis des réserves quant à l'idée d'apporter aux définitions des modifications qui n'influeront pas nécessairement sur le comportement de l'auditeur. Il a souligné que la notion de caractère suffisant (dimension quantitative) et approprié (dimension qualitative) des éléments probants lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion est bien ancrée et n'est pas déficiente, et qu'elle constitue un élément fondamental du référentiel que forment les normes ISA. Il l'a donc conservée dans la norme en projet (alinéas 8 a) et d) de l'ES-500 (2026)).
17. On trouve dans l'ES-500 (2026) des modalités d'application qui apportent des précisions sur les définitions de « caractère suffisant » et de « caractère approprié ». Certaines de ces modalités d'application proviennent de la norme actuelle. L'IAASB a noté que la définition de « caractère approprié » qui figure dans la norme actuelle fait référence à la pertinence et à la fiabilité des éléments probants, tandis que l'ES-500 (2026) est axé sur l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. L'IAASB est d'avis que le caractère approprié (dimension qualitative) des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que de l'efficacité de la conception des procédures d'audit et de leur mise en œuvre par l'auditeur. Cette notion est mise en évidence au paragraphe A8 de l'ES-500 (2026).
18. Certains répondants à l'ES-500 (2022), dont un membre du Groupe de surveillance, étaient d'avis que, comme ils constituent des aspects fondamentaux des éléments probants, le caractère suffisant et le caractère approprié devaient être évalués et faire l'objet d'une mention spécifique dans les exigences de la norme. Comme ces aspects fondamentaux sont mentionnés dans la phrase d'introduction du paragraphe 9 de l'ES-500 (2026), qui commence comme suit : « Dans le but d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés », et que le paragraphe 11 a) de la norme ISA 700 (révisée) (voir l'ES-EPRR) traite de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants (et donc, le caractère convaincant des éléments probants), l'IAASB a déterminé qu'il n'était pas nécessaire d'ajouter une exigence distincte dans l'ES-500 (2026).

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

19. Lors du projet antérieur sur les éléments probants, l'IAASB s'est penché sur la pertinence de la notion de « caractère convaincant » des éléments probants dans le contexte de la norme ISA 500, compte tenu de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'obtenir, comme l'exige la norme ISA 330 actuelle, des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. L'IAASB était favorable à l'idée d'introduire cette notion dans l'ES-500 (2026), sans toutefois définir le terme « caractère convaincant ». Il a ajouté des modalités d'application (paragraphe A10 à A12 de l'ES-500 (2026)) pour expliquer la corrélation entre les différentes notions, notamment en énonçant des facteurs pouvant avoir une incidence sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants et, par conséquent, sur leur caractère convaincant.
20. L'IAASB a convenu de ne pas définir le terme « caractère convaincant des éléments probants », cette notion étant suffisamment décrite dans les modalités d'application concernant sa corrélation avec le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. En outre, la définition du caractère convaincant pourrait laisser entendre par inadvertance qu'il existe un seuil précis permettant de déterminer que des éléments probants sont « suffisants », ce qui ne serait pas

approprié puisque cette question relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances propres à la mission.

Autres définitions

21. Dans la norme ISA 500 actuelle, le terme « documents comptables » est défini, mais il n'est employé nulle part dans les exigences. Il se retrouve toutefois dans les exigences d'autres normes ISA, dont la norme ISA 315 (révisée en 2019). L'IAASB propose donc d'ajouter la définition de « documents comptables » à la norme ISA 315 (révisée en 2019) dans le cadre des modifications de concordance et modifications corrélatives découlant de l'ES-500 (2026) (voir l'ES-EPRR), et de déplacer, conformément aux conventions de rédaction des définitions dans les normes ISA, la liste d'exemples figurant dans cette définition dans les modalités d'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019).
22. La définition du terme « source d'informations externe » avait été ajoutée à la norme ISA 500 actuelle dans le cadre des modifications de concordance et modifications corrélatives découlant de la publication de la norme ISA 540 (révisée), mais⁶ l'IAASB propose, dans l'ES-500 (2026), de la retirer, car ce terme n'est pas employé dans les exigences de la norme en projet ; on le voit surtout dans les modalités d'application d'autres normes ISA. L'IAASB juge néanmoins nécessaire de décrire ce type de source dans les modalités d'application de l'ES-500 (2026) (voir le paragraphe A29). Selon lui, une telle description peut aider l'auditeur à distinguer les informations qui proviennent d'une source externe, et qui sont utilisées par la direction pour l'établissement des états financiers, des informations préparées par un expert choisi par la direction (voir les explications fournies aux paragraphes A30 et A63 de l'ES-500 (2026)). En outre, la nature des informations provenant d'une source d'informations externe diffère de celle des informations qui peuvent provenir d'autres sources externes à l'entité et, par conséquent, ces informations peuvent devoir être évaluées différemment. L'IAASB a par ailleurs examiné les modalités d'application relatives aux sources d'information externes (paragraphes A39 à A44 de la norme ISA 500 actuelle) et a constaté que certains concepts ne s'appliquent pas uniquement aux informations provenant de sources d'information externes, mais aussi aux informations provenant d'autres sources. Lors de l'élaboration de l'ES-500 (2026), il a donc simplifié les modalités d'application, tout en conservant les concepts ou indications spécifiques aux sources d'informations externes (voir les paragraphes A29, A38 et A54).
23. Le terme « éléments probants » est défini dans la norme ISA 200⁷ et dans la norme ISA 500 actuelle ; c'est la définition énoncée dans cette dernière qui est reproduite dans le Glossaire de l'IAASB. La coexistence de deux définitions articulées différemment suscite des questions. On peut en effet s'interroger sur les raisons de cette différence et se demander si les définitions sont toutes deux nécessaires, s'il y aurait lieu de les uniformiser et, si tel est le cas, comment il faudrait le faire. En se penchant sur cette question, l'IAASB s'est demandé s'il fallait modifier la définition énoncée dans la norme ISA 200 pour qu'elle concorde avec la définition révisée d'« éléments probants » qui est proposée à l'alinéa 8 b) de l'ES-500 (2026), ou s'il fallait carrément la supprimer (auquel cas le terme ne serait défini que dans la norme en projet). Il a finalement convenu qu'il était préférable de ne conserver que la définition d'« éléments probants » dans la norme en projet, et propose donc de retirer la définition de la norme ISA 200 dans le cadre des modifications de concordance et modifications corrélatives découlant de l'ES-500 (2026) (voir l'ES-EPRR).

⁶ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

⁷ Norme ISA 200, alinéa 13 b).

Section 1—C. Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés

Traitement de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit dans la norme sur les éléments probants

24. Dans le cadre du projet antérieur sur les éléments probants, l'IAASB s'était demandé s'il convenait de conserver, dans la norme sur les éléments probants, l'exigence concernant la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, ou s'il serait préférable de l'intégrer dans une autre norme ISA, telle que la norme ISA 200.
25. Il a finalement déterminé que cette exigence devait être conservée dans la norme en projet (paragraphe 9 de l'ES-500 (2026)), car :
- elle s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit — qu'ils aient été obtenus au moyen de procédures d'évaluation des risques, de procédures d'audit complémentaires ou d'autres procédures d'audit exigées par les normes ISA ;
 - elle établit un important cadre de référence fondé sur des principes que l'auditeur utilisera tout au long de l'audit pour porter des jugements à l'égard des éléments probants, et incarne la notion selon laquelle c'est l'ensemble des éléments probants qui contribue à son caractère suffisant et approprié.
26. Le paragraphe A13 de l'ES-500 (2026), qui détaille les modalités d'application relatives à l'exigence énoncée au paragraphe 9, précise également que les procédures d'audit mises en œuvre pour obtenir des éléments probants comprennent : les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ; les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet] (ainsi que les procédures mises en œuvre conformément à d'autres normes ISA qui précisent comment la norme ISA 315 (révisée en 2019) ou la norme ISA 330 (révisée) [en projet] s'appliquent à un sujet particulier) ; et d'autres procédures d'audit que l'auditeur doit mettre en œuvre afin de se conformer aux normes ISA, y compris celles visant à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Objectif(s) visé(s) par les procédures d'audit

27. L'expression « objectifs visés [par les procédures d'audit] » est largement utilisée dans les exigences de l'ES-500 (2026), notamment à l'alinéa 9 b). Elle vise à attirer l'attention de l'auditeur sur l'importance de définir un ou plusieurs objectifs lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Par ailleurs, l'emploi du singulier et du pluriel (« le ou les objectifs visés », « objectif(s) visé(s) ») vise à reconnaître qu'une procédure d'audit peut avoir plus d'un objectif, ou qu'une combinaison de procédures d'audit peut être conçue et mise en œuvre dans les circonstances pour atteindre un seul ou différents objectifs.
28. Le paragraphe A16 de l'ES-500 (2026) traite de la nature d'une procédure d'audit. Il explique que la nature d'une procédure d'audit se caractérise par un *objectif* (par exemple, identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, détecter des anomalies significatives au niveau des assertions ou obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles) et par un type (par exemple, inspection, observation physique, demande d'informations, confirmation, contrôle

arithmétique, réexécution ou procédure analytique). Il précise également que l'auditeur atteint l'objectif d'une procédure d'audit en mettant en œuvre un ou plusieurs types de procédures d'audit.

29. Par ailleurs, certains objectifs ont un sens défini dans d'autres normes ISA :

Objectif	Procédures d'évaluation des risques	Procédures d'audit complémentaires	
		Tests des contrôles	Procédures de corroboration
	Procédures d'audit conçues et mises en œuvre <i>aux fins de</i> l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions. <i>Selon les modifications de concordance et modifications corrélatives que l'IAASB propose d'apporter à l'alinéa 12 j) de la norme ISA 315 (révisée en 2019)</i>	Procédures d'audit conçues dans le but d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles. <i>Selon le projet de norme ISA 330 (révisée), alinéa 4 b)</i>	Procédures d'audit conçues dans le but de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent des tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir) et les procédures analytiques de corroboration. <i>Selon le projet de norme ISA 330 (révisée), alinéa 4 a)</i>

Procédure d'audit visant plus d'un objectif

30. Les normes ISA actuelles reconnaissent qu'une procédure d'audit peut viser plus d'un objectif, notamment dans deux cas particuliers :

- le cas du « test à double objectif », décrit dans les modalités d'application de la norme ISA 330⁸ actuelle, consiste à effectuer simultanément un test des contrôles et un test de détail portant sur la même opération. Comme les tests des contrôles et les tests de détail n'ont pas le même objectif, les modalités d'application précisent également que, pour concevoir un test à double objectif comme pour en évaluer les résultats, l'auditeur considère chaque objectif séparément.
- le cas d'une « procédure à objectifs multiples » (terme du langage courant non employé dans les normes ISA) désigne le plus souvent la combinaison d'une procédure d'évaluation des risques et d'une procédure d'audit complémentaire, mais peut aussi englober toute combinaison de procédures d'audit exigées par les normes ISA. Les modalités d'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁹ et de la norme ISA 330¹⁰ actuelle traitent de ces cas particuliers.

⁸ Voir la norme ISA 330, paragraphe A23.

⁹ Voir la norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A19.

¹⁰ Voir la norme ISA 330, paragraphe A22.

31. L'IAASB propose de regrouper les notions de « test à double objectif » et de « procédures à objectifs multiples » sous la notion plus générale de « procédure d'audit visant plus d'un objectif ». Il propose aussi d'ajouter des exemples illustrant ce que peuvent comprendre de telles procédures, notamment lorsque l'auditeur a recours à un outil technologique (voir le paragraphe A26 de l'ES-500 (2026)). Selon l'IAASB, ces changements rendraient les normes plus claires et moins complexes ; et celles-ci continueraient de tenir compte du fait que l'auditeur peut utiliser une procédure d'audit visant plus d'un objectif lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
32. L'IAASB a également convenu d'ajouter, au paragraphe 10 de l'ES-500 (2026), une nouvelle exigence précisant que, lorsqu'il utilise une procédure d'audit visant plus d'un objectif, l'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus permettent d'atteindre chacun des objectifs visés.

Section 1–D. Pertinence et fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants

Évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations

33. Selon le paragraphe 7 de la norme ISA 500 actuelle, lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit *tenir compte* de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, y compris de celles provenant d'une source d'informations externe. Le paragraphe 9 de cette même norme précise que, lorsqu'il utilise des informations produites par l'entité, l'auditeur doit *évaluer* si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.
34. Dans l'ES–500 (2026), l'IAASB propose :
- d'ajouter, au paragraphe 11, une exigence fondée sur des principes qui impose à l'auditeur, lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, quelle que soit la source dont elles proviennent. Pour faire cette évaluation, l'auditeur prend en considération la source de ces informations et les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit dans le cadre desquelles ces informations seront utilisées ;
 - de conserver, au paragraphe 12, l'approche actuelle à l'égard des informations produites par l'entité, en exigeant que l'auditeur évalue, dans la mesure nécessaire, l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations pour permettre d'atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit (voir les paragraphes 43 à 46 ci-dessous) ;
 - d'ajouter, au paragraphe 13, une nouvelle exigence concernant les travaux que doit effectuer l'auditeur pour évaluer la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Cette disposition précise qu'il se pourrait que l'auditeur ait déjà fait cette évaluation lors de la mise en œuvre des procédures d'audit conformément au paragraphe 9 de l'ES-500 (2026). La nouvelle exigence s'applique donc seulement si l'auditeur n'a pas déjà évalué la fiabilité des informations. Par conséquent, l'évaluation effectuée dans la mesure nécessaire par l'auditeur consiste soit à tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles portant sur la fiabilité des informations, soit à mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour évaluer cette fiabilité. Voir également le paragraphe 37 ci-dessous.

35. L'IAASB croit que les exigences des paragraphes 11 à 13 de l'ES-500 (2026) établissent une démarche rigoureuse pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Lorsqu'il a élaboré ces propositions, l'IAASB a veillé à ne pas compliquer inutilement cette évaluation pour les auditeurs. Son intention est d'établir des exigences fondées sur des principes et axées sur l'adaptabilité, de sorte que l'ampleur des travaux à effectuer puisse varier en fonction des circonstances particulières.
36. Le paragraphe 11 de l'ES-500 (2026) amène l'auditeur à déterminer si, selon l'évaluation qu'il a faite, les informations sont pertinentes et fiables. Les caractéristiques relatives à la fiabilité visent à l'aider à faire cette évaluation, en faisant ressortir les caractéristiques qui sont importantes pour l'évaluation, ce qui favorise la cohérence des jugements portés par les auditeurs lorsqu'ils évaluent des informations provenant d'un large éventail de sources. La mention « importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit », qui figure à l'alinéa 11 b) de l'ES-500 (2026), vise à rendre l'exigence adaptable. Autrement dit, elle indique que l'auditeur n'est pas tenu d'examiner chacune des caractéristiques relatives à la fiabilité qui s'appliquent à des informations pour évaluer la fiabilité de celles-ci. Il doit plutôt exercer son jugement professionnel (voir les paragraphes 39 à 42 ci-après pour une analyse plus approfondie de ces caractéristiques).
37. Comme il est expliqué au paragraphe 34 des présentes notes explicatives, l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut soit faire partie intégrante des procédures d'audit conçues et mises en œuvre par l'auditeur selon le paragraphe 9, soit prendre la forme d'une évaluation distincte faite conformément au paragraphe 13 (voir paragraphe A27 de l'ES-500 (2026)). La nature, le calendrier et l'étendue de l'évaluation par l'auditeur de la fiabilité des informations peuvent varier et sont influencés par divers facteurs (paragraphe A55 de l'ES-500 (2026)). Les modalités d'application relatives au paragraphe 13 de l'ES-500 (2026) fournissent des indications complémentaires lorsque l'auditeur effectue une évaluation distincte de la fiabilité des informations, soit en testant l'efficacité du fonctionnement des contrôles (paragraphes A56 à A59 de l'ES-500 (2026)), soit en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit (paragraphes A59 et A60 de l'ES-500 (2026)). Le paragraphe A60 mentionne notamment que les éléments probants obtenus au moyen de procédures d'audit mises en œuvre conformément à d'autres normes ISA peuvent aider l'auditeur à évaluer la fiabilité des informations.

Sources d'informations

38. Les paragraphes A29 à A33 de l'ES-500 (2026) décrivent les différentes sources dont peuvent provenir les informations destinées à être utilisées comme éléments probants (sources internes, sources externes ou une combinaison des deux). Les modalités d'application expliquent également que la source des informations peut avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne la pertinence et les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit, et sur la nature et l'étendue de l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité des informations.

Caractéristiques relatives à la fiabilité

39. L'IAASB avait proposé, dans l'ES-500 (2022) d'établir un ensemble de caractéristiques relatives à la fiabilité des informations et d'exiger que l'auditeur prenne en considération, lors de l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, les

caractéristiques *qui s'appliquent dans les circonstances*, compte tenu de l'objectif visé par les procédures d'audit (paragraphe 9 de l'ES-500 (2022)).

40. Des répondants à l'exposé-sondage ont indiqué qu'il était nécessaire de clarifier le « seuil » permettant de déterminer quelles caractéristiques doivent être prises en considération dans l'application de l'exigence, étant donné que toutes les caractéristiques s'appliquent (ou sont inhérentes) aux informations évaluées. Ils ont formulé différentes suggestions visant à favoriser la cohérence des jugements des auditeurs et à permettre à ceux-ci d'adapter l'évaluation de la fiabilité des informations. Par exemple, certains ont suggéré de clarifier le « seuil » exigé, tandis que d'autres proposaient de relocaliser les caractéristiques relatives à la fiabilité dans les modalités d'application plutôt que de les mentionner expressément dans les exigences de la norme.
41. Après examen des commentaires reçus, l'IAASB a envisagé de relocaliser les caractéristiques relatives à la fiabilité dans les modalités d'application, mais s'est ravisé, car une telle approche serait moins rigoureuse que celle proposée dans l'ES-500 (2022). Il a plutôt décidé, au paragraphe 11 de l'ES-500 (2026), de reformuler le libellé en remplaçant le seuil « *applicables* dans les circonstances » par le seuil « *importantes* dans les circonstances ». Selon l'IAASB, cette modification permet de reconnaître que, même si toutes les caractéristiques relatives à la fiabilité s'appliquent d'une certaine façon aux informations évaluées, leur importance aux fins de l'évaluation de la fiabilité varie selon l'importance relative qu'elles revêtent au regard du ou des objectifs visé(s) par les procédures d'audit que l'auditeur prévoit de mettre en œuvre. L'IAASB a également fait observer que le terme « important » est couramment utilisé dans les normes ISA dans divers contextes, et que la définition du terme « importance » dans le Glossaire de l'IAASB en facilite la compréhension.
42. Par ailleurs, les modalités d'application proposées dans l'ES-500 (2026) ont été étoffées comme suit :
- le paragraphe A4 explique que la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces informations. Il décrit également les caractéristiques que l'auditeur peut considérer pour évaluer la fiabilité des informations (c.-à-d. l'exactitude, l'exhaustivité, l'authenticité, l'absence de parti pris et la crédibilité) ;
 - le paragraphe A28 explique que les considérations ayant trait à la question de savoir quelles sont les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit relèvent du jugement professionnel, et énonce des facteurs que l'auditeur peut prendre en considération lorsqu'il porte des jugements. Comme le mentionne le paragraphe 35 des présentes notes, l'IAASB a voulu éviter de compliquer inutilement, pour les auditeurs, l'évaluation de la fiabilité des informations. À cet égard, les indications soulignent qu'il n'est pas nécessaire que l'auditeur évalue toutes les caractéristiques relatives à la fiabilité lors de la mise en œuvre des exigences des paragraphes 11 et 13 de l'ES-500 (2026) et qu'il n'est pas prévu que ces caractéristiques soient utilisées comme une liste de contrôle (paragraphe A28 de l'ES-500 (2026)) ;
 - les paragraphes A42 et A43 soulignent que l'auditeur peut considérer qu'une ou plusieurs caractéristiques sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit et mettent en évidence l'interrelation entre les caractéristiques relatives à la fiabilité des informations et la source de celles-ci. Ces paragraphes devraient

donc amener l'auditeur à considérer qu'au moins une caractéristique relative à la fiabilité est importante dans les circonstances pour lui permettre d'évaluer la fiabilité d'une information.

