



Exposé-sondage

Projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques

Exposé-sondage du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble

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

AOÛT 2026

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



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

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 générales accompagnent l'exposé-sondage (ES) du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble (ES-EPRR). Elles doivent être lues conjointement avec les notes explicatives qui accompagnent les exposés-sondages portant sur le projet de Norme internationale d'audit (ISA) 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* (ES-330), le projet de norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants* (ES-500 [2026]), et le projet de norme ISA 520 (révisée), *Procédures analytiques* (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 énoncées dans les présentes notes explicatives générales concernent le projet de norme ISA 330 (révisée), le projet de norme ISA 500 (révisée) et le projet de norme ISA 520 (révisée) dans leur ensemble. Les notes explicatives qui accompagnent l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520 traitent des questions clés portant spécifiquement sur chaque projet de norme dont l'IAASB a tenu compte dans l'élaboration de ces exposés-sondages. Ces notes individuelles sont en ligne à [cette adresse](#).

Nous vous invitons à formuler des commentaires sur toutes les questions traitées dans les présentes notes explicatives générales 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 (un seul *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). L'utilisation du formulaire de réponse favorise la cohérence de 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. Veuillez également expliquer votre raisonnement.

- Si vous êtes en désaccord avec les propositions de l'exposé-sondage, veuillez préciser les raisons de votre désaccord et proposer des modifications précises (y compris la formulation spécifique) qui pourraient devoir être apportées aux exigences ou aux modalités d'application.
- Si vous êtes favorable aux propositions, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

Veillez indiquer avec précision les sections, les titres ou les paragraphes de l'exposé-sondage auxquels vous faites référence dans vos réponses. Évitez d'insérer des tableaux ou des 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 toute autre observation que vous souhaitez rendre publique, si vous le désirez.

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

NOTES EXPLICATIVES GÉNÉRALES

SOMMAIRE

	Page
Introduction.....	7
Renseignements généraux.....	7
Collaboration avec d'autres groupes de projet et des groupes de consultation de l'IAASB et avec l'IESBA.....	12
Interaction avec les principales parties prenantes.....	13
Section 1 — Points importants	14
Section 1—A. Principaux résultats du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques.....	14
<i>Interrelation entre les normes</i>	<i>14</i>
<i>Promotion de l'uniformité des pratiques et changement du comportement de l'auditeur.....</i>	<i>14</i>
Section 1—B. Questions d'intérêt public.....	21
Section 1—C. Esprit critique	22
Section 1—D. Modifications de concordance et modifications corrélatives.....	23
<i>Modifications relatives aux technologies apportées aux normes ISQM 1 et ISA 220</i>	<i>24</i>
<i>Améliorer certains éléments du processus d'évaluation des risques pour renforcer l'identification et l'évaluation des risques.....</i>	<i>25</i>
<i>Déplacement de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus</i>	<i>25</i>
<i>Tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques</i>	<i>27</i>
Section 1—E. Date d'entrée en vigueur.....	28
Section 2 — Questions à l'intention des répondants	29
Projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter aux normes ISQM et à d'autres normes ISA.....	32

Introduction

1. Les présentes notes explicatives générales fournissent des renseignements généraux et des explications sur les exposés-sondages :

- Projet de norme ISA 330 (révisée), *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* ;
- Projet de norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants* ;
- Projet de norme ISA 520 (révisée), *Procédures analytiques*.

L'IAASB a approuvé la publication pour commentaires des trois projets de norme en juin 2026. Il est d'avis que les trois normes, individuellement et collectivement, amélioreront la qualité des missions d'audit en traitant des principales questions d'intérêt public relatives aux aspects fondamentaux de l'obtention et de l'évaluation des éléments probants par la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

2. Les présentes notes explicatives générales doivent être lues conjointement avec les notes explicatives de chacun des trois exposés-sondages (ES-330, ES-500 [2026] et ES-520), qui décrivent les questions clés dont l'IAASB a tenu compte dans l'élaboration de ceux-ci. Les notes explicatives qui accompagnent chacune des normes sont en ligne sur [cette page](#).
3. Les présentes notes explicatives générales portent sur les questions pertinentes pour les trois exposés-sondages dans leur ensemble. Ces questions traitent, entre autres, de l'interrelation entre les trois projets de norme, des résultats globaux des modifications proposées visant à favoriser l'uniformité des pratiques, à changer le comportement de l'auditeur conformément aux objectifs du projet, et à améliorer l'exercice de l'esprit critique. Elles couvrent aussi les modifications de concordance et les modifications corrélatives à apporter aux normes ISQM¹ et à d'autres normes ISA découlant des modifications proposées. Les présentes notes explicatives générales portent également sur les propositions de l'IAASB concernant la date d'entrée en vigueur et la période de mise en vigueur pour les trois normes révisées après leur approbation définitive par l'IAASB et leur confirmation par le Public Interest Oversight Board (PIOB).

Renseignements généraux

Objectifs du projet

4. Les normes ISA 330, ISA 500 et ISA 520 actuelles ont été révisées pour la dernière fois entre 2006 et 2008 dans le cadre du projet de clarification des normes de l'IAASB, projet au cours duquel elles ont été remaniées afin de respecter les conventions en matière de clarté adoptées par l'IAASB².
5. En 2019, l'IAASB a effectué une révision approfondie de la norme ISA 315 (révisée en 2019)³ afin de renforcer l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions. La révision de la norme comprenait l'introduction de nouveaux concepts et d'une nouvelle terminologie, ainsi que d'exigences resserrées et des modalités d'application renforcées. Bien que des modifications de concordance et des modifications corrélatives aient été apportées à d'autres normes ISA, notamment à la norme

¹ Normes internationales de gestion de la qualité.

² Voir la page sur le [projet de clarification des normes de l'IAASB](#).

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

ISA 330, les parties prenantes ont tout de même réclamé des éclaircissements sur la manière dont les exigences de la norme ISA 330 sont censées répondre aux travaux d'identification et d'évaluation des risques effectués par l'auditeur selon la norme IAS 315 (révisée en 2019), et s'appuyer sur eux. Elles ont également fait ressortir la nécessité de mieux aligner la terminologie et les concepts dans les deux normes pour améliorer la cohérence des normes ISA et favoriser leur application uniforme.

6. Depuis la dernière révision approfondie des normes ISA 330, ISA 500 et ISA 520, le monde des affaires et l'environnement d'audit et les normes de l'IAASB ont considérablement évolué. Au cours des 10 dernières années, l'IAASB a révisé en profondeur d'autres normes ISA afin de les adapter à l'évolution du contexte, de renforcer la qualité de l'audit et d'appuyer un cadre d'audit fondé sur les risques. Ses travaux comprenaient, entre autres, le projet de révision des normes de gestion de la qualité⁴ ainsi que les modifications apportées aux normes ISA 240 (révisée)⁵, ISA 540 (révisée)⁶ et ISA 570 (révisée en 2024)⁷.
7. Les percées technologiques rapides ont transformé la nature, le volume et les sources d'informations générées par les entités et mises à la disposition des auditeurs en tant qu'éléments probants. Parallèlement, les entités et les auditeurs ont de plus en plus recours aux technologies de pointe dans la préparation de l'information financière et la réalisation de missions d'audit. Ces faits nouveaux redéfinissent la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit par les auditeurs, ainsi que la manière dont ceux-ci obtiennent des éléments probants et en évaluent le caractère suffisant et approprié.
8. Ces changements ont aussi suscité des questions générales sur l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur lorsqu'il évalue les informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus. De plus, les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit ont soulevé des préoccupations concernant les travaux à effectuer par l'auditeur sur les contrôles internes, notamment quant à la clarté des exigences actuelles en ce qui concerne les situations où les contrôles devraient être testés et l'étendue des travaux nécessaires pour pouvoir s'appuyer sur les éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.
9. En réponse à ces préoccupations, l'IAASB entreprend le projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans le but de moderniser les normes ISA 330, ISA 500 et ISA 520 actuelles afin qu'elles reflètent mieux l'environnement d'audit d'aujourd'hui, qui est caractérisé par un recours accru aux technologies. Ce projet vise à clarifier la manière dont les auditeurs conçoivent et mettent en œuvre des procédures d'audit pour obtenir et évaluer des éléments probants, à resserrer les exigences à l'égard des contrôles internes — y compris à préciser les cas où des tests des contrôles sont nécessaires et la rigueur attendue lors de ces tests —, ainsi qu'à améliorer l'harmonisation entre la norme ISA 330 et la norme ISA 315 (révisée en 2019). Plus largement, le projet répond aux demandes des parties prenantes en faveur d'un traitement intégré des aspects liés au « cadre de référence » des éléments probants et à la « mise en œuvre » dans l'obtention et l'évaluation des éléments probants.

⁴ Les normes de gestion de la qualité comprennent les normes 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*, ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*, et ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

⁵ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

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

⁷ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

Projet antérieur sur les éléments probants

10. En mars 2019, l'IAASB a entrepris des activités de collecte d'informations pour un projet de révision de sa norme actuelle sur les éléments probants (c'est-à-dire la norme ISA 500), dans le cadre desquelles il a mené des activités de consultation ciblées auprès des parties prenantes.
11. De ces activités a découlé, en décembre 2020, l'approbation d'une [proposition de projet](#) visant la révision de la norme ISA 500 actuelle. On y trouve, à la section II, un historique du projet qui décrit notamment les questions qui ont été relevées et des explications sur les activités de collecte d'informations. La proposition de projet traitait de trois principales questions d'intérêt public :
 - Adaptation à l'évolution des informations utilisées par les auditeurs, notamment en ce qui concerne la nature et la provenance de celles-ci.
 - Modernisation de la norme et mise en place d'une approche fondée sur des principes qui tient compte de l'évolution technologique.
 - Renforcement de l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il s'agit de porter des jugements à l'égard des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
12. En cherchant à définir la portée du projet, l'IAASB a décidé de ne pas inclure de propositions visant à améliorer des normes ISA autres que la norme ISA 500 actuelle ni de mesures traitant de l'utilisation d'outils et techniques automatisés dans la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit.
13. En septembre 2022, l'IAASB a approuvé l'exposé-sondage sur le projet de norme ISA 500 (révisé) (ES-500 [2022])⁸, qui a été publié en octobre 2022 avec une période de commentaires de 180 jours. Au total, cet exposé-sondage a été commenté par 70 répondants.
14. Les répondants à l'ES-500 (2022) ont plaidé en faveur de modifications plus ambitieuses quant aux aspects liés aux éléments probants et aux questions d'ordre technologique. Ils ont également fait savoir que les modifications proposées touchant seulement la norme ISA 500 actuelle ne suffisaient pas à régler toutes les questions liées aux éléments probants dans l'ensemble des normes ISA. De plus, les répondants ont souligné que le traitement des questions liées aux technologies devrait être plus général et ont exhorté l'IAASB à envisager de modifier d'autres normes ISA, dont la norme ISA 330 actuelle et d'autres normes ciblées de la série 500⁹.

Stratégie et programme de travail 2024-2027

15. En 2022, l'IAASB a aussi lancé des activités de collecte d'informations pour sa stratégie et son programme de travail 2024-2027 (le « projet de stratégie et de programme de travail »). Le [document de consultation](#) connexe, publié en janvier 2023, présentait la révision de la norme ISA 330 actuelle comme un éventuel nouveau projet de normalisation visant à mieux harmoniser les exigences de cette norme avec les modifications apportées à la norme ISA 315 (révisée en 2019) et à l'ES-500

⁸ 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](#).

⁹ Par exemple, les normes thématiques qui portent sur les éléments probants, telles que les normes ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*, ISA 505, *Confirmations externes*, ISA 520, *Procédures analytiques*, et ISA 530, *Sondages en audit*.

(2022). Ce projet aurait également compris la modernisation de la norme ISA 330, au besoin, notamment en ce qui concerne les technologies.

16. Les répondants au document de consultation¹⁰, tout particulièrement les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit, ont insisté sur la nécessité de réviser simultanément les normes ISA 330 et ISA 500 actuelles, car toutes deux portent sur l'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés et de son évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.
17. En outre, les réponses reçues ont fait valoir les deux raisons suivantes à l'appui d'une révision des normes ISA 330 et ISA 520 actuelles :
 - l'évolution rapide et constante des technologies et l'usage croissant qu'en font les entités et les auditeurs, conjugués à l'accroissement continu de la quantité d'informations à la disposition des auditeurs. Si les normes d'audit ne traitent pas adéquatement des considérations liées au recours aux technologies dans la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit, la confiance des investisseurs dans les marchés des capitaux peut être menacée ;
 - l'existence de déficiences persistantes dans la qualité des missions d'audit, notamment quant à la réalisation de tests des contrôles et à la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration.
18. L'IAASB a approuvé son [projet de stratégie et de programme de travail](#) en décembre 2023. Ce projet prévoyait notamment l'adoption d'une approche intégrée en matière d'éléments probants et de réponse aux risques, axée entre autres sur les technologies et le contrôle interne. Une telle approche s'inscrivait dans un réexamen du projet sur les éléments probants à la lumière des commentaires reçus sur l'ES-500 (2022) et le document de consultation, des avis recueillis dans le cadre d'activités de consultation (toujours en cours), et des délibérations connexes de l'IAASB¹¹.

Projet relatif aux éléments probants et à la réponse aux risques

19. En décembre 2024, l'IAASB a approuvé une [proposition de projet](#) visant des travaux intégrés à l'égard des normes ISA 330, ISA 500 et ISA 520 actuelles, et l'apport de modifications simultanées à ces mêmes normes. Parmi les objectifs d'intérêt public du projet, décrits à la section III de la proposition de projet, figurait notamment la révision des trois normes afin de :
 - favoriser l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique chez les auditeurs :
 - lorsqu'ils portent des jugements à l'égard des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et évaluent le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus,
 - lorsqu'ils conçoivent et mettent en œuvre des réponses globales ou des procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
 - favoriser l'uniformité des pratiques et des comportements des auditeurs en facilitant la mise en œuvre de réponses efficaces aux risques d'anomalies significatives, y compris par le renforcement des travaux de l'auditeur sur les contrôles internes ;

¹⁰ La période de consultation s'est terminée en avril 2023. L'IAASB a reçu des commentaires de 61 répondants.

¹¹ Voir le document [Basis for Conclusions, IAASB Strategy and Work Plan for 2024–2027](#), paragraphes 47 à 49.

- faciliter et, le cas échéant, encourager le recours aux technologies par les auditeurs pour obtenir des éléments probants et en évaluer le caractère suffisant et approprié.
20. La proposition de projet fournit des renseignements supplémentaires sur l'étendue du projet, notamment les questions soulevées liées aux éléments probants et à la réponse aux risques, ainsi que les activités de collecte d'informations, de consultation ciblée et autres à la base de cette proposition.

Document *Proposed ISA 500 (Revised) Pre-finalization Holding Package*

21. En mars 2024, l'IAASB a poursuivi les travaux issus des discussions tenues durant ses réunions de septembre 2023 à mars 2024 en réponse aux commentaires sur l'ES-500 (2022). Ces travaux sont regroupés dans le document *Proposed ISA 500 (Revised) Pre-finalization Holding Package*¹², qui présente les délibérations de l'IAASB, ses orientations et ses décisions sur les principaux aspects traités dans l'ES-500 (2022).
22. Les travaux réalisés par l'IAASB dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques sont fondés sur le document *Proposed ISA 500 (Revised) Pre-finalization Holding Package*, plutôt que sur la norme ISA 500 actuelle ou l'ES-500 (2022). Afin de présenter une vue d'ensemble des mesures à prendre à l'égard des trois normes visées par ce projet, l'IAASB a mis l'accent, dans sa proposition de projet, sur certaines mesures qui traitent de questions figurant déjà dans le document *Proposed ISA 500 (Revised) Pre-finalization Holding Package*.
23. Au cours du projet, l'IAASB a réexaminé quelques-unes de ces mesures, lorsqu'il convenait de le faire, à la lumière de nouvelles informations indiquant que certaines décisions prises durant le projet antérieur sur les éléments probants n'étaient peut-être plus appropriées, car elles entraînaient :
- des répercussions sur le respect d'une caractéristique de normalisation qualitative ;
 - des conséquences non voulues relativement aux modifications proposées dans l'ES-330 et l'ES-520, ou à d'autres normes.

Les notes explicatives qui accompagnent l'ES-500 (2026) traitent plus en profondeur des principales modifications envisagées par l'IAASB depuis l'ES-500 (2022), s'il y a lieu.

Approche de l'IAASB à l'égard des questions technologiques

24. Parallèlement à l'élaboration de la proposition de projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, l'IAASB a également entrepris des travaux visant à établir une [approche à l'égard des questions technologiques](#) afin de traiter de l'incidence de la technologie sur les normes de l'IAASB. Dans le cadre de ces travaux, l'IAASB a réalisé une analyse des écarts (désignée ci-après comme étant le « catalogue de l'IAASB ») pour déterminer les démarches de normalisation et d'autres activités connexes qui pourraient être appropriées, y compris les questions relatives aux normes ISA 330, ISA 500 et ISA 520 actuelles.
25. Ces questions sont cohérentes avec les résultats des activités de collecte d'informations — qui constituent la base de la proposition de projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques — et ont contribué au développement de certaines activités prises en considération dans le cadre du projet.

¹² Voir le [point 5 de l'ordre du jour](#) traité lors de la réunion de l'IAASB de mars 2024.

Collaboration avec d'autres groupes de projet et des groupes de consultation de l'IAASB et avec l'IESBA¹³

Autres groupes de projet et groupes de consultation de l'IAASB

26. À la suite de l'approbation de la proposition de projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, des travaux de collaboration ont été menés avec d'autres groupes de projet et des groupes de consultation de l'IAASB, dont les suivants :

- Groupe de consultation sur les technologies — Contribue à définir une approche cohérente visant à clarifier la terminologie liée aux technologies employée dans les normes, notamment en proposant un nouveau terme pour remplacer « outils et techniques automatisés », une nouvelle description du terme « outils technologiques », ainsi que des améliorations à apporter aux modalités d'application pour qu'elles intègrent des considérations relatives au recours aux outils technologiques lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants.
- Groupe de consultation sur l'esprit critique — Mène des discussions qui portent sur le déplacement, dans la norme ISA 700 (révisée)¹⁴, de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, ainsi que des propositions visant à simplifier les exigences de « prise de recul » dans les normes ISA, notamment en harmonisant la terminologie employée dans les divers paragraphes exigeant de l'auditeur qu'il prenne en considération de manière proactive tous les éléments probants obtenus (qu'ils soient cohérents ou non, corroborants ou contradictoires).
- Chantier sur la gestion de la qualité par les technologies — Échange de renseignements clés liés aux technologies découlant des activités de consultation en cours qui sont pertinents pour tous les groupes (par exemple, des cas d'utilisation portant sur les outils basés sur l'intelligence artificielle [IA] lors de la mise en œuvre de procédures d'audit, qui démontrent une tendance en forte progression dans ce domaine) et partage de faits nouveaux sur la façon dont l'approche en matière de technologie de la proposition de projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques a été prise en considération lors de la révision du catalogue de l'IAASB.
- Groupe du projet sur les normes ISA de la série 500¹⁵ — Poursuit des efforts de concertation dans le cadre de ses activités de consultation (dont des réunions conjointes et des discussions avec les parties prenantes pour obtenir leurs points de vue) et des discussions afin de contribuer à répondre aux questions pertinentes pour tous les groupes, qui portent notamment sur les liens avec les concepts et principes fondamentaux traités dans l'ES-330 et l'ES-500 (2026) qui sont pertinents pour les normes sur les éléments probants en ce qui a trait à la prise d'inventaire et aux confirmations externes.

IESBA

27. Le groupe du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques et le personnel de l'IESBA se sont concertés afin d'assurer le maintien de la concordance des modifications proposées

¹³International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

¹⁴ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

¹⁵ Voir la page du projet sur les [normes ISA de la série 500](#).

avec l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* de l'IESBA (le Code de l'IESBA). Leurs discussions ont notamment porté sur les exigences, nouvelles ou resserrées, présentes dans l'ES-500 (2026), qui visent à renforcer l'exercice de l'esprit critique afin de refléter certaines des modifications apportées au Code de l'IESBA pour promouvoir le rôle et l'état d'esprit attendus des comptables professionnels¹⁶ et de s'aligner, dans la mesure du possible, sur la terminologie liée aux technologies employée dans les modifications connexes apportées au Code¹⁷.