- les paragraphes A44 à A54 fournissent des indications concernant l'exactitude, l'exhaustivité, l'authenticité, l'absence de parti pris et la crédibilité, ainsi que des exemples visant à aider l'auditeur à exercer son jugement professionnel pour déterminer dans quel cas une caractéristique relative à la fiabilité pourrait être importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit.

Évaluation de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations produites par l'entité

43. Comme il est indiqué au paragraphe 34 des présentes notes, l'IAASB a décidé de conserver l'approche actuelle (voir le paragraphe 12 de l'ES-500 (2026)) exigeant que l'auditeur évalue, dans la mesure nécessaire, l'exactitude et l'exhaustivité des informations produites par l'entité. Il propose par ailleurs de remplacer la formulation « obtenir des éléments probants [sur l'exactitude et l'exhaustivité], qui figure dans la norme actuelle, par la formulation « évaluer [l'exactitude et l'exhaustivité] », afin d'éviter une circularité apparente entre les exigences des paragraphes 11 et 12 de l'ES-500 (2026).
44. L'IAASB a longuement délibéré sur cette exigence dans le cadre du projet antérieur sur les éléments probants et du projet actuel concernant les éléments probants et la réponse aux risques. Il s'est notamment penché sur les questions suivantes :
- la nécessité de mentionner expressément la prise en considération de certaines caractéristiques (en l'occurrence l'exactitude et l'exhaustivité) pour certaines catégories d'informations (p. ex., les informations produites par l'entité), étant donné que l'exigence énoncée au paragraphe 11 de l'ES-500 (2026) est fondée sur des principes et s'applique de façon générale ;
 - les préoccupations exprimées par certaines parties prenantes, notamment un membre du Groupe de surveillance, selon lesquelles il est nécessaire d'imposer à l'auditeur l'obligation, conformément à l'exigence de la norme actuelle, d'évaluer l'exactitude et l'exhaustivité lorsque les informations sont produites par l'entité.
45. L'IAASB est arrivé à la conclusion que le maintien d'une exigence distincte (paragraphe 12 de l'ES-500 (2026)) met en relief l'importance d'évaluer l'exactitude et l'exhaustivité des informations générées en interne, et permet de remédier aux lacunes relevées par les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit dans le cadre des inspections.
46. Les nouvelles modalités d'application énoncées aux paragraphes A34 et A45 de l'ES-500 (2026) :
- décrivent en quoi consistent les « informations produites par l'entité », en précisant qu'elles comprennent les informations générées en interne par les systèmes d'information de l'entité, se rapportant à des opérations et à d'autres événements ou situations déclenchés ou inscrits, puis traités et enregistrés dans les documents comptables de l'entité ou incorporés à ceux-ci, ainsi que les données de sortie générées par le système d'information de l'entité après traitement ou incorporation d'informations externes ;
 - expliquent que dans le cas d'informations produites par l'entité, les caractéristiques que sont l'exactitude et l'exhaustivité sont présumées être importantes ;

- précisent le sens du seuil « dans la mesure nécessaire », notamment en indiquant qu'il tient compte du caractère adaptable de l'étendue de l'évaluation de l'exactitude et de l'exhaustivité faite par l'auditeur, laquelle peut varier en fonction des circonstances et du ou des objectifs visés par les procédures d'audit. De plus, il se peut que cette évaluation ait fait partie intégrante des procédures d'audit conçues et mises en œuvre selon le paragraphe 9 de l'ES-500 (2026) ou, si elle prend la forme d'une évaluation distincte, qu'elle soit moins approfondie (voir aussi le paragraphe 37 des présentes notes explicatives).

Documentation

47. La norme ISA 500 actuelle ne comporte pas d'exigences particulières en matière de documentation. Dans le cadre du projet antérieur sur les éléments probants, l'IAASB s'est demandé s'il y avait lieu d'intégrer à la norme une exigence spécifique en matière de documentation. Il a finalement décidé d'ajouter, au paragraphe A40 de l'ES-500 (2022), des modalités d'application pour expliquer que les exigences de la norme ISA 230¹¹ qui concernent la forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit s'appliquent également à la documentation de l'évaluation de l'auditeur quant à la pertinence et à la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Les modalités d'application précisaient aussi qu'il peut y avoir, dans la documentation concernant les procédures d'audit mises en œuvre conformément à d'autres normes ISA, des informations sur la prise en compte par l'auditeur des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité qui s'appliquent dans les circonstances. Elles soulignaient également que l'ES-500 (2022) n'exige pas de l'auditeur qu'il consigne dans la documentation la prise en compte de chacune des caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations.
48. Les commentaires reçus sur l'ES-500 (2022) appuyaient l'idée de clarifier les attentes à l'égard de la documentation en ce qui concerne l'évaluation faite par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Les répondants ont souvent établi un lien avec le remplacement de l'exigence de « *tenir compte* de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants » par celle d'« *évaluer* la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants », qui exige des travaux plus poussés, ce qui a soulevé des préoccupations quant à l'interprétation qu'en feraient les autorités de réglementation, au recours à des approches fondées sur des listes de contrôle et à la perception d'exigences de documentation plus strictes pouvant mener à une documentation excessive). Les répondants avaient toutefois des points de vue divergents quant à la manière de procéder (p. ex., inclure une exigence spécifique en matière de documentation ou fournir des exemples et des indications). Ils ont également formulé diverses suggestions sur la façon dont une telle exigence pourrait être abordée.
49. Après examen des commentaires reçus, l'IAASB a envisagé d'ajouter des exigences spécifiques en matière de documentation dans l'ES-500 (2026), mais s'est ravisé. Il a plutôt conservé, au paragraphe A61 de l'ES-500 (2026), des modalités d'application visant à clarifier les attentes à l'égard de la documentation conformément à la norme ISA 230 lorsque l'auditeur évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.
50. Pour en arriver à cette décision, l'IAASB a pris en considération :
- la nature fondamentale de l'ES-500 (2026) qui s'applique chaque fois que l'auditeur obtient

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

des informations destinées à être utilisées comme éléments probants dans le cadre d'une mission – et le fait que l'ajout d'exigences spécifiques en matière de documentation dans la norme sur les éléments probants risquerait de chevaucher des questions déjà traitées dans la norme ISA 230 ainsi que dans les exigences spécifiques en matière de documentation d'autres normes ISA ;

- le fait qu'une norme ISA donnée ne comporte généralement pas d'exigences spécifiques en matière de documentation, sauf lorsqu'il est nécessaire de préciser comment les exigences en matière de documentation de la norme ISA 230 s'appliquent dans les circonstances particulières de cette norme, ou lorsque l'on craint que les exigences de la norme ISA 230 donnent lieu à pratiques divergentes dans ces circonstances ;
- le fait que la proposition, mentionnée au paragraphe 41 ci-dessus, de remplacer le seuil « *applicables* dans les circonstances » par le seuil « *importantes* dans les circonstances » ainsi que la nouvelle exigence énoncée au paragraphe 13 de l'ES-500 (2026) améliorent la clarté des attentes relatives à la forme, au contenu et à l'étendue de la documentation que l'auditeur est censé constituer lorsqu'il évalue la pertinence et la fiabilité des informations.

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

51. L'exigence énoncée au paragraphe 8 de la norme ISA 500 actuelle indique ce qu'il faut faire lorsque des informations devant servir comme éléments probants ont été produites au moyen des travaux d'un expert choisi par la direction. Cette exigence, reprise au paragraphe 14 de l'ES-500 (2026), a été révisée. Comme elle s'inscrit dans le prolongement de l'exigence fondée sur des principes qui figure au paragraphe 11 de l'ES-500 (2026) — laquelle impose à l'auditeur d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, quelle que soit la source dont elles proviennent —, un renvoi au paragraphe 11 y a été intégré pour indiquer que les exigences de ces deux paragraphes sont liées et se complètent. Par ailleurs, comme le paragraphe 11 de l'ES-500 (2026) précise « le ou les objectifs visés par les procédures d'audit », l'IAASB n'a pas jugé nécessaire de conserver, dans la norme en projet, la mention « dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur », qui figure dans la norme ISA 500 actuelle.

52. En outre, le paragraphe 14 de l'ES-500 (2026) :

- conserve l'exigence de la norme ISA 500 actuelle selon laquelle l'auditeur doit évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction. L'IAASB est d'avis que cette évaluation, dont l'importance est bien comprise par les parties prenantes, sert l'intérêt public dans les cas où la direction utilise, dans l'établissement des états financiers, des informations qui ont été préparées par un expert de son choix ;
- exige que l'auditeur acquière une compréhension des travaux effectués par l'expert choisi par la direction. À ce propos, l'IAASB a tenu compte du fait que l'acquisition d'une telle compréhension implique notamment de prendre en considération les informations sous-jacentes préparées par l'expert ;
- comporte une nouvelle exigence selon laquelle l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans l'établissement des états financiers, les informations préparées par l'expert. Selon l'IAASB, il s'agit d'un ajout essentiel qui tient compte du fait que,

même si l'expert prépare les informations, c'est la direction qui les utilise et que la manière dont elle le fait, y compris les modifications qu'elle pourrait y apporter, est pertinente pour l'évaluation de ces informations par l'auditeur ;

- conserve l'exigence de la norme ISA 500 actuelle selon laquelle l'auditeur doit évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants pour l'assertion pertinente.

Doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations

53. L'IAASB s'est penché sur les deux cas dont traite le paragraphe 11 de la norme ISA 500 actuelle, à savoir le cas où les éléments probants obtenus sont incohérents, et celui où il y a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants. Par conséquent, il a décidé d'établir, dans l'ES-500 (2026), des exigences distinctes pour chacun de ces cas. Les paragraphes 15 et 16 de l'ES-500 (2026) traitent des mesures que doit prendre l'auditeur s'il a des doutes sur la pertinence ou la fiabilité d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Le paragraphe 17 de l'ES-500 (2026) traite des mesures que doit prendre l'auditeur s'il obtient des éléments probants qui sont incohérents avec d'autres éléments probants (voir le paragraphe 56 des présentes notes explicatives).
54. Certains répondants à l'ES-500 (2022) étaient d'avis que l'auditeur devrait toujours être tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires en cas de doutes quant à la pertinence ou à la fiabilité des informations. Après s'être penché sur cette question, l'IAASB a toutefois déterminé que l'auditeur qui a des doutes sur la *pertinence* d'une information peut conclure que celle-ci ne sera pas utilisée comme élément probant. Comme l'explique le paragraphe A77 de l'ES-500 (2026), il peut arriver que l'auditeur identifie des informations provenant d'une autre source, parfois plus crédible que la première, et que cette découverte fasse perdre toute pertinence aux informations initialement destinées à être utilisées comme éléments probants ou jette un doute sur leur pertinence.
55. Par conséquent, l'IAASB a scindé l'exigence énoncée au paragraphe 15 de l'ES-500 (2026) comme suit :
- déterminer s'il lui faut (mise en relief ajoutée) modifier ou ajouter des procédures d'audit pour dissiper ses doutes sur la pertinence des informations ;
 - déterminer quelles (mise en relief ajoutée) modifications ou quels ajouts il est nécessaire d'apporter aux procédures d'audit pour dissiper ses doutes sur la fiabilité.

Section 1–E. Incohérences des éléments probants

56. Le paragraphe 17 de l'ES-500 (2026) comporte une exigence qui s'applique lorsque l'auditeur obtient des éléments probants qui sont incohérents avec d'autres éléments probants. En effet, l'auditeur est tenu, dans ces circonstances, de déterminer quelles modifications ou quels ajouts il est nécessaire d'apporter aux procédures d'audit pour comprendre et traiter l'incohérence, et de prendre en considération l'incidence de l'incohérence, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit.

Interaction entre la définition du terme « éléments probants » et l'incohérence des éléments probants

57. L'exigence énoncée au paragraphe 17 de l'ES-500 (2026) concerne les éléments probants, c'est-à-dire des informations auxquelles des procédures d'audit ont été appliquées et dont la pertinence et

la fiabilité ont été évaluées. Par ailleurs, l'exigence énoncée au paragraphe 17 de l'ES-500 (2026) ne s'applique que lorsqu'un élément probant est incohérent avec un autre élément probant.

58. Cette exigence reflète l'avis de l'IAASB selon lequel il est possible que certains éléments probants soient cohérents entre eux, mais pas avec d'autres éléments probants. Une fois que l'auditeur a répondu à chacune des incohérences relevées, il se fonde entre autres sur les éléments probants pour tirer une conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis.
59. Certains répondants à l'ES-500 (2022) se sont demandé si la portée de l'exigence concernant l'incohérence des éléments probants pouvait être interprétée à tort comme ne s'appliquant pas aux informations qui contredisent d'autres éléments probants ou qui sont incohérentes avec ceux-ci, compte tenu de la distinction établie dans la définition révisée des éléments probants entre les notions d'« informations » et d'« éléments probants ». Ils ont proposé d'élargir cette exigence afin qu'elle vise l'ensemble des informations obtenues au cours de l'audit et non seulement les éléments probants (c'est-à-dire les informations qui, selon la définition, ont fait l'objet de procédures d'audit).
60. L'IAASB souligne que l'exigence énoncée au paragraphe 17 de l'ES-500 (2026) est censée être appliquée en parallèle avec les exigences d'autres normes ISA traitant des incohérences dans les informations, notamment celles énoncées au paragraphe 11 de la norme ISA 230, au paragraphe 37 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) ainsi qu'aux paragraphes 7 et 10 du projet de norme ISA 520 (révisée). Le paragraphe A80 de l'ES-500 (2026) fait d'ailleurs ressortir les interactions entre ces exigences.
61. Selon l'IAASB, lorsqu'elles sont prises collectivement, l'exigence énoncée au paragraphe 17 de l'ES-500 (2026) et les exigences des autres normes ISA qui traitent des incohérences dans les informations, montrent que l'auditeur ne peut pas ignorer d'informations qui sont pertinentes pour l'audit, tout en établissant un cadre raisonnable permettant à l'auditeur de déterminer si ces informations sont suffisamment pertinentes et fiables pour constituer des éléments probants.
62. Le paragraphe 5 de l'ES-500 (2026) met l'accent sur le fait que l'auditeur ne peut pas ignorer d'informations qui sont pertinentes pour l'audit, y compris celles qui remettent en question la fiabilité d'autres informations. Dans ce cas, les doutes concernant la pertinence et la fiabilité des *informations* sont traités conformément au paragraphe 15 de l'ES-500 (2026).

Test des valeurs aberrantes et des divergences

63. Les paragraphes A83 et A84 de l'ES-500 (2026) traitent des considérations liées au test des valeurs aberrantes et des divergences relevées lors de la mise en œuvre d'une procédure d'audit, sujet devenu particulièrement pertinent avec le recours croissant aux outils technologiques pour concevoir ou mettre en œuvre des procédures d'audit.
64. Les modalités d'application précisent que lorsque l'auditeur relève, en mettant en œuvre une procédure d'évaluation des risques ou une procédure d'audit complémentaire, des éléments qui ne sont pas cohérents avec ses attentes ou qui présentent des caractéristiques inhabituelles pour la population, ces éléments peuvent indiquer la présence d'une anomalie potentielle ou d'une incohérence dans les éléments probants et donc exiger des investigations complémentaires. Elles précisent également que l'étendue de ces investigations complémentaires dépend de l'objectif visé par la procédure d'audit, et donnent des exemples portant respectivement sur les procédures d'évaluation des risques et les procédures d'audit complémentaires.

Section 1–F. Considérations relatives au recours à des outils technologiques

65. Pour élaborer l'ES-500 (2022), l'IAASB a opté pour une approche fondée sur des principes, de sorte que la norme réponde toujours aux besoins et puisse être appliquée dans un environnement d'audit où va croissant le recours aux technologies, que ce soit par les entités ou par les auditeurs. L'ES-500 (2022) n'était donc pas prescriptif en ce qui concerne le recours à la technologie et comportait des modalités d'application qui apportaient des précisions sur les exigences fondées sur des principes en faisant ressortir l'utilisation des technologies.
66. Les répondants à l'ES-500 (2022) estimaient que les modifications devaient être plus ambitieuses pour atteindre pleinement l'objectif de modernisation, notamment en tenant compte de l'évolution du contexte ainsi que du rôle important que jouent désormais les données et la technologie dans la prise en considération des éléments probants par l'auditeur. Ils ont vivement recommandé à l'IAASB de poursuivre ses travaux d'amélioration à cet égard.
67. Après examen des commentaires reçus, l'IAASB a étudié diverses propositions, notamment l'ajout d'une exigence conditionnelle accompagnée de modalités d'application précisant les aspects dont l'auditeur devrait tenir compte lorsqu'il a recours à des outils technologiques dans le cadre de l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations. Cette exigence reflétait le concept intégré à la définition révisée des éléments probants selon lequel les informations ne deviennent des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit. Elle aurait notamment amené l'auditeur à évaluer le caractère approprié des *données d'entrée* des outils technologiques et à déterminer si ces outils *fonctionnent* comme prévu et si leurs *données de sortie* répondent à l'objectif visé.
68. Toutefois, l'IAASB a décidé de ne pas proposer d'exigence qui s'appliquerait, sous condition ou de toute autre manière, au recours à des d'outils technologiques en vue d'obtenir et d'évaluer des éléments probants. Pour en arriver à cette décision, il a pris en considération l'évolution des nouveaux outils technologiques utilisés dans le cadre des missions d'audit et a estimé qu'il serait prématuré de retenir un modèle unique comme fondement pour l'élaboration d'exigences liées aux technologies pouvant être appliquées de façon large et uniforme. Par exemple, les outils reposant sur l'IA générative remettent en question certains aspects du concept selon lequel les informations ne deviennent des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit, puisqu'il n'est pas toujours possible d'évaluer exhaustivement le caractère approprié des données d'entrée des outils ni de déterminer si les outils fonctionnent comme prévu.
69. De plus, l'IAASB est d'avis que des indications constituent le moyen le plus approprié de faciliter et de promouvoir l'utilisation appropriée des outils technologiques par l'auditeur pour obtenir et évaluer des éléments probants dans le contexte des normes visées par le projet. De telles indications permettraient de préciser les responsabilités de l'auditeur lorsqu'il a recours à des outils technologiques, de favoriser l'uniformité des pratiques et de réduire l'incertitude, tout en conservant la souplesse et l'adaptabilité nécessaires pour suivre l'innovation technologique continue. En outre, comme il est indiqué dans les notes explicatives générales accompagnant l'ES-EPRR, cette approche jette aussi les bases de prochains programmes de travail en lien avec la technologie que l'IAASB serait en bonne position d'explorer, notamment l'élaboration en temps opportun de textes ne faisant pas autorité pertinents qui aborderaient plus en détail l'incidence des technologies émergentes.