Interaction avec les principales parties prenantes

28. Dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, d'importantes activités de consultation ont été entreprises auprès d'un large éventail de parties prenantes dans le but de recueillir des commentaires et des points de vue pour éclairer les délibérations de l'IAASB au sujet de l'élaboration de l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520. De manière générale, les activités de consultation du projet couvraient ce qui suit :
- des réunions avec des membres du Groupe de surveillance, et des séances de discussion approfondie avec les autorités de réglementation, les organismes de surveillance de l'audit et des cabinets individuels sur un large éventail de sujets pertinents pour les trois normes ;
 - une discussion avec des normalisateurs nationaux afin de recevoir des commentaires et des points de vue sur certains sujets dont l'IAASB a discuté pendant qu'il élaborait des propositions, et des réunions avec des organisations professionnelles comptables ;
 - des discussions ciblées avec des utilisateurs des états financiers, y compris des consultations auprès de certains membres du Stakeholder Advisory Council (SAC), afin d'explorer leurs points de vue sur les travaux de l'auditeur concernant les catégories d'opérations significatives, les soldes de comptes significatifs et les informations à fournir significatives ;
 - des consultations auprès du Forum of Firms (FOF), et des discussions avec le Standards Setting Working Group (SSWG) du Global Public Policy Committee (GPPC) ;
 - des consultations avec le Small and Medium Practices Advisory Group (SMPAG) de l'International Federation of Accountants (IFAC) ;
 - une table ronde avec des représentants des autorités de réglementation, des organismes de surveillance de l'audit et de la profession d'auditeur afin de discuter des différents points de vue des parties prenantes sur certains sujets pris en considération dans le cadre du projet et d'éclairer les futures décisions de l'IAASB ;
 - des échanges bilatéraux réguliers avec un large éventail de parties prenantes dans le cadre des activités de consultation générales de l'IAASB.
29. Le groupe du projet prévoit de poursuivre ses activités de consultation ciblées auprès de nombreux groupes de parties prenantes au cours de la période de commentaires et après celle-ci.

¹⁶ Voir le document [Final Pronouncement: Revisions to the Code to Promote the Role and Mindset Expected of Professional Accountants](#).

¹⁷ Voir le document [Final Pronouncement: Technology-Related Revisions to the Code](#).

Section 1 — Points importants

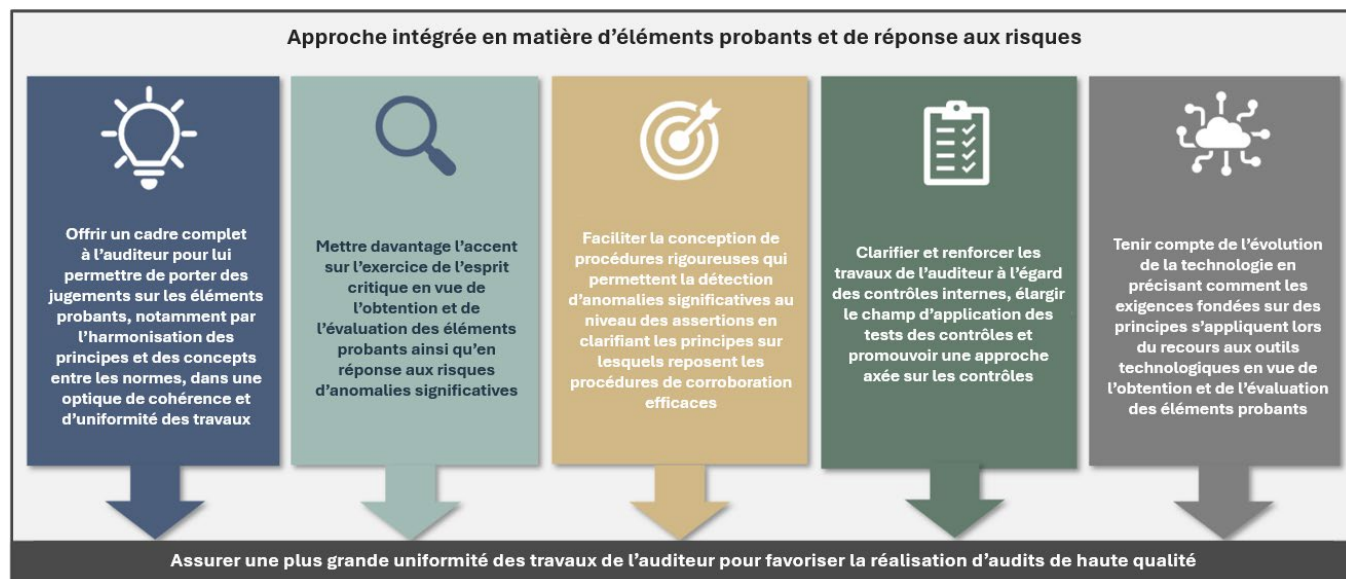
Section 1–A. Principaux résultats du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques

Interrelation entre les normes

30. Le projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques prend en considération, de manière intégrée, les principes fondamentaux de l'obtention et de l'évaluation des éléments probants par la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Ce faisant, les modifications simultanées des normes du projet portent sur :
- les aspects du « cadre de référence » relatifs aux jugements à l'égard du caractère suffisant et approprié des éléments probants qui sont reflétés dans l'ES-500 (2026) ;
 - les aspects de la « mise en œuvre » relatifs à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'audit qui sont reflétés dans l'ES-330 et l'ES-520.

Promotion de l'uniformité des pratiques et changement du comportement de l'auditeur

31. Le diagramme et les sections connexes ci-après résument les principaux résultats des modifications simultanées apportées dans l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520, qui contribueraient le plus à la promotion de l'uniformité et au changement du comportement de l'auditeur. L'IAASB a gardé à l'esprit ces résultats lorsqu'il a élaboré les points de vue et les propositions figurant dans les présentes notes explicatives générales et les notes explicatives accompagnant l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520.



32. Dans l'ensemble, les modifications simultanées visent :
- à prendre en considération de façon exhaustive tous les éléments probants obtenus au cours d'un 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 —, et à adopter la notion selon laquelle c'est l'ensemble des éléments probants qui contribue à leur caractère suffisant et approprié ;

- à soutenir une interprétation uniforme des exigences concernant les travaux, en améliorant la cohérence des termes et des principes pertinents pour l'obtention et l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants ainsi qu'en précisant comment les réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques sont liées à son identification et à son évaluation des risques conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ;
- à établir une approche cohérente quant à la structure des exigences de « prise de recul » dans les normes ISA en énonçant les critères et le champ d'application de ces exigences, afin d'assurer leur intégration uniforme dans les normes, lorsqu'il convient de le faire ;
- à prendre en compte les incidences du recours aux technologies par l'entité et du recours aux outils technologiques pour l'obtention d'éléments probants.

Cadre complet sur lequel reposent les jugements portés par l'auditeur à l'égard des éléments probants

33. Sommairement, les caractéristiques clés présentées ci-après sous-tendent l'amélioration du cadre de référence fondé sur des principes lorsqu'il est question de porter des jugements sur les éléments probants tout au long de l'audit, tel qu'il est indiqué dans l'ES-500 (2026) :
- **Définition d'« éléments probants »** — Une définition révisée du terme « éléments probants » reposant sur le fait que des informations ne deviennent des éléments probants qu'après avoir fait l'objet de procédures d'audit, qui fournit aux auditeurs une base appropriée pour considérer activement *toutes les informations* destinées à être utilisées comme éléments probants, *quelle que soit leur source* (interne ou externe). La définition précise que les informations peuvent seulement être utilisées comme éléments probants après avoir fait l'objet de procédures d'audit, notamment des procédures permettant d'évaluer leur pertinence et leur fiabilité. De plus, les définitions des termes « caractère approprié (des éléments probants) » et « caractère suffisant (des éléments probants) » ont été clarifiées, tout comme le lien entre ces termes et la notion de caractère convaincant des éléments probants.
 - **Procédures d'audit et leur(s) objectif(s) visé(s)** — Importance accordée à l'objectif ou aux objectifs visés des procédures d'audit permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, qui comprennent l'ensemble des procédures d'audit conçues et mises en œuvre lors de la planification et de la réalisation d'une mission d'audit conformément aux normes ISA.
 - **Pertinence et fiabilité des informations** — Évaluation plus rigoureuse de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, par la prise en considération de leur source et des caractéristiques relatives à la fiabilité, nouvellement introduites dans la norme sur les éléments probants, qui sont importantes dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit.

Renforcer l'exercice de l'esprit critique

34. Les modifications apportées dans le cadre de l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520 soulignent le rôle crucial de l'esprit critique en vue de l'obtention et de l'évaluation des éléments probants et en réponse aux risques d'anomalies significatives par l'intégration de ce concept dans les exigences, les paragraphes d'introduction et les modalités d'application, par exemple des façons suivantes (voir la **section 1-C**) :

- mettre l'accent sur le lien entre la norme ISA 200¹⁸ et l'importance de **faire preuve d'esprit critique lorsqu'il s'agit d'évaluer les éléments probants**, ce qui implique d'être attentif aux incohérences dans les éléments probants et aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants, ainsi que de ne pas ignorer les informations qui remettent en question la fiabilité des autres informations destinées à être utilisées comme éléments probants (voir les paragraphes 4 et 5 de l'ES-500 [2026]) ;
- exiger de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit, y compris celles qui permettent de répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, **en évitant tout parti pris** qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires, et mettre l'accent sur les partis pris qui peuvent avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, notamment le parti pris lié à l'automatisation (voir le paragraphe 8 de l'ES-330 et les paragraphes 9 et A19 à A22 de l'ES-500 [2026]) ;
- préciser les **travaux nécessaires en vue d'évaluer la fiabilité des informations**, par exemple au moyen de procédures servant à attester l'authenticité de ces informations lorsque l'auditeur considère que cette caractéristique est importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit (voir les paragraphes 11, 13 et A46 à A50 de l'ES-500 [2026]).

Faciliter les procédures de corroboration rigoureuses menées en réponse aux risques d'anomalies significatives

Mettre l'accent sur le ou les objectifs visés par les procédures d'audit

35. Qu'une procédure d'audit soit mise en œuvre avec ou sans recours à des outils technologiques, les parties prenantes conviennent généralement qu'il **est essentiel de prendre en considération son objectif**. Les modifications apportées dans l'ES-500 (2026) réaffirment ce principe en incitant l'auditeur à mettre l'accent sur le ou les objectifs des procédures d'audit lorsqu'il conçoit ou met en œuvre celles-ci en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et, le cas échéant, en exigeant qu'il évalue si les éléments probants obtenus permettent d'atteindre chacun des objectifs visés par les procédures. Cependant, l'IAASB reconnaît que le recours à des outils technologiques peut brouiller la distinction concrète entre les différentes catégories de procédures d'audit, même si l'objectif de ces procédures ne change pas. Il est donc essentiel que les normes ISA puissent s'adapter aux technologies en évolution afin qu'elles demeurent pérennes et adaptées aux besoins.
36. Afin de répondre aux demandes visant à pérenniser les normes et d'éviter de nuire par inadvertance à l'innovation, y compris l'innovation rendue possible par l'évolution technologique, les mesures suivantes ont été prises :
- La **définition du terme « procédures de corroboration »**, dans l'ES-330, a été élargie : désormais, les procédures de corroboration *comprennent notamment* (plutôt que *comprennent tout court*) des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration. Cette modification tient compte du fait qu'il est possible de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit présentant des caractéristiques autres que celles définies pour les tests de

¹⁸ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

détail ou les procédures analytiques de corroboration, mais qui pourraient néanmoins permettre la détection d'anomalies significatives au niveau des assertions.

- La terminologie actuelle renvoyant au terme « test à double objectif » et la description des procédures à objectifs multiples ont été regroupées dans l'ES-500 (2026) sous la notion plus générale de « **procédure d'audit visant plus d'un objectif** », accompagnée d'exemples illustrant les diverses formes que peut prendre cette procédure. Ainsi, les normes sont plus claires et moins complexes, et elles continuent de tenir compte du fait que l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre 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, ce qui peut s'avérer particulièrement pertinent lorsqu'il a recours à des outils technologiques.

Préciser la façon dont l'auditeur atteint l'objectif des procédures de corroboration

37. Les modifications apportées dans l'ES-330 et l'ES-520 comprennent des propositions de nouvelles définitions pour les termes « tests de détail » et « procédures analytiques de corroboration » afin de clarifier la terminologie clé utilisée dans les normes ISA. Elles visent à traiter :

- **les demandes d'amélioration de la cohérence** — Cette démarche découle des divergences relevées ou perçues dans la pratique quant à l'interprétation des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration lors du classement des procédures conçues et mises en œuvre dans le but de détecter des anomalies significatives. Ce manque d'uniformité dans les méthodes peut entraîner des ambiguïtés ou une application non uniforme des exigences comprises dans les normes, par exemple, en brouillant la distinction entre l'utilisation d'une procédure analytique en tant que procédure de corroboration et l'utilisation d'une procédure analytique visant d'autres aspects de l'audit (par exemple, pour l'évaluation des risques ou la mise en œuvre d'activités permettant la formulation d'une conclusion) ;
- **les incidences sur la qualité de l'audit** — La manière dont les catégories de procédures d'audit sont interprétées ou comprises dans la pratique a une incidence sur l'étendue des procédures de corroboration mises en œuvre et sur le caractère suffisant des éléments probants obtenus. Ce lien persiste, qu'il y ait eu ou non un recours à des outils technologiques en vue de l'obtention d'éléments probants. Certains cabinets individuels ont indiqué que leurs méthodes tiennent généralement compte du « classement des procédures d'audit » pour déterminer les modes appropriés de sélection d'éléments à des fins de tests et l'étendue des tests, ce qui peut, par exemple, avoir une incidence sur la détermination de la taille d'un échantillon. S'il existe une incertitude quant à savoir si certaines procédures d'audit constituent des procédures de corroboration, ou s'il n'existe pas de commun accord sur la nature des différentes catégories de procédures de corroboration, il est possible, par exemple, qu'un auditeur utilise des échantillons de taille insuffisante et, par conséquent, qu'il n'obtienne pas d'éléments probants suffisants et appropriés.

Clarifier certains éléments du processus d'évaluation des risques pour renforcer l'identification et l'évaluation des risques

38. Comme il est indiqué dans les notes explicatives qui accompagnent l'ES-330, les constats tirés de l'application dans la pratique de la norme ISA 315 (révisée en 2019) depuis son entrée en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter de décembre 2021 présentent une

occasion de reconsidérer la pertinence du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle, qui impose à l'auditeur, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information à fournir significative. Parallèlement, l'IAASB propose des améliorations ciblées visant la norme ISA 315 (révisée en 2019), y compris la clarification de certains aspects du processus d'évaluation des risques, tel que la documentation de l'auditeur concernant l'évaluation de la « prise de recul » énoncée au paragraphe 36 (voir le paragraphe 66)¹⁹.

Favoriser l'utilisation par l'auditeur d'éléments probants obtenus au moyen de procédures analytiques

39. Parmi les modifications présentées dans l'ES-520, il est proposé d'apporter des précisions à la définition du terme « procédures analytiques » et d'intégrer à la norme un cadre complet pour étayer le jugement professionnel exercé par l'auditeur lorsque celui-ci utilise des éléments probants obtenus au moyen de procédures analytiques. Les principales caractéristiques de ce cadre sont les suivantes :

- une exigence imposant à l'auditeur de considérer l'incidence des **résultats des procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques** sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, lorsque les résultats de telles procédures permettent d'identifier des variations ou des corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent des résultats attendus. Cette exigence vise à tenir compte de l'usage croissant des procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques, par exemple, lorsque l'auditeur a recours à des outils technologiques pour mettre en œuvre des procédures analytiques dans le but d'analyser toutes les opérations composant une population à un niveau détaillé et ventilé. Lorsqu'elles sont mises en œuvre efficacement, ces procédures peuvent favoriser une identification et une évaluation plus précises des risques. En outre, les résultats de ces procédures peuvent aider l'auditeur à prendre en considération les effets sur la conception d'autres procédures d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires ;
- la reconnaissance explicite que, **lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires**, l'auditeur peut avoir recours à des procédures analytiques qui ne sont pas des procédures analytiques de corroboration, en association avec des tests des contrôles ou des tests de détail (voir le paragraphe A29 de l'ES-330). Cette modification vise à renforcer l'idée que tous les éléments probants obtenus dans le cadre d'un audit favorisent l'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés. Par exemple, même lorsque les éléments probants sont obtenus au moyen d'une procédure d'audit qui, à elle seule, n'est pas suffisamment précise pour permettre de détecter une anomalie significative, cette procédure peut quand même, combinée à d'autres types de procédures, contribuer à l'obtention d'éléments probants au moyen de procédures de corroboration. De plus, cette modification tient compte du fait que les procédures analytiques qui ne sont pas des procédures analytiques de corroboration, lorsqu'elles sont mises en œuvre seules, ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés quant à l'absence d'anomalies significatives au niveau des assertions, ce qui donne la souplesse requise pour éviter de nuire

¹⁹ En ce qui concerne les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir qui sont significatifs mais qui ont été jugés non importants, l'évaluation de la « prise de recul » décrite au paragraphe 36 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) impose à l'auditeur d'établir si son jugement demeure approprié.

par inadvertance à l'innovation liée aux changements technologiques ;

Renforcer les procédures analytiques de corroboration au moyen de principes plus clairs et plus solides

40. La nouvelle **définition du terme « procédures analytiques de corroboration »** figurant dans l'ES-520 vise à faire la distinction entre les procédures analytiques de corroboration et les procédures analytiques ayant diverses utilisations réalisées tout au long d'un audit, compte tenu de l'objectif distinct des procédures analytiques de corroboration, soit la détection d'une anomalie significative au niveau des assertions. De plus, les principaux éléments qui déterminent **la précision nécessaire des procédures analytiques de corroboration** dans leur ensemble ont été améliorés au moyen d'exigences révisées, qui portent sur :

- le niveau de précision des attentes de l'auditeur, qui s'appuie sur les informations fiables utilisées pour la conception et la mise en œuvre d'une telle procédure, et le caractère plausible et prévisible de la corrélation sur laquelle repose cette procédure ;
- le seuil, qui ne dépasse pas le seuil de signification pour les travaux, à partir duquel il faut que les écarts entre les attentes de l'auditeur et les montants comptabilisés fassent l'objet d'investigations pour déterminer s'il existe une anomalie significative.

Clarifier et renforcer les travaux de l'auditeur à l'égard des contrôles internes

Étendre le recours aux tests des contrôles

41. Le champ d'application de la **définition du terme « tests des contrôles »** figurant dans l'ES-330 a été élargi pour faciliter les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui ne se limitent pas à la réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Cette modification reflète le fait que les éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles peuvent :

- s'appliquer à **toutes les informations utilisées au cours d'un audit**, par exemple lors de l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ou lors des tests des contrôles qui ne correspondent pas exactement à la définition actuelle car ces contrôles ne sont pas suffisamment précis pour prévenir ou détecter et corriger les anomalies significatives au niveau des assertions ;
- tenir compte des **contrôles directs et indirects**, y compris les contrôles généraux informatiques. Bien que l'auditeur puisse déjà tester ces deux types de contrôles, le fait de reconnaître qu'ils sont compris dans la définition du terme « tests des contrôles » précise que les exigences visent à couvrir un vaste éventail de contrôles pertinents pour l'obtention d'éléments probants. Cette modification veille à ce que la norme demeure pertinente, compte tenu de l'influence continue de la technologie sur le fonctionnement des contrôles et sur la génération et le traitement d'informations ;
- s'appliquer aux contrôles relatifs à des **aspects autres que ceux en lien avec l'information financière** traités dans la norme ISA 315 (révisée en 2019). Cette modification indique clairement que l'auditeur peut s'appuyer sur des informations opérationnelles ou d'autres informations non financières lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit et, lorsqu'il y a lieu, teste l'efficacité du fonctionnement des contrôles de ces informations pour en évaluer la fiabilité.

Faciliter les jugements de l'auditeur concernant l'approche axée sur les contrôles comme réponse aux risques d'anomalies significatives

42. Sans imposer une approche axée sur les contrôles, l'IAASB reconnaît que les tests des contrôles peuvent occuper une plus grande place en audit en raison des avancées technologiques et d'autres innovations. Dans cet environnement en pleine évolution, il est nécessaire que les exigences permettent à l'auditeur d'exercer un jugement approprié sur la question de savoir si les tests des contrôles sont une réponse appropriée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et, si oui, à quel moment ils le sont. Les améliorations proposées dans l'ES-330 vont dans ce sens en précisant :

- **les circonstances dans lesquelles le seul recours aux tests des contrôles est une réponse appropriée aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.** Bien que la norme ISA 330 actuelle permette implicitement une telle approche, les exigences et les modalités d'application proposées rendent cette option explicite en instaurant un seuil fondé sur les risques et des considérations connexes en vue d'apporter des éclaircissements et d'étayer le jugement de l'auditeur lorsqu'il faut déterminer dans quel cas il est approprié et permis de répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions par des tests des contrôles uniquement ;
- **que les tests des contrôles visent l'obtention d'éléments probants attestant si ces contrôles ont fonctionné efficacement.** Cette précision souligne que les tests des contrôles sont des procédures d'obtention d'éléments probants et que l'évaluation par l'auditeur des éléments probants obtenus est essentielle pour déterminer si les tests des contrôles fournissent une réponse appropriée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Ce principe s'applique indépendamment du fait que les éléments probants proviennent de tests des contrôles uniquement ou qu'ils soient utilisés pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. La précision s'inscrit dans la lignée des dernières modifications apportées aux autres normes de l'IAASB ;
- que l'auditeur, lorsqu'il a déterminé qu'il n'est pas possible ni faisable en pratique de concevoir **des procédures de corroboration qui fournissent à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés** quant à l'évaluation des risques au niveau des assertions, est tenu de mettre en œuvre des tests des contrôles visant à répondre à ces risques. De plus, la modernisation des modalités d'application par l'ajout d'exemples et de caractéristiques de telles situations permet d'illustrer un éventail plus large de considérations qui aideront l'auditeur à identifier de façon cohérente ces situations, ce qui améliorera la clarté et la cohérence de la mise en œuvre ainsi que le caractère exécutoire des exigences connexes ;
- les circonstances et les conditions relatives à l'**utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période antérieure** concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles et à la base de référence de trois ans pour retester un contrôle ;
- les circonstances où **les contrôles directs à tester dépendent de l'efficacité du fonctionnement des contrôles indirects.** Plus précisément, l'auditeur peut soit obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles indirects (y compris des contrôles généraux informatiques), soit mettre en œuvre d'autres procédures liées aux contrôles indirects. Cette approche reconnaît la dépendance des contrôles directs à l'égard des contrôles indirects, tout en tenant compte du fait que les déficiences des contrôles indirects

n'ont peut-être pas d'incidence sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles directs lorsque les circonstances auxquelles les contrôles indirects sont censés répondre ne surviennent pas.

Faciliter et promouvoir le recours approprié aux technologies

43. Les clarifications et améliorations proposées dont il est question aux paragraphes 35, 36, 39, 41 et 42, qui portent sur les résultats du projet à l'égard des procédures de corroboration et des travaux de l'auditeur sur les contrôles internes, illustrent **l'attention accordée, dans le cadre du projet, à l'incidence de la technologie** utilisée par les entités et les auditeurs. En effet, lors de l'élaboration des propositions présentées dans l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520, l'IAASB a pris en considération l'incidence générale de la technologie, notamment la nécessité de maintenir des normes fondées sur des principes, souples et adaptées à un environnement technologique en pleine évolution.
44. Par conséquent, il a déterminé qu'il **ne serait pas approprié d'inclure, dans ces exposés-sondages, des exigences spécifiques liées aux technologies** dont l'application serait soumise à des conditions ou à d'autres circonstances particulières.
45. Les modifications qu'il est proposé d'apporter dans l'ES-500 (2026) comprennent plutôt des **modalités d'application présentées sous forme d'annexe**, qui visent à 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 la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants. Cette approche cadre mieux avec les initiatives stratégiques en cours de l'IAASB, dont le chantier sur la gestion de la qualité par les technologies, dont l'IAASB délibère actuellement. Elle jette aussi les bases d'éventuels chantiers en lien avec la technologie, par exemple l'élaboration de textes ne faisant pas autorité, pertinents et publiés en temps opportun, qui traiteraient plus en détail de l'incidence des technologies émergentes.
46. En outre, l'ajout de modalités d'application dans l'ES-330 permet aussi d'attirer l'attention sur **les répercussions des technologies émergentes sur la cohérence du fonctionnement des contrôles**. Enfin, il a été proposé d'apporter plusieurs améliorations d'ordre technologique aux exigences et aux modalités d'application de la **norme ISQM 1** et de la **norme ISA 220 (révisée)**, notamment pour accroître la cohérence de la terminologie liée aux technologies (voir les paragraphes 60 à 65).

Section 1–B. Questions d'intérêt public

47. Lors de l'élaboration de l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520, ainsi que des modifications de concordance et des modifications corrélatives à apporter aux normes ISQM et à d'autres normes ISA, l'IAASB a pris en considération les caractéristiques qualitatives figurant dans le cadre sur l'intérêt public²⁰ qui sont utilisées comme critères pour évaluer la capacité du projet de modifications à servir l'intérêt public.
48. Le **supplément** des présentes notes explicatives générales comprend un tableau qui met en correspondance les modifications proposées dans l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520 et les démarches de normalisation présentées dans la proposition de projet. Étant donné que les objectifs

²⁰ Voir le rapport du Groupe de surveillance intitulé [Strengthening the International Audit and Ethics Standard-Setting System](#) (section consacrée au cadre sur l'intérêt public intitulée « What qualitative characteristics should the standards exhibit? », pages 22 et 23).

d'intérêt public du projet sont directement liés aux démarches de normalisation, le tableau comprend aussi des explications sur la façon dont ces modifications y répondent. Le **supplément** présente également les principales caractéristiques de normalisation qualitatives figurant dans le cadre sur l'intérêt public, ou les plus pertinentes, aux fins d'examen des différentes mesures proposées.

Section 1–C. Esprit critique

49. Selon les activités de collecte d'informations de l'IAASB, les parties prenantes ont soulevé des préoccupations concernant le caractère approprié de l'esprit critique dont fait preuve l'auditeur dans sa prise en considération de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et lorsqu'il porte des jugements sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.

Améliorations visant l'esprit critique dans l'ES-500 (2026)

50. L'IAASB a intégré le concept d'esprit critique dans plusieurs parties de l'ES-500 (2026), entre autres, en traitant explicitement de l'esprit critique dans les paragraphes d'introduction, les exigences et les modalités d'application de la norme.
51. Les dispositions introductives aux paragraphes 4 et 5 de l'ES-500 (2026) mettent en relief le lien avec la norme ISA 200 et soulignent l'importance de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer les éléments probants. Ces dispositions contextuelles ont pour objectif de donner le ton à la lecture de la norme et de mettre l'accent sur l'importance pour l'auditeur d'être attentif aux incohérences dans les éléments probants et aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations, ainsi que de ne pas ignorer les informations qui remettent en question la fiabilité des autres informations destinées à être utilisées comme éléments probants. En outre, les modalités d'application énoncées au paragraphe A5 de l'ES-500 (2026) renvoient aux dispositions du Code de l'IESBA qui promeuvent le rôle et l'état d'esprit attendus des comptables professionnels, en soulignant que, dans un audit d'états financiers, les concepts de l'esprit critique et des principes fondamentaux de déontologie sont interreliés.
52. Les améliorations énoncées à l'alinéa 9 a) de l'ES-500 (2026) renforcent l'exercice de l'esprit critique en exigeant de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. Les modalités d'application connexes établissent des liens avec la norme ISA 220 (révisée) quant aux partis pris de l'auditeur, et les indications se trouvant à l'Annexe 3 de l'ES-500 (2026) traitent plus en détail du parti pris lié à l'automatisation.

Améliorations visant l'esprit critique dans l'ES-330

53. Le paragraphe 8 de l'ES-330 exige de l'auditeur qu'il réponde à l'évaluation des risques d'anomalies significatives en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. Cette exigence reflète l'approche indiquée au paragraphe 13 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et s'applique aux réponses globales ainsi qu'aux procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

54. Le paragraphe 31 de l'ES-330 introduit une nouvelle évaluation globale pertinente dans le contexte de la norme. Étant donné que le paragraphe 26 de la norme ISA 330 actuelle a été déplacé à la norme ISA 700 (révisée) (déplacement traité aux paragraphes 71 à 73 ci-après), l'IAASB est d'avis qu'il est nécessaire de prévoir une évaluation globale spécifique pour les éléments probants obtenus au moyen de procédures d'audit complémentaires. Cette modification reflète l'évaluation globale indiquée au paragraphe 35 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) concernant les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques. De nouvelles modalités d'application, qui figurent au paragraphe A87 de l'ES-330, ont été élaborées pour aider l'auditeur à procéder à une telle évaluation globale en lui fournissant une liste de facteurs qu'il peut prendre en considération.

Améliorations visant l'esprit critique dans l'ES-520

55. Le paragraphe A5 de l'ES-520 met en relief le lien avec la norme ISA 200 et souligne l'importance de faire preuve d'esprit critique lors de la conception et de la mise en œuvre de procédures analytiques. De plus, le paragraphe A9 de l'ES-520 renvoie à l'exigence de l'ES-330 qui porte sur la réponse aux risques d'anomalies significatives sans aucun parti pris, en donnant un exemple de situation où cette exigence peut se révéler particulièrement pertinente pour la conception et la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration.

Harmonisation de la terminologie

56. Des modifications de concordance et modifications corrélatives ont été apportées en vue de simplifier le libellé des paragraphes d'autres normes ISA qui exigent de l'auditeur qu'il prenne en considération de manière proactive tous les éléments probants obtenus (qu'ils soient cohérents ou non, corroborants ou contradictoires)²¹. En conséquence, l'IAASB estime que ces modifications permettent d'effectuer une appréciation critique plus efficace des éléments probants obtenus.

Section 1–D. Modifications de concordance et modifications corrélatives

57. L'IAASB propose certaines modifications de concordance et modifications corrélatives découlant des modifications simultanées apportées dans l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520 qui sont présentées dans le présent exposé-sondage. Elles sont indiquées par des marques de révision dans les paragraphes pertinents des normes concernées. Seuls les paragraphes visés par les modifications proposées ou ceux qui sont nécessaires à la compréhension du contexte de ces modifications sont fournis.
58. Dans bien des cas, les modifications consistent à harmoniser la terminologie et le libellé de ces paragraphes avec l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520, ou à ajouter les bons renvois aux normes révisées. D'ailleurs, comme il était prévu dans la proposition de projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, l'IAASB a décidé, à la lumière des informations obtenues dans le cadre des délibérations sur ce projet, qu'il était plus approprié de traiter de certaines démarches de normalisation dans d'autres normes que celles visées par l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520. Il s'agit notamment des modifications corrélatives importantes apportées aux normes ISQM et à d'autres normes ISA, dont il est question aux paragraphes 60 à 78 ci-après.

²¹ Voir les modifications de concordance et les modifications corrélatives qu'il est proposé d'apporter au paragraphe 35 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et au paragraphe 34 de la norme ISA 540 (révisée).

59. Les modifications de concordance et les modifications corrélatives touchent les normes concernées de l'ensemble des normes ISQM et ISA, à l'exception des normes sur les éléments probants se rapportant à la prise d'inventaire (norme ISA 501) et aux confirmations externes (norme ISA 505), étant donné que l'IAASB mène actuellement un projet distinct visant la révision de ces normes (le projet sur les normes ISA de la série 500). L'IAASB estime que le projet sur les normes ISA de la série 500 est le cadre le plus approprié pour traiter dans une perspective globale les commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage se rapportant à la prise d'inventaire et aux confirmations externes. Il a également tenu compte de l'échéancier du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques et celui du projet sur les normes ISA de la série 500, lesquels prévoient des délais suffisants pour la coordination de toute éventuelle question soulevée dans les commentaires à l'exposé-sondage qui pourrait toucher aux deux projets.

Modifications relatives aux technologies apportées aux normes ISQM 1 et ISA 220

Amélioration de la cohérence de la terminologie liée aux technologies

60. Selon les commentaires des parties prenantes concernant l'ES-500 (2022) et les travaux ultérieurs réalisés par l'IAASB pour établir une approche à l'égard des questions technologiques, il était nécessaire de clarifier la terminologie liée aux technologies employée dans les normes de l'IAASB, notamment en ce qui concerne le caractère adéquat du terme « outils et techniques automatisés ». Des questions ont également été soulevées quant à savoir si le terme « outils et techniques automatisés » employé seul était suffisamment clair pour exprimer le concept auquel il se réfère et s'il y avait lieu de décrire ou de définir le terme ; le cas échéant, se posait également la question de l'emplacement de cette description ou définition dans les normes de l'IAASB.
61. L'IAASB propose de remplacer le terme « outils et techniques automatisés » par le terme « outils technologiques » en vue de préciser que la technologie est une ressource utilisée par l'auditeur pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit, plutôt qu'une procédure d'audit en soi. Ce nouveau terme est également en adéquation avec le terme « ressources technologiques » mentionné dans la norme ISQM 1, est mieux aligné sur la terminologie employée dans les modifications liées aux technologies apportées au Code de l'IESBA²² et est un terme familier utilisé dans les paragraphes actuels A64 et A65 de la norme ISA 220 (révisée).
62. L'IAASB a ajouté une description du terme « outils technologiques » dans les normes ISQM 1 (paragraphe A99A) et ISA 220 (révisée) (paragraphe A64A). Cette description illustre et précise la façon dont il est possible d'avoir recours aux outils technologiques (qui sont un sous-ensemble des ressources technologiques) pour faciliter la conception ou la mise en œuvre de procédures au cours de la mission (ou de procédures d'audit) en vue d'obtenir des éléments probants.
63. Lorsqu'il s'est demandé s'il convenait de décrire, plutôt que de définir, le terme « outils technologiques », l'IAASB a fait remarquer que ce terme était uniquement employé dans les modalités d'application et dans d'autres textes explicatifs des normes ISQM et ISA. Pour cette raison,

²² Voir le document [Basis for Conclusions: Technology-related Revisions to the Code](#), paragraphes 116 à 118, qui expliquent que le Code de l'IESBA emploie d'une manière qui fasse autorité le terme « technologie(s) » au sens large et de façon exhaustive, soit seul, soit avec un autre terme pour renvoyer, par exemple, aux données produites au moyen d'une technologie. L'IESBA a expliqué que ce terme vise à englober toutes les technologies, y compris les outils et techniques automatisés au sens des normes d'audit, l'intelligence artificielle et l'apprentissage automatique, la chaîne de blocs et d'autres technologies futures qui ne sont pas encore connues.

l'ajout d'une description, et non d'une définition, cadre avec les conventions de rédaction des définitions.

Améliorations liées aux technologies apportées aux exigences et aux modalités d'application

64. L'IAASB a apporté de plus amples précisions à l'exigence énoncée au paragraphe 25 de la norme ISA 220 (révisée) concernant les ressources affectées aux missions (c'est-à-dire les ressources humaines, technologiques et intellectuelles). Cette modification accorde une plus grande place aux ressources technologiques au niveau de la mission, soit le niveau auquel il est nécessaire que les questions appropriées relatives aux ressources soient prises en considération. Des modifications connexes ont été proposées dans les paragraphes d'autres normes ISA où il y a un renvoi à l'exigence connexe (par exemple, au paragraphe 8 de la norme ISA 300²³ et au paragraphe 6 de la norme ISA 600 [révisée]²⁴).
65. L'ajout de modalités d'application au paragraphe A64B de la norme ISA 220 (révisée) vient étoffer la détermination de l'auditeur quant au recours aux ressources technologiques, notamment les outils technologiques dans le cadre d'une mission d'audit. Ont également été ajoutés des exemples de situations où le recours aux outils technologiques peut s'avérer nécessaire pour traiter les risques d'anomalies significatives et obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Améliorer certains éléments du processus d'évaluation des risques pour renforcer l'identification et l'évaluation des risques

66. Comme il l'a expliqué dans les notes explicatives qui accompagnent l'ES-330, l'IAASB a convenu de proposer le remplacement du paragraphe 18 de la norme ISA 330 actuelle par des exigences et des modalités d'application renforcées dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) afin de clarifier certains aspects du processus d'évaluation des risques. Il explique le contexte et la raison de sa position dans la **section 1–C des notes explicatives accompagnant l'ES-330**, où il justifie notamment les améliorations corrélatives apportées à la norme ISA 315 (révisée en 2019). Ces notes explicatives comprennent aussi une question précise à l'intention des répondants sur ces propositions.

Déplacement de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Critères et champ d'application des exigences de « prise de recul » dans les normes ISA

67. Dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, l'IAASB s'est penché sur l'objectif visé et l'utilité de certains paragraphes des normes ISA, communément appelés les exigences de « prise de recul », en tenant compte des préoccupations soulevées par les parties prenantes lors de récentes consultations publiques au sujet de la multiplication perçue de tels paragraphes dans ces normes²⁵.
68. Considérées dans leur ensemble, ces exigences répondent à deux grands objectifs dans le cadre d'un audit : faire une évaluation globale lors de l'identification et de l'évaluation des risques

²³ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

²⁴ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

²⁵ Voir les réponses à l'[ES-500 \(2022\)](#) et à l'exposé-sondage (ES-240), [Projet de norme ISA 240 \(révisée\), Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers](#).

d'anomalies significatives, et faire une évaluation globale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants²⁶.

69. Lors de ses délibérations, l'IAASB a réaffirmé l'utilité des exigences de « prise de recul » dans les normes ISA, au motif qu'elles :

- fournissent à l'auditeur les critères nécessaires pour réévaluer un jugement qu'il a porté (ou une question qu'il a déterminée) au cours de l'audit, ou servent de « points de contrôle » lui permettant d'évaluer si l'audit peut passer à l'étape suivante, s'il nécessite des ajustements ou, au besoin, s'il faut l'interrompre ;
- augmentent l'attention de l'auditeur dans certaines circonstances, qui ne sont pas mutuellement exclusives, notamment :
 - lorsqu'il est question d'aspects plus complexes de l'audit (par exemple, l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes lorsque le risque inhérent n'est pas faible et que la complexité, le jugement exercé par la direction ou l'incertitude d'estimation font partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives),
 - lors de la prise en compte de considérations particulières (par exemple, dans le cadre d'une mission d'audit de groupe, compte tenu de la nécessité de veiller à ce que les évaluations faites par l'auditeur ou les conclusions qu'il formule s'appliquent aussi aux travaux effectués par les auditeurs des composantes),
 - lors du traitement de questions généralisées sur les états financiers (par exemple, des questions ayant trait à la fraude ou à l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation).

70. Bien que l'approche décrite ci-dessus établisse les critères et le champ d'application des exigences de « prise de recul » pour assurer l'inclusion uniforme de celles-ci dans les projets de normalisation actuels et futurs, l'IAASB n'est pas d'avis que chaque norme ISA thématique nécessite une évaluation propre à un objet considéré ni qu'il est approprié de multiplier l'intégration de tels paragraphes dans un trop grand nombre de normes ISA fondamentales. Une telle multiplication soulève la question de savoir si les exigences de « prise de recul » sont suffisamment distinctes les unes des autres au niveau de la réalisation de l'audit pour favoriser chez l'auditeur un comportement permettant d'améliorer la qualité de l'audit.

Nouvel emplacement de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

71. Le paragraphe 26 de la norme ISA 330 actuelle exige de l'auditeur qu'il formule une conclusion (générale) sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus. Cette conclusion va toutefois au-delà du champ d'application de la norme ISA 330 actuelle. D'autres procédures d'audit sont mises en œuvre tout au long de l'audit, notamment des procédures d'évaluation des risques et des procédures visant à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Par conséquent, de telles procédures contribuent aussi à la conclusion générale de l'auditeur sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.

²⁶ Voir le [point 7 de l'ordre du jour](#) traité lors de la réunion de l'IAASB de mars 2025.

72. Pour remédier à la situation, l'IAASB a aussi convenu qu'il était nécessaire d'adopter une approche cohérente quant à la structure des exigences de « prise de recul » dans l'ensemble des normes ISA. Ses propositions comprennent une nouvelle évaluation globale pertinente dans le contexte de l'ES-330 (voir le paragraphe 54) et le déplacement dans la norme ISA 700 (révisée) de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, dans le cadre de l'évaluation finale de l'auditeur quant à la « prise de recul » avant qu'il détermine s'il a acquis une assurance raisonnable et forme une opinion au sujet des états financiers (voir les paragraphes 11 et 11A de la norme ISA 700 [révisée]).
73. En outre, l'IAASB propose de nouvelles modalités d'application dans les paragraphes A0 à A0C et dans l'Annexe 1 de la norme ISA 700 (révisée), notamment certains rapprochements pertinents avec la norme ISA 200 et d'autres normes ISA qui nécessitent des évaluations particulières des éléments probants obtenus. Ces modalités d'application permettraient de mieux refléter le fait que la conclusion sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants est une évaluation intégrée qui tient compte des travaux de l'auditeur et de la connaissance qu'il a acquise dans le cadre de l'audit, plutôt qu'une conclusion découlant seulement des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à l'ES-330.

Tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques

74. Le paragraphe A24 de la norme ISA 200, qui est la modalité d'application de l'exigence de base mentionnée au paragraphe 15 selon laquelle l'auditeur fait preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit, indique ce qui suit, entre autres : « L'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables et pièces justificatives pour authentiques à moins d'avoir des raisons de croire le contraire. »
75. Dans le cadre du projet sur la fraude, l'IAASB a supprimé les commentaires explicatifs essentiels de la phrase d'introduction du paragraphe 14 de la norme ISA 240 actuelle²⁷. La dernière exigence énoncée au paragraphe 22 de la norme ISA 240 (révisée) indique ce qui suit : « Si des situations rencontrées au cours de l'audit amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, il doit procéder à des investigations complémentaires. » Les modalités d'application figurant aux paragraphes A33 à A36 de la norme ISA 240 (révisée) précisent que, par la mise en œuvre de procédures d'audit conformément à cette norme ou à d'autres normes ISA, y compris au projet de norme ISA 500 (révisée), ou par l'entremise d'informations provenant d'autres sources, l'auditeur peut prendre connaissance de situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que les termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé.
76. De plus, les modifications qu'il est proposé d'apporter dans l'ES-500 (2026) comprennent un ensemble de caractéristiques relatives à la fiabilité des informations à prendre en considération lorsque l'auditeur évalue la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, entre autres, la caractéristique qu'est l'*authenticité* des informations. Dans le cadre des travaux exigés de l'auditeur conformément à l'ES-500 (2026), celui-ci est tenu de mettre en œuvre des procédures servant à attester l'authenticité de ces informations lorsqu'il considère que cette caractéristique est importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit.