70. Par conséquent, les propositions de l'ES-500 (2026) comprennent des modalités d'application présentées sous forme d'annexe afin de fournir des indications sur la façon dont s'appliquent les exigences fondées sur des principes des normes lorsque l'auditeur a recours à des outils technologiques pour concevoir et la mettre en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants (voir l'Annexe 3 de l'ES-500 (2026)). Ce faisant, l'IAASB s'est inspiré de l'approche adoptée dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), soit le recours à des annexes pour fournir des indications supplémentaires ainsi que des exemples illustratifs plus détaillés.
71. Les considérations relatives au recours à des outils technologiques présentées à l'Annexe 3 sont formulées à la mesure des questions qui sont normalement traitées dans les modalités d'application d'une norme. En outre, compte tenu de la diversité des technologies utilisées dans les différents contextes d'audit et de la vitesse à laquelle elles évoluent, les questions abordées dans cette annexe s'appliquent de façon générale au recours à des outils technologiques dans le cadre d'une mission d'audit. Cette approche contribue à assurer la pérennité de la norme et laisse à l'IAASB la possibilité de recourir à d'autres moyens, notamment l'élaboration de textes ne faisant pas autorité portant sur un sujet particulier, si jamais des indications plus détaillées s'avéraient nécessaires.

Chapitre 1–G. Autres points

Types de procédures d'audit

72. Dans la norme ISA 500 actuelle, on trouve des modalités d'application qui décrivent et comparent les différents types de procédures d'audit que l'auditeur peut mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants. Les informations recueillies dans le cadre du projet antérieur sur les éléments probants et dans le présent projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques ont mis en évidence ce qui suit :
- il est devenu plus difficile de classer les procédures d'audit selon leur objectif et leur type en raison du recours croissant aux outils technologiques, qui peuvent, par exemple, réunir plusieurs types de procédures ;
 - il arrive qu'aucun des types de procédures décrits dans les normes ISA ne corresponde tout à fait à la procédure mise en œuvre. Par conséquent, certaines parties prenantes ont demandé à l'IAASB de faire en sorte que les normes ISA reconnaissent davantage de types de procédures d'audit (p. ex., l'analyse de données en audit).
73. Selon l'IAASB, il est plus important que l'auditeur considère le ou les objectifs d'une procédure d'audit et qu'il détermine si celle-ci est adéquate dans les circonstances (c'est-à-dire qu'il s'assure qu'elle a été conçue de façon à atteindre le ou les objectifs visés et qu'elle est mise en œuvre efficacement) que de déterminer son type. Par conséquent, il :
- a retiré des modalités d'application les informations décrivant les types de procédures d'audit et les a ajoutées dans l'Annexe 1 de l'ES-500 (2026). Ce faisant, il présente ces types de procédures d'audit comme une liste non exhaustive plutôt que comme une liste définitive. Il a aussi fourni des exemples plus modernes pour illustrer les différents types de procédures d'audit décrites dans l'annexe (on mentionne, par exemple, certaines technologies et le recours aux outils technologiques) ;
 - explique, au paragraphe A17 de l'ES-500 (2026), que l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit d'un même type ou associer des procédures d'audit de différents

types pour obtenir des éléments probants, et qu'un même type de procédure d'audit peut être mis en œuvre pour atteindre des objectifs différents.

Sélection des éléments à tester

74. L'IAASB a conservé et peaufiné, à l'Annexe 2 de l'ES-500 (2026), les modalités d'application portant sur les différentes méthodes de sélection des éléments à tester lors de la conception et de la mise en œuvre d'une procédure d'audit (à savoir, la sélection de la totalité des éléments, la sélection d'éléments spécifiques et le sondage en audit). L'auditeur peut juger approprié d'utiliser l'une de ces méthodes, ou une combinaison de celles-ci. Il peut aussi avoir recours à des outils technologiques pour identifier et sélectionner les éléments à tester.

Forme, disponibilité, accessibilité et intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants

75. Les paragraphes A35 à A37 de l'ES-500 (2026) fournissent des indications concernant la forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, caractéristiques qui peuvent avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité de ces informations. Ils indiquent aussi que ces informations peuvent prendre différentes formes (par exemple, informations verbales, informations visuelles, informations écrites ou informations numériques).
76. En outre, l'Annexe 4 de l'ES-500 (2026) présente des exemples plus exhaustifs et plus détaillés concernant la forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations. Ces exemples illustrent la façon dont ces caractéristiques peuvent avoir une incidence sur la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit dans lesquelles ces informations seront utilisées, ainsi que sur l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité de ces dernières.

Section 2 – Questions à l'intention des répondants

77. Comme il est expliqué dans la section « **Appel à commentaires** » des présentes notes explicatives, l'IAASB vous invite à répondre aux questions figurant dans le tableau ci-dessous en utilisant le **formulaire de réponse**. Veuillez répondre directement aux questions en indiquant si vous êtes favorable aux propositions énoncées dans l'ES-500 (2026). **Chaque** fois que vous n'êtes pas favorable aux propositions, veuillez en **indiquer les raisons, votre proposition et le motif qui la sous-tend** (par exemple, une solution de rechange ou des moyens d'améliorer ou de clarifier les propositions).

De plus, les notes explicatives générales qui accompagnent l'ES-EPRR comprennent une **invitation à effectuer des tests de terrain** à l'égard de l'ensemble des propositions ou de certaines d'entre elles. Vous n'avez pas besoin d'effectuer de tests de terrain pour répondre à l'ES-500 (2026), mais si vous ou votre organisation en avez effectué, ou si vous avez contribué à la réalisation de tels tests, l'IAASB vous invite à lui communiquer les résultats obtenus dans vos réponses aux questions pertinentes ci-dessous.

Questions à l'intention des répondants	Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives
1. En ce qui concerne l'objet, le champ d'application et les objectifs de la norme en projet (ES-500 (2026)), considérez-vous que : a) l'ES-500 (2026) fournit à l'auditeur un cadre de référence fondé sur des principes qui l'aidera à porter des jugements concernant les éléments probants tout au long de l'audit ? b) que les liens avec les autres normes sont clairs et appropriés ?	Section 1–A et ensemble du document
2. En ce qui concerne la définition révisée du terme « éléments probants » : a) La définition révisée vous convient-elle ? b) L'interaction entre la définition révisée et les exigences concernant l'incohérence des éléments probants est-elle appropriée ?	Section 1–B : Paragraphes 10 à 14 Section 1–E : Paragraphes 57 à 62
3. Les modalités d'application énoncées aux paragraphes A10 à A12 de l'ES-500 (2026) décrivent-elles bien la corrélation entre le caractère suffisant, le caractère approprié et le caractère convaincant des éléments probants ?	Section 1–B : Paragraphes 15 à 20
4. En ce qui concerne les propositions (exigences et modalités d'application) de l'ES-500 (2026) relatives à l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants :	Section 1–D :

Questions à l'intention des répondants	Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives
a) L'exigence énoncée au paragraphe 11 favorise-t-elle une évaluation rigoureuse de la part de l'auditeur, tout en étant suffisamment adaptable pour tenir compte de l'ampleur variable des travaux pouvant être nécessaires selon les circonstances ? Veuillez également nous faire part de toute observation concernant les sources d'informations (paragraphe A29 à A33 de l'ES-500 (2026) et les caractéristiques relatives à la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants (paragraphe A4, A28 et A42 à A54 de l'ES-500 (2026)). b) Êtes-vous favorable à la décision de l'IAASB de conserver, au paragraphe 12 de l'ES-500 (2026), l'approche selon laquelle l'auditeur doit évaluer, dans la mesure nécessaire, l'exactitude et l'exhaustivité des informations produites par l'entité ? c) Êtes-vous favorables à l'exigence énoncée au paragraphe 13 qui s'appuie sur les exigences précédentes et établit les attentes quant aux travaux que doit effectuer l'auditeur pour évaluer la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ? d) Êtes-vous favorable à la décision de l'IAASB de ne pas ajouter d'exigences spécifiques en matière de documentation dans l'ES-500 (2026) ?	Paragraphe 34 à 36 ; 38 à 42 Paragraphe 34 et 43 à 46 Paragraphe 34 et 37 Paragraphe 47 à 50
5. Appuyez-vous la décision de l'IAASB d'inclure des modalités d'application afin de fournir des indications sur la façon dont s'appliquent les exigences fondées sur des principes de la norme lorsque l'auditeur a recours à des outils technologiques ? Appuyez-vous la décision de présenter ces modalités d'application sous forme d'annexe (voir l'Annexe 3 de l'ES-500 (2026)) ?	Section 1–F : Paragraphe 65 à 71
6. Y a-t-il d'autres points que vous aimeriez soulever au sujet de l'ES-500 (2026) ? Le cas échéant, veuillez indiquer clairement les paragraphes des exigences ou modalités d'application concernées, ou encore le thème ou le sujet en cause.	Toute section des présentes notes explicatives ou tout point n'ayant pas été expressément abordé

PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 500 (RÉVISÉE)

ÉLÉMENTS PROBANTS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter de [DATE])

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-3
Jugement professionnel et esprit critique	4-5
Date d'entrée en vigueur.....	6
Objectif	7
Définitions	8
Exigences	
Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	9-10
Informations destinées à être utilisées comme éléments probants	11-16
Incohérence des éléments probants.....	17
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Pertinence et fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants	A1-A4
Jugement professionnel et esprit critique	A5
Définitions	A6-A16
Conception et mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	A13-A26
Informations destinées à être utilisées comme éléments probants	A27-A79
Incohérence des éléments probants.....	A80-A84
Annexe 1 : Liens entre la norme ISA 500 (révisée) [en projet] et les autres normes ISA, et exemples de types de procédures d'audit	
Annexe 2 : Sélection des éléments à tester lors de la conception et de la mise en œuvre d'une procédure d'audit	
Annexe 3 : Considérations relatives au recours à des outils technologiques lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants	

Annexe 4 : Forme, disponibilité, accessibilité et intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit. Ces responsabilités comprennent l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. (Réf. : par. A1 à A4)
2. La norme ISA 200¹ porte sur les responsabilités générales de l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers. Selon cette norme, l'auditeur est tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion².
3. La présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA traitent des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier, en complément des exigences de la présente norme ISA (voir l'Annexe 1). Par exemple :
 - a) la norme ISA 315 (révisée en 2019)³ traite des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques ;
 - b) la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁴ traite des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'audit complémentaires visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
 - c) la norme ISA 700 (révisée)⁵ traite, entre autres, de la responsabilité générale qui incombe à l'auditeur de conclure au caractère suffisant et approprié ou non des éléments probants obtenus.

Jugement professionnel et esprit critique

4. Comme l'explique la norme ISA 200, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit⁶. La présente norme ISA met en relief l'importance de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, notamment pour évaluer les éléments probants, y compris, par exemple, en concevant et en mettant en œuvre des procédures d'audit sans aucun parti pris, et en évaluant la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. (Réf. : par. A5)
5. Comme l'explique la norme ISA 200⁷, faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple, aux éléments probants qui sont incohérents avec les autres éléments probants obtenus ainsi qu'aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses obtenues aux demandes d'informations à utiliser comme éléments probants. Par conséquent, il s'agit entre autres de ne pas ignorer les informations qui remettent en question la fiabilité des autres informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Date d'entrée en vigueur

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

² Norme ISA 200, paragraphe 17.

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

⁴ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

⁵ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

⁶ Norme ISA 200, paragraphes 15 et 16.

⁷ Norme ISA 200, paragraphe A21.

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

Objectif

7. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances dans le but d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettent de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion, en plus d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Définitions

8. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) « caractère approprié (des éléments probants) », la dimension qualitative des éléments probants lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur ; (Réf. : par. A8 et A10 à A12)
 - b) « éléments probants », les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur, après avoir mis en œuvre des procédures d'audit, pour parvenir aux conclusions servant de fondement à son opinion et à son rapport ; (Réf. : par. A6 et A7)
 - c) « expert choisi par la direction » [ou « expert de son choix » lorsque le contexte est clair], une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers ;
 - d) « caractère suffisant (des éléments probants) », la dimension quantitative des éléments probants lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur. (Réf. : par. A9 à A12)

Exigences

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

9. Dans le but d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit : (Réf. : par. A13 à A18)
 - a) sans aucun parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires ; (Réf. : par. A19 à A22)
 - b) dont la nature, le calendrier et l'étendue soient adéquats dans les circonstances, compte tenu du ou des objectifs visés par ces procédures. (Réf. : par. A23 à A25)
10. Si l'auditeur utilise une procédure d'audit visant plus d'un objectif, il doit évaluer si les éléments probants obtenus permettent d'atteindre chacun des objectifs visés. (Réf. : par. A26)

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants

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

11. Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit conformément au paragraphe 9, il doit évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Pour faire cette évaluation, il doit prendre en considération : (Réf. : par. A27, A28, A35 à A41 et A61)

- a) la source de ces informations ; (Réf. : par. A29 à A33)
 - b) les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit. (Réf. : par. A28 et A42 à A54)
12. Si les informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont produites par l'entité, pour se conformer aux exigences du paragraphe 11, l'auditeur doit évaluer, dans la mesure nécessaire, l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations pour permettre d'atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit. (Réf. : par. A34, A45 et A61)

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

13. Dans la mesure où cela n'a pas déjà été fait lors de la mise en œuvre des procédures d'audit conformément au paragraphe 9, l'évaluation par l'auditeur de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants conformément aux paragraphes 11 et 12 doit comprendre : (Réf. : par. A27, A28, A55 et A61)
- a) soit l'identification des contrôles portant sur la fiabilité de ces informations, l'évaluation de leur conception, la détermination de la question de savoir s'ils ont été mis en place et le test de l'efficacité de leur fonctionnement ; (Réf. : par. A56 à A58)
 - b) soit la mise en œuvre d'autres procédures d'audit visant à évaluer la fiabilité de ces informations. (Réf. : par. A59 et A60)

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

14. Si des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ont été préparées par un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans le cadre de l'évaluation qu'il fait conformément au paragraphe 11 : (Réf. : par. A62 et A63)
- a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert ; (Réf. : par. A64 à A68)
 - b) acquérir une compréhension des travaux effectués par l'expert ; (Réf. : par. A69 et A70)
 - c) acquérir une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans la préparation des états financiers, les informations préparées par l'expert, y compris : (Réf. : par. A71 à A73)
 - i) de la façon dont la direction a pris en considération le caractère approprié ou non des informations préparées par l'expert,
 - ii) des modifications que la direction a apportées aux informations préparées par l'expert et des raisons de ces modifications ;
 - d) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction pour servir d'élément probant de l'assertion pertinente. (Réf. : par. A74)

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

15. Si l'auditeur a des doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, il doit, selon le cas : (Réf. : par. A75 à A78)
- a) soit déterminer si des modifications ou des ajouts peuvent être apportés aux procédures d'audit pour dissiper ses doutes sur la pertinence des informations ;
 - b) soit déterminer quelles modifications ou quels ajouts il est nécessaire d'apporter aux procédures d'audit pour dissiper ses doutes sur la fiabilité des informations.
16. Si ses doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations selon le paragraphe 15 ne peuvent

pas être dissipés, l'auditeur doit prendre en considération l'incidence de ces doutes, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit, notamment la question de savoir s'ils indiquent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A79)

Incohérence des éléments probants

17. Si l'auditeur obtient des éléments probants qui sont incohérents avec d'autres éléments probants, il doit : (Réf. : par. A80 à A84)
- a) déterminer quelles modifications ou quels ajouts il est nécessaire d'apporter aux procédures d'audit pour comprendre et traiter l'incohérence ;
 - b) prendre en considération l'incidence de l'incohérence, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Pertinence et fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants (Réf. : par. 1)

- A1. Lorsqu'il planifie et réalise un audit, l'auditeur peut obtenir des informations de diverses sources et sous différentes formes. Ces informations peuvent fournir des éléments probants qui sont nécessaires pour étayer les conclusions servant de fondement à son opinion et à son rapport⁸. Toutefois, elles ne peuvent être utilisées comme éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit, visant notamment à évaluer leur pertinence et leur fiabilité. Dans la présente norme ISA, ces informations sont appelées « informations destinées à être utilisées comme éléments probants ».
- A2. La qualité des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations sur lesquelles ils reposent. Par conséquent, le paragraphe 11 exige que l'auditeur évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Pertinence

- A3. La pertinence des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne le lien logique, ou le rapport, avec le ou les objectifs des procédures d'audit, y compris, s'il y a lieu, avec l'assertion testée.

Fiabilité

- A4. La fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces informations.

<i>Caractéristiques que l'auditeur peut considérer pour évaluer la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants</i>	
Exactitude	Les informations sont exemptes d'erreurs dans la façon dont elles reflètent les situations, événements, circonstances, actions ou inactions sous-jacents, y compris pour ce qui concerne le moment (intervalle de temps ou moment précis) où les situations ou événements se sont produits.
Exhaustivité	Les informations reflètent l'ensemble des situations, événements, circonstances, actions ou inactions sous-jacents.

⁸ Norme ISA 200, paragraphe A31.

<i>Caractéristiques que l'auditeur peut considérer pour évaluer la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants</i>	
Authenticité	Les informations ont été générées ou fournies par une source autorisée à le faire, et elles n'ont pas été modifiées d'une manière qui les rendrait inadéquates pour l'audit.
Absence de parti pris	Il n'y a aucun parti pris, intentionnel ou non, dans la façon dont les informations reflètent les situations, événements, circonstances, actions ou inactions sous-jacents.
Crédibilité	La source est digne de confiance et possède la compétence et les capacités nécessaires pour générer des informations conformes à des critères prescrits.

Jugement professionnel et esprit critique (Réf. : par. 4)

- A5. Les règles de déontologie pertinentes, comme le *Code international de déontologie des professionnels comptables (y compris les Normes internationales d'indépendance)* de l'International Ethics Standards Board for Accountants (le Code de l'IESBA), peuvent également établir des exigences en ce qui concerne le rôle, l'état d'esprit et le comportement que devraient avoir tous les comptables professionnels⁹. Dans un audit d'états financiers, les concepts de l'esprit critique et des principes fondamentaux de déontologie sont interreliés ; les principes fondamentaux auxquels se conforme l'auditeur favorisent ainsi, individuellement et collectivement, l'exercice de l'esprit critique¹⁰.

Définitions

Éléments probants (Réf. : alinéa 8 b))

- A6. Les procédures d'audit appliquées aux informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent aller du plus simple au plus étendu, et l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité de ces informations peut s'intégrer ou être concomitante à ces procédures d'audit. Les procédures d'audit appliquées aux informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent également inclure :
- des procédures d'audit sur certains aspects des informations, telles que la comparaison des informations avec leur source originale — par exemple, prendre le taux d'intérêt d'un prêt indexé sur le taux préférentiel de la banque centrale et le comparer aux informations publiées par celle-ci ;
 - des procédures d'audit visant à corroborer l'absence de certaines conditions — par exemple, examiner si des reprises de marchandise ont eu lieu après la date de clôture pour corroborer des assertions de la direction relatives à la comptabilisation d'une provision pour garantie.
- A7. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et peuvent comprendre à la fois des éléments probants qui étayent et corroborent les assertions de la direction et des éléments probants qui les contredisent. Ils sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre dans le cadre de l'audit en cours. Les éléments probants obtenus au cours d'audits antérieurs peuvent également fournir des informations pour l'audit en cours, sous réserve que l'auditeur ait évalué, en mettant en œuvre des procédures d'audit, si ces informations demeurent pertinentes et

⁹ Voir, par exemple, les paragraphes R120.5 à 120.5 A3 du Code de l'IESBA.

¹⁰ Voir, par exemple, les paragraphes 120.16 A1 et 120.16 A2 du Code de l'IESBA.

fiables pour l'audit en cours¹¹.

Caractère approprié des éléments probants (Réf. : alinéa 8 a))

- A8. Le caractère approprié des éléments probants fait référence à leur qualité. La qualité des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que de l'efficacité de la conception des procédures d'audit et de leur mise en œuvre par l'auditeur.

Caractère suffisant des éléments probants (Réf. : alinéa 8 d))

- A9. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives (plus les risques seront élevés, plus il sera probable que la quantité d'éléments probants à obtenir soit grande), mais aussi de la qualité des éléments probants (meilleure sera la qualité, moins il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants). Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut accroître l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, mettre en œuvre des procédures d'audit de différents types ou chercher à obtenir des éléments probants de différentes sources. Cependant, le fait d'obtenir plus d'éléments probants ne compense pas leur faible qualité.

Corrélation entre le caractère suffisant, le caractère approprié et le caractère convaincant des éléments probants (Réf. : alinéas 8 a) et d))

- A10. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants¹² ; ensemble, ces deux aspects ont une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants, à la lumière de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et des assertions pertinentes. Les informations les plus pertinentes et les plus fiables sont habituellement de meilleure qualité et peuvent donc fournir des éléments probants de meilleure qualité. Si les éléments probants sont de meilleure qualité, il se peut que l'auditeur détermine qu'ils sont suffisants pour fournir des éléments probants convaincants lui permettant d'étayer les conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Au contraire, lorsque les éléments probants sont de moindre qualité, l'auditeur peut déterminer que des éléments probants additionnels sont nécessaires. Toutefois, l'auditeur qui obtient une plus grande quantité d'éléments probants en mettant en œuvre des procédures d'audit du même type n'obtiendra pas en toutes circonstances des éléments probants plus convaincants.
- A11. Certaines normes ISA définissent des exigences ou fournissent des indications concernant les circonstances dans lesquelles il est, ou peut être, nécessaire d'obtenir des éléments probants plus convaincants. Par exemple :
- la norme ISA 330 (révisée) [en projet] exige que, lorsqu'il conçoit des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur prévoie d'obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque inhérent est élevé sur l'échelle de risque inhérent. En outre, elle exige que l'auditeur obtienne des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur de tels éléments probants pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions¹³ ;

¹¹ Voir, par exemple, la norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 16 et A39 à A41, et la norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 22, 23, A38 et A69 à A76.

¹² Norme ISA 200, paragraphe A32.

¹³ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], alinéa 7 c) et paragraphe 15.

- une révision de l'évaluation des risques faite en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴, y compris dans l'éventualité d'une identification de cas de fraude ou d'erreur, peut indiquer que des éléments probants plus convaincants sont nécessaires pour conclure au caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.
- A12. Parmi les autres facteurs ayant une incidence sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants et, par conséquent, sur leur caractère convaincant, il peut y avoir :
- la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, à la lumière de la prise en considération par l'auditeur des caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit ;
 - le fait que les informations proviennent d'une seule source ou de multiples sources ;
 - le fait qu'il existe ou non des incohérences entre plusieurs éléments probants ;
 - la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit, c'est-à-dire la question de savoir si ces procédures sont adéquates dans les circonstances et si elles ont été mises en œuvre de façon appropriée.

Exemples :

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

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

Conception et mise en œuvre des procédures d'audit (Réf. : par. 9)

- A13. Pour obtenir des éléments probants, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit. Les procédures permettant à l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés comprennent les procédures d'audit conçues et mises en œuvre lors de la planification et lors de la réalisation d'une mission d'audit conformément aux normes ISA, y compris :
- les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ou à d'autres normes ISA qui précisent comment la norme ISA 315 (révisée en 2019) s'applique à un sujet particulier ;
 - les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet] ou à d'autres normes ISA qui précisent comment la norme ISA 330 (révisée) [en projet] s'applique à un sujet particulier ;
 - d'autres procédures d'audit qui sont requises afin de se conformer aux normes ISA, y compris celles visant à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants conformément à la présente norme ISA.

Outils technologiques

- A14. Pour obtenir des éléments probants, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures d'audit

¹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

manuellement ou à l'aide d'outils technologiques, seules ou en association les unes avec les autres. Dans certaines circonstances, il se peut qu'il soit plus efficace d'avoir recours à un outil technologique, qu'un tel outil permette d'obtenir des éléments probants plus convaincants, ou encore qu'il soit nécessaire de procéder ainsi parce qu'il n'est pas possible ni faisable en pratique de mettre en œuvre manuellement une procédure d'audit.

Exemples :

Le recours à des outils technologiques peut :

- être plus efficace pour analyser, traiter, organiser, structurer ou présenter de forts volumes d'informations ;
- permettre à l'auditeur d'acquérir une compréhension plus détaillée ou plus approfondie des caractéristiques ou de la composition d'une population d'opérations ;
- fournir des éléments probants plus convaincants en aidant l'auditeur à appliquer une procédure d'audit à tous les éléments composant une population ou permettre à l'auditeur de gérer plus efficacement le risque d'échantillonnage¹⁵ ;
- aider l'auditeur à procéder à une appréciation critique des éléments probants provenant de multiples sources internes et externes à l'entité.

A15. L'Annexe 3 présente des éléments à considérer eu égard au recours à des outils technologiques lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants. La norme ISA 220 (révisée)¹⁶ donne des exemples d'outils technologiques qui facilitent la conception ou la mise en œuvre de procédures d'audit pour l'obtention d'éléments probants. D'autres normes ISA peuvent par ailleurs :

- décrire les circonstances dans lesquelles il peut être efficace de mettre en œuvre une procédure d'audit à l'aide d'un outil technologique. Par exemple, il est expliqué dans la norme ISA 240 (révisée) que le recours à des outils technologiques peut permettre de réaliser des tests de plus grande ampleur à l'égard d'informations numériques pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions¹⁷ ;
- énoncer des considérations spécifiques aux outils technologiques qui peuvent être pertinentes pour l'application de la présente norme ISA. Par exemple, il est expliqué dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁸ que les outils technologiques peuvent aussi permettre :
 - de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques à l'égard de grandes quantités de données,
 - de réaliser des observations physiques ou des inspections, en particulier d'actifs, par exemple en ayant recours à des outils d'observation à distance (tels qu'un drone).

Nature des procédures d'audit

A16. La nature d'une procédure d'audit se caractérise par son objectif (par exemple, identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, détecter des anomalies significatives au niveau des

¹⁵ Norme ISA 530, *Sondages en audit*, paragraphe 7.

¹⁶ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe A64A.

¹⁷ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe A129.

¹⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes A21 et A35.

assertions ou obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles) et par son type (par exemple, inspection, observation physique, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). L'auditeur atteint l'objectif d'une procédure d'audit en mettant en œuvre un ou plusieurs types de procédures d'audit.

Exemple :

- Pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives en lien avec la réalité des charges, l'auditeur peut mettre en œuvre un test de détail (c'est-à-dire une procédure de corroboration aux fins de la détection d'anomalies significatives au niveau des assertions) en rapprochant un échantillon de charges comptabilisées avec les bons de commande approuvés, les factures reçues, les marchandises reçues et les paiements versés aux fournisseurs.

A17. Lorsqu'il s'agit d'obtenir des éléments probants concernant, par exemple, une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit d'un même type ou associer des procédures d'audit de différents types. Un même type de procédures d'audit peut être mis en œuvre pour atteindre des objectifs différents. L'Annexe 1 décrit certains types de procédures d'audit et fournit des exemples illustratifs.

A18. Le type de procédures d'audit peut avoir une incidence sur les éléments probants obtenus pour les besoins de l'auditeur.

Exemples :

- Les demandes d'informations faites uniquement auprès de personnes bien informées, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité, ne fournissent habituellement pas des éléments probants suffisants et appropriés de l'absence d'anomalies significatives au niveau des assertions.
- L'observation physique fournit des éléments probants quant à l'exécution d'une procédure ou d'un contrôle. Elle comporte toutefois des limites, puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait, pour les personnes concernées, de se savoir observées peut affecter la manière dont elles exécutent la procédure ou le contrôle.

Conception et mise en œuvre de procédures d'audit sans aucun parti pris (Réf. : alinéa 9 a))

A19. Il est expliqué dans la norme ISA 220 (révisée)¹⁹ que les partis pris de l'auditeur, qu'ils soient conscients ou inconscients, peuvent avoir une incidence sur les jugements professionnels portés par l'équipe de mission en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit. Elle donne en outre des exemples de partis pris qui peuvent nuire à l'exercice de l'esprit critique. Prêter attention à ces partis pris lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit peut, d'une part, contribuer à atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il s'agit d'évaluer les éléments probants obtenus et de déterminer s'ils sont suffisants et appropriés pour les besoins de l'auditeur et, d'autre part, permettre à celui-ci de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui visent à éviter :

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

¹⁹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A36.

- d'utiliser les informations ou les éléments probants recueillis initialement comme point d'ancrage pour évaluer les informations ou les éléments probants recueillis ultérieurement (parti pris lié à l'ancrage) ;
 - de donner plus de poids aux informations qui viennent immédiatement à l'esprit ou qui proviennent de sources facilement accessibles (parti pris lié à la disponibilité) ;
 - de donner un poids indu aux résultats générés par des systèmes automatisés ou à des informations numériques, ou de s'y fier indûment, sans avoir mis en œuvre des procédures d'audit appropriées (parti pris lié à l'automatisation). Voir également l'Annexe 3.
- A20. Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit sans aucun parti pris implique de ne favoriser :
- dans le cas des procédures d'évaluation des risques, ni l'obtention d'éléments probants pouvant corroborer l'existence de risques ou les attentes de l'auditeur concernant les risques d'anomalies significatives, ni l'exclusion d'éléments probants pouvant les contredire ;
 - dans le cas des procédures d'audit complémentaires et des autres procédures d'audit mises en œuvre conformément aux normes ISA, ni l'obtention d'éléments probants pouvant corroborer les assertions de la direction, ni l'exclusion d'éléments probants pouvant les contredire.
- A21. Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants sans aucun parti pris peut impliquer d'obtenir des informations destinées à être utilisées comme éléments probants de multiples sources internes et externes à l'entité. La nécessité d'obtenir des informations de multiples sources peut dépendre de la mesure dans laquelle il faut que les éléments probants soient convaincants pour être suffisants et appropriés lorsqu'il s'agit d'étayer les conclusions servant de fondement à l'opinion de l'auditeur.
- A22. L'auditeur n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Pour identifier les sources d'informations appropriées, l'auditeur peut s'appuyer sur sa compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, compréhension acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁰.

Procédures d'audit adéquates dans les circonstances (Réf. : alinéa 9 b))

- A23. Les procédures d'audit conçues et mises en œuvre par l'auditeur sont adéquates dans les circonstances lorsque, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, elles sont conçues de façon à atteindre efficacement le ou les objectifs visés. Si une procédure d'audit est conçue de façon à atteindre efficacement un objectif précis, mais que la façon dont elle est mise en œuvre ou exécutée est inappropriée, il se peut que le risque de non-détection²¹ ne soit pas ramené à un niveau suffisamment faible.
- A24. La norme ISA 220 (révisée) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission dans un audit d'états financiers, et des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission. Ces responsabilités se rattachent aux facteurs qui peuvent avoir une incidence sur la mise en œuvre des procédures d'audit, par exemple :
- le caractère adéquat ou non de la planification ;

²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19 à 26.

²¹ Norme ISA 200, paragraphes A47 à A49.

- le fait que les membres de l'équipe de mission chargés de mettre en œuvre les procédures d'audit possédaient ou non les connaissances et l'expérience appropriées pour une mise en œuvre adéquate ;
- le fait que les membres de l'équipe de mission aient exercé leur esprit critique de manière appropriée ou non ;
- le caractère approprié ou non de la direction, de la supervision et de la revue.

A25. Lorsque la conception et la mise en œuvre d'une procédure d'audit impliquent de sélectionner des éléments à tester, l'auditeur peut avoir recours à différentes méthodes (c'est-à-dire à différents modes) d'identification et de sélection. L'Annexe 2 décrit de telles méthodes de sélection des éléments à tester et en fournit des exemples illustratifs.

Procédure d'audit visant plus d'un objectif (Réf. : par. 10)

A26. L'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre une procédure d'audit accomplissant plus d'un objectif. Le cas échéant, il est tenu de se conformer aux exigences des normes ISA pertinentes qui traitent du sujet, y compris aux exigences de la présente norme ISA, de la norme ISA 315 (révisée en 2019), de la norme ISA 330 (révisée) [en projet] et de toute autre norme ISA pertinente. Par exemple, il est expliqué dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) que, lorsqu'il est efficient de procéder ainsi, l'auditeur peut mettre en œuvre, en même temps que des procédures d'évaluation des risques, des procédures de corroboration ou des tests des contrôles conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]²².

Exemple :

- L'auditeur peut inspecter un bon de commande pour déterminer qu'il a été approuvé par une personne appropriée afin d'accomplir l'objectif d'un test des contrôles, et pour obtenir des éléments probants corroborants de la quantité et de la valeur de l'article afin d'accomplir l'objectif d'un test de détail.
- L'auditeur peut avoir recours à un outil technologique pour effectuer le rapprochement des factures reçues de nouveaux fournisseurs et des paiements versés à ceux-ci avec des bons de commande approuvés comme test de détail afin de répondre à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives associé à la réalité des charges. Ce faisant, l'auditeur peut identifier un nouveau risque en raison d'un volume inhabituellement élevé de paiements versés à de nouveaux fournisseurs.

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants

Évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations (Réf. : par. 11 et 13)

A27. L'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants est un processus itératif qui fait appel au jugement professionnel ; elle est influencée par le ou les objectifs visés par les procédures d'audit (voir le paragraphe 9) et par la prise en considération par l'auditeur de la source des informations et des caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés (voir le paragraphe 11). L'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut :

²² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A19.

- soit faire partie intégrante des procédures d'audit conçues et mises en œuvre par l'auditeur selon le paragraphe 9 ;
- soit prendre la forme d'une évaluation distincte faite conformément au paragraphe 13.

Caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances (Réf. : par. 11 et 12 et alinéa 11 b))

A28. Les considérations ayant trait à la question de savoir quelles sont les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit relèvent du jugement professionnel. L'importance, qui peut être décrite comme le poids relatif d'un élément, est établie par l'auditeur dans le contexte dans lequel l'élément est considéré. Bien que toutes les caractéristiques relatives à la fiabilité s'appliquent aux informations destinées à être utilisées comme éléments probants, leur importance peut varier selon les circonstances. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que l'auditeur évalue toutes les caractéristiques relatives à la fiabilité lors de la mise en œuvre des exigences des paragraphes 11 et 13 (par exemple, au moyen d'une liste de contrôle). Lorsqu'il porte des jugements concernant les caractéristiques relatives à la fiabilité et leur importance, l'auditeur peut prendre en considération les facteurs suivants :

- la nature et la source des informations ;
- les contrôles à l'égard de la préparation et de la mise à jour des informations, notamment lorsque la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants dépend de l'efficacité continue du fonctionnement des contrôles qui visent à favoriser l'intégrité des informations, y compris les contrôles généraux informatiques ;
- la façon dont l'auditeur a obtenu les informations et sous quelle forme, par exemple le fait qu'il les ait obtenues directement ou indirectement ;
- dans le cas où l'auditeur a l'intention d'utiliser les informations pour mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, la nature des risques d'anomalies significatives, selon l'évaluation faite, y compris les raisons qui sous-tendent cette évaluation, ainsi que les assertions pertinentes ;
- le fait que les informations semblent corroborer ou contredire les assertions de la direction ;
- l'ampleur des changements relevés, le cas échéant, par rapport aux audits antérieurs, tels que des changements dans la façon dont les informations ont été préparées ou dans les contrôles sous-jacents ;
- l'incidence des cas de fraudes avérées ou suspectées identifiés, le cas échéant, au cours de l'audit.

Sources d'informations (Réf. : alinéa 11 a))

A29. Les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent provenir de sources internes, de sources externes ou d'une combinaison des deux :

- sources internes — par exemple, des documents comptables²³, la direction ou d'autres sources internes à l'entité (voir le paragraphe A34) ;
- sources externes — par exemple :

²³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 a)A.

- une personne physique ou une organisation tierce qui fournit des informations convenant à un large éventail d'utilisateurs, et que l'entité utilise dans la préparation des états financiers ou encore que l'auditeur a l'intention d'utiliser comme éléments probants lorsque de telles informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs. De telles sources sont appelées « sources d'informations externes ». Les informations sont plus susceptibles de convenir à un large éventail d'utilisateurs et risquent moins de subir l'influence d'un utilisateur en particulier si la personne physique ou l'organisation tierce qui les fournit les publie gratuitement ou les offre, moyennant certains frais, à un large éventail d'utilisateurs. Pour déterminer si des informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs et si, par conséquent, elles constituent des informations de source externe, l'auditeur exerce son jugement professionnel, notamment en réfléchissant à la capacité éventuelle de la direction à influencer cette source,

Exemples :

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

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

- une partie externe, par exemple une banque, un conseiller juridique externe, des fournisseurs, des clients ou d'autres personnes physiques ou organisations avec lesquelles l'entité interagit ou qui fournissent des informations propres à l'entité à l'auditeur ou à l'entité elle-même,
- un expert choisi par l'auditeur²⁴,
- une société de services²⁵.

A30. Dans certains cas, les informations qui sont préparées par une personne physique ou une organisation tierce et qui sont utilisées par la direction dans la préparation des états financiers constituent des informations provenant d'une source d'informations externe parce qu'elles

²⁴ Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

²⁵ Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.

conviennent à un large éventail d'utilisateurs. Dans d'autres cas, elles sont plutôt des informations préparées par un expert choisi par la direction (voir les paragraphes A62 à A74). Une personne physique ou une organisation tierce ne peut pas fournir des informations en tant que source d'informations externe et agir, en même temps, à titre d'expert choisi par la direction, de société de services ou d'expert choisi par l'auditeur.