²⁷ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

77. Pour harmoniser l'ensemble des modifications apportées à la norme ISA 240 (révisée) et dans l'ES-500 (2026) concernant l'authenticité des informations, l'IAASB propose d'apporter une modification corrélative aux modalités d'application figurant au paragraphe A24 de la norme ISA 200 actuelle.
78. L'IAASB estime en effet que cette modification corrélative :
- résoudrait l'incohérence soulevée dans les commentaires reçus lors de plusieurs consultations publiques menées récemment au sujet des travaux exigés à des fins d'authenticité pour se conformer aux normes²⁸ ;
 - favoriserait chez l'auditeur le comportement attendu et la somme de travail attendue de lui lors de l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et, le cas échéant, en réponse à des situations rencontrées au cours de l'audit où un registre ou un document peut ne pas être authentique, ou les termes d'un document ont été modifiés sans que l'auditeur en soit informé ;
 - renforcerait les liens avec les exigences concernant l'esprit critique dans la norme ISA 240 (révisée), notamment l'exigence selon laquelle l'auditeur est tenu, tout au long de sa mission, de rester attentif aux informations indiquant la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude et aux circonstances pouvant indiquer une fraude avérée ou suspectée.

Section 1–E. Date d'entrée en vigueur

79. Selon les attentes actuelles concernant les travaux requis pendant la période de commentaires et après celle-ci, l'IAASB prévoit d'approuver les prises de position définitives des normes ISA 330 (révisée), ISA 500 (révisée) et ISA 520 (révisée) en décembre 2027. Il est d'avis qu'il est approprié que ces normes s'appliquent aux audits d'états financiers des périodes ouvertes au moins 18 mois après l'approbation des prises de position définitives. Ce calendrier est jugé adéquat pour laisser suffisamment de temps aux différents pays ou territoires pour la traduction du texte définitif des normes révisées, les processus d'adoption nationaux ainsi que la mise à jour des méthodes par les professionnels en exercice.
80. En outre, l'IAASB est d'avis que, si l'adoption anticipée est envisagée, les trois normes devraient être adoptées en bloc, plutôt que séparément, en raison des liens qui les unissent et de l'incompatibilité avec les normes actuelles qui découlerait d'une adoption anticipée de seulement une ou deux des nouvelles normes.

²⁸ Voir les réponses à l'[ES-500 \(2022\)](#) et à l'exposé-sondage (ES-240), [Projet de norme ISA 240 \(révisée\), Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers](#).

Section 2 — Questions à l'intention des répondants

81. Comme il est expliqué dans la section « **Appel à commentaires** » des présentes notes explicatives générales, l'IAASB vous invite à répondre aux questions figurant dans le tableau du paragraphe 83 en utilisant le **formulaire de réponse**. Veuillez répondre directement aux questions en indiquant si vous êtes favorable aux propositions énoncées dans le présent exposé-sondage. **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).
82. **Invitation à effectuer des tests de terrain** — L'IAASB est conscient de la nature fondamentale des normes traitées dans le cadre du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques, normes qui font partie intégrante de l'audit des états financiers des entités de toute taille et de tout degré de complexité. Ainsi, l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520 revêtiront certainement un intérêt particulier pour tous les auditeurs et les cabinets d'audit, quelle que soit leur taille. Par conséquent, l'IAASB reconnaît que certaines parties prenantes pourraient décider d'effectuer des tests de terrain²⁹ à l'égard des propositions ; il les encourage à lui communiquer leurs résultats dans leur réponse à ces exposés-sondages. Veuillez noter que, bien qu'elle soit encouragée, la réalisation de tests de terrain n'est pas obligatoire pour répondre aux questions figurant dans les notes explicatives accompagnant l'ES-330, l'ES-500 (2026) ou l'ES-520. Dans le **formulaire de réponse**, les répondants pourront indiquer s'ils ont effectué de tels tests et, le cas échéant, la nature et l'étendue de ceux-ci.
83. Question à l'intention des répondants :

Questions à l'intention des répondants	Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives générales
Questions d'ordre général	
1. Êtes-vous d'accord que les propositions reflétées dans l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520 répondent de façon appropriée aux démarches de normalisation présentées dans le supplément des présentes notes explicatives générales ? (Ces démarches de normalisation sont liées aux caractéristiques qualitatives pertinentes figurant dans le cadre sur l'intérêt public ainsi qu'aux objectifs du projet indiqués dans la proposition de projet.) Nous vous invitons à inclure dans votre réponse toute réflexion sur les incidences possibles ou attendues, qu'elles soient positives ou négatives, de la mise en œuvre des projets de normes. Vous pouvez aussi choisir d'indiquer ces incidences dans vos réponses aux questions	Sections 1–A et 1–B, supplément

²⁹ L'IAASB ne croit pas qu'un document de consultation, des tests de terrain ou une table ronde soient nécessaires avant l'approbation de l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520. Il reconnaît toutefois que certaines parties prenantes pourraient décider d'effectuer des tests de terrain, que ces tests peuvent revêtir des formes différentes ou cibler la totalité ou certaines des exigences précises de l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520, et qu'ils peuvent être effectués à différents niveaux.

Questions à l'intention des répondants	Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives générales
individuelles qui figurent dans les notes explicatives accompagnant l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520.	
2. Les exigences et les modalités d'application proposées dans l'ES-330, l'ES-500 (2026) et l'ES-520 renforcent-elles bien l'exercice de l'esprit critique en lien avec l'obtention et l'évaluation des éléments probants et la réponse aux risques d'anomalies significatives ?	Section 1–C
Questions spécifiques — Modifications de concordance et modifications corrélatives	
3. Adhériez-vous aux modifications relatives aux technologies apportées aux normes ISQM 1 et ISA 220 (révisée) ? Plus précisément, veuillez indiquer si vous êtes favorable à l'utilisation du terme « outils technologiques » en remplacement du terme « outils et techniques automatisés », et à sa description.	Section 1–D : Paragraphes 60 à 65
4. Approuvez-vous le déplacement, au paragraphe 11A de la norme ISA 700 (révisée), de la conclusion générale sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus qui figure actuellement au paragraphe 26 de la norme ISA 330 actuelle ?	Section 1–D : Paragraphes 67 à 73
5. Adhériez-vous aux modifications corrélatives et aux modifications de concordance apportées au paragraphe A24 de la norme ISA 200 ?	Section 1–D : Paragraphes 74 à 78
6. Y a-t-il d'autres points que vous aimeriez soulever au sujet des modifications corrélatives et des modifications de concordance à apporter aux normes ISQM et à d'autres normes ISA ? Le cas échéant, veuillez indiquer clairement les exigences ou les modalités d'application de ces normes, ou encore le thème ou le sujet en cause.	Toute section des présentes notes explicatives ou tout point n'ayant pas été expressément abordé
Questions générales	
7. Traduction — Étant donné que de nombreux répondants peuvent avoir l'intention de traduire la version définitive des normes en vue de leur adoption dans leur propre contexte, avez-vous relevé des difficultés ou des problèmes de traduction potentiels ?	

Questions à l'intention des répondants	Sections ou paragraphes des présentes notes explicatives générales
Le cas échéant, veuillez décrire le problème relevé et indiquer clairement les normes précises, ainsi que les numéros de paragraphes des exigences, des modalités d'application ou des annexes, en cause.	
8. Date d'entrée en vigueur — compte tenu de la nécessité de respecter la procédure officielle nationale et d'effectuer la traduction des normes, l'IAASB croit qu'il serait approprié que les projets de normes révisées entrent en vigueur au moins 18 mois après la date d'approbation de leur version définitive prévue. Selon vous, ce délai serait-il suffisant pour favoriser la mise en œuvre efficace des projets de normes ? Dans la négative, présentez la solution de rechange que vous préconisez, avec motifs à l'appui.	Section 1–E : Paragraphes 79 et 80

PROJET DE MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET DE MODIFICATIONS CORRÉLATIVES À APPORTER AUX NORMES ISQM ET À D'AUTRES NORMES ISA

[Dans quelques paragraphes de la présente section de l'exposé-sondage ne figure aucun changement. Il s'agit de paragraphes dans lesquels les modifications proposées au texte original anglais n'appellent aucun changement dans le libellé français.]

NORME 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*

Introduction

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

A99. Une ressource technologique peut remplir plusieurs fonctions au sein du cabinet, dont certaines peuvent ne pas être liées au système de gestion de la qualité. Pour les besoins de la présente norme ISQM, une ressource technologique est pertinente si elle est :

- directement utilisée pour la conception, la mise en place ou le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet ;
- directement utilisée par les équipes de mission pour la réalisation de missions ;
- essentielle au fonctionnement efficace de ce qui précède (comme le sont, par rapport au fonctionnement d'une application informatique, l'infrastructure informatique et les processus informatiques qui sous-tendent cette application).

Exemples illustrant l'adaptabilité — Diversité des ressources technologiques considérées comme pertinentes pour les besoins de la présente norme ISQM

- Dans un cabinet peu complexe, les ressources technologiques peuvent consister principalement en une application informatique commerciale (acquise auprès d'un fournisseur de services) dont se servent les équipes de mission. Les processus informatiques qui en sous-tendent l'utilisation (autorisation de l'accès à l'application informatique, mise à jour, etc.), aussi simples soient-ils, peuvent également être considérés comme des ressources technologiques pertinentes.
- Dans un cabinet plus complexe, les ressources technologiques peuvent être plus diversifiées et comprendre, entre autres :
 - de multiples applications informatiques, dont certaines développées sur mesure ou développées par le réseau du cabinet, telles que :
 - les applications informatiques utilisées par les équipes de mission (comme les logiciels servant aux missions qui sont utilisés pour la préparation et la compilation de la documentation de la mission et les outils technologiques d'audit automatisés),

- les applications informatiques que le cabinet a lui-même développées pour certains aspects du système de gestion de la qualité (comme le suivi en matière d'indépendance et l'affectation des membres du cabinet aux différentes missions) ;
- les processus informatiques qui sous-tendent le fonctionnement de ces applications informatiques, ce qui implique des ressources humaines responsables de la gestion de l'infrastructure informatique et des processus informatiques de même que des processus établis par le cabinet pour la gestion des modifications apportées aux programmes liés aux applications informatiques.

A99A. Les ressources technologiques directement utilisées par les équipes de mission peuvent accomplir plusieurs objectifs dans la planification et la réalisation de la mission. Ces ressources comprennent les outils technologiques qui facilitent la conception ou la mise en œuvre de procédures au cours de la mission en vue d'obtenir des éléments probants.

Exemples d'outils technologiques :

- Applications informatiques qui facilitent l'analyse de données au moyen de la modélisation et de la visualisation ou des technologies d'analyse du traitement de l'image.
- Logiciels conçus pour gérer le flux des travaux et faciliter la planification et la mise en œuvre de procédures au cours de la mission, l'analyse d'éléments probants et la formulation de conclusions.
- Technologies qui facilitent l'automatisation de certains aspects des procédures mises en œuvre au cours de la mission (par exemple, technologies d'automatisation robotisée des processus) ou la collecte et l'analyse de grandes quantités d'informations provenant de diverses sources (par exemple, technologies d'intelligence artificielle).
- Tableur programmé pour exécuter des fonctions liées à la conception ou à la mise en œuvre de procédures au cours de la mission (par exemple, analyse de données ou génération d'informations pour faciliter la prise de décisions).

[...]

NORME ISQM 2, REVUES DE LA QUALITÉ DES MISSIONS

Introduction

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

A532. Il existe plusieurs façons de documenter la réalisation et l'avis d'achèvement de la revue de la qualité de la mission. Le responsable peut, par exemple, consigner sa revue de la documentation de la mission dans l'application informatique utilisée pour la réalisation de la mission. Il peut aussi consigner sa revue dans une note de synthèse. Les procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission peuvent également être consignées autrement, par exemple

dans les procès-verbaux des entretiens de l'équipe de mission auxquels a assisté le responsable de la revue de la qualité de la mission.

[...]

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

Introduction

[...]

Définitions

[...]

~~13 b) « éléments probants », les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que d'autres informations. Dans les normes ISA :~~

- ~~i) le « caractère suffisant » s'entend de la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis,~~
- ~~ii) le « caractère approprié » s'entend de la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent de corroborer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur ;~~

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 15)

A21. Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple :

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

[...]

A23. L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants. Une telle appréciation critique consiste notamment à remettre en question les éléments probants incohérents ~~contradictaires~~ ainsi que la fiabilité des documents, des réponses aux demandes

d'informations et des autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance. Elle consiste également à se demander si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés compte tenu des circonstances, par exemple dans le cas où, alors que des facteurs de risque de fraude sont présents, il existe un seul document, qui se prête par nature à la fraude, pour étayer un montant significatif des états financiers.

- A24. La norme ISA 500 (révisée) [en projet] exige de l'auditeur qu'il évalue~~L'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables et pièces justificatives pour authentiques à moins d'avoir des raisons de croire le contraire. Néanmoins, il est tenu de s'interroger sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme devant servir d'éléments probants¹, notamment au moyen de procédures servant à attester l'authenticité de ces informations lorsqu'il considère que cette caractéristique est importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit. En plus de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'authenticité lorsque cette caractéristique est importante dans les circonstances² et de demeurer attentif, tout au long de l'audit, aux situations ou éléments indiquant le contraire³, l'auditeur peut considérer des informations, y compris des registres et des documents, comme authentiques. Cependant, En cas de doute sur la fiabilité des informations ou d'indices de fraude éventuelle (par exemple si des situations~~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 informé⁴falsifiés), les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il procède à des investigations supplémentaires et détermine quelles modifications ou quels ajouts il faut apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème⁵.

[...]

- A31. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer les conclusions servant de fondement à l'opinion et au~~le~~ rapport de l'auditeur. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre pendant~~au cours de~~ l'audit en cours. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait évalué que de telles informations demeurent pertinentes et fiables~~déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations~~ pour l'audit en cours) ou des informations obtenues par le cabinet dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations destinées à être utilisées comme~~ables en tant qu'~~éléments probants peuvent avoir été produites par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois des éléments probants~~les informations qui étayent et~~ les informations qui corroborent les assertions de la direction et des éléments probants~~les informations~~ qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures d'audit pour corroborer l'absence de certaines situations (par

¹ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, alinéa 11 b), et paragraphes A4, A27, A28 et A46 à A507 à 9.

² Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe 13.

³ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 20.

⁴ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe A35.

⁵ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 2244, norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes 15 et 1644, et norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 10, 11 et 16.

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 liée à un produit ou à un service)⁶l'absence d'informations (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

[...]

- A33. Le caractère approprié des éléments probants fait référence~~correspond~~ à leur qualité~~dimension~~ qualitative. La qualité des éléments probants est fonction de la, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et de leur 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 œuvre⁷permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus.
- A34. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 500 (révisée) [en projet] et d'autres normes ISA pertinentes imposent des exigences supplémentaires et fournissent d'autres indications applicables tout au long de l'audit en ce qui concerne les points à prendre en considération pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

[...]

- A43. Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction des contrôles nécessaires pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites inhérentes aux contrôles. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles, que ce soit en raison de collusions ou de leur contournement par la direction. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle. Les normes ISA précisent dans quelles situations l'auditeur est tenu, ou peut choisir, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre⁸.
- A44. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée. En général, dans les normes ISA, on parle de « risques d'anomalies significatives » ; on ne traite pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Toutefois, la norme ISA 315 (révisée en 2019) exige que l'auditeur évalue séparément le risque inhérent et le

⁶ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes A6 et A7.

⁷ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], alinéa 8 a) et paragraphe A8.

⁸ Voir la norme ISA 330 (révisée) [en projet], Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques, paragraphes 6, 7 et 14 à 26, et la norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe 13 à 47.

risque lié au contrôle afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet].

- A45. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions vise à permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés⁹.

[...]

- A49. La norme ISA 300 et la norme ISA 330 (révisée) [en projet] définissent des exigences et contiennent des indications concernant la planification d'un audit d'états financiers et les réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques. Toutefois, du fait des limites inhérentes à l'audit, il est impossible d'éliminer le risque de non-détection ; tout au plus est-il possible de le réduire. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque de non-détection.

[...]

Considérations relatives aux outils ~~technologiques et aux techniques automatisés~~

- A73. Les « considérations relatives aux outils ~~technologiques et aux techniques automatisés~~ » que contiennent certaines normes ISA, par exemple la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 500 (révisée) [en projet], ont été élaborées pour expliquer comment l'auditeur peut appliquer certaines exigences lorsqu'il a recours à des outils technologiques qui facilitent la conception ou la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants et à des techniques automatisés pour mettre en œuvre des procédures d'audit.

[...]

- A76. La mise en œuvre des objectifs des normes ISA exige de l'auditeur qu'il tienne compte des interrelations entre celles-ci. Cela tient au fait que, comme l'indique le paragraphe A58, les normes ISA traitent dans certains cas de responsabilités générales et, dans d'autres cas, de l'application de ces responsabilités à des sujets particuliers. Par exemple, la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il fasse constamment preuve d'esprit critique ; cette exigence s'applique à tous les aspects de la planification et de la réalisation d'un audit, mais elle n'est pas expressément répétée dans chaque norme ISA. À un niveau plus détaillé, ~~la~~les normes ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 330 (révisée) [en projet] comprennent entre autres des objectifs et des exigences ayant trait respectivement aux responsabilités qui incombent à l'auditeur, d'une part, d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et, d'autre part, de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à cette évaluation des risques ; ces objectifs et exigences s'appliquent tout au long de l'audit. Il se peut qu'une norme ISA traitant d'un aspect particulier de l'audit (par exemple la norme ISA 540 (révisée)) s'étende sur la façon dont il convient d'appliquer les objectifs et les exigences de normes ISA telles que la norme ISA 315 (révisée en 2019) ou la norme ISA 330 (révisée) [en projet] relativement au sujet dont elle traite, mais sans les répéter. Ainsi, pour atteindre l'objectif particulier de la norme ISA 540 (révisée), l'auditeur tient compte des objectifs et des exigences des autres normes ISA pertinentes.

[...]

⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 6 et 7.

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

Introduction

[...]

Exigences

[...]

Ressources affectées à la mission

25. L'associé responsable de la mission doit 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 en temps opportun, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de celle-ci. (Réf. : par. A60 à A71, A74, A75 et A79)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

- A16. La définition du terme « équipe de mission » est axée sur les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Les éléments probants, qui sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur, sont principalement obtenus au moyen de procédures d'audit mises en œuvre pendant au cours de l'audit en cours¹⁰. Les procédures d'audit comprennent ~~englobent~~ les procédures d'évaluation des risques¹¹, ~~et~~ les procédures d'audit complémentaires¹² et d'autres procédures d'audit qui sont requises afin de se conformer aux normes ISA¹³. ~~La~~ ~~Tel qu'il est expliqué dans la~~ norme ISA 500 (révisée) [en projet] décrit différents types de ~~les~~ procédures d'audit, qui comprennent par exemple l'inspection, l'observation physique, les confirmations, le contrôle arithmétique, la réexécution, les procédures analytiques et les demandes d'informations ; ces techniques sont souvent utilisées en diverses combinaisons¹⁴. ~~D'autres normes ISA peuvent aussi prévoir des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants, par exemple la norme ISA 520~~¹⁵.

[...]

- A19. L'équipe de mission peut comprendre des personnes possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit qui mettent en œuvre des procédures dans le cadre de la mission d'audit, par exemple des personnes possédant une expertise en ce qui concerne la comptabilisation des impôts sur le résultat ou l'analyse d'informations complexes générées au moyen d'outils ~~technologiques et de techniques automatisées~~ aux fins d'identification de relations inhabituelles ou inattendues. Une personne n'est pas membre de l'équipe de mission si sa participation à la

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe A31.

¹¹ La norme ISA 315 (révisée en 2019) énonce des exigences relatives aux procédures d'évaluation des risques.

¹² La norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, énonce des exigences relatives aux procédures d'audit complémentaires, y compris les tests des contrôles et les procédures de corroboration.

¹³ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe A13.

¹⁴ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], Annexe 1 paragraphes A14 à A25.

¹⁵ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

mission se limite à un rôle de consultation. Les paragraphes 35 et A99 à A102 traitent des consultations.

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 7)

A35. Les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission peuvent notamment consister en ce qui suit, sans toutefois s'y limiter :

- [...]
- [...]
- des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes, qui pourraient amener l'équipe de mission à adopter un parti pris pour le choix des sources d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants, en favorisant les ~~informations~~ éléments probants dont les sources sont les plus facilement accessibles ;
- une confiance excessive envers les outils ~~technologiques et techniques automatisés~~, qui pourrait amener l'équipe de mission à ne pas évaluer les éléments probants d'un œil critique.