- A31. Pour concevoir et mettre en œuvre une procédure d'audit particulière, l'auditeur peut réunir des informations provenant de différentes sources.

Exemple :

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

- des informations provenant d'une source d'informations interne, comme celles relatives aux immeubles locatifs et à leur emplacement qui sont générées par le système d'information de l'entité ;
- des informations provenant d'une source d'informations externe, comme celles relatives aux loyers moyens dans la région qui sont publiées sur un site Web immobilier.

- A32. La source et la forme des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent avoir une incidence sur la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité de ces informations. La source des informations peut aussi avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne la pertinence et les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit, et sur la nature et l'étendue de l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité des informations (voir les paragraphes A43 et A55). La source peut également influencer sur les réponses adoptées par l'auditeur, notamment en cas de doute sur la fiabilité des informations ou d'incohérence des éléments probants (voir les paragraphes 15 et 17).

Exemples :

- Si les informations proviennent d'une source qui est soumise à l'influence de la direction ou d'une partie liée, l'auditeur peut s'interroger sur leur authenticité ou sur la possibilité d'un parti pris de la direction lorsqu'il en évalue la fiabilité (voir les paragraphes A46 à A52).
- Si les informations proviennent d'une source d'informations externe de grande réputation ayant une expertise pertinente avérée ou un mandat conféré par la loi (par exemple, une banque centrale), ou d'une source externe assujettie à une surveillance réglementaire (par exemple, une bourse de valeurs reconnue), l'évaluation de leur fiabilité ne demandera peut-être pas des travaux aussi étendus de la part de l'auditeur que dans le cas d'une source moins connue (voir les paragraphes A53 et A54).
- Si les informations sont fournies par la direction, par exemple sous la forme d'un rapport d'évaluation des stocks généré par un système, les travaux à effectuer par l'auditeur pour évaluer la fiabilité de ces informations peuvent comprendre la mise en œuvre de tests des contrôles à l'égard de la préparation du rapport ou d'autres procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants concernant leur exactitude et leur exhaustivité (voir les paragraphes 12, 13 et A44).

- A33. Lorsque les informations destinées à être utilisées comme éléments probants ont été obtenues par

la direction, pour la préparation des états financiers, auprès d'une source d'informations externe, l'auditeur peut juger utile, pour évaluer la pertinence et la fiabilité de ces informations, d'acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles la direction a choisi cette source et de la façon dont elle a elle-même pris en considération la pertinence et la fiabilité des informations.

Informations produites par l'entité (Réf. : par. 12)

A34. Les informations produites par l'entité comprennent les informations provenant des documents comptables de l'entité, de la direction ou d'autres sources internes à l'entité, telles que :

- les informations générées en interne par les systèmes d'information de l'entité, se rapportant à des opérations ou à d'autres événements ou situations, déclenchés ou inscrits, puis traités et enregistrés dans les documents comptables de l'entité ou incorporés à ceux-ci ;
- les données de sortie générées par le système d'information de l'entité après traitement ou incorporation d'informations externes.

Exemples :

- Balances comptables, grands livres auxiliaires ou listes d'opérations.
- Rapports générés par un système, rapports personnalisés créés à l'aide de générateurs de rapports et feuilles de calcul utilisées pour la répartition de coûts ou pour des calculs.
- Budgets, prévisions et procès-verbaux de réunions.
- Rapprochements et informations commerciales (par exemple, données de vente utilisées comme hypothèse pour la provision pour garanties).
- Données de sortie générées par le système d'information de l'entité après traitement ou incorporation des données obtenues auprès, par exemple, des clients, des fournisseurs, des banques, des consultants, des conseillers juridiques ou de sources d'informations externes.
- Réponses de la direction aux demandes d'informations de l'auditeur.
- Informations fournies par un expert choisi par la direction.

Forme, disponibilité, accessibilité et intelligibilité des informations (Réf. : par. 11)

A35. La forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent avoir une incidence sur la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit dans lesquelles ces informations seront utilisées, ainsi que sur l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité de ces dernières.

A36. Les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent prendre différentes formes. Il peut notamment s'agir :

- d'informations verbales, comme celles tirées d'une réponse verbale à une demande d'informations ;
- d'informations visuelles, comme celles obtenues au moyen d'observations physiques sur place ou à l'aide d'outils d'observation à distance ;
- d'informations écrites, telles qu'une confirmation écrite ;
- d'informations numériques, notamment :

- des documents numériques (par exemple, une confirmation électronique),
- des données générées et stockées dans un système informatique ou obtenues de façon numérique à partir d'une source extérieure à l'entité (par exemple, des bons de commande électroniques soumis par des clients et stockés dans le système informatique de l'entité).

Les informations numériques peuvent être saisies manuellement, converties sous forme numérique ou générées électroniquement (par exemple, une interface de données électroniques entre l'entité et une société de services).

A37. L'Annexe 4 donne de plus amples explications sur la forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et fournit des exemples illustratifs à cet égard.

Difficultés, délais et coûts liés à l'obtention d'éléments probants (Réf. : par. 11)

A38. Comme l'explique la norme ISA 200 en ce qui concerne les limites inhérentes à l'audit, les questions de difficultés, de délais et de coûts ne justifient pas en soi que l'auditeur omette une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure de remplacement, ni qu'il se satisfasse d'éléments probants qui ne sont pas convaincants²⁶. Il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés dans le cas où il détermine qu'il n'est pas faisable en pratique d'obtenir ou de comprendre des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Par exemple, si l'auditeur ne dispose pas d'une base suffisante pour évaluer la pertinence et la fiabilité d'informations provenant d'une source d'informations externe, il peut y avoir limitation de l'étendue de ses travaux, à moins qu'il puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de remplacement. La norme ISA 705 (révisée)²⁷ précise les circonstances dans lesquelles l'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés peut constituer une limitation de l'étendue des travaux. Dans ces circonstances, l'auditeur est tenu, selon cette norme, d'exprimer une opinion avec réserve ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers²⁸.

A39. Dans certaines circonstances, il peut être particulièrement difficile, chronophage ou coûteux d'accéder aux informations destinées à être utilisées comme éléments probants ou de comprendre ces informations. L'auditeur peut néanmoins déterminer qu'aucune autre information ne permettrait d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et qu'il lui est donc nécessaire d'obtenir ces informations malgré les questions de difficultés, de délais ou de coûts.

Pertinence (Réf. : par. 11)

A40. Comme il est expliqué au paragraphe A3, la pertinence des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne le lien logique, ou le rapport, avec le ou les objectifs des procédures d'audit, y compris, s'il y a lieu, avec l'assertion testée.

A41. Pour l'évaluation de la pertinence des informations, la mesure dans laquelle ces informations contribuent à l'atteinte du ou des objectifs des procédures d'audit peut également être prise en considération. D'autres facteurs peuvent avoir une incidence sur la pertinence des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, notamment :

- les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir (y compris les assertions pertinentes) auxquels les informations se rapportent. Des informations

²⁶ Norme ISA 200, paragraphe A53.

²⁷ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes A8 et A9.

²⁸ Norme ISA 705, alinéa 7 b) et paragraphe 9.

peuvent être pertinentes pour de multiples catégories de transactions, soldes de comptes ou informations à fournir. Certaines informations peuvent être pertinentes pour certaines assertions contenues dans les états financiers, mais pas pour d'autres ;

Exemples :

- Un sommaire des comptes clients recouvrés après la date de clôture peut être pertinent pour tester l'existence et l'évaluation de ces comptes ainsi que la réalité et l'exactitude des produits, mais pas nécessairement pour tester l'exhaustivité des comptes clients et des produits.
- L'inspection d'un document, comme un certificat d'actions ou d'obligations ou encore la version numérique d'un contrat hypothécaire, peut être pertinente pour ce qui est de l'assertion relative à l'existence d'un instrument financier à un moment précis, mais ne fournit pas nécessairement d'éléments probants concernant l'évaluation.

- l'intervalle de temps auquel se rapportent les informations ;

Exemple :

- Les informations utilisées comme éléments probants lors de l'audit antérieur peuvent ne pas être pertinentes pour l'audit en cours en raison de changements dans les circonstances auxquelles les éléments probants se rapportent.

- le niveau de détail des informations nécessaire à l'atteinte du ou des objectifs visés par les procédures d'audit.

Exemples :

- Les informations que la direction utilise pour suivre les activités de l'entité (par exemple, les résultats d'exploitation intermédiaires) peuvent être pertinentes au regard des objectifs des procédures d'évaluation des risques. En revanche, il se peut que les informations relatives aux indicateurs clés de performance dont se sert la direction ne soient pas assez précises pour permettre à l'auditeur de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions et qu'elles ne conviennent donc pas lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre des procédures de corroboration.
- Le niveau de regroupement des informations peut avoir une incidence sur l'efficacité d'une procédure d'audit. Par exemple, des informations sur les ventes d'immeubles résidentiels qui sont ventilées par emplacement géographique et par type d'immeubles peuvent se révéler pertinentes pour tester l'assertion sur l'évaluation de prêts qui sont évalués à la juste valeur des biens donnés en garantie.

Caractéristiques relatives à la fiabilité (Réf. : alinéa 11 b) et par. 12)

A42. Le paragraphe A4 explique que la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces informations et énonce les caractéristiques relatives à la fiabilité des informations, soit l'exactitude, l'exhaustivité, l'authenticité, l'absence de parti pris et la crédibilité. En évaluant si les informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont fiables, l'auditeur peut considérer qu'une

ou plusieurs caractéristiques sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit.

- A43. Comme il est expliqué au paragraphe A32, la source des informations a une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit. Dans le cas d'informations obtenues d'une source externe à l'entité, l'auditeur peut ne pas considérer l'exactitude et l'exhaustivité comme étant importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit. Par exemple, l'auditeur peut considérer que d'autres caractéristiques relatives à la fiabilité, comme l'authenticité, l'absence de parti pris et la crédibilité de la source qui fournit les informations, sont importantes dans les circonstances pour atteindre les objectifs visés. Toutefois, lorsque ce sont des informations produites par l'entité qui sont utilisées dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit, leur exactitude et leur exhaustivité sont présumées être importantes dans les circonstances pour l'évaluation de la fiabilité des informations. Ce peut être le cas lorsqu'un test est effectué sur une population (par exemple, les paiements) par rapport à une certaine caractéristique (par exemple, l'autorisation), et qu'il est nécessaire que la population d'éléments sélectionnés aux fins des tests soit exacte et exhaustive pour que la procédure d'audit soit efficace.

Exactitude et exhaustivité

- A44. L'auditeur exerce son jugement professionnel lorsqu'il considère si l'exactitude et l'exhaustivité sont importantes dans les circonstances et, le cas échéant, si les informations sont suffisamment exactes et exhaustives pour que d'éventuelles inexactitudes ou omissions ne compromettent pas le ou les objectifs visés par les procédures. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles l'exactitude et l'exhaustivité sont importantes dans les circonstances.

Exemples :

- Une population d'écritures de journal qui n'est pas exhaustive limite l'efficacité des procédures d'audit mises en œuvre en réponse au risque de contournement par la direction des contrôles à l'égard des écritures de journal et des autres ajustements à caractère frauduleux.
- L'auditeur peut avoir recours à un outil technologique pour analyser toutes les opérations composant une population afin de faciliter l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Si la population d'opérations n'est ni exacte ni exhaustive, il se peut que l'auditeur ne dispose pas d'une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

- A45. Dans le cas d'informations produites par l'entité, les caractéristiques que sont l'exactitude et l'exhaustivité sont présumées être importantes. Toutefois, l'étendue de l'évaluation faite par l'auditeur conformément au paragraphe 12 peut varier en fonction des circonstances et du ou des objectifs visés par les procédures d'audit.

Exemple :

L'auditeur obtient de l'entité la liste des reprises d'un certain article. Il inspecte la liste et détermine qu'il y a un grand volume de reprises de marchandise après la date de clôture. En se fondant sur cette inspection, l'auditeur peut évaluer que les informations produites par l'entité sont suffisamment pertinentes et fiables pour étayer son évaluation selon laquelle il existe un risque d'anomalies significatives lié à la provision pour garantie.

Authenticité

A46. Il peut y avoir des cas où l'auditeur considère que l'authenticité des informations, y compris des registres ou des documents, est importante pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit.

Exemples :

- Des plans d'action de la direction peuvent dépendre d'un seul contrat de refinancement avec un tiers pour atténuer les effets des événements ou des situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation²⁹. Lors de l'évaluation des plans d'action de la direction, l'auditeur peut considérer que l'authenticité du contrat de refinancement fourni par la direction est importante dans les circonstances pour obtenir des éléments probants concernant les intentions de cette tierce partie de fournir le soutien financier nécessaire. Selon le paragraphe 13, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire de confirmer les modalités du contrat de refinancement directement auprès du tiers conformément à la norme ISA 505³⁰.
- L'assertion de la direction sur l'évaluation des œuvres d'art de la collection d'un musée peut être étayée par des certificats d'authenticité. L'auditeur peut considérer que l'authenticité de tels certificats est importante dans les circonstances pour obtenir des éléments probants concernant l'assertion sur l'évaluation. Selon le paragraphe 13, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire de recourir aux services d'un expert de son choix pour évaluer les certificats de la direction.
- Lorsque l'auditeur utilise le taux d'intérêt national en vigueur, soit celui publié sur le site officiel d'une banque centrale, pour auditer une hypothèse de taux d'actualisation, il est très peu probable que les informations se trouvant sur ce site officiel et public ne soient pas authentiques. En pareil cas, l'auditeur peut considérer, comme le prévoit le paragraphe 13, que le traitement de la question de l'authenticité a fait partie intégrante de ses procédures d'audit sur l'hypothèse du taux d'actualisation.

A47. La question de savoir si l'authenticité des informations est importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit, et dans quelle mesure elle l'est, relève du jugement professionnel. Pour porter un tel jugement, l'auditeur peut prendre en considération notamment la question de savoir :

- si la source des informations manque d'objectivité ou peut par ailleurs avoir l'intention de modifier les informations ;
- si les informations sont obtenues indirectement (par exemple, au moyen de photocopies ou de documents numérisés) alors que les originaux devraient être disponibles ;
- s'il existe des défaillances importantes dans les contrôles du traitement de l'information de l'entité ;
- si des modifications inhabituelles ou de dernière minute ont été apportées aux documents, aux opérations ou aux documents comptables sans explication adéquate ;

²⁹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

³⁰ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe 7.

- si la forme et le contenu du document présentent des éléments inhabituels (par exemple, des signatures douteuses ou une mise en forme non standard).
- A48. Le risque que des modifications inappropriées soient apportées aux informations sans être détectées peut être plus élevé si les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement ou lorsqu'il est plus difficile d'établir l'origine du document et l'autorité de la source.
- A49. Les procédures d'audit visant à évaluer la fiabilité des informations lorsque l'authenticité est importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit peuvent comprendre :
- les tests des contrôles entourant l'autorisation et l'approbation des informations ;
 - les tests des contrôles d'accès qui empêchent tout accès non autorisé au système d'information ;
 - l'acquisition d'une compréhension des fonctionnalités relatives à l'authenticité utilisées pour sécuriser les documents numériques (par exemple, les techniques de cryptage pour fournir la preuve de l'existence de documents originaux ou non modifiés, comme les signatures numériques) ;
 - les demandes d'informations auprès de la personne physique ou de l'organisation qui fournit les informations ;
 - l'obtention d'une confirmation directe auprès d'un tiers conformément à la norme ISA 505.
- A50. Il n'est pas nécessaire que l'auditeur considère l'authenticité de chaque registre ou document relevé au cours d'un audit. Toutefois, certaines situations peuvent amener l'auditeur à procéder à des investigations complémentaires quant à la question de savoir si les informations ont été modifiées intentionnellement, si un registre ou un document peut ne pas être authentique, ou si les termes d'un document ont été modifiés d'une manière qui le rendrait inadéquat aux fins de l'audit sans que l'auditeur en ait été informé (par exemple, styles et formats de documents inhabituels, autorisations ou approbations manquantes, numéros de série non consécutifs ou en double, ou conditions inhabituelles d'un point de vue commercial). La norme ISA 240 (révisée) traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur a des raisons de croire qu'un registre ou un document n'est pas authentique, ou que le contenu d'un registre ou d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé³¹. Toutefois, quelle que soit la façon dont il considère l'authenticité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, l'auditeur n'est pas censé être expert en matière d'authentification de registres ou de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela³².

Absence de parti pris

- A51. La vulnérabilité à un parti pris de la direction, intentionnel ou non, peut être accrue pour certains types d'informations, par exemple lorsque le degré d'incertitude d'estimation, de complexité et de subjectivité est élevé pour ce qui est d'établir une estimation comptable ou de porter des jugements concernant des événements ou situations futurs incertains. Les informations provenant de certaines sources externes peuvent par ailleurs être moins vulnérables à un parti pris de la direction lorsqu'il est peu probable que la direction influence cette source d'informations. Par exemple, les informations convenant à un large éventail d'utilisateurs risquent moins de subir l'influence d'un utilisateur en particulier. Toutefois, l'auditeur peut tout de même être amené à considérer si le choix

³¹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 22.

³² Norme ISA 200, paragraphe A52.

d'une source externe par la direction ne présente pas un parti pris favorisant la corroboration des affirmations de la direction ou si une autre source d'informations pouvant contredire les informations utilisées n'était pas disponible.

- A52. Dans les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse, et l'auditeur peut avoir à considérer si le parti pris peut représenter une anomalie significative résultant d'une fraude. La norme ISA 240 (révisée) définit d'autres exigences et fournit d'autres indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Crédibilité

- A53. La prise en considération par l'auditeur de la crédibilité des informations peut être influencée par son expérience de la fiabilité des informations fournies par la source, et par d'autres facteurs tels que l'intégrité et la compétence de la source, ou le fait que la source soit interne ou externe à l'entité. La crédibilité peut dépendre de la réputation et de l'autorité de la source qui fournit les informations, y compris de la question de savoir si les informations sont généralement acceptées par un large éventail d'utilisateurs et si la source permet une disponibilité continue d'informations standardisées (par exemple, des informations provenant d'une banque centrale ou d'un gouvernement, comme un taux d'inflation).
- A54. Dans certaines circonstances, il se peut qu'il n'y ait qu'un fournisseur de certaines informations. Lorsque c'est le cas, il peut y avoir des preuves de la reconnaissance généralisée par les utilisateurs de la fiabilité des informations obtenues de la source d'informations. Si une source n'est pas considérée comme crédible, l'auditeur peut déterminer que des procédures plus étendues sont nécessaires ; par ailleurs, en l'absence d'une autre source d'informations indépendante qui permettrait une comparaison, l'auditeur peut considérer s'il serait approprié de mettre en œuvre des procédures pour obtenir d'autres informations auprès de la source d'informations externe, lorsque cela est faisable en pratique, afin d'être en mesure d'utiliser les informations comme éléments probants.

Évaluation de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants (Réf. : par. 13)

- A55. Comme il est expliqué au paragraphe A27, l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut soit faire partie intégrante des procédures d'audit conçues et mises en œuvre par l'auditeur selon le paragraphe 9, soit prendre la forme d'une évaluation distincte faite conformément au paragraphe 13. La nature, le calendrier et l'étendue de l'évaluation par l'auditeur de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont influencés par :

- la source des informations ;

Exemple :

Si les informations sont obtenues de sources externes à l'entité (par exemple, d'un tiers), il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure de tester les contrôles à l'égard de ces informations. Dans un tel cas, il peut mettre en œuvre d'autres procédures d'audit afin d'évaluer la fiabilité de ces informations, notamment en effectuant une comparaison entre les informations provenant de la source d'informations externe et des informations provenant d'une autre source d'informations indépendante.

- la forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations ;

Exemple :

Il se peut que les informations générées en interne par le système d'information de l'entité ne soient disponibles qu'à certains moments précis. L'auditeur peut alors faire son évaluation à un moment précis ou demander à la direction de conserver certaines informations à des moments précis pour faciliter son évaluation.

- les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit ;

Exemple :

Si l'auditeur considère que l'authenticité est une caractéristique importante dans les circonstances, il peut examiner si les informations présentent des indices montrant qu'elles ont été modifiées d'une manière qui les rende inadéquates pour l'audit. En revanche, s'il considère que la caractéristique qu'est la crédibilité est importante dans les circonstances, il peut prendre en considération la compétence et les capacités de la source des informations.

- le poids relatif des informations pour l'atteinte du ou des objectifs visés par les procédures d'audit.

Exemple :

Si les informations à utiliser comme éléments probants consistent en un contrat unique de valeur élevée, l'auditeur peut considérer que l'authenticité de ces informations est importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par une procédure d'audit, et il peut confirmer les modalités du contrat directement auprès de la partie externe.

Tests des contrôles portant sur la fiabilité des informations (Réf. : alinéa 13 a))

A56. Les contrôles portant sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent comprendre les contrôles à l'égard de l'information financière, opérationnelle ou non financière. Certains de ces contrôles peuvent être les mêmes que ceux dont l'auditeur est tenu d'acquiescer une compréhension, et d'évaluer la conception et la mise en place, dans le cadre de la compréhension qu'il acquiert de la composante « activités de contrôle » conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)³³. La norme ISA 330 (révisée) [en projet] définit des exigences et fournit des indications sur la conception et la mise en œuvre de tests des contrôles dans le but d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions³⁴. Ces exigences et indications peuvent être au besoin adaptées à la conception et à la mise en œuvre de tests des contrôles visant à évaluer la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. La mise en œuvre de tests des contrôles portant sur la fiabilité des informations peut également s'intégrer ou être concomitante aux tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Exemples :

- Le système d'information de l'entité peut comprendre des contrôles généraux informatiques visant à préserver et à maintenir l'intégrité des informations financières. En

³³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

³⁴ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 14 à 26.

s'appuyant sur les tests de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles qu'il a mis en œuvre, l'auditeur peut déterminer que l'intégrité des informations financières a été maintenue à toutes les étapes du traitement de l'information, y compris lors de l'extraction aux fins de l'information financière.

- L'entité peut avoir conçu et mis en place des contrôles relatifs à la saisie, au traitement et à la génération d'un rapport chronologique des créances clients généré par un système. L'auditeur peut prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles lorsqu'il répondra au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions dans la provision pour créances douteuses. Les éléments probants de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles peuvent également contribuer à son évaluation de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations à utiliser dans les procédures de corroboration de la provision pour créances douteuses. En outre, l'auditeur peut prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques de modification non autorisée ou inappropriée des programmes ou des données sous-tendant le rapport.
- L'entité peut avoir conçu et mis en place des contrôles à l'égard de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations générées par un système d'information des ressources humaines. L'auditeur peut prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles lorsqu'il évaluera la fiabilité des informations non financières provenant de ce système en vue de leur utilisation dans une procédure analytique de corroboration visant les charges salariales.

A57. La décision de l'auditeur d'identifier les contrôles portant sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, d'évaluer leur conception, de déterminer s'ils ont été mis en place et de tester l'efficacité de leur fonctionnement relève du jugement professionnel et peut être influencée par plusieurs facteurs, tels que :

- la question de savoir si les contrôles ont été évalués dans le cadre de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'a faites l'auditeur selon la norme ISA 315 (révisée en 2019) et s'ils ont été testés conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet] ;
- la mesure dans laquelle la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants dépend de l'efficacité continue du fonctionnement de ces contrôles ;
- la question de savoir si les tests des contrôles constituent un moyen efficace et efficient d'obtenir des éléments probants concernant la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ;
- le degré et la complexité de l'automatisation du traitement des opérations commerciales, des rapports générés par un système et des interfaces utilisées pour traiter l'information ;
- la complexité de la nature des systèmes informatiques qui traitent ou stockent les informations ;
- la question de savoir si les contrôles répondent de façon appropriée aux risques liés au volume et à la complexité des informations numériques traitées par le système d'information, y compris la manière dont les informations sont saisies dans le système (par exemple, transfert automatique des données à partir d'autres systèmes, tels que les grands livres

auxiliaires ou des systèmes de vente en ligne) et si les documents comptables ou d'autres informations sont stockés sous forme numérique ou non, et, en ce cas, à quel emplacement ;

- la question de savoir si les contrôles répondent de façon appropriée aux risques liés au recours à des technologies avancées par la direction dans le processus d'information financière pour la préparation et la tenue à jour des informations.

A58. Si la fiabilité des informations dépend de l'efficacité continue du fonctionnement des contrôles, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'utiliser ces informations comme éléments probants si l'une ou l'autre de ces situations se présente :

- il ne peut pas obtenir d'éléments probants attestant que ces contrôles fonctionnent efficacement ;
- il n'y a pas de contrôles de remplacement portant sur la fiabilité des informations ;
- la fiabilité des informations ne peut pas être établie par la mise en œuvre d'autres procédures.

L'auditeur peut alors avoir à évaluer l'incidence de cette situation sur l'audit.

Autres procédures d'audit visant à évaluer la fiabilité des informations (Réf. : alinéa 13 b))

A59. Comme le prévoit l'alinéa 13 b), l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures autres que des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour évaluer la fiabilité des informations. Toutefois, à mesure que la complexité de l'environnement informatique et de la technologie utilisée pour produire des informations augmente, il peut devenir moins probable que l'auditeur soit en mesure d'évaluer la fiabilité de ces informations sans tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Exemples :

- Dans le cadre de l'audit d'une petite entité ou d'une entité peu complexe, lorsqu'il utilise un rapport chronologique des créances clients généré par un système, l'auditeur peut déterminer qu'il n'est ni efficient ni faisable en pratique de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Dans de telles circonstances, il peut, conformément à l'alinéa 13 b), obtenir des éléments probants concernant la fiabilité des informations contenues dans le rapport en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit, par exemple en testant un échantillon de données d'entrée et de sortie du rapport au regard de pièces justificatives telles qu'une facture de vente, des documents d'expédition et les paiements réels reçus, et en rapprochant les totaux du rapport avec le grand livre général.
- En revanche, une entité grande ou complexe peut s'appuyer fortement sur l'informatique et son volume d'opérations peut être important. L'application informatique effectue certains contrôles automatisés pour traiter les opérations et générer des rapports, et, selon l'identification faite par l'auditeur, ces contrôles portent sur la fiabilité des informations générées en interne par le système d'information de l'entité. Comme l'efficacité continue du fonctionnement de ces contrôles des applications dépend de la fiabilité de l'environnement informatique sous-jacent, l'auditeur peut également prendre en considération les contrôles généraux informatiques pertinents sur lesquels ces contrôles des applications s'appuient. Il peut, conformément à l'alinéa 13 a), tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles des applications de pair avec les contrôles généraux

informatiques pertinents afin d'obtenir des éléments probants quant à la fiabilité des informations.

A60. Les éléments probants obtenus au moyen de procédures d'audit mises en œuvre conformément à d'autres normes ISA peuvent également aider l'auditeur à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Par exemple, l'auditeur peut obtenir des éléments probants grâce :

- à l'acceptation ou au maintien des relations clients et de la mission d'audit³⁵ ;
- à la compréhension, acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ;
- à la mise en œuvre, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet], de tests des contrôles et de procédures de corroboration visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- à la mise en œuvre de procédures d'audit lorsqu'il a recours à un expert de son choix conformément à la norme ISA 620 ;
- à la mise en œuvre, conformément à la norme ISA 402, de procédures d'audit lorsque l'entité utilisatrice a recours à une ou plusieurs sociétés de services.

Documentation (Réf. : par. 11 à 13)

A61. La norme ISA 230³⁶ définit des exigences et fournit des indications concernant la forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit, lesquelles exigences et indications s'appliquent également à la documentation de l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. D'autres normes ISA peuvent comprendre des exigences en matière de documentation qui peuvent traiter de la prise en considération par l'auditeur des caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit (par exemple, la crédibilité d'une source d'informations externe que l'auditeur a utilisée pour auditer une estimation comptable conformément à la norme ISA 540 (révisée)³⁷). Toutefois, la présente norme ISA n'exige pas de l'auditeur qu'il consigne dans la documentation la prise en considération de chacune des caractéristiques relatives à la fiabilité des informations.

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants qui ont été préparées par un expert choisi par la direction (Réf. : par. 14)

A62. La direction peut recourir aux services d'experts salariés ou d'experts-conseils dans des domaines autres que la comptabilité ou l'audit (par exemple, l'actuariat, l'évaluation, l'ingénierie ou les changements climatiques et la durabilité) afin d'obtenir les informations nécessaires à la préparation des états financiers.

A63. Comme il est expliqué au paragraphe A30, dans certains cas, les informations qui sont préparées par une personne physique ou une organisation tierce et qui sont utilisées par la direction pour la préparation des états financiers constituent des informations provenant d'une source d'informations externe, alors que dans d'autres cas, elles sont plutôt des informations préparées par un expert choisi par la direction. L'exercice du jugement professionnel peut être nécessaire

³⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 15.

³⁶ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11.

³⁷ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

pour déterminer si les informations destinées à être utilisées comme éléments probants ont été préparées par un expert choisi par la direction et si, par conséquent, les exigences du paragraphe 14 s'appliquent.

Exemples :

- Une personne physique ou une organisation qui fournit, d'une part, des informations convenant à un large éventail d'utilisateurs au sujet des prix de l'immobilier (par exemple, des informations régionales qui sont accessibles au public) et, d'autre part, des évaluations sur demande qui concernent le portefeuille immobilier de l'entité et qui sont adaptées aux faits et aux circonstances propres à celle-ci, peut être une source d'informations externe dans le premier cas, selon la détermination faite, et agir à titre d'expert choisi par la direction dans le deuxième cas.
- Certaines organisations actuarielles publient des tables de mortalité à usage général qui, lorsqu'elles sont utilisées par une entité, sont normalement considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe. Ces mêmes organisations peuvent par ailleurs fournir, à titre d'experts choisis par la direction, d'autres informations qui sont adaptées aux circonstances propres à l'entité pour aider la direction à déterminer le passif au titre de plusieurs de ses régimes de retraite.

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 14 a))

A64. Lorsque l'auditeur évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, il est tenu, selon l'alinéa 11 b), de prendre en considération les caractéristiques relatives à la fiabilité qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit. Lorsque ces informations sont préparées par un expert choisi par la direction, l'auditeur peut juger utile de tenir compte :

- de la compétence et des capacités de cet expert dans sa considération de la caractéristique qu'est la crédibilité. La crédibilité de la source qui fournit les informations a une incidence sur la mesure dans laquelle les informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont fiables ;
- de l'objectivité de cet expert lorsqu'il considère la caractéristique qu'est l'absence de parti pris. L'existence d'un parti pris dans les informations destinées à être utilisées comme éléments probants a une incidence sur la mesure dans laquelle ces informations sont fiables. Dans certains cas, il se peut que la direction ait exercé une influence sur les jugements portés par l'expert de son choix et que ce dernier n'ait donc pas été exempt de parti pris lorsqu'il a préparé les informations. La revue des termes et conditions de la mission réalisée par l'expert choisi par la direction peut aider l'auditeur à comprendre les rôles et responsabilités respectifs de la direction et de cet expert, et l'éclairer lorsqu'il considère la caractéristique qu'est l'absence de parti pris.

Compétence et capacités

A65. La compétence se rapporte à la nature de l'expertise et au degré d'expertise de l'expert choisi par la direction. Voici des facteurs pouvant avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si l'expert choisi par la direction possède la compétence appropriée :

- le fait que les travaux de l'expert soient soumis ou non à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie ou d'autres exigences d'un corps professionnel ou d'une

association sectorielle, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou les exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires ;

- le sujet pour lequel les travaux de l'expert choisi par la direction seront utilisés, et le fait que l'expert possède ou non le niveau d'expertise approprié sur ce sujet — compte tenu, entre autres, de son champ de spécialisation ;
- la compétence de l'expert choisi par la direction en ce qui concerne 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.

A66. Les capacités se rapportent aux aptitudes de l'expert choisi par la direction pour exercer sa compétence dans les circonstances. Les facteurs pouvant avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si l'expert choisi par la direction possède les capacités appropriées peuvent comprendre, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles.

Objectivité

A67. Un large éventail de circonstances peuvent influencer les jugements de l'expert choisi par la direction et ainsi poser des menaces pour son objectivité, telles que des menaces liées à l'intérêt personnel, des menaces liées à la représentation, des menaces liées à la familiarité, des menaces liées à l'autocontrôle et des menaces liées à l'intimidation. Les intérêts et relations pouvant poser des menaces comprennent :

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

Pour répondre à ces menaces, l'auditeur peut éliminer les circonstances qui les créent ou ramener ces menaces à un niveau acceptable en mettant en place des sauvegardes. L'existence de certaines conditions, politiques ou procédures établies par la profession de l'expert choisi par la direction ou encore des textes légaux ou réglementaires (par exemple, des exigences en matière de formation et d'expérience), ou par le milieu de travail de cet expert (par exemple, des politiques ou procédures de gestion de la qualité) peut avoir une incidence sur l'évaluation du niveau des menaces.

A68. Dans certains cas, il peut ne pas être possible d'éliminer les circonstances qui créent des menaces pour l'objectivité d'un expert choisi par la direction ou d'appliquer des sauvegardes pour ramener les menaces à un niveau acceptable. Par exemple, puisque le fait d'être un membre du personnel de l'entité implique toujours une menace pour l'objectivité, un expert choisi par la direction qui est un salarié de l'entité ne peut habituellement pas être perçu comme étant plus susceptible d'être objectif que les autres membres du personnel de l'entité. En revanche, 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 salarié.

Acquisition d'une compréhension des travaux effectués par l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 14 b))

A69. Voici des exemples de questions qui peuvent être pertinentes pour l'auditeur en ce qui concerne sa compréhension des travaux effectués par l'expert choisi par la direction :

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

A70. L'auditeur peut décider de faire appel à un expert de son choix³⁸ pour l'aider à comprendre les travaux effectués par l'expert choisi par la direction, y compris les informations préparées par celui-ci. En effet, il peut arriver, par exemple, que l'auditeur ne possède pas suffisamment de connaissances ou d'expertise dans le domaine de l'expert choisi par la direction.

Acquisition d'une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans la préparation des états financiers, les informations préparées par l'expert de son choix (Réf. : alinéa 14 c))

A71. L'acquisition d'une compréhension de la façon dont la direction a tenu compte du caractère approprié ou non des informations préparées par l'expert de son choix peut aider l'auditeur à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Exemples :

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

A72. La compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans la préparation des états financiers, les informations préparées par l'expert de son choix peut aider l'auditeur à savoir si les constatations ou conclusions de l'expert sont reflétées de façon appropriée dans les états financiers. Il peut arriver que la direction ait à modifier les informations préparées par l'expert de son choix, par exemple lorsque ces informations sont trop générales et requièrent un ajustement pour tenir compte de circonstances propres à l'entité. En pareil cas, la compréhension des

³⁸ Norme ISA 620, paragraphe 7.

modifications apportées par la direction peut aider l'auditeur à évaluer, conformément au paragraphe 11, si les informations sont pertinentes et fiables. Il se peut, par exemple, que les ajustements apportés par la direction reflètent un parti pris ou que la direction ne possède pas la compétence et les capacités appropriées pour adapter ou ajuster les informations, et que celles-ci soient par conséquent inexactes, non exhaustives ou peu crédibles.

- A73. D'après la compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans la préparation des états financiers, les informations préparées par l'expert de son choix, il se peut que l'auditeur relève une déficience du contrôle interne. Par exemple, la déficience du contrôle peut être attribuable au fait que la direction n'évalue pas si les informations conviennent à l'objectif visé. La responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées est traitée dans la norme ISA 265³⁹.

Évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 14 d))

- A74. 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 pour l'assertion pertinente peuvent comprendre :

- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de cet expert, leur cohérence avec les autres éléments probants et le fait qu'elles soient ou non reflétées de façon appropriée dans les états financiers ;
- dans le cas où les travaux de cet expert font appel à des hypothèses et méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes ;
- dans le cas où les travaux de cet expert nécessitent une utilisation importante de données de base, la pertinence et la fiabilité de ces données.

Doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations (Réf. : par. 15 et 16)

- A75. Comme l'explique la norme ISA 200, en cas de doute sur la fiabilité des informations ou si des conditions repérées au cours de l'audit amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un document ou à soupçonner que ses termes peuvent avoir été modifiés sans qu'il en ait été informé, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il procède à des investigations complémentaires et détermine quelles modifications ou quels ajouts il faut apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème⁴⁰.
- A76. Il se peut que l'auditeur soit en mesure de mettre en œuvre des procédures d'audit pour dissiper les doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Par exemple, si l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il se peut qu'il puisse les dissiper en communiquant avec le tiers pour vérifier la source et le contenu de la réponse⁴¹. Dans d'autres circonstances, l'auditeur peut avoir à chercher d'autres informations ou des informations supplémentaires, y compris auprès de sources externes.
- A77. Le paragraphe A41 explique que l'intervalle de temps auquel se rapportent les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut avoir une incidence sur la pertinence de ces informations. Par exemple, les informations peuvent avoir perdu de leur pertinence en raison du temps écoulé ou de certains événements ou situations, comme l'identification de nouvelles informations. Il peut en effet arriver que l'auditeur identifie des informations provenant d'une autre

³⁹ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

⁴⁰ Norme ISA 200, paragraphe A24.

⁴¹ Norme ISA 505, paragraphe A14.

source, parfois plus crédible que la première, et que cette découverte fasse perdre toute pertinence aux informations initialement destinées à être utilisées comme éléments probants ou jette un doute sur leur pertinence.

A78. Voici des exemples de facteurs ou de circonstances susceptibles de jeter un doute sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants :

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

A79. La norme ISA 580⁴² définit des exigences et fournit des indications concernant les cas où l'auditeur a des doutes sur la fiabilité des déclarations écrites. Les doutes sur la fiabilité des informations fournies par la direction peuvent dénoter un risque de fraude. La norme ISA 240 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers.