[...]

A37. L'équipe de mission peut prendre des mesures pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, notamment les suivantes :

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

[...]

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 25 à 28)

[...]

Ressources technologiques

[...]

A64A. Les ressources technologiques directement utilisées par les équipes de mission peuvent accomplir plusieurs objectifs dans la planification et la réalisation de la mission. Ces ressources comprennent les outils technologiques qui facilitent la conception ou la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants¹⁶.

¹⁶ Norme ISQM 1, paragraphe A99A.

Exemples d'outils technologiques :

- Applications informatiques qui facilitent l'analyse de données au moyen de la modélisation et de la visualisation ou des technologies d'analyse du traitement de l'image.
- Logiciels conçus pour gérer le flux des travaux et faciliter la planification et la mise en œuvre de procédures d'audit, l'analyse d'éléments probants et la formulation de conclusions.
- Technologies qui facilitent l'automatisation de certains aspects des procédures d'audit (par exemple, technologies d'automatisation robotisée des processus) ou la collecte et l'analyse de grandes quantités d'informations provenant de diverses sources (par exemple, technologies d'intelligence artificielle).
- Tableur programmé pour exécuter des fonctions liées à la conception ou à la mise en œuvre de procédures d'audit (par exemple, analyse de données ou génération d'informations pour faciliter la prise de décisions).

A64B. Dans certaines circonstances, l'entité peut utiliser des technologies complexes ou avancées pour produire des informations pertinentes pour la préparation des états financiers. En pareil cas, l'associé responsable de la mission peut prendre en considération le recours aux technologies par l'entité pour déterminer si des ressources technologiques suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission. L'incidence du recours aux technologies par l'entité sur les ressources de l'auditeur affectées à la mission relève du jugement professionnel et dépend de la nature et des circonstances de la mission d'audit.

Exemples :

- L'entité peut avoir recours à des modèles technologiques complexes ou avancés pour élaborer les hypothèses clés utilisées dans l'estimation des pertes de crédit sur prêts attendues. L'associé responsable de la mission peut déterminer qu'il est nécessaire que l'équipe de mission ait recours à un outil technologique pour évaluer les hypothèses générées par ces modèles.
- L'entité peut avoir recours à une technologie de registre distribué pour effectuer et enregistrer des opérations portant sur des actifs numériques. L'associé responsable de la mission peut déterminer qu'il est nécessaire que l'équipe de mission ait recours à un outil technologique pour faciliter l'extraction des données sur les opérations de l'entité à partir du registre distribué, car il n'est peut-être pas possible ou faisable en pratique de mettre en œuvre des procédures d'audit sans avoir recours à un tel outil.

A65. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent inclure les éléments dont l'équipe de mission doit tenir compte, ou les responsabilités de celle-ci, lorsqu'elle utilise les outils technologiques autorisés par le cabinet ~~pour mettre en œuvre des procédures d'audit~~, et elles peuvent exiger la participation de personnes possédant des compétences spécialisées ou une expertise pour évaluer ou analyser les résultats.

A66. Lorsque l'associé responsable de la mission exige des personnes provenant d'un autre cabinet qu'~~elles~~ utilisent certains outils ~~technologiques et techniques automatisés~~ particuliers ~~pour mettre en œuvre les procédures d'audit~~, il peut être mentionné, dans les communications qui leur sont adressées, que cette utilisation doit être conforme aux instructions de l'équipe de mission.

A67. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent interdire expressément l'utilisation d'outils technologiques~~applications informatiques~~ ou de certaines de leurs fonctionnalités (par exemple un logiciel dont l'utilisation n'a pas encore été autorisée par le cabinet). Elles peuvent aussi exiger que l'équipe de mission prenne certaines mesures avant de se servir d'un outil technologique~~e application informatique~~ qui n'a pas été approuvée par le cabinet, afin de s'assurer de son caractère approprié. Ces politiques ou procédures peuvent par exemple exiger :

- que l'équipe de mission possède la compétence et les capacités requises pour utiliser cet outil technologique~~e application informatique~~ ;
- que le fonctionnement et la sécurité de l'outil technologique~~application informatique~~ soient testés ;
- que des éléments de documentation particuliers soient consignés dans le dossier d'audit.

A68. L'associé responsable de la mission peut exercer son jugement professionnel afin de déterminer s'il est approprié d'utiliser un outil technologique~~e application informatique~~ dans le contexte de la mission et, dans l'affirmative, comment il convient de l'utiliser. Pour déterminer si l'utilisation d'un outil technologique~~e application informatique~~ particulier~~ère~~ qui n'a pas été approuvée par le cabinet est appropriée pour la mission d'audit, il peut notamment tenir compte du fait que :

- l'utilisation et la sécurité de l'outil technologique~~application informatique~~ sont conformes ou non aux politiques ou procédures du cabinet ;
- l'outil~~application~~ technologique fonctionne comme prévu ou non ;
- les membres du cabinet possèdent ou non la compétence et les capacités requises pour utiliser l'outil technologique~~application informatique~~.

[...]

Compétence et capacités de l'équipe de mission (Réf. : par. 26)

A72. Pour déterminer si l'équipe de mission possède la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de la mission peut notamment prendre en considération les aspects suivants :

- la compréhension et l'expérience pratique de missions d'audit de nature et de complexité semblables à la mission en question, acquises par une formation appropriée et la participation à de telles missions ;
- la compréhension des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ;
- une expertise dans les domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;
- une expertise dans les technologies de l'information utilisées par l'entité, ou les outils technologiques~~ou les techniques automatisés~~ auxquels l'équipe de mission prévoit d'avoir recours pour planifier et réaliser la mission d'audit ;
- la connaissance des secteurs dans lesquels l'entité auditée exerce ses activités ;
- la capacité de faire preuve d'esprit critique et d'exercer un jugement professionnel ;
- la compréhension des politiques ou procédures du cabinet.

[...]

NORME ISA 230, *DOCUMENTATION DE L'AUDIT*

Introduction

[...]

Définitions

[...]

6. Dans les normes ISA, on entend par :

- a) « documentation de l'audit », les documents contenant les informations relatives aux procédures d'audit mises en œuvre, aux éléments probants pertinents obtenus et aux conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (des expressions telles que « dossier de travail » ou « feuilles de travail » sont aussi utilisées) ;
- b) « dossier d'audit », le ou les fichiers ou autres supports d'information, physiques ou numériquesélectroniques, contenant les documents qui constituent la documentation relative à une mission d'audit donnée ;
- c) [...]

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

A3. La documentation de l'audit peut être établie et conservée sur papier ou sur un support numériqueélectronique ou autre. Elle peut comprendre, par exemple :

- des programmes d'audit ;
- des analyses ;

[...]

Annexe

(Réf : par. 1)

Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

[...]

- Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 33 à 35~~28 à 30~~

[...]

NORME ISA 240 (RÉVISÉE), *RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES FRAUDES*

LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers et des incidences sur le rapport de l'auditeur. Elle comporte des exigences et des indications sur l'application d'autres normes ISA pertinentes, en particulier la les normes ISA 200¹⁷, la norme ISA 220 (révisée)¹⁸, la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁹, la norme ISA 330 (révisée) [en projet]²⁰ et la norme ISA 701²¹. Par conséquent, il est prévu qu'elle soit appliquée conjointement avec d'autres normes ISA pertinentes.

[...]

Exigences

[...]

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

[...]

44. Selon la norme ISA 330 (révisée) [en projet]²², l'auditeur doit déterminer des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers. (Réf. : par. A128)

[...]

46. Selon la norme ISA 330 (révisée) [en projet]²³, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions. (Réf. : par. A129 à A135)

[...]

53. Pour l'application de la norme ISA 520 (révisée) [en projet]²⁴, l'auditeur doit déterminer si les résultats des procédures analytiques qu'il met en œuvre vers la fin de son audit, pour parvenir à une conclusion générale quant à la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité, indiquent l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes non détecté jusqu'alors. (Réf. : par. A154 et A155)
54. Pour l'application de la norme ISA 330 (révisée) [en projet]²⁵, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si :

¹⁷ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

¹⁸ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

¹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

²⁰ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

²¹ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 5.

²³ ~~Norme ISA 330, paragraphe 6.~~

²⁴ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], *Procédures analytiques*, paragraphe 9.

²⁵ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes ~~30 à 32~~²⁵ et ~~26~~ et ~~A85A62~~ à ~~A87A64~~.

- a) les évaluations des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes demeurent appropriées ;
- b) des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

[...]

56. Sauf dans les cas de fraudes avérées ou suspectées qui, selon la détermination faite par l'auditeur, sont manifestement sans conséquence sur la base des procédures mises en œuvre conformément au paragraphe 55, l'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A163 à A165)

- a) déterminer :
 - i) s'il y a lieu de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques supplémentaires afin de disposer d'une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019),
 - ii) s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre de manière appropriée aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet],
 - iii) si l'auditeur a des responsabilités additionnelles, selon les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, conformément à la norme ISA 250 (révisée) ;

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

A9. L'auditeur peut avoir recours à des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~ lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou pour répondre à l'évaluation de ces risques. Ces outils ~~et techniques~~ peuvent permettre à l'auditeur d'analyser de grandes quantités de données plus facilement, par exemple pour acquérir une compréhension approfondie de ces données ou repérer des tendances inhabituelles, ce qui accroît sa capacité à faire preuve d'esprit critique et à mettre en question plus efficacement les assertions de la direction. L'auditeur peut aussi avoir recours à des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~ pour bénéficier de gains d'efficacité et d'efficacités lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit en lien avec les tests portant sur les écritures de journal. Cela dit, le recours aux outils ~~technologiques et techniques automatisés~~ ne diminue en rien le besoin de faire preuve d'esprit critique et d'exercer son jugement professionnel tout au long de l'audit.

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 7, 19 à 22 et 55 à 58)

[...]

- A28. Tout au long de l'audit, l'auditeur peut prendre connaissance de diverses manières de circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée concernant l'entité.

Exemples :

Sources possibles d'informations sur des circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée concernant l'entité :

- [...]
- un ancien employé (à la suite d'une plainte envoyée par courriel à la fonction d'audit interne).

[...]

Situations qui amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié

- A34. Selon la norme ISA 500 (révisée) [en projet]²⁶, lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il est tenu d'évaluer la pertinence et de tenir compte de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. La fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces informations. L'auditeur peut, à cet égard, considérer~~prendre en considération~~ l'authenticité, qui est une caractéristique relative à la fiabilité des informations, comme importante dans les circonstances pour atteindre le ou les objectifs visés par les procédures d'audit²⁷. Ce faisant, il considère si les informations ont été générées ou fournies par une source autorisée à le faire, et si elles n'ont pas été modifiées d'une manière qui les rendrait inadéquates pour l'audit²⁸~~Il peut alors se demander si la source a effectivement produit ou fourni les informations et a été autorisée à le faire, et si ces informations n'ont pas été modifiées de façon inappropriée.~~

- A35. Il est possible que les procédures d'audit mises en œuvre conformément à la norme ISA 500 (révisée) [en projet], à la présente norme ISA ou à d'autres normes ISA ou que des informations provenant d'autres sources fassent en sorte que l'auditeur prend connaissance de situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé²⁹. Néanmoins, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures expressément conçues pour l'identification des situations qui jetteraient un doute sur l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou qui laisseraient croire que le contenu d'un document a été modifié. L'auditeur applique le paragraphe 22 s'il a identifié de telles situations au cours de l'audit.

²⁶ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, paragraphe 117.

²⁷ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes 11 et 13.

²⁸ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe A4.

²⁹ Norme ISA 200 (révisée), paragraphe A24.

Exemples :

Situations qui, si elles sont identifiées, peuvent amener l'auditeur à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé :

- [...]
- documents ~~numériques électroniques~~ dont la dernière modification est ultérieure à la date de ce qui devrait être leur version finale.

A36. Lorsque l'auditeur identifie des situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, ses investigations complémentaires peuvent consister entre autres :

- à procéder à des demandes d'informations auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité ;
- à obtenir une confirmation directe de la part du tiers concerné ;
- à avoir recours à un expert pour faire évaluer l'authenticité du document ;
- à utiliser des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~, par exemple une technologie pour évaluer l'authenticité ou l'intégrité d'un registre ou d'un document.

A37. Lorsque les résultats des procédures d'audit supplémentaires indiquent qu'un registre ou un autre document n'est pas authentique ou que le contenu d'un document a été modifié sans que l'auditeur en ait été informé, celui-ci l'auditeur peut déterminer que les circonstances constituent un indice de fraude avérée ou suspectée et, en conséquence, il met en œuvre des procédures d'audit conformément aux paragraphes 55 à 58.

[...]

A40. Dans le contexte de la réalisation d'un audit d'états financiers, l'expertise judiciaire peut faire appel à des compétences en comptabilité, en audit et en enquête. Elles peuvent être appliquées aux fins d'enquête et d'évaluation à l'égard des livres comptables de l'entité pour obtenir de possibles éléments probants indiquant que des informations financières sont mensongères ou qu'il y a un détournement d'actifs, ou aux fins de mise en œuvre des procédures d'audit. Ces compétences peuvent en outre être utiles à l'auditeur qui cherche à apprécier s'il y a un contournement des contrôles par la direction ou des partis pris intentionnels de la direction dans l'information financière.

Exemples :

En matière d'expertise judiciaire, les compétences ou connaissances spécialisées peuvent se rapporter entre autres :

- à l'identification [...]
- [...]
- à la collecte, l'analyse et l'évaluation des informations ou données au moyen d'outils technologiques ~~et techniques automatisés~~ pour dégager des liens, constantes ou tendances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée ;
- à l'application du savoir concernant les manœuvres frauduleuses et des techniques d'entrevue, de collecte d'informations et d'analyse des données pour détecter les fraudes ;
- [...]
- à l'analyse des informations financières et non financières au moyen d'outils technologiques ~~et techniques automatisés~~ pour dégager des incohérences, inconstances ou exceptions pouvant constituer un indice de partis pris intentionnels de la direction ou résulter d'un contournement des contrôles par la direction.

A41. Pour déterminer si l'équipe de mission a la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de la mission peut prendre en considération notamment l'expertise dans les systèmes ou applications informatiques utilisés par l'entité, ou les outils technologiques ~~ou techniques automatisés~~ auxquels l'équipe de mission prévoit d'avoir recours pour planifier et réaliser l'audit (comme les tests sur un grand volume d'écritures de journal et d'autres ajustements, en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction).

[...]

A56. Voici quelques approches pouvant contribuer à stimuler l'échange d'idées :

- Scénarios hypothétiques — Il peut être utile d'y recourir pour s'entretenir de la question de savoir si des événements ou situations font qu'un ou plusieurs membres de la direction, responsables de la gouvernance ou employés de l'entité ont des motifs ou subissent des pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ont une occasion perçue de la commettre et font montre d'une certaine rationalisation de l'acte, et, dans l'affirmative, s'entretenir de la façon dont la fraude pourrait être commise ;
- Outils technologiques ~~et techniques automatisés~~ — Ils peuvent servir dans les entretiens sur les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité. Par exemple, les outils technologiques ~~et techniques automatisés~~ peuvent servir à l'identification des facteurs de risque de fraude. On peut notamment penser aux outils technologiques ~~techniques~~ qui permettent d'acquérir une meilleure compréhension des motifs et des pressions, par exemple l'analyse comparative sectorielle par ratio financier. Des corrélations inhabituelles dans les données de l'entité pour la période considérée (par exemple, les données financières et opérationnelles) peuvent mettre en lumière des ratios ou tendances défavorables par rapport à la concurrence ou à la performance passée de l'entité.

[...]

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité

[...]

A66. Les mesures de la performance, internes ou externes, peuvent faire subir des pressions à l'entité. Ces pressions peuvent avoir pour effet d'inciter la direction ou les employés à prendre des mesures inappropriées pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers trompeurs. Les mesures de la performance internes peuvent comprendre les évaluations de la performance des employés et les politiques de rémunération au rendement. Les mesures de performance externes peuvent comprendre les attentes des actionnaires, des analystes ou d'autres utilisateurs.

Exemple :

L'auditeur peut avoir recours à des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~, comme l'analyse de données ventilées (par secteur d'activité ou par gamme de produits, par exemple), pour relever les incohérences ou les exceptions dans les données servant aux mesures de la performance.

[...]

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 37)

A108. Lors de l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité, il se peut que l'auditeur détermine que certaines des politiques de l'entité se rapportant à une composante donnée ne sont pas appropriées à la nature et aux circonstances de l'entité, ce qui peut lui servir d'indicateur utile au moment de relever les déficiences du contrôle interne qui sont pertinentes au regard de la prévention et de la détection des fraudes. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle pertinentes au regard de la prévention ou de la détection des fraudes, il peut prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet].

[...]

A126. L'introduction d'un élément [...]

Exemples :

[...]

- Mettre en œuvre des procédures analytiques en poussant davantage la ventilation des données de corroboration à un niveau de détail plus poussé ou abaisser les seuils dans le cas de procédures analytiques de corroboration mises en œuvre pour procéder à une investigation plus poussée à l'égard des corrélations inhabituelles ou inattendues.
- Utiliser des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~, comme des méthodes de détection d'exceptions ou des méthodes statistiques, pour l'ensemble d'une population afin d'identifier les éléments à l'égard desquels procéder à une investigation plus poussée.

[...]

A128. Conformément à l'alinéa 39 b), [...]

Exemples :

- Choisir [...]
- [...]
- Utiliser des technologies ou méthodes directes pour extraire du système d'information de l'entité les données à soumettre à des outils technologiques et techniques automatisés en réponse au risque de manipulation des données.
- [...]

A129. Conformément à l'alinéa 39 b), les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont évalués sont traités comme des risques importants. La norme ISA 330 (révisée) [en projet] exige de l'auditeur qu'il prévoie d'obtenir~~obtienne~~ des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque inhérent est considéré comme élevé sur l'échelle de risque inhérent. Lorsque, en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut accroître la quantité des éléments probants obtenus ou obtenir des éléments probants de qualité supérieure, en modifiant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes~~recueillir un plus grand nombre d'éléments probants ou en recueillir qui soient plus pertinents et fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments probants provenant de plusieurs sources indépendantes.~~

Exemples :

Nature

- [...]

Calendrier

- [...]

Étendue

- L'auditeur peut avoir recours à des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~ pour réaliser des tests de plus grande ampleur à l'égard d'informations numériques. Il peut utiliser de ~~tels outils et techniques~~ pour mener des tests à l'égard de la totalité des éléments d'une population, ou pour choisir les éléments à tester d'une population soit en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit pour un sondage en audit. Par exemple, l'auditeur peut stratifier la population en fonction de caractéristiques particulières afin d'obtenir des éléments probants plus pertinents en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Procédures de confirmation externe

A130. Pour l'application de la norme ISA 330 (révisée) [en projet]³⁰, les procédures de confirmation externe peuvent être considérées comme utiles pour obtenir des éléments probants qui ne reflètent pas de parti pris — que ce soit pour corroborer ou contredire une assertion pertinente contenue dans les états financiers —, en particulier lorsque des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ont été identifiés relativement à la catégorie d'opérations, au solde de compte ou à l'information à fournir.

[...]

A133. Puisque toutes les réponses à une demande de confirmation externe sont exposées à un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude, la norme ISA 505 précise des facteurs qui peuvent soulever des doutes sur la fiabilité d'une réponse. Ce peut être le cas lorsque la réponse :

- provient d'une adresse électronique qui n'est pas reconnue ;
- ne comporte pas le fil de discussion ou toute autre indication permettant d'établir que le tiers répond bien à la demande de confirmation de l'auditeur ;
- inclut des restrictions ou avertissements inhabituels.

[...]

A145. Selon l'alinéa 49 d), l'auditeur est tenu de déterminer s'il est nécessaire de procéder également à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements passés tout au long de la période du fait que des anomalies significatives résultant de fraudes peuvent survenir en tout temps au cours de la période et être accompagnées d'efforts considérables pour dissimuler la façon dont les fraudes ont été perpétrées.

³⁰ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 1149.

Exemples :

- Des risques d'anomalies significatives qui pourraient être étroitement liées à des manœuvres frauduleuses s'échelonnant dans le temps (par exemple, des opérations entre parties liées dont la structure est à ce point complexe qu'elle dissimule leur substance économique).
- Des exceptions ou valeurs aberrantes dans les données sur les écritures de journal de la période qui pourraient être détectées au moyen d'outils technologiques~~et techniques automatisés~~.

[...]

Utilisation envisagée d'outils technologiques~~et techniques automatisés~~ pour tester les écritures de journal et les autres ajustements (Réf. : alinéas 49 b) et c))

A147. Pour les besoins des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements, l'auditeur peut envisager d'utiliser des outils technologiques~~et techniques automatisés~~ (par exemple, pour déterminer l'exhaustivité de la population ou sélectionner les éléments à tester). L'usage que l'entité fait de la technologie dans le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut avoir une incidence sur ces considérations.