Incohérence des éléments probants (Réf. : par. 17)

A80. D'autres normes ISA définissent des exigences et fournissent des indications à appliquer lorsqu'il existe des incohérences dans les informations destinées à être utilisées comme éléments probants, exigences et indications qui peuvent être pertinentes lors de l'application des exigences du paragraphe 17. Par exemple :

- la norme ISA 315 (révisée en 2019) exige de l'auditeur qu'il révise son identification ou son évaluation des risques d'anomalies significatives s'il obtient de nouvelles informations qui sont incohérentes avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à l'identification ou à l'évaluation initiales⁴³ ;
- la norme ISA 230 traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur identifie des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions définitives sur une question importante et elle impose à l'auditeur de consigner dans son dossier la façon dont il a traité ces incohérences⁴⁴ ;
- la norme ISA 520 (révisée) [en projet]⁴⁵ définit des exigences et fournit des indications concernant les cas où les résultats des procédures analytiques permettent d'identifier des variations ou des corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes.

A81. Dans certains cas, il se peut que les éléments probants obtenus corroborent les assertions contenues dans les états financiers (par exemple, pour un solde de compte en particulier), mais qu'ils dénotent un parti pris possible de la direction lorsqu'ils sont considérés conjointement avec d'autres éléments probants.

Exemple :

⁴² Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphes 16 à 18.

⁴³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

⁴⁴ Norme ISA 230, paragraphe 11.

⁴⁵ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], *Procédures analytiques*, paragraphes 7 et 10.

Il se peut que les estimations comptables incluses dans les états financiers soient considérées comme raisonnables prises individuellement, mais que les estimations ponctuelles de la direction aient systématiquement tendance à se trouver, dans la fourchette des résultats raisonnables établie par l'auditeur, à l'extrémité qui permet à la direction d'obtenir le résultat le plus favorable sur le plan de l'information financière. Une telle situation peut dénoter un parti pris possible de la direction.

- A82. Des éléments probants qui sont incohérents avec les autres éléments probants peuvent être l'indice d'un manque de fiabilité de certaines informations utilisées comme éléments probants. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction, aux responsables de la gouvernance, aux auditeurs internes ou à d'autres personnes à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité sont incohérentes, ou que les déclarations écrites sont incohérentes avec les éléments probants obtenus d'une autre source. De telles incohérences peuvent mettre en question le caractère approprié de l'évaluation, faite par l'auditeur conformément aux paragraphes 11 à 13, de la pertinence et de la fiabilité des informations. Le paragraphe 15 traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur lorsqu'il a des doutes sur la pertinence ou la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. La mesure dans laquelle l'auditeur peut avoir besoin de modifier ou d'ajouter des procédures d'audit pour dissiper ses doutes peut varier, tout comme l'incidence sur d'autres aspects de l'audit.
- A83. Lorsque l'auditeur met en œuvre une procédure d'audit, telle qu'une procédure d'évaluation des risques ou une procédure d'audit complémentaire, il peut relever des éléments qui ne sont pas cohérents avec ses attentes ou qui présentent des caractéristiques inhabituelles pour la population. Ces éléments, qu'on appelle parfois « écarts », « divergences », « valeurs aberrantes », « éléments notables » ou « éléments d'intérêt pour l'audit », peuvent indiquer la présence d'une anomalie potentielle dans les états financiers qui justifie de procéder à des investigations complémentaires. Ils peuvent également dénoter une incohérence des éléments probants, en particulier lorsque les autres éléments probants ne font pas ressortir des divergences ni des valeurs aberrantes similaires, ou jeter un doute sur la fiabilité des informations. Les paragraphes 15 et 17 s'appliquent dans de telles circonstances.
- A84. L'étendue des procédures de l'auditeur visant à soumettre à des investigations complémentaires les incohérences avec les autres éléments probants peut dépendre du ou des objectifs visés par les procédures d'audit.

Exemples :

- Dans le cas de procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations afin de déterminer l'incidence potentielle d'un élément sur la population, soit en identifiant un nouveau risque d'anomalies significatives, soit en révisant l'évaluation du risque d'anomalies significatives. Toutefois, étant donné qu'une procédure d'évaluation des risques n'est pas destinée à détecter des anomalies ou des écarts pris individuellement, l'auditeur n'a peut-être pas besoin de procéder à des investigations sur chaque élément inhabituel pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures mises en œuvre.
- Dans le cas de procédures d'audit complémentaires, telles que des tests des contrôles ou des procédures de corroboration, les incohérences que l'auditeur soumet à des investigations complémentaires peuvent permettre de déterminer s'il existe une anomalie ou un écart dans le contrôle. Par exemple, l'auditeur peut mettre en œuvre des tests

complémentaires sur un échantillon d'éléments lorsqu'il dispose d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur toutes les divergences composant une population. Lorsque la population de divergences n'est pas homogène, l'auditeur peut considérer si elle peut être stratifiée en sous-populations homogènes afin de tester les divergences⁴⁶ ou, si cela n'est pas possible, mettre en œuvre des tests complémentaires sur toutes les divergences.

⁴⁶ Norme ISA 530, paragraphe A8.

Annexe 1

(Réf. : par. 3 et A17)

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

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

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

1. Comme il est expliqué au paragraphe 3, la présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA traitent des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier. Par exemple :
 - la norme ISA 315 (révisée en 2019) traite des éléments probants relatifs aux procédures d'évaluation des risques ;
 - la norme ISA 330 (révisée) [en projet] traite des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'audit complémentaires visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
 - la norme ISA 505 traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet] et à la présente norme ISA ;
 - la norme ISA 520 (révisée) [en projet] traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration (« procédures analytiques de corroboration »). Elle traite aussi de la responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne les résultats des procédures analytiques utilisées comme procédures d'évaluation des risques ainsi que de la responsabilité qui lui incombe de mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques ;
 - la norme ISA 540 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers ;
 - la norme ISA 570 (révisée en 2024) traite des responsabilités de l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, et des incidences sur le rapport de l'auditeur ;
 - la norme ISA 700 (révisée) traite, entre autres, de la responsabilité générale qui incombe à l'auditeur de conclure au caractère suffisant et approprié ou non des éléments probants obtenus.
2. Pour obtenir des éléments probants, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, dont :
 - des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre conformément à la norme ISA 315

(révisée en 2019)⁴⁷ ou à d'autres normes ISA qui précisent comment la norme ISA 315 (révisée en 2019) s'applique à un sujet particulier ;

- des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet] ou à d'autres normes ISA qui précisent comment la norme ISA 330 (révisée) [en projet] s'applique à un sujet particulier, par exemple :
 - des tests des contrôles, lorsqu'ils sont exigés par les normes ISA ou que l'auditeur a choisi de procéder à de tels tests,
 - des procédures de corroboration (par exemple, des tests de détail relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir, ou des procédures analytiques de corroboration) ;
- d'autres procédures d'audit exigées par les normes ISA.

Types de procédures d'audit

Inspection

3. L'inspection consiste à examiner un actif (en étant physiquement présent ou en ayant recours à des outils d'observation à distance) ou encore des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sur support papier, numérique ou autre.

Exemples :

- Pour tester un contrôle, l'auditeur peut recueillir des éléments probants d'autorisation en inspectant les enregistrements, que ce soit manuellement ou à l'aide d'outils technologiques.
- L'auditeur peut inspecter les modalités de contrats générateurs de produits conclus avec des clients. Pour ce faire, il peut avoir recours à des outils technologiques, qui peuvent extraire des informations clés (prix, modalités de paiement, etc.) à utiliser comme éléments probants pertinents pour la comptabilisation des produits.

4. L'inspection des registres et des documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité des contrôles à l'égard de leur production. Certains documents constituent des éléments probants attestant directement l'existence d'un actif, par exemple un titre représentatif d'un instrument financier tel qu'une action ou une obligation. Toutefois, l'inspection de tels documents ne fournit pas nécessairement d'éléments probants quant à la propriété ou à la valeur.
5. 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 physique de la prise d'inventaire peut s'accompagner de l'inspection d'articles particuliers en stock.

Observation physique

6. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure qui est en cours d'exécution par d'autres personnes. Tout comme pour l'inspection, l'auditeur peut réaliser une observation physique en étant présent sur place ou en ayant recours à des outils d'observation à distance. L'observation physique fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais elle comporte des limites, puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait pour les personnes concernées de se savoir observées

⁴⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 13 et 14.

peut affecter la manière dont elles exécutent le processus ou la procédure. La norme ISA 501⁴⁸ définit des exigences et fournit des indications sur l'observation physique de la prise d'inventaire.

Exemples :

- Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques qu'il met en œuvre pour acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité, l'auditeur peut réaliser une observation physique des activités de contrôle de celle-ci, telles que :
 - des contrôles physiques, comme ceux qui assurent la sauvegarde des actifs ;
 - des procédures que la direction a mises en place pour surveiller ou saisir le nombre d'heures pendant lesquelles les salariés ont réellement travaillé ;
 - des contrôles automatisés que la direction a mis en place pour surveiller ou observer les mouvements des stocks, par exemple en attribuant un code à barres ou un code QR distinct à chacun des articles en stock.
- Sous réserve de certaines exceptions, la norme ISA 501⁴⁹ exige de l'auditeur qu'il soit présent à la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état. L'auditeur peut mettre en œuvre les procédures d'audit requises manuellement ou à l'aide d'outils technologiques, seules ou en association les unes avec les autres. Les outils technologiques peuvent faire appel, entre autres, à la vidéo en direct, au partage d'écran ou à la capture d'images au moyen d'un outil d'observation à distance (par exemple, un drone).
 - En guise de test des contrôles, l'auditeur peut observer l'exécution des contrôles par le personnel de l'entité.
 - En guise de procédure de corroboration, l'auditeur peut observer la prise d'inventaire des stocks par le personnel de l'entité au moyen de dispositifs de repérage GPS.

Confirmation

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

Exemples :

L'auditeur peut demander une confirmation externe concernant :

- des comptes bancaires et des facilités bancaires (dans certains cas, la confirmation peut être obtenue par l'intermédiaire de la plateforme Web automatisée du tiers) ;
- des soldes de comptes, tels que les soldes de trésorerie, les comptes clients ou les comptes fournisseurs ;
- les modalités d'accords ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers ;
- la question de savoir si des modifications ont été apportées à un accord et, le cas échéant, les points pertinents s'y rattachant ;

⁴⁸ Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*.

⁴⁹ Norme ISA 501, paragraphe 4.

- l'existence d'« accords parallèles » pouvant avoir une incidence sur la comptabilisation des produits.

Contrôle arithmétique

8. Le contrôle arithmétique consiste à vérifier l'exactitude arithmétique des informations. Cette opération peut être effectuée manuellement ou à l'aide d'outils technologiques (par exemple, sur la marge brute associée à chaque produit vendu de la gamme de produits de l'entité).

Réexécution

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

Exemples :

L'auditeur peut :

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

Procédures analytiques

10. Les procédures analytiques consistent en des évaluations des informations financières reposant sur l'analyse de corrélations plausibles entre des informations financières, des informations non financières ou une combinaison des deux⁵⁰.
11. Les procédures analytiques peuvent viser divers objectifs. Elles peuvent notamment :
- être mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵¹ ;

Exemple :

L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques pour passer au crible toutes les opérations composant une population et repérer celles qui répondent aux critères qu'il a établis pour qualifier une opération d'inhabituelle, ce qui a une incidence sur la conception de procédures d'audit complémentaires visant à procéder à des investigations sur ces éléments. Les procédures analytiques fournissent également des éléments probants qui servent de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux éléments de la population qui ne présentent pas de caractéristiques indiquant l'existence de risques d'anomalies significatives.

- servir de procédures analytiques de corroboration conçues et mises en œuvre pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions ;
 - être mises en œuvre, vers la fin de l'audit, pour aider l'auditeur à parvenir à sa conclusion générale sur les états financiers.
12. Les procédures analytiques englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec les autres informations pertinentes

⁵⁰ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], alinéa 6 a).

⁵¹ Voir la norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 14 b), et la norme ISA 520 (révisée) [en projet], paragraphe 7.

ou qui s'écartent de façon importante des résultats attendus. Voir la norme ISA 520 (révisée) [en projet] pour de plus amples indications.

13. Lorsqu'elles sont utilisées dans le cadre de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, les procédures analytiques peuvent fournir des éléments probants. Toutefois, les procédures analytiques qui ne sont pas des procédures analytiques de corroboration, lorsqu'elles sont mises en œuvre seules, ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'absence d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Demande d'informations

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

Exemples :

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

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

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

Annexe 2

(Réf. : par. A25)

Sélection des éléments à tester lors de la conception et de la mise en œuvre d'une procédure d'audit

La présente annexe décrit différentes méthodes (c'est-à-dire différents modes) de sélection des éléments à tester lors de la conception et de la mise en œuvre d'une procédure d'audit et fournit des exemples illustratifs à cet égard.

Méthodes de sélection des éléments à tester

1. Lorsque la conception et la mise en œuvre d'une procédure d'audit impliquent de sélectionner des éléments à tester, l'auditeur peut utiliser diverses méthodes d'identification et de sélection. Ces méthodes peuvent notamment comprendre :

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

L'application de l'une de ces méthodes ou d'une combinaison de celles-ci peut s'avérer appropriée selon les circonstances. L'auditeur peut aussi avoir recours à des outils technologiques pour identifier et sélectionner les éléments à tester. Comme l'exige la norme ISA 330 (révisée), lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles ou des tests de détail, il est tenu de déterminer quels modes de sélection des éléments à tester seront efficaces pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit⁵².

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

- le ou les objectifs visés par les procédures d'audit ;
- la façon dont la procédure d'audit est conçue ;
- le fait que la procédure d'audit soit mise en œuvre manuellement ou à l'aide d'outils technologiques ;
- les caractéristiques de la population à tester ;
- la mesure dans laquelle il est nécessaire que les éléments probants soient convaincants dans les circonstances.

Sélection de la totalité des éléments

3. L'auditeur peut déterminer qu'il est possible d'appliquer une procédure d'audit à tous les éléments composant une population. Si la procédure d'audit a été conçue de façon appropriée, le fait d'appliquer une procédure d'audit à la totalité de la population peut fournir des éléments probants particulièrement convaincants quant au risque qu'une assertion comporte une anomalie significative.

Exemple :

L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques pour vérifier la concordance de l'ensemble des factures de vente enregistrées dans le système d'information d'un détaillant en ligne avec les données d'expédition fournies par des tiers indépendants, à savoir des transporteurs

⁵² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 27.

externes (par exemple, les numéros de suivi automatisés et les confirmations de livraison). En effectuant le rapprochement des factures de vente, l'auditeur obtient des éléments probants plus convaincants pour répondre au risque d'anomalies significatives lié à la réalité des produits que s'il avait recours à l'échantillonnage, puisqu'aucun risque d'échantillonnage n'entre en jeu.

4. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles il peut être approprié d'appliquer une procédure d'audit à tous les éléments composant une population :
- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur ;
 - il existe un risque important et les autres méthodes de sélection ne permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ;
 - les outils technologiques sont appropriés pour la procédure d'audit.

Sélection d'éléments spécifiques

5. L'auditeur peut déterminer qu'il est approprié de sélectionner des éléments spécifiques d'une population. L'intervention du jugement dans la sélection d'éléments spécifiques peut donner lieu à un risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :
- *des éléments de grande valeur* : l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population en raison de leur grande valeur ;
 - *tous les éléments excédant une valeur déterminée* : l'auditeur peut décider de sélectionner les éléments dont la valeur comptabilisée est supérieure à un certain montant de façon à appliquer la procédure d'audit à une proportion élevée de la population ;
 - *des éléments clés* : l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population en raison d'autres caractéristiques, par exemple des éléments douteux, inhabituels, particulièrement exposés à des risques ou ayant à plusieurs reprises fait l'objet d'erreurs ;
 - *des éléments permettant d'obtenir certaines informations* : l'auditeur peut inspecter des éléments en vue d'obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou de ses opérations.
6. La sélection d'éléments spécifiques d'une population représente souvent un moyen efficient d'obtenir des éléments probants, mais elle ne constitue pas un sondage en audit. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments ainsi sélectionnés ne peuvent pas être extrapolés à l'ensemble de la population.
7. Lorsque l'auditeur a recours à des outils technologiques pour analyser tous les éléments composant une population afin d'identifier les éléments présentant des caractéristiques de risque particulières, l'identification de ces éléments inhabituels ou valeurs aberrantes ainsi que les tests effectués par la suite à leur égard fournissent des éléments probants concernant ces éléments précis. Dans de telles circonstances, l'auditeur ne peut pas extrapoler au reste de la population les anomalies observées dans ces éléments inhabituels ou valeurs aberrantes.
8. L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques pour identifier et sélectionner les éléments spécifiques à tester. Par exemple, il est expliqué dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) que, lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et la préparation des états financiers, il se peut que des écritures de journal non courantes n'existent que sous forme numérique et qu'elles soient ainsi plus facilement repérables à l'aide d'outils technologiques⁵³.

⁵³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A161.

Sondage en audit

9. Le sondage en audit consiste à appliquer des procédures d'audit à moins de 100 % des éléments d'une population. Il est conçu de façon à permettre à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur l'ensemble d'une population à partir de tests effectués sur un échantillon tiré de celle-ci. La sélection d'éléments spécifiques d'une population ne constitue pas un sondage statistique. Les sondages en audit sont traités dans la norme ISA 530.

Annexe 3

(Réf. : par. A15 et A19)

Considérations relatives au recours à des outils technologiques lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants

La présente annexe met en lumière certains facteurs susceptibles d'aider l'auditeur à identifier les circonstances dans lesquelles le recours à des outils technologiques peut s'avérer approprié lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de l'atteinte du ou des objectifs visés par celles-ci. Elle présente également les aspects à considérer lorsque l'auditeur a recours à des outils technologiques pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit, dans le cadre de son évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

La présente annexe n'impose pas le recours à des outils technologiques, et les responsabilités et objectifs de l'auditeur en vertu des normes ISA demeurent les mêmes, que les procédures d'audit soient conçues et mises en œuvre manuellement, à l'aide d'outils technologiques ou par une association des deux.

Identification des circonstances dans lesquelles le recours à des outils technologiques peut s'avérer approprié

1. Comme l'explique la norme ISA 300⁵⁴, lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit, l'auditeur peut prendre en considération l'incidence des technologies de l'information sur les procédures d'audit, y compris la disponibilité des données et le recours prévu à des outils technologiques pour des aspects particuliers de l'audit. Selon la norme ISA 220 (révisée), l'associé responsable de la mission est alors tenu de déterminer que des ressources humaines, technologiques et intellectuelles suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission pour la réalisation de la mission ; cette norme fournit aussi d'autres indications pertinentes quant à l'utilisation de ressources technologiques, y compris quant au recours à des outils technologiques dans le cadre de la mission d'audit⁵⁵.
2. Le recours ou non à des outils technologiques lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants relève du jugement professionnel de l'auditeur. Le tableau qui suit présente des exemples de facteurs pouvant être pertinents lorsque l'auditeur considère dans quelles circonstances il est approprié de recourir à des outils technologiques.

Facteur	Description
Nature de l'environnement informatique et des informations de l'entité	
Recours à la technologie par l'entité	La nature, l'étendue et la complexité des technologies utilisées par l'entité peuvent avoir une incidence sur la considération par l'auditeur des circonstances dans lesquelles le recours à des outils technologiques similaires ou complémentaires peut s'avérer approprié.

⁵⁴ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, annexe.

⁵⁵ Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 25 et A64 à A68.

Facteur	Description
Degré de numérisation	La mesure dans laquelle les informations relatives aux opérations sont tenues à jour sous forme numérique dans les systèmes d'information de l'entité peut avoir une incidence sur la considération par l'auditeur des circonstances dans lesquelles le recours à des outils technologiques peut s'avérer approprié pour accéder à des informations qui ne sont autrement pas observables, les interroger ou les analyser.
Complexité des informations	La complexité des informations ou de leur structure (par exemple, le nombre et la diversité des sources d'informations ou la corrélation entre les ensembles de données) peut avoir une incidence sur la considération par l'auditeur des circonstances dans lesquelles le recours à des outils technologiques peut s'avérer approprié pour analyser, traiter, présenter ou interpréter les informations.
Volume d'informations	Le volume d'informations peut avoir une incidence sur la considération par l'auditeur des circonstances dans lesquelles le recours à des outils technologiques peut s'avérer approprié pour analyser, traiter, présenter ou interpréter les informations.
Compatibilité des informations	La mesure dans laquelle les informations sont disponibles dans un format compatible avec des outils technologiques ou peuvent être partagées dans un tel format ainsi que la mesure dans laquelle les outils peuvent interpréter et utiliser correctement ces informations peuvent avoir une incidence sur la considération par l'auditeur des circonstances dans lesquelles le recours à des outils technologiques peut s'avérer approprié.
Procédures d'audit et éléments probants	
Objectif(s) visé(s) par les procédures d'audit	Le ou les objectifs de certaines procédures d'audit (par exemple, l'identification des risques d'anomalies significatives par le repérage de profils inhabituels ou d'exceptions au sein d'une population d'opérations) peuvent être atteints plus efficacement à l'aide d'outils technologiques.
Nature de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information à fournir, et caractère convaincant qu'il est nécessaire que présentent les éléments probants	Des éléments probants plus convaincants peuvent être obtenus par la mise en œuvre de procédures d'audit à l'aide d'outils technologiques, en raison de la nature d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information à fournir (par exemple, des outils technologiques peuvent être plus efficaces pour effectuer un contrôle arithmétique sur l'intégralité d'un solde de compte qui repose sur des calculs mathématiques très complexes).
Disponibilité des ressources du cabinet d'audit	

Facteur	Description
<i>(Les politiques ou procédures de gestion de la qualité pertinentes du cabinet peuvent avoir une incidence sur la prise en considération de facteurs comme ceux-ci ainsi que d'autres facteurs pouvant être pertinents au niveau du cabinet ou de la mission.)⁵⁶</i>	
Disponibilité de technologies appropriées	Le cabinet a-t-il élaboré des outils technologiques pertinents dans les circonstances de la mission d'audit ou y a accès, et le recours à ces outils a-t-il été approuvé ?
Compétence et expertise de l'équipe de mission	Les membres de l'équipe de mission possèdent-ils les connaissances, les compétences et l'expérience nécessaires pour recourir à des outils technologiques et pour en interpréter les résultats de façon appropriée (par exemple, comprendre si les outils conviennent à l'objectif visé, sélectionner les paramètres appropriés et repérer les faux positifs) ?
Méthodologie et soutien à la formation	Le recours à des outils technologiques est-il appuyé par la méthodologie d'audit du cabinet, ses programmes de formation et l'accès à des experts, et la méthodologie du cabinet exige-t-elle le recours à certains outils technologiques dans des circonstances particulières ?
Textes légaux ou réglementaires	
Exigences en matière de protection des données, de sécurité et de confidentialité	Les textes légaux ou réglementaires applicables peuvent avoir une incidence sur la mesure dans laquelle l'auditeur est en mesure d'accéder à des informations, de les transférer ou de les stocker à l'aide d'outils technologiques.

Recours à des outils technologiques pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit

3. En vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés conformément au paragraphe 9, l'auditeur veille à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit adéquates dans les circonstances afin d'atteindre le ou les objectifs visés par ces procédures, que celles-ci soient mises en œuvre manuellement, à l'aide d'outils technologiques ou par une association des deux. Le tableau qui suit présente des exemples d'objectifs visés par les procédures d'audit ainsi que des exemples illustrant la manière dont l'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques lors de la conception et de la mise en œuvre de ces procédures.

Objectif(s) visé(s) par les procédures d'audit	Applications possibles des outils technologiques
Procédures d'évaluation des risques conçues et mises en œuvre aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou	Analyser une population d'écritures de journal afin d'identifier des tendances, des corrélations et des activités inhabituelles ou inattendues, comme l'existence d'écritures de journal manuelles dans un processus de ventes automatisé.

⁵⁶ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe A104.

Objectif(s) visé(s) par les procédures d'audit	Applications possibles des outils technologiques
d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions	Rassembler des informations provenant de sources multiples pour aider l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives. Par exemple, un rapport d'analyse d'un ensemble de nouvelles et de publications dans les médias sociaux, avec des filtres selon leur pertinence, peut mettre en évidence des aspects présentant des risques d'audit, tels que des changements dans les activités de l'entité, la réglementation ou d'autres événements et situations nouveaux.
Tests des contrôles conçus dans le but d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles	- Tester l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle à l'égard de l'approbation des nouveaux accès par une validation que les demandes d'accès ont été approuvées par des membres du personnel autorisés dans le système informatique de l'entité avant que les accès ne soient accordés aux utilisateurs. - Inspecter la logique d'un contrôle des applications automatisé.
Procédures de corroboration conçues aux fins de la détection d'anomalies significatives au niveau des assertions	- Mettre en œuvre des procédures de confirmation externe au moyen d'une plateforme électronique afin d'obtenir des éléments probants quant aux modalités d'accords, de contrats ou d'opérations entre l'entité et d'autres parties. - Automatiser la comparaison des montants comptabilisés sélectionnés aux fins des tests de détail avec la documentation sous-jacente, telle que les factures.

4. Le recours à des outils technologiques peut aider l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit visant plus d'un objectif, en plus de permettre l'association de différents types de procédures d'audit. Dans de telles circonstances, il est pertinent que l'auditeur mette l'accent sur le caractère approprié de la procédure d'audit pour atteindre le ou les objectifs visés plutôt que sur le type de procédure d'audit mise en œuvre.

Éléments à prendre en considération lors du recours à des outils technologiques pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations

5. Lorsque l'auditeur a recours à des outils technologiques pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit, il exerce son jugement professionnel pour évaluer si les résultats du recours à ces outils sont pertinents et fiables, comme l'exigent les paragraphes 11 à 13. Par exemple, il peut être nécessaire d'évaluer la pertinence et la fiabilité des résultats du recours à des outils technologiques lorsque ces résultats dépendent du caractère approprié des informations utilisées dans ces outils. En outre, l'auditeur peut avoir à procéder à des investigations complémentaires sur les résultats initiaux obtenus, notamment lorsque ces résultats comportent des éléments présentant des caractéristiques inhabituelles qui ne sont pas cohérentes avec ses attentes.
6. Le tableau qui suit présente des exemples de facteurs que l'auditeur peut prendre en considération dans le cadre de cette évaluation. Il donne également l'incidence de chaque facteur sur l'étendue de l'évaluation par l'auditeur de la fiabilité des informations. Toutefois, ces facteurs ne traitent pas des

questions liées au développement, à la mise en place, au fonctionnement ni à la maintenance des outils technologiques. Par exemple, dans certaines circonstances, il peut être difficile d'établir un lien entre les résultats obtenus par le recours à des outils technologiques et les informations utilisées dans ceux-ci, ou de reproduire ou de vérifier ces résultats en raison du mode de fonctionnement de l'outil. En pareil cas, l'auditeur peut avoir à mettre en œuvre des procédures supplémentaires ou à obtenir des éléments probants corroborants afin d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations. Selon la norme ISQM 1, il incombe au cabinet d'affecter aux équipes de mission, ou de mettre à la disposition de celles-ci, des ressources humaines, technologiques et intellectuelles, y compris des outils technologiques. Ce faisant, le cabinet prend en considération des facteurs tels que la question de savoir si l'outil technologique fonctionne comme prévu et s'il atteint l'objectif visé, ainsi que la question de savoir s'il y a lieu d'établir des procédures pour en expliquer le fonctionnement⁵⁷.

Facteur	Incidence sur l'étendue de l'évaluation par l'auditeur de la fiabilité des informations
Informations utilisées dans l'outil technologique	
Volume	Plus le volume d'informations est élevé, plus l'évaluation par l'auditeur peut avoir à être étendue.
Complexité	Plus les informations sont complexes, plus l'évaluation par l'auditeur peut avoir à être étendue.
Subjectivité et degré de structuration	Plus les informations sont subjectives ou moins elles sont structurées (par exemple, des textes descriptifs ou des fichiers vidéo), plus l'évaluation par l'auditeur peut avoir à être étendue.
Intégrité	Plus le risque que l'intégrité des informations ne soit pas maintenue de manière adéquate lors de leur collecte, de leur extraction ou de leur transfert à partir d'une source identifiée est élevé, plus l'évaluation par l'auditeur peut avoir à être étendue.
Résultats obtenus par le recours à l'outil technologique	
Compréhension et interprétation des résultats	Plus les résultats sont susceptibles de nécessiter une interprétation poussée ou l'exercice du jugement, plus l'évaluation par l'auditeur peut avoir à être étendue.
Cohérence	Plus le degré d'incohérence entre les résultats et les attentes de l'auditeur ou les autres éléments probants disponibles est élevé, plus l'évaluation par l'auditeur peut avoir à être étendue.

Parti pris lié à l'automatisation

- Comme l'explique la norme ISA 220 (révisée), le recours à des outils technologiques peut donner lieu à un risque de parti pris inconscient, notamment le parti pris lié à l'automatisation, ce qui peut se

⁵⁷ Norme ISQM, paragraphes 32 et A99 à A101.

traduire par une confiance excessive quant à la pertinence et à la fiabilité des données de sortie de ces outils⁵⁸. Prêter attention à l'existence de partis pris inconscients peut aider l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit en évitant tout parti pris. La possibilité d'un parti pris lié à l'automatisation peut être plus élevée lorsque les procédures d'audit mises en œuvre à l'aide d'outils technologiques sont complexes, notamment lorsqu'elles reposent sur de nombreuses données d'entrée et qu'il existe de multiples corrélations entre celles-ci, ou lorsque la façon dont les outils technologiques génèrent les résultats manque de transparence.

8. Pour atténuer le risque de parti pris lié à l'automatisation lorsqu'il a recours à des d'outils technologiques, l'auditeur peut considérer les mesures suivantes :
 - informer explicitement l'équipe de mission des cas ou des situations où la possibilité d'un parti pris lié à l'automatisation est accrue ;
 - offrir une formation pertinente aux membres de l'équipe de mission qui ont recours à des outils technologiques, notamment sur les capacités et les limites de ces outils ;
 - faire valoir l'importance de faire appel, au besoin, à des membres de l'équipe de mission plus expérimentés ou possédant des compétences ou des connaissances spécialisées afin :
 - de comprendre les outils technologiques, plus précisément les données d'entrée et les étapes de traitement utilisées, y compris les calculs effectués et les modifications apportées aux données,
 - d'interpréter les résultats de l'application des outils technologiques.

⁵⁸ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A36.

Annexe 4

(Réf. : par. A37)

Forme, disponibilité, accessibilité et intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants

La présente annexe fournit de plus amples explications sur la forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et fournit des exemples illustratifs à cet égard.

1. Comme il est expliqué au paragraphe A35, la forme, la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent avoir une incidence sur la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit dans lesquelles ces informations seront utilisées, ainsi que sur l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité de ces dernières.

Exemples :

- La capacité d'extraire sous une forme utilisable les informations stockées dans le système d'information de l'entité peut avoir une incidence sur la possibilité pour l'auditeur de mettre en œuvre une procédure d'audit à l'aide d'outils technologiques. Par exemple, l'auditeur peut être amené à considérer si le format des informations extraites peut être converti en un format compatible en vue de leur saisie dans les outils technologiques, ou s'il existe des limitations du système empêchant l'extraction de grands volumes de données.
- La conception d'une procédure d'audit visant à inspecter l'état physique des stocks de l'entité peut différer selon que l'auditeur prévoit d'être physiquement présent à certains emplacements ou qu'il prévoit d'obtenir des éléments probants par d'autres moyens, comme des outils d'observation à distance.
- Il se peut que des captures d'écran d'applications informatiques fournies par la direction ne soient pas suffisantes si l'auditeur ne peut pas déterminer quand ces captures ont été effectuées.
- Il se peut que les informations soient seulement disponibles à certains moments ou intervalles de temps ou qu'elles soient détruites après une durée déterminée, et que l'auditeur soit donc obligé de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit à des moments précis ou de demander que certaines informations soient conservées pour faciliter la mise en œuvre des procédures d'audit. Par exemple, l'entité peut écraser les fichiers journaux après un certain délai ou elle peut utiliser une technologie adaptative et évolutive, comme la technologie d'apprentissage machine, pour prédire la recouvrabilité des comptes clients, prévision qui est périodiquement mise à jour (en fonction, entre autres, des changements dans les habitudes de paiement, de l'évolution des cotes de crédit des clients ou de la conjoncture économique). En pareil cas, il est possible que l'auditeur ait à mettre en œuvre les procédures d'audit à une date proche de la date des états financiers, lorsque les informations générées sont à jour, car la mise en œuvre des procédures d'audit à une date antérieure ou ultérieure peut produire un résultat différent, ou les informations peuvent ne pas être pertinentes pour la période visée par l'audit (par exemple, la logique de l'apprentissage machine peut ne plus être pertinente pour la période auditée).
- Il se peut que l'auditeur ait accès à des informations sous forme numérique de façon continue. En pareil cas, l'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques conçus pour

tester en temps réel les informations (par exemple, les informations tenues à jour dans un registre distribué).

2. Il se peut que l'auditeur reçoive des informations sous de nombreuses formes, allant d'informations générées par des systèmes automatisés très complexes à des informations préparées manuellement par la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité. L'auditeur peut avoir une attente quant à la forme sous laquelle il recevra les informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Demeurer attentif aux informations reçues sous une forme différente de celle à laquelle il s'attendait peut aider l'auditeur à atténuer les partis pris inconscients susceptibles de nuire à l'exercice de l'esprit critique. De plus, le fait de recevoir une information sous une forme différente de celle attendue peut s'avérer pertinent pour l'évaluation que fait l'auditeur de la fiabilité de cette information.

Exemples :

- Le fait, pour l'auditeur, de demeurer attentif aux informations qui peuvent convenir à ses besoins plutôt que de s'en tenir aux informations qui viennent immédiatement à l'esprit ou qui sont facilement accessibles peut l'aider à atténuer le risque de parti pris lié à la disponibilité.
- Le fait de recevoir des informations sous une forme différente de celle à laquelle l'auditeur s'attendait peut indiquer l'existence d'une situation où des informations ont été modifiées de façon inappropriée et peut avoir une incidence sur la façon dont l'auditeur considère leur caractéristique d'authenticité.

3. Il se peut que des informations destinées à être utilisées comme éléments probants existent, mais soient à accès restreint. Les restrictions d'accès peuvent être imposées par des textes légaux ou réglementaires, par la source qui fournit les informations ou par d'autres circonstances.

Exemples :

- Les textes légaux ou réglementaires peuvent interdire le transfert de certaines informations vers un autre pays ou territoire, et il est possible que l'auditeur ne soit en mesure d'utiliser ces informations qu'en se rendant physiquement là où elles sont disponibles.
- La guerre, les troubles civils ou les épidémies peuvent représenter des situations dans lesquelles l'accès à certaines informations à utiliser comme éléments probants est restreint.
- Les textes légaux ou réglementaires en matière de protection des renseignements personnels ou de confidentialité peuvent interdire l'utilisation de certaines informations sensibles des clients dans certains outils technologiques sans l'obtention du consentement en ce sens ou l'application des sauvegardes appropriées.

4. Dans certains cas où l'accès aux informations est restreint, il se peut que l'auditeur soit en mesure de trouver des solutions. Des exemples de telles solutions sont fournis dans la norme ISA 600 (révisée)⁵⁹ pour ce qui concerne un audit d'états financiers de groupe.
5. Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire de posséder des compétences ou des connaissances spécialisées pour comprendre ou interpréter les informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Par conséquent, si l'équipe de mission ne possède pas la

⁵⁹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, paragraphes A35 et A180.

compétence et les capacités appropriées, l'auditeur peut considérer le recours à un expert de son choix pour l'aider à comprendre ou à interpréter les informations. Il peut également recourir à d'autres ressources appropriées, telles que les ressources technologiques ou intellectuelles à sa disposition, comme l'explique la norme ISA 220 (révisée)⁶⁰.

Exemples :

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

- les informations reposent largement sur l'interprétation de textes légaux ou réglementaires locaux concernant la fiscalité (par exemple, un avis fiscal sur une opération structurée). Dans ce cas, la consultation d'un avocat fiscaliste ou d'un comptable fiscaliste du pays ou territoire concerné peut s'avérer nécessaire pour interpréter les informations ;
- les informations sont contenues dans un contrat contenant des termes juridiques complexes. Dans ce cas, la consultation d'un avocat peut s'avérer nécessaire pour interpréter les informations ;
- les informations sont générées par une application informatique très complexe utilisée par l'entité ou l'auditeur a recours à un outil technologique pour mettre en œuvre une procédure d'audit. Dans ce cas, la consultation d'un expert en informatique peut s'avérer nécessaire pour comprendre comment les informations ont été générées ou interpréter les résultats ;
- les informations sont dans une autre langue. Dans ce cas, le recours à un traducteur peut s'avérer nécessaire pour comprendre ou interpréter les informations.

⁶⁰ Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A60 à A71.

L'IFAC est titulaire des droits d'auteur se rattachant aux International Standards on Auditing, à l'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, aux International Standards on Review Engagements, aux International Standards on Sustainability Assurance, aux International Standards on Assurance Engagements, aux International Standards on Related Services, aux International Standards on Quality Management, aux International Auditing Practice Notes, aux exposés-sondages, aux documents de consultation et aux autres publications de l'IAASB.

L'IAASB®, l'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM) et l'International Federation of Accountants® (IFAC®) déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

© [Août 2026] International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Il est permis de faire des copies de ce document afin de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : « © [mois année] International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document à des fins non commerciales est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires. » Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction de ce document, ou pour la traduction ou la reproduction de la version définitive de la norme concernée.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Sustainability Assurance », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Management », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISA for LCE », « ISRE », « ISSA », « ISAE », « ISRS », « ISQM », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays. L'appellation « International Foundation for Ethics and Audit » et le sigle « IFEA » sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFEA, aux États-Unis et dans d'autres pays.

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

Le présent exposé-sondage, « Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), *Éléments probants* », de l'IAASB, publié en anglais par l'IFAC en août 2026, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en août 2026, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), *Éléments probants* » © 2026 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit 500 (révisée), *Éléments probants* » © 2026 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Proposed International Standard on Auditing 500 (Revised), Audit Evidence

Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International
Federation
of Accountants®