[...]

A151. L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques~~et techniques automatisés~~ lorsqu'il examine les estimations comptables pour vérifier s'il y a un parti pris de la direction.

[...]

Procédures analytiques que met en œuvre l'auditeur vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 53)

A154. La norme ISA 520 (révisée) [en projet] explique que les procédures analytiques mises en œuvre vers la fin de l'audit visent à corroborer les conclusions dégagées lors de l'audit de composantes ou d'éléments particuliers des états financiers³¹. Cependant, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui présentent un risque élevé, afin de déterminer si certaines tendances ou corrélations peuvent indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes demeuré jusqu'alors non identifié. Déterminer quelles tendances et corrélations particulières peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes exige l'exercice du jugement professionnel. Les corrélations inhabituelles concernant les produits et le résultat en fin d'exercice sont particulièrement pertinentes.

³¹ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], paragraphes A25 et A26.

Exemples :

- Des montants de produits anormalement élevés comptabilisés dans les dernières semaines de la période.
- Des opérations inhabituelles.
- Des produits ou des charges qui sont incompatibles avec l'évolution des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, tels que :
 - des montants de produits ou de charges anormalement faibles au début de la période ultérieure ;
 - des remboursements ou des notes de crédit anormalement élevés au début de la période ultérieure.

A155. L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques et techniques automatisés pour identifier les tendances de report d'opérations qui sont inhabituelles ou incohérentes et ainsi déterminer s'il existe un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes non détecté jusqu'alors.

[...]

Déclarations écrites (Réf. : par. 63)

A193. La norme ISA 580 définit des exigences et fournit des indications sur l'obtention de déclarations appropriées de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit. Bien que les déclarations écrites soient une source importante d'éléments probants, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Par ailleurs, comme la direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude, il importe que l'auditeur tienne compte de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers recueillis, lorsqu'il tire la conclusion exigée dans la norme ISA 700 (révisée)³².

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. A59, A127 et A135)

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

On trouvera ci-après [...]

Prise en considération des risques au niveau des assertions

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

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

³² Norme ISA 700 (révisée)³³⁰, paragraphe 11A26.

- [...]
- utiliser des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~, tels que l'exploration de données pour vérifier s'il existe des exceptions dans une population. Par exemple, des outils ~~technologiques et techniques automatisés~~ sont utilisés pour déceler des chiffres saisis fréquemment, puisque la répétition d'un chiffre peut indiquer un parti pris inconscient de la direction ou d'employés qui enregistrent des écritures de journal et d'autres ajustements frauduleux ;

- [...]

[...]

Réponses spécifiques — Anomalies résultant d'informations financières mensongères

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

Comptabilisation des produits

- Mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration concernant les produits, sur la base de données ventilées. Par exemple, comparer les produits de l'exercice considéré par mois et par gamme de produits ou secteur d'activité avec les données correspondantes des exercices précédents. À cet égard, les outils ~~technologiques et techniques automatisés~~ peuvent faciliter l'identification des corrélations ou des opérations inhabituelles ou inattendues ayant rapport aux produits.
- [...]
- Dans les cas où les opérations génératrices de produits sont déclenchées, traitées et enregistrées sous forme numérique électronique, tester les contrôles afin de déterminer s'ils fournissent l'assurance que les opérations inscrites ont été effectivement réalisées et qu'elles sont enregistrées correctement.
- [...]

Quantités en stock

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

[...]

Annexe 3

(Réf. : par. A29)

Exemples de circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée

La liste ci-après donne des exemples de circonstances pouvant indiquer que les états financiers pourraient comporter une anomalie significative résultant d'une fraude.

[...]

Éléments probants contradictoires ou manquants, par exemple :

- [...]

- documents qui ne sont disponibles que sous forme de photocopies ou copies papier qui ne sont transmises que sous forme numérique~~de fichiers électroniques~~ alors qu'on s'attendrait à trouver des originaux ;
 - [...]
 - éléments probants sous forme numérique~~électroniques~~ dont l'indisponibilité ou l'absence est contraire aux pratiques ou aux politiques de l'entité concernant la conservation des documents ;
 - [...]
- [...]

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

- [...]
 - réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers sous forme numérique~~électroniques~~ pour y réaliser des tests à l'aide d'outils technologiques~~et techniques automatisés~~ ;
 - [...]
- [...]

Annexe 4

(Réf. : par. A100, A104 et A143)

Autres aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester

Au moment de sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements qu'il testera, l'auditeur peut s'appuyer entre autres sur :

- [...]
- la compréhension qu'il a acquise des contrôles de l'entité afférents aux écritures de journal qui sont conçus pour prévenir ou détecter les fraudes³³ (voir aussi le paragraphe 36 ~~de la présente norme ISA~~). Dans de nombreuses entités, le traitement courant des opérations comporte des contrôles à la fois manuels et automatisés. De la même façon, le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut comporter des contrôles à la fois manuels et automatisés, appliqués dans un ou plusieurs systèmes informatiques. Dans les cas où l'informatique est utilisée dans le processus d'information financière, il se peut que les écritures de journal et les autres ajustements n'existent que sur support numérique~~électronique~~ :
 - les types de contrôles afférents aux écritures de journal qui sont conçus pour prévenir ou détecter les fraudes peuvent inclure les autorisations et les approbations, les rapprochements, les vérifications (comme les contrôles d'édition ou de validation et les calculs automatisés), la séparation de tâches ainsi que les contrôles physiques ou logiques,

[...]

NORME ISA 250 (RÉVISÉE), PRISE EN COMPTE DES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES

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

DANS UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Introduction

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires

[...]

Cas de non-conformité dont l'auditeur prend connaissance par la mise en œuvre d'autres procédures d'audit (Réf. : par. 16)

A15. Des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur afin de se former une opinion sur les états financiers peuvent l'amener à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. De telles procédures peuvent notamment comprendre :

- la lecture de procès-verbaux ;
- les demandes d'informations auprès de la direction de l'entité ou de son conseiller juridique interne ou externe sur les procès, litiges, ou avis d'imposition ;
- la mise en œuvre de tests de détail sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

[...]

NORME ISA 265, COMMUNICATION DES DÉFICIENCES DU CONTRÔLE INTERNE AUX RESPONSABLES DE LA GOUVERNANCE ET À LA DIRECTION

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'autres responsabilités que celles dont traitent la norme ISA 315 (révisée en 2019)³⁴ et la norme ISA 330 (révisée) [en projet]³⁵ en ce qui concerne l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité ainsi que la conception et la mise en œuvre de tests des contrôles. Par ailleurs, la norme ISA 260 (révisée)³⁶ définit des exigences additionnelles et fournit des indications au sujet de la responsabilité qu'a l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit.

³⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, alinéas 12 c) et m) et paragraphes 21 à 27.

³⁵ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

³⁶ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

[...]

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

Introduction

[...]

Exigences

[...]

8. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit prendre en considération les informations obtenues en application des exigences de la norme ISA 220 (révisée) et :
 - a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
 - b) [...]
 - [...]
 - e) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources humaines, technologiques et intellectuelles nécessaires pour réaliser la mission³⁷. (Réf. : par. A9 à A13)
9. L'auditeur doit élaborer un plan de mission, lequel doit comporter une description :
 - a) de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision prévues des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux ; (Réf. : par. A14)
 - b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il prévoit de mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)³⁸ ;
 - c) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]³⁹ ;
 - d) des autres procédures d'audit qu'il prévoit de mettre en œuvre et qui sont requises pour que la mission soit réalisée en conformité avec les normes ISA. (Réf. : par. A15 à A17)

[...]

Annexe

(Réf. : par. 7, 8 et A9 à A14)

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

[...]

Caractéristiques de la mission

- [...]

³⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

³⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

³⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

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

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

Introduction

[...]

5. La norme ISA 200 explique que l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions vise à permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés⁴⁰. La présente norme ISA exige que le risque inhérent et le risque lié au contrôle soient évalués séparément pour ce qui est des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions. Les différents degrés que peut atteindre le risque inhérent forment une échelle qui, dans la présente norme ISA, est désignée par l'expression « échelle de risque inhérent ».

[...]

7. Le processus d'identification et d'évaluation des risques par l'auditeur est itératif et dynamique. Il existe une relation d'interdépendance entre, d'une part, la compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable ainsi que du système de contrôle interne que doit acquérir l'auditeur et, d'autre part, les concepts qui sous-tendent les exigences d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Pour acquérir la compréhension exigée par la présente norme ISA, l'auditeur peut établir des attentes initiales concernant les risques — attentes qu'il précisera à mesure qu'il avance dans le processus d'identification et d'évaluation des risques. Par ailleurs, la présente norme ISA et la norme ISA 330 (révisée) [en projet] exigent que l'auditeur révise son évaluation des risques et modifie les réponses globales et les procédures d'audit complémentaires en fonction des éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet], des procédures d'audit complémentaires, et de toute information nouvelle dont il prend connaissance.
8. La norme ISA 330 (révisée) [en projet] exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers⁴¹. Elle précise que la compréhension qu'a l'auditeur du système de contrôle interne de l'entité ~~l'environnement de contrôle~~ influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. La norme ISA 330 (révisée) [en projet] exige aussi que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations importante, solde de compte important et information à fournir.

⁴⁰ Norme ISA 200, paragraphe A46, et norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 6 et 7.

⁴¹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 5.

importante⁴².

[...]

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

a) A « documents comptables », les livres-journaux et les pièces et documents justificatifs ; (Réf. : par. A1A)

a) « assertions », les affirmations que formule la direction, explicitement ou non, concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture d'informations dans les états financiers lorsqu'elle déclare que les états financiers ont été préparés conformément au référentiel d'information financière applicable. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives et qu'il y répond, l'auditeur se réfère aux assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire ; (Réf. : par. A1)

[...]

j) « procédures d'évaluation des risques », les procédures d'audit conçues et mises en œuvre aux fins de l'identification et de l'évaluation des ~~les~~ risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;

[...]

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

13. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour : (Réf. : par. A11 à A18)

- a) l'identification et 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 ;
- b) la conception, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet], de procédures d'audit complémentaires.

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. A184 et A185)

[...]

Activités de contrôle

26. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la composante « activités de contrôle » en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A147 à A157)	
a) identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » visant à répondre	c) identifier, en ce qui concerne les applications informatiques et les autres

⁴² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 6.

aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, c'est-à-dire : i) les contrôles visant à répondre aux risques identifiés comme des risques importants, (Réf. : par. A158 et A159) ii) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels, (Réf. : par. A160 et A161) iii) les contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, ce qui doit inclure les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, (Réf. : par. A162 à A164) iv) les autres contrôles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont appropriés pour permettre à celui-ci d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 13 en ce qui a trait aux risques au niveau des assertions ; (Réf. : par. A165) b) identifier, en fonction des contrôles identifiés à l'alinéa a), les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique ; (Réf. : par. A166 à A172)	aspects de l'environnement informatique identifiés à l'alinéa b) : (Réf. : par. A173 et A174) i) les risques connexes découlant du recours à l'informatique, ii) les contrôles généraux informatiques visant à répondre à ces risques ; d) pour chacun des contrôles identifiés à l'alinéa a) ou au sous-alinéa c)ii) : (Réf. : par. A175 à A181) i) évaluer si la conception du contrôle est efficace pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ou pour favoriser le fonctionnement d'autres contrôles ; ii) déterminer si le contrôle a été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité.
---	---

[...]

Identification des risques d'anomalies significatives

[...]

29. L'auditeur doit déterminer les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes concernés. (Réf. : par. A202 à A204B)

[...]

Évaluation du risque lié au contrôle

34. Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans le cadre des procédures d'audit complémentaires, il doit évaluer le risque lié au contrôle. S'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, l'évaluation du risque lié au contrôle doit faire en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives corresponde à l'évaluation du risque inhérent. (Réf. : par. A226 à A229)

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

35. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Dans la négative, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit prendre en considération ~~enir compte de~~ tous les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres ~~que ces~~ éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire ~~corroborer ou contredisent~~ les assertions de la direction. (Réf. : par. A230 et A231 ~~à A232~~)

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs

36. En ce qui concerne les catégories d'opérations, ~~les soldes de comptes~~ ou ~~et les~~ informations à fournir qui sont significatifs, mais qui, selon la détermination faite, ne sont pas des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes ~~qu'il a jugés non importants~~ ou informations à fournir importantes, l'auditeur doit évaluer ~~établir~~ si cette détermination ~~son jugement~~ demeure appropriée. (Réf. : par. A230C, A232B et A233B ~~A233 à A235~~)

Révision de l'évaluation des risques

37. Si l'auditeur 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 initiales des risques d'anomalies significatives, il doit réviser cette identification ou cette évaluation. (Réf. : par. A236 et A236A)

[...]

Documentation

38. Pour l'application de la norme ISA 230, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit⁴³ : (Réf. : par. A237 à A241)
- a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens ;
 - b) les éléments clés de la compréhension qu'il a acquise conformément aux paragraphes 19, 21, 22, 24 et 25, les sources d'informations qui lui ont permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre ;

⁴³ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7, et annexe.

- c) son évaluation de la conception des contrôles identifiés et sa détermination~~vérification~~ de leur mise en place, conformément ~~aux exigences du~~ paragraphe 26 ;
- d) les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions, y compris les risques importants et les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir, à elles seules, des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés ;
- e) la base sur laquelle il a déterminé, conformément au paragraphe 36, que les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont significatifs ne sont pas des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes. (Réf. : par. A238A)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions (Réf. : par. 12)

A1A.- Les documents comptables peuvent comprendre les justificatifs de paiement, y compris des transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats, le grand livre général et les livres auxiliaires, les écritures de journal et les ajustements autres des états financiers, qui ne se traduisent pas par des écritures de journal, ainsi que des documents tels que les feuilles de travail et les feuilles de calcul à l'appui de la répartition des coûts, des calculs, des rapprochements et des informations fournies en note.

[...]

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

[...]

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

A15. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants. Outre les informations provenant d'autres sources⁴⁴, l'auditeur peut utiliser, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques :

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

⁴⁴ Voir les paragraphes A37 et A38.

Peu importe la source utilisée, l'auditeur ~~évalue~~~~doit tenir compte de~~ la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées devant servir comme éléments probants, conformément à la norme ISA 500 (révisée) [en projet]⁴⁵.

[...]

A19. Les différents types de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en œuvre afin d'obtenir des éléments probants, qu'il s'agisse de procédures d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires, sont décrits dans la norme ISA 500 (révisée) [en projet]⁴⁶. Le fait que certaines données comptables et d'autres éléments probants soient disponibles uniquement sous forme ~~numérique~~~~électronique~~, ou seulement à certains moments, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit⁴⁷. S'il juge qu'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]. Les éléments probants obtenus pourront servir non seulement à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, mais aussi à la détection des anomalies au niveau des assertions ou à l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Comme l'exige la norme ISA 500 (révisée) [en projet], lorsque l'auditeur utilise une procédure d'audit en vue de plus d'un objectif, il évalue si les éléments probants obtenus permettent d'atteindre chaque objectif visé⁴⁸.

[...]

Outils ~~technologiques~~~~et techniques automatisés~~ (Réf. : par. 14)

A21. L'auditeur peut recourir à des outils ~~technologiques~~~~ou à des techniques automatisés~~ pour mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques à l'égard de grandes quantités de données (telles que les données provenant du grand livre général et des livres auxiliaires ainsi que les autres données opérationnelles), notamment pour l'analyse, le contrôle arithmétique, la réexécution et le rapprochement.

[...]

Procédures analytiques (Réf. : alinéa 14 b))

Raisons pour lesquelles des procédures analytiques sont mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques

[...]

A28. Ainsi, les procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions, en révélant des aspects de l'entité dont il n'avait pas connaissance ou en lui permettant de comprendre l'incidence des facteurs de risque inhérent, comme le changement, sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.

Types de procédures analytiques

⁴⁵ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, paragraphe 11.

⁴⁶ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes A14 à A17 et *Annexe 1* A21 à A25.

⁴⁷ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe ~~A55~~A46.

⁴⁸ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe 10.

[...]

A30. La présente norme ISA traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques telles qu'elles sont décrites aux paragraphes A27 à A29. La norme ISA 520 (révisé) [en projet]⁴⁹ traite quant à elle de la mise en œuvre par l'auditeur de procédures analytiques ~~en tant que procédures~~ de corroboration. Elle traite aussi ~~(« procédures analytiques de corroboration »)~~ et de la responsabilité ~~de qui incombe~~ à l'auditeur ~~en ce qui concerne~~ les résultats des procédures analytiques utilisées en tant que 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. ~~Par conséquent, lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques, l'auditeur n'est pas tenu de se conformer aux exigences de la norme ISA 520. Cela dit, les exigences et les modalités d'application de la norme ISA 520 peuvent lui fournir des indications utiles pour la mise en œuvre de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques.~~

Outils technologiques ~~et techniques automatisés~~

A31. La mise en œuvre des procédures analytiques peut se faire à l'aide ~~au moyen~~ d'outils technologiques ~~ou de techniques automatisés~~. ~~L'application de procédures analytiques automatisées à des données est parfois appelée « analyse de données ».~~

Exemple :

L'auditeur peut se servir d'une feuille de calcul pour comparer les montants budgétés et les montants qui ont réellement été comptabilisés. Il peut aussi mettre en œuvre des procédures plus complexes. Par exemple, pour identifier les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir à l'égard desquels il pourrait être avisé de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques particulières, l'auditeur peut procéder à des analyses plus poussées en appliquant des techniques de visualisation à des données extraites du système d'information de l'entité.

[...]

Outils technologiques ~~et techniques automatisés~~

A35. L'auditeur peut aussi recourir à des outils technologiques ~~ou à des techniques automatisés~~, comme des outils d'observation à distance (par exemple, un drone), pour réaliser des observations physiques ou des inspections, surtout en ce qui concerne les actifs.

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 19 à 27)

[...]

Raisons pour lesquelles l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable est exigée (Réf. : par. 19 et 20)

[...]

A51. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide aussi l'auditeur à déterminer comment planifier et mettre en œuvre des

⁴⁹ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], *Procédures analytiques*.

procédures d'audit complémentaires, notamment lorsqu'il :

- définit des attentes qui seront utilisées lors de la mise en œuvre des procédures analytiques de corroboration, conformément à la norme ISA 520 (révisée) [en projet]⁵⁰ ;
- conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet] ;
- évalue le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (en ce qui concerne, par exemple, les hypothèses retenues par la direction ou les déclarations orales et écrites faites par celle-ci).

[...]

Outils technologiques ~~et techniques automatisés~~

A57. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures en vue d'acquérir une compréhension du système d'information, il peut se servir d'outils technologiques ~~et de techniques automatisés~~ pour comprendre le cheminement des opérations et le processus de traitement. Grâce à ces procédures, l'auditeur peut être en mesure d'obtenir des informations sur la structure organisationnelle de l'entité ou sur les parties avec lesquelles l'entité fait affaire (par exemple, ses fournisseurs, ses clients et ses parties liées).

[...]

Façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies (Réf. : alinéa 19 c))

[...]

A85. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide l'auditeur à reconnaître les événements ou situations qui présentent des facteurs de risque inhérent, c'est-à-dire des caractéristiques pouvant avoir une incidence sur la possibilité que les assertions portant sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir comportent des anomalies. Ces facteurs de risque inhérent peuvent avoir une incidence sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies en influant sur la probabilité qu'une anomalie se produise et sur l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant. Ainsi, la compréhension de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies peut aider l'auditeur à acquérir une compréhension préliminaire de la probabilité ou de l'ampleur des anomalies, laquelle lui sera utile pour identifier les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions conformément à l'alinéa 28 b). Quant à la compréhension de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur cette possibilité, elle peut aider l'auditeur à évaluer ~~déterminer~~ la probabilité et l'ampleur des anomalies potentielles lorsqu'il évalue le risque inhérent, conformément à l'alinéa 31 a). La compréhension des facteurs de risque inhérent aide aussi l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet].

[...]

Environnement de contrôle, processus d'évaluation des risques par l'entité et processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 21 à 24)

⁵⁰ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], paragraphe 85.

[...]

A98. Étant donné que ces composantes constituent l'assise sur laquelle repose le système de contrôle interne de l'entité, toute déficience de leur fonctionnement peut avoir une incidence généralisée sur la préparation des états financiers. Par conséquent, la compréhension et l'évaluation de ces composantes par l'auditeur ont une incidence sur son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et peuvent aussi avoir une incidence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont une incidence sur la conception des réponses globales de l'auditeur, notamment — comme il est expliqué dans la norme ISA 330 (révisée) [en projet] — sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures complémentaires⁵¹.

[...]

A125. L'auditeur est tenu d'identifier des contrôles précis de la composante « activités de contrôle », d'évaluer leur conception et de déterminer s'ils ont été mis en place, parce que cela l'aide à comprendre la manière dont la direction répond à certains risques et que cette compréhension lui fournit une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à ces risques, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]. Plus, selon l'évaluation faite, un risque inhérent est considéré comme élevé sur l'échelle de risque inhérent, plus il faut que les éléments probants soient ~~doivent être~~ convaincants. Même si l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés, sa compréhension peut l'aider à concevoir ~~des avoir une incidence sur la conception de~~ procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques d'anomalies significatives connexes.

[...]

A128. Lorsqu'il acquiert une compréhension du cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes, l'auditeur peut aussi identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » qui doivent l'être selon l'alinéa 26 a). Lorsque l'auditeur identifie et évalue les contrôles de la composante « activités de contrôle », il peut d'abord se concentrer sur les contrôles afférents aux écritures de journal et sur les contrôles dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement ~~en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration~~.

[...]

Adaptabilité

A131. Dans les entités peu complexes, le système d'information et les processus opérationnels connexes sont généralement moins sophistiqués que dans les grandes entités et il est probable que l'environnement informatique sera lui aussi moins complexe ; toutefois, cela ne diminue en rien l'importance du rôle du système d'information. Il peut arriver que les entités peu complexes dans lesquelles la direction participe directement à l'exploitation n'aient pas besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, de documents comptables très élaborés, ni de politiques écrites. L'acquisition d'une compréhension des aspects pertinents du système d'information de l'entité peut donc nécessiter moins d'efforts dans le cadre de l'audit d'entités peu complexes et reposer davantage sur des demandes d'informations que sur l'observation ou l'inspection de

⁵¹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes A4A4 à A7A3.

documents. Cette compréhension reste néanmoins importante, parce qu'elle ~~aide~~ fournit à l'auditeur ~~à une base pour~~ concevoir des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet] et qu'elle peut contribuer à l'identification ou à l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur (voir le paragraphe A86).

[...]

Outils technologiques ~~et techniques automatisés~~

A137. L'auditeur peut aussi avoir recours à des outils technologiques ~~techniques automatisés~~ soit pour accéder directement aux bases de données du système d'information de l'entité qui contiennent les documents comptables relatifs aux opérations, soit pour télécharger le contenu de ces bases de données. L'auditeur peut ensuite vérifier sa compréhension du cheminement des opérations dans le système d'information — de leur déclenchement dans les documents comptables jusqu'à leur enregistrement dans le grand livre général — en appliquant aux informations ainsi obtenues des outils technologiques ~~et des techniques automatisés~~ qui lui permettent de retracer les écritures de journal ou d'autres enregistrements électroniques, que ce soit pour une opération donnée ou pour l'ensemble des opérations (population entière). L'analyse de vastes ensembles d'opérations, voire d'ensembles complets, peut révéler des écarts par rapport aux procédures de traitement normales ou prévues, et ainsi permettre l'identification de risques d'anomalies significatives.

[...]

Activités de contrôle (Réf. : par. 26)

Contrôles de la composante « activités de contrôle »

[...]

A151. Le paragraphe 26 exige que l'auditeur identifie certains contrôles, qu'il en évalue la conception et qu'il détermine s'ils ont été mis en place. Ces contrôles sont :

- les contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement ~~en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration~~. L'évaluation de ces contrôles fournit à l'auditeur une base pour concevoir des tests des contrôles conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]. Parmi ces contrôles, il y a ceux qui visent à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés ;
- les contrôles visant à répondre aux risques importants et les contrôles afférents aux écritures de journal. L'identification et l'évaluation de ces contrôles par l'auditeur peuvent influencer sur sa compréhension des risques d'anomalies significatives et mener à l'identification d'autres risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A95). Cette compréhension ~~aide~~ fournit à l'auditeur ~~à une base pour~~ concevoir des procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives connexes ;
- les autres contrôles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont appropriés pour permettre à celui-ci d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 13 en ce qui a trait aux risques au niveau des assertions.

[...]

Contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 26 a))

Contrôles visant à répondre aux risques qui, selon la détermination faite, sont identifiés comme des risques importants (Réf. : sous-alinéa 26 a)ii))

[...]

A158. Qu'il prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques importants, l'auditeur peut, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant à ces risques, comme l'exige la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁵², s'aider de fonder sur la compréhension qu'il a acquise à l'égard de la manière dont la direction répond aux risques importants. Bien que les risques associés à des opérations importantes non courantes ou à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement soient souvent moins susceptibles de faire l'objet de contrôles de routine, il est possible que la direction ait pris d'autres mesures pour faire face à ces risques. En conséquence, pour comprendre si l'entité a conçu et mis en place des contrôles à l'égard des risques importants associés à de telles opérations et questions, l'auditeur peut notamment se demander si, et comment, la direction répond aux risques. Voici certaines des réponses possibles :

- contrôles tels qu'un examen des hypothèses par la haute direction ou par des experts ;
- recours à des processus documentés pour établir des estimations comptables ;
- procédure d'approbation par les responsables de la gouvernance.

Exemple :

Dans le cas d'un événement isolé, tel que la réception de la signification d'une poursuite importante, l'évaluation de la réponse de l'entité peut notamment consister à déterminer si l'affaire a été soumise à des experts compétents (comme les conseillers juridiques internes ou des avocats externes), si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

[...]

Contrôles afférents aux écritures de journal (Réf. : sous-alinéa 26 a)ii))

A160. Parmi les contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions que l'auditeur identifie, il est censé y avoir, dans tous les audits, des contrôles afférents aux écritures de journal, étant donné que le transfert des informations entre les systèmes de traitement des opérations et le grand livre général se fait habituellement au moyen d'écritures de journal — courantes ou non, automatisées ou manuelles. Selon la nature de l'entité et la stratégie qu'a définie l'auditeur en ce qui a trait aux procédures d'audit complémentaires, d'autres contrôles peuvent également être identifiés.

⁵² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 1024.

Exemple :

Lorsque l'audit porte sur une entité peu complexe, il se peut que le système d'information de l'entité soit simple et que l'auditeur ne prévoie pas de ~~tester les~~ appuyer sur l'efficacité du ~~fonctionnement des~~ contrôles. Il se peut aussi que l'auditeur n'ait identifié aucun risque important et aucun autre risque d'anomalies significatives l'obligeant à évaluer la conception des contrôles et à déterminer si ces contrôles ont été mis en place. Il est alors possible que les contrôles afférents aux écritures de journal soient les seuls contrôles identifiés par l'auditeur.

Outils ~~technologiques et techniques automatisés~~

A161. Dans les systèmes comptables tenus manuellement, les écritures de journal non courantes peuvent être repérées par l'inspection des livres, des journaux et des documents justificatifs. Lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et la préparation des états financiers, il se peut que ces écritures n'existent que sous forme numérique électronique et qu'elles soient plus facilement repérables à l'aide d'outils technologiques ~~par l'application de techniques automatisées.~~

[...]

Contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement (Réf. : sous-alinéa 26 a)iii))

A162. L'auditeur détermine s'il y a des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. S'il prévoit d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés Si tel est le cas, il doit, selon la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁵³, concevoir et mettre en œuvre des tests ~~de~~ sur les contrôles visant à répondre à ces risques. Ces contrôles, lorsqu'il en existe, doivent alors être identifiés et évalués.

A163. Dans les autres cas, si l'auditeur prévoit d'obtenir des éléments probants quant à ~~à tenir compte de~~ l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans le cadre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet], ~~la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration~~, ces contrôles doivent aussi être identifiés⁵⁴, ~~puisque la norme ISA 330⁵⁵ exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des tests à leur égard.~~

⁵³ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 148.

⁵⁴ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 6, 7 et 14.

⁵⁵ Norme ISA 330, alinéa 8 a).

Exemples :

L'auditeur peut prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement :

- des contrôles afférents aux catégories d'opérations courantes, car il s'agit parfois de l'approche la plus efficace ou la plus efficiente lorsqu'il y a un grand nombre d'opérations homogènes ;
- des contrôles liés à l'exhaustivité et à l'exactitude des informations produites par l'entité (par exemple des contrôles afférents à la préparation des rapports générés par le système), pour ~~évaluer~~s'assurer de la fiabilité de ces informations, s'il prévoit de tenir compte de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles dans la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires ;
- des contrôles liés aux objectifs d'exploitation et de conformité s'ils ont trait à des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de ses procédures d'audit.

[...]

Identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique (Réf. : alinéa 26 b))

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie les risques découlant du recours à l'informatique ainsi que les contrôles généraux informatiques liés aux applications informatiques et aux autres aspects de l'environnement informatique qu'il a identifiés

A166. La compréhension des risques découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques mis en place par l'entité pour y répondre peut avoir une incidence sur :

- la décision de l'auditeur de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;

Exemple :

Si, en raison d'une conception inefficace ou d'une mise en place inadéquate, les contrôles généraux informatiques ne permettent pas de répondre aux risques découlant du recours à l'informatique (parce qu'ils ne permettent pas de prévenir ou de détecter adéquatement la modification non autorisée des programmes ou l'accès non autorisé aux applications informatiques, par exemple), cela peut influencer sur la décision de l'auditeur de ~~tester~~s'appuyer ou non ~~sur~~ les contrôles automatisés qui font partie des applications informatiques touchées.

- [...]
- la stratégie que choisit l'auditeur pour tester les informations produites par l'entité ~~qui sont générées par les applications informatiques de celle-ci ou produites au moyen d'informations tirées de ces applications~~ ;

Exemple :

Lorsque des informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont produites par l'entité qui doivent servir d'éléments probants ont été générées par des applications informatiques, l'auditeur peut décider de tester les contrôles afférents aux rapports générés par le système. Pour ce faire, il peut notamment identifier et tester les contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques de modification non autorisée ou inappropriée (qu'il s'agisse de modification des programmes ou de modification directe des données sous-tendant les rapports).

- [...]
- La conception de procédures d'audit complémentaires.

Exemple :

Dans les cas où les contrôles du traitement de l'information dépendent des contrôles généraux informatiques, il se peut que l'auditeur décide de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques, ce qui nécessitera la conception de tests des contrôles pour ceux-ci. Si, dans les mêmes circonstances, l'auditeur décide de ne pas tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques, ou qu'il s'attend à ce que ces contrôles soient inefficaces, il peut mettre en œuvre des procédures d'audit qui portent sur la question de savoir si les éléments nécessaires de répondre aux risques connexes découlant du recours à l'informatique connexes se sont matérialisés en concevant des procédures de corroboration. Cependant, si ces risques connexes sont liés à des risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, il se peut qu'il ne soit pas possible d'y répondre. L'auditeur pourrait alors devoir considérer l'incidence de cette situation sur son opinion d'audit.

[...]

Identification des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

[...]

A169. Les contrôles identifiés par l'auditeur peuvent dépendre de rapports générés par le système, auquel cas les applications informatiques qui produisent ces rapports peuvent être jugées vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Dans d'autres cas, si l'auditeur peut ne pas prévoir pas de tester s'appuyer sur les contrôles afférents aux rapports générés par le système et qu'il prévoit plutôt d'obtenir des éléments probants sur la fiabilité des informations en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit, par exemple en comparant un échantillon de données d'entrée et de sortie de ces rapports avec les pièces justificatives, il se peut alors qu'il n'identifie pas les applications informatiques connexes comme étant vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

Adaptabilité

A170. L'étendue de la compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne les processus informatiques — notamment en ce qui a trait à la mesure dans laquelle l'entité a mis en place des contrôles généraux informatiques — variera selon la nature et les circonstances de l'entité, son environnement informatique, ainsi que la nature et l'étendue des contrôles identifiés par l'auditeur. Le nombre d'applications informatiques vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique variera aussi en fonction de ces facteurs.

Exemples :

- [...]
- [...]
- Si la direction ne s'appuie pas sur des contrôles automatisés ni sur des contrôles généraux informatiques pour le traitement des opérations et le maintien de l'intégrité des données, et qu'aucun contrôle automatisé ni autre contrôle du traitement de l'information (ou contrôle qui dépend des contrôles généraux informatiques) n'est identifié par l'auditeur, il est possible que celui-ci prévienne d'évaluer la fiabilité des informations générées en interne par le système d'information de l'entité en mettant en œuvre des procédures d'audit autres que des tests des contrôles produits par l'entité qui ont nécessité un recours à l'informatique, et qu'il n'identifie aucune application informatique vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.
- [...]

[...]

Évaluation de la conception des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle », et vérification de leur mise en place (Réf. : alinéa 26 d))

A179. Lorsqu'un contrôle a été conçu efficacement et mis en place, l'auditeur peut conclure qu'il serait approprié de le tester afin de tenir compte de l'efficacité de son fonctionnement dans la conception des procédures de corroboration. Toutefois, il n'y a aucune utilité à tester un contrôle dont la conception ou la mise en place est inefficace. Lorsque l'auditeur prévoit de tester un contrôle, l'information obtenue sur la mesure dans laquelle ce contrôle permet de répondre au ou aux un ou à plusieurs risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions (c'est-à-dire le risque inhérent) est prise en considération lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions.

A180. Pour obtenir des éléments probants quant à tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle », il ne suffit pas d'évaluer leur conception et de déterminer/vérifier leur mise en place. En ce qui a trait à certains aux contrôles automatisés conçus et mis en place au moyen d'une technologie produisant des données de sortie cohérentes, l'auditeur peut cependant prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés non pas en testant ces derniers directement, mais plutôt en identifiant et en testant les contrôles généraux informatiques qui en assurent le fonctionnement systématique plutôt que de tester directement l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles automatisés. L'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à son fonctionnement efficace à d'autres moments au cours de la période audité.

Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en œuvre dans le cadre des procédures d'audit complémentaires, y compris des contrôles indirects, sont décrits plus en détail dans la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁵⁶.

A181. Même si l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement de contrôles identifiés dans le cadre des procédures d'audit complémentaires, sa compréhension peut l'aider à concevoir des procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques d'anomalies significatives connexes.

Exemple :

Il est possible que les résultats des procédures d'évaluation des risques fournissent à l'auditeur une base pour la prise en compte, lors de la conception des sondages, des écarts pouvant affecter une population.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 27)

A182. Lors de l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité⁵⁷, il se peut que l'auditeur juge que certaines des politiques de l'entité se rapportant à une composante donnée ne sont pas appropriées à la nature et aux circonstances de l'entité. Cela peut donner à l'auditeur des indices qui l'aideront à relever les déficiences du contrôle. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, il peut prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet].

[...]

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

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives

[...]

A185. Les informations réunies lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques sont utilisées comme éléments probants à l'appui de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, les éléments probants que l'auditeur obtient en évaluant la conception des contrôles identifiés et en déterminant si ces contrôles ont été mis en place dans la composante « activités de contrôle » sont utilisés à l'appui de son évaluation des risques. Ces éléments probants fournissent aussi à l'auditeur une base pour concevoir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet].

[...]

Risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : alinéa 28 a) et par. 30)

[...]

⁵⁶ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 148 à 264.

⁵⁷ Alinéas 21 b), 22 b), 24 c), 25 c) et 26 d).

A193. L'auditeur identifie les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers pour déterminer si ces risques ont un effet généralisé sur les états financiers et si, de ce fait, ils nécessitent des réponses globales selon la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁵⁸.

[...]

Assertions pertinentes, et catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes (Réf. : par. 29)

Raisons pour lesquelles l'auditeur détermine les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes

A202. La détermination des assertions pertinentes ainsi que des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes fournit à l'auditeur une base pour délimiter la compréhension ~~qu'il doit acquérir~~ du système d'information de l'entité qu'il lui faut acquérir conformément à l'alinéa 25 a). Cette compréhension peut aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A86).

Outils technologiques ~~et techniques automatisés~~

A203. L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques ~~techniques automatisés~~ pour faciliter l'identification des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes.

Exemples :

- Pour comprendre la nature, la source, la taille et le volume des opérations d'une population donnée, il est possible d'analyser celle-ci dans son ensemble ~~à l'aide au moyen~~ d'outils technologiques ~~et techniques automatisés~~. ~~Le recours à de tels outils~~ L'application de techniques automatisées peut notamment permettre à l'auditeur de voir qu'un compte à solde nul en fin de période se compose de nombreuses opérations et écritures de journal de sens contraire effectuées durant la période, ce qui indique que le solde de compte ou la catégorie d'opérations peut être important (ce peut être le cas d'un compte provisoire pour la paie, par exemple). Par ailleurs, il se peut que l'analyse d'un compte provisoire pour la paie fasse ressortir des frais qui ont été remboursés à la direction (et à d'autres employés). Comme ces remboursements sont versés à des parties liées, il peut s'agir d'une information à fournir importante.
- Grâce à l'analyse du cheminement des opérations génératrices de produits d'une population donnée, il peut être plus facile pour l'auditeur d'identifier une catégorie d'opérations importante n'ayant pas déjà été identifiée.

Informations à fournir potentiellement importantes

A204. Les informations à fournir importantes comprennent les informations tant quantitatives que qualitatives auxquelles sont associées une ou plusieurs assertions pertinentes. Parmi les informations à fournir qui ont des aspects qualitatifs et qui, en raison de leur éventuelle association

⁵⁸ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 5.

à des assertions pertinentes, peuvent être considérées comme jugées importantes par l'auditeur, il y a celles qui portent, par exemple, sur :

- les liquidités ou les clauses restrictives, lorsque l'entité éprouve des difficultés financières ;
- les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur ;
- les principales sources d'incertitude d'estimation, notamment les hypothèses quant à l'avenir ;
- la nature d'un changement de méthode comptable et les autres informations pertinentes exigées par le référentiel d'information financière applicable, lorsque, par exemple, l'on s'attend à ce que de nouvelles exigences en matière d'information financière aient une incidence importante sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière ;
- les accords de paiement fondé sur des actions, notamment les informations sur la manière dont les montants comptabilisés ont été déterminés, et d'autres informations pertinentes ;
- les parties liées et les opérations entre parties liées ;
- les analyses de sensibilité, y compris les effets des changements dans les hypothèses retenues aux fins des techniques d'évaluation de l'entité, visant à permettre aux utilisateurs de comprendre l'incertitude d'évaluation sous-jacente à un montant comptabilisé ou communiqué ;
- les informations sectorielles fournies conformément au référentiel d'information financière applicable.

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs

A204A. Il peut y avoir des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont significatifs, mais qui, selon la détermination faite, ne sont pas des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes (c'est-à-dire qu'ils ne font pas l'objet d'assertions pertinentes).

Exemple :

Une entité présente un solde du compte de capital-actions qui est significatif par rapport à ses états financiers. Le capital-actions est uniquement composé d'actions ordinaires émises au moment de la constitution de l'entité, qui remonte à de nombreuses années. Pour la période considérée, il n'existe aucune émission d'actions, aucun rachat ni aucune caractéristique complexe associée à des capitaux propres (par exemple, des options, des bons de souscription ou des instruments convertibles). L'auditeur a déterminé que le compte de capital-actions ne présente pas de facteurs de risque inhérent (par exemple, complexité, subjectivité, changement, incertitude et vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude). Par conséquent, il n'a pas identifié de risque d'anomalies significatives et n'a pas déterminé que le solde de compte et l'information à fournir à son sujet constituent une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante.

A204B. Les paragraphes A230C, A233B et A236A fournissent de plus amples indications pour ce qui concerne les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs.

[...]

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Évaluation du risque inhérent (Réf. : par. 31 à 33)

Évaluation de la probabilité et de l'ampleur des anomalies (Réf. : par. 31)

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue la probabilité et l'ampleur des anomalies

[...]

A206. L'évaluation du risque inhérent pour les risques d'anomalies significatives identifiés aide aussi l'auditeur à ~~déterminer~~identifier les risques importants en vue de leur donner les réponses spécifiques exigées par la norme ISA 330 (révisée) [en projet] et d'autres normes ISA.

[...]

A218. ~~La détermination~~l'identification des risques importants permet à l'auditeur d'accorder une plus grande attention aux risques qui se situent dans la partie supérieure de l'échelle, grâce à la mise en œuvre de certaines réponses requises. Par exemple :

- le sous-alinéa 26 a)i) exige de l'auditeur qu'il identifie les contrôles visant à répondre à des risques importants, et l'alinéa 26 d) exige qu'il détermine si ces contrôles ont été conçus efficacement et mis en place ;
- la norme ISA 330 (révisée) [en projet] exige de l'auditeur qu'il teste les contrôles liés aux risques importants dans la période sur laquelle porte sa mission (s'il ~~prévoit~~l'intention de tester ~~s'appuyer sur~~ l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles), et qu'il planifie et mette en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement aux risques importants identifiés⁵⁹ ;
- la norme ISA 330 (révisée) [en projet] exige de l'auditeur qu'il ~~prévoit d'obtenir~~obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque inhérent est ~~considéré comme~~ élevé sur l'échelle de risque inhérent⁶⁰ ;
- [...]

[...]

A222. Dans certaines circonstances, en raison de la nature d'un risque d'anomalies significatives et des contrôles visant à répondre à ce risque, il se peut que la seule façon d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés soit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. L'auditeur est donc tenu d'identifier de tels risques en raison de leurs conséquences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir et à mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet], en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A223. Le sous-alinéa 26 a)iii) exige aussi l'identification des contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, étant donné que l'auditeur doit, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁶¹, concevoir et mettre en œuvre des tests sur ces contrôles.

⁵⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes ~~104~~5 et ~~192~~4.

⁶⁰ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], alinéa 7 ~~cb~~.

⁶¹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe ~~14~~8.

Identification des risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

A224. Lorsque des opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, il peut s'avérer impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives uniquement par la mise en œuvre ~~uniquement~~ des procédures de corroboration ~~à l'égard du risque~~. Il peut en être ainsi lorsqu'une partie importante des informations de l'entité sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme numérique électronique seulement, comme dans un système d'information dont l'ensemble des applications informatiques sont hautement intégrées. Dans un tel cas :

- il se peut que la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme ~~les~~ éléments probants, qui ne soient ~~peut-être~~ disponibles que sous forme numérique électronique, ~~et leur caractère suffisant et approprié dépende habituellement~~ de l'efficacité du fonctionnement des contrôles liés à l'exactitude et à l'exhaustivité. Par conséquent, il est possible que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour évaluer la fiabilité des informations sans tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.

Exemple :

Des procédures de corroboration ne peuvent généralement pas fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les produits d'une entité de télécommunications. En effet, il n'existe pas d'éléments probants sous une forme observable sur les appels effectués ou les données transmises. Habituellement, on mène plutôt de nombreux tests des contrôles pour confirmer que la durée des appels et la transmission des données sont correctement saisies (par exemple en minutes ou en volume de téléchargement) et enregistrées dans le système de facturation de l'entité.

[...]

A226. Le fait que l'auditeur prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles dépend de ses attentes quant au fonctionnement efficace de ces contrôles et lui fournit une base pour évaluer le risque lié au contrôle. Les attentes initiales de l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont fondées sur son évaluation de la conception des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » et sa ~~détermination~~ vérification de leur mise en place. L'auditeur pourra confirmer ces attentes initiales après avoir testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles conformément à la norme ISA 330 (révisée) ~~[en projet]~~. Si, contrairement aux attentes, les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, il faudra que l'auditeur révise son évaluation du risque lié au contrôle, conformément au paragraphe 37.

[...]

A229. Lorsque l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle automatisé, il peut également prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques pertinents qui favorisent le fonctionnement continu de ce contrôle automatisé pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique et pour fonder son attente à l'égard du fonctionnement

efficace du contrôle automatisé tout au long de la période. Lorsque l'auditeur s'attend à ce que les contrôles généraux informatiques pertinents soient inefficaces, cela peut avoir une incidence sur son évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions, ~~et il peut être nécessaire que les procédures d'audit complémentaires comprennent des procédures de corroboration pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui sont applicables.~~ La norme ISA 330 (révisée) [en projet] fournit des indications supplémentaires concernant les procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre dans ces circonstances⁶².

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

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques

A230. Les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent à l'auditeur une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives — base sur laquelle il s'appuie pour concevoir des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]. Par conséquent, les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base pour l'identification et 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.

Esprit critique

A230A. Lors de son évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur se demande s'il a acquis une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité qui est suffisante pour lui permettre d'identifier les risques d'anomalies significatives, et s'il existe des éléments probants contradictoires, ce qui pourrait révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives. [Déplacé du paragraphe A232]

Évaluation des éléments probants

A230B. L'évaluation de l'auditeur exigée au paragraphe 35 peut aussi viser :

- des informations obtenues au cours des procédures qu'il a mises en œuvre relativement à l'acceptation ou au maintien de la relation client ou de la mission d'audit et, le cas échéant, au cours d'autres missions réalisées par l'associé responsable de la mission pour l'entité conformément aux paragraphes 15 et 16 ;
- les résultats des entretiens entre les membres de l'équipe de mission qui ont eu lieu en application des paragraphes 17 et 18 ;
- la compréhension que l'auditeur a acquise conformément aux paragraphes 19 et 20 :
 - de la structure organisationnelle, de la structure de propriété, de la structure de gouvernance et du modèle d'entreprise de l'entité,
 - des facteurs sectoriels, des facteurs réglementaires et des autres facteurs externes,

⁶² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes A54 à A57A29 et A34.

- des mesures qui sont utilisées par l'entité ou par des parties externes pour évaluer la performance financière de l'entité,
- du référentiel d'information financière applicable, des méthodes comptables retenues par l'entité ainsi que des raisons des changements dans ces méthodes, notamment de la question de savoir si elles sont appropriées et si elles sont conformes au référentiel d'information financière applicable,
- de la façon dont les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la vulnérabilité des assertions aux anomalies et de la mesure dans laquelle ils ont une telle incidence.

A230C. L'auditeur peut effectuer l'évaluation exigée au paragraphe 36 en même temps que celle exigée au paragraphe 35. Ce faisant, il considère si les procédures d'évaluation des risques conçues et mises en œuvre lui fournissent une compréhension suffisante lui permettant de conclure qu'aucun risque d'anomalies significatives ne demeure non identifié. Cette compréhension est utile à l'auditeur pour évaluer si la base sur laquelle il a déterminé que les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont significatifs ne sont pas des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes demeure appropriée.

A231. Les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques comprennent à la fois des éléments probants pouvant étayer et corroborer les informations qui étayaient et corroboraient les assertions de la direction et des éléments probants pouvant les contredire les informations qui les contredisent⁶³.

Esprit critique

~~A232. Lors de son évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur se demande s'il a acquis une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité qui est suffisante pour lui permettre d'identifier les risques d'anomalies significatives, et s'il existe des éléments probants contradictoires, ce qui pourrait révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives. [Déplacé au paragraphe A230A]~~

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs (Réf. : par. 36)

A232B. En ce qui concerne les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont significatifs, mais qui, selon la détermination faite, ne sont pas des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes selon la norme ISA 320, l'auditeur peut évaluer si cette détermination demeure appropriée, entre autres lorsqu'il considère qu'il y a absence de facteurs de risque inhérent (par exemple, complexité, subjectivité, changement, incertitude et vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude »).

~~A233. Comme il est expliqué dans la norme ISA 320⁶⁴, le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par la perception~~

⁶³ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe A7A5.

⁶⁴ Norme ISA 320, paragraphe A1.

~~de ce dernier quant aux besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers⁶⁵. Aux fins de l'application de la présente norme ISA et du paragraphe 18 de la norme ISA 330, les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir sont significatifs s'il est raisonnable de s'attendre à ce que leur omission, leur inexactitude ou leur obscurcissement puisse influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble.~~

~~A234. Il peut y avoir des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir qui, sans être des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants ou des informations à fournir importantes (c'est à dire qu'ils ne font pas l'objet d'assertions pertinentes), sont significatifs.~~

Exemple :

~~L'entité peut avoir fourni des informations sur la rémunération des dirigeants à l'égard desquelles l'auditeur n'a pas identifié de risque d'anomalies significatives. Toutefois, l'auditeur peut déterminer, en se fondant sur les considérations énoncées au paragraphe A233, que ces informations sont significatives.~~

~~A235. La norme ISA 330 traite des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'égard des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs⁶⁶. Si l'auditeur détermine, en application du paragraphe 29, qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou des informations à fournir sont importants, cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou ces informations à fournir sont significatifs aux fins de l'application du paragraphe 18 de la norme ISA 330.~~

A233B. À l'inverse, par application de l'exigence énoncée au paragraphe 36, l'auditeur peut évaluer que sa détermination ne demeure pas appropriée et qu'une ou plusieurs catégories d'opérations significatives, qu'un ou plusieurs soldes de comptes significatifs ou qu'une ou plusieurs informations à fournir significatives qui, selon la précédente détermination, n'étaient pas des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants ou des informations à fournir importantes le sont devenus. L'auditeur peut identifier des éléments de complexité, de subjectivité, de changement, d'incertitude ou de vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude non détectés jusqu'alors qui l'amèneront à identifier un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions qui n'avait pas été identifié antérieurement.

Exemple :

L'entité peut avoir fourni des informations sur la rémunération des administrateurs à l'égard desquelles l'auditeur n'avait pas initialement identifié de risque d'anomalies significatives, selon son jugement quant au seuil de signification pour les travaux. Toutefois, après réflexion, l'auditeur considère qu'une anomalie dans ces informations dont le montant est inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble peut être significative. Ainsi, il détermine un seuil de signification pour les informations à fournir sur la rémunération des administrateurs inférieur à celui pour les

⁶⁵ Norme ISA 320, paragraphe 4.

⁶⁶ Norme ISA 330, paragraphe 18.

états financiers pris dans leur ensemble. Le seuil de ce qui constitue une anomalie significative pour ces informations à fournir est maintenant inférieur, ce qui accroît l'ampleur du risque d'anomalies significatives. Par conséquent, l'auditeur détermine que les informations à fournir sur la rémunération des administrateurs sont une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante.

Révision de l'évaluation des risques (Réf. : par. 37)

A236. Pendant l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de nouvelles informations ou d'autres informations qui diffèrent sensiblement des informations ayant servi à son évaluation des risques. En pareil cas, l'auditeur est tenu de réviser son identification ou son évaluation des risques d'anomalies significatives conformément au paragraphe 37.

Exemple :

L'évaluation des risques par l'auditeur~~entité~~ peut reposer sur l'attente du fonctionnement efficace de certains contrôles. En testant ces contrôles, l'auditeur peut obtenir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours de l'audit. De même, lors de la mise en œuvre de procédures de corroboration, l'auditeur peut détecter des anomalies dont les montants ou la fréquence ne sont pas compatibles avec son évaluation des risques. Il se peut alors que l'évaluation initiale des risques ne reflète pas adéquatement la situation réelle de l'entité et que les procédures d'audit complémentaires prévues ne soient pas efficaces pour détecter les anomalies significatives. Les paragraphes 24, 2546 et 2647 de la norme ISA 330 (révisée) [en projet] fournissent des indications supplémentaires concernant l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles et des résultats des tests des contrôles.

A236A. Les raisons de la révision de l'identification ou de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, faite conformément au paragraphe 37, peuvent amener l'auditeur à reconsidérer si une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir qui, selon la détermination précédente, n'était pas une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante l'est devenu, conformément au paragraphe 36.

[...]

Documentation

[...]

A238. La norme ISA 230 mentionne notamment qu'il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais que la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique. Par exemple, lorsque certains éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Elle peut décrire, notamment, les jugements professionnels que l'auditeur a portés pour évaluer si les éléments probants fournissent une base appropriée pour son identification

et son évaluation des risques d'anomalies significatives. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- [...]
- le paragraphe 35, qui exige que l'auditeur tienne compte de tous les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire que ces éléments corroborent ou contredisent les assertions de la direction, et qu'il évalue si ces éléments probants fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- le paragraphe 36, qui exige que l'auditeur évalue si le jugement qu'il a porté en déterminant qu'il n'y avait pas de risques d'anomalies significatives relativement aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui sont significatifs demeure approprié.

A238A. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour consigner dans la documentation la base sur laquelle il a déterminé, conformément au paragraphe 36, que les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui sont significatifs ne sont pas des catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes. Cependant, il n'est pas tenu de préparer une documentation de l'audit au niveau des assertions pour ces catégories d'opérations, ces soldes de comptes ou ces informations à fournir. La norme ISA 230 exige que la documentation d'audit soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre le fondement des jugements importants portés par l'auditeur⁶⁷.

[...]

Annexe 3

(Réf. : alinéa 12 m) et par. 21 à 26 et A90 à A181)

Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

[...]

18. Les communications, qui visent notamment à faire comprendre les rôles et les responsabilités de chacun en ce qui concerne le système de contrôle interne de l'entité, peuvent prendre la forme de manuels de procédures, de manuels de comptabilité et d'information financière, et de notes de service de la direction. Elles peuvent aussi se faire sous forme numérique~~électroniquement~~ ou verbalement, et passer par l'exemplarité des actions de la direction.

[...]

Annexe 5

(Réf. : alinéas 25 a), 26 b), 26 c) et par. A94 et A166 à A172)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension du recours à l'informatique par l'entité

[...]

⁶⁷ Norme ISA 230, paragraphe 8.

Adaptabilité

15. [...]

Exemples de caractéristiques propres aux applications informatiques qui sont généralement peu vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique	Exemples de caractéristiques propres aux applications informatiques qui sont généralement vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique
• [...] • [...] • L'auditeur <u>évaluera la fiabilité des</u>validera directement les informations produites par l'entité <u>en mettant en œuvre des</u>procédures d'audit qui ne sont pas des tests des contrôles qui serviront d'éléments probants.	• [...]

[...]

NORME ISA 320, CARACTÈRE SIGNIFICATIF DANS LA PLANIFICATION ET LA RÉALISATION D'UN AUDIT

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractère significatif et risque d'audit (Réf. : par. 5)

- A1. L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux : d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent soit de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ; de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations. L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. Le risque d'audit s'entend du risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Il est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier :
- a) lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
 - b) lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit

complémentaires⁶⁸ ;

- c) lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers et de la formation de l'opinion que l'auditeur exprime dans son rapport.

[...]

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité auditée (l'entité utilisatrice) a recours à une ou plusieurs sociétés de services. Plus spécifiquement, elle fournit des précisions sur la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁶⁹ et la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁷⁰ pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice, notamment des aspects de son système de contrôle interne qui sont pertinents pour la préparation des états financiers, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques.

[...]

Exigences

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

15. Pour répondre à son évaluation des risques conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet], l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :
 - a) déterminer si les documents comptables détenus par l'entité utilisatrice contiennent des éléments probants suffisants et appropriés sur les assertions pertinentes des états financiers ;et, dans la négative,
 - b) mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette ces procédures en œuvre pour lui au sein de la société de services. (Réf. : par. A24 à A28)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

⁶⁸ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

⁶⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁷⁰ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

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

[...]

A25. Lorsqu'une société de services assure la tenue de parties significatives des documents comptables de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière pourrait avoir besoin d'accéder directement à ces documents afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant au fonctionnement des contrôles sur les documents ou d'obtenir une corroboration des opérations et des soldes qui y sont inscrits, ou les deux. Un tel accès peut impliquer l'inspection physique des documents dans les locaux de la société de services ou la consultation des documents sous forme numériquesur support électronique depuis les locaux de l'entité utilisatrice ou ailleurs, ou les deux. Lorsque l'accès direct se fait électroniquement, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut de ce fait obtenir des éléments probants quant au caractère adéquat des contrôles de la société de services sur l'exactitude et l'intégrité des données de l'entité utilisatrice dont est chargée la société de services.

[...]

Tests des contrôles (Réf. : par. 16)

A29. La norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁷¹ exige de l'auditeur de l'entité utilisatrice qu'il conçoive et mette en œuvre des tests ~~dessus les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement~~ dans certaines circonstances. Dans le cas d'une société de services, cette exigence s'applique lorsque l'auditeur prévoit d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris des contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

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

[...]

A32. Pour certaines assertions, plus la période couverte par un test particulier est courte et plus le temps écoulé depuis l'application du test est grand, moins ~~les le test fournira d'éléments probants obtenus au moyen de ce test~~ sont susceptibles d'être pertinents. En comparant la période couverte par le rapport de type 2 avec la période d'information financière de l'entité utilisatrice, l'auditeur de celle-ci peut conclure que le rapport de type 2 fournit moins d'éléments probants pertinents s'il y a peu de chevauchement entre la période couverte par le rapport et la période pour laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit s'appuyer sur le rapport. Lorsque c'est le cas, un rapport de type 2 couvrant la période précédente ou subséquente pourrait fournir des éléments probants additionnels. Dans d'autres cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut juger nécessaire d'effectuer, ou de demander à un

⁷¹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 148.

autre auditeur d'effectuer pour lui, des tests des contrôles au sein de la société de services afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

- A33. Il peut également être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne des éléments probants additionnels sur les changements importants apportés aux contrôles de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2 ou qu'il détermine des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à recueillir sur les contrôles de la société de services qui fonctionnaient en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de la société de services, il y a les suivants :
- l'importance de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
 - les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qui leur ont été apportés depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus et le personnel ;
 - la mesure dans laquelle ont été obtenus des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
 - la durée de la période restant à couvrir ;
 - la mesure dans laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires, compte tenu du niveau de confiance placé dans les éléments probants obtenus quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
 - l'efficacité de l'environnement de contrôle et du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité utilisatrice.

[...]

NORME ISA 510, AUDIT INITIAL — SOLDES D'OUVERTURE

[...]

Annexe

(Réf. : par. A8)

Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Exemple 1 :

[...]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 2 :

[...]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

NORME ISA 530, SONDAGES EN AUDIT

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser des sondages dans la mise en œuvre des procédures d'audit. Elle traite de la conception du sondage et de la sélection de l'échantillon, de la mise en œuvre de tests des contrôles et de tests de détail et de l'évaluation des résultats émanant de l'échantillon dans les contextes où l'auditeur a recours à des méthodes de sondage statistique ou non statistique.
2. La présente norme ISA complète la norme ISA 500 (révisée) [en projet]⁷², qui traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances dans le but ~~lui permettant~~ d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ~~lui permettant~~ pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion, en plus d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. La norme ISA 500 (révisée) [en projet] fournit des indications sur les différentes méthodes (c'est-à-dire les différents modes) de sélection des éléments à des fins de tests auxquelles l'auditeur peut avoir recours, le sondage en audit constituant l'un de ces modes.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

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

Conception du sondage (Réf. : par. 6)

[...]

- A5. Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur tient notamment compte du but spécifique à atteindre et de la combinaison de procédures d'audit qui est la plus susceptible de lui permettre de l'atteindre. La prise en considération de la nature des éléments probants recherchés et des conditions susceptibles de donner lieu à un écart ou à une anomalie ou d'autres caractéristiques concernant ces éléments probants aidera l'auditeur à définir ce qui constitue un écart ou une anomalie et quelle population utiliser pour le sondage. Pour satisfaire à l'exigence du paragraphe 129 de la norme ISA 500 (révisée) [en projet], l'auditeur qui effectue un sondage met en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants attestant l'exhaustivité de la population dont l'échantillon est tiré.

[...]

Extrapolation des anomalies (Réf. : par. 14)

[...]

- A20. Dans le cas des tests des contrôles, il n'est pas nécessaire d'effectuer une extrapolation explicite des écarts puisque le taux d'écart observé dans l'échantillon est aussi le taux d'écart extrapolé à l'ensemble de la population. La norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁷³ fournit à l'auditeur des indications sur la conduite à tenir lorsqu'il détecte des écarts dans le fonctionnement attendu ~~l'application des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer~~.

⁷² Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*.

⁷³ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes A79 à A81~~47~~.

[...]

Annexe 4

(Réf. : par. A13)

Méthodes d'échantillonnage

[...]

e) La sélection en bloc [...]

L'application de l'une des méthodes énumérées aux points a) à e) 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.

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus précisément, elle comporte des exigences et des indications sur l'application de las normes ISA 315 (révisée en 2019)⁷⁴, de la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁷⁵, de la norme ISA 450⁷⁶ et de la norme ISA 500 (révisée) [en projet]⁷⁷, ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes. Elle contient également des exigences et des indications relatives à l'évaluation des anomalies présentes dans les estimations comptables et les informations y afférentes, et à l'évaluation des indices d'un parti pris possible de la direction.

[...]

5. La présente norme ISA renvoie aux exigences pertinentes de las normes ISA 315 (révisée en 2019) et de la norme ISA 330 (révisée) [en projet], et fournit des indications connexes, pour souligner l'importance des décisions que prend l'auditeur quant aux contrôles liés aux estimations comptables, notamment lorsqu'il :
 - détermine s'il existe des contrôles qui doivent être identifiés selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur étant tenu d'évaluer la conception de ces contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place ;
 - obtient des éléments probants quant à ~~décide de tester ou non~~ l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents
6. La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige aussi que le risque lié au contrôle soit évalué séparément lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Lorsqu'il évalue

⁷⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁷⁵ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

⁷⁶ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

⁷⁷ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*.

le risque lié au contrôle, l'auditeur se demande si les procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre impliquent qu'il s'appuie sur les éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles. S'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~dans le cadre de telles procédures ou qu'il ne compte pas s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles~~, l'évaluation du risque lié au contrôle doit faire en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives corresponde à l'évaluation du risque inhérent. (Réf. : par. A10)

7. La présente norme ISA souligne que les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (notamment, s'il y a lieu, les tests des contrôles) doivent permettre de répondre être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et prendre en compte l'effet d'un ou de plusieurs facteurs de risque inhérent et l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle au niveau des assertions, pour chaque catégorie d'opérations importante, solde de compte important et information à fournir importante.

[...]

Exigences

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

18. Comme l'exige la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁷⁸, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions⁷⁹, compte tenu des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions.

Ces procédures doivent comprendre une ou plusieurs des approches suivantes :

- a) obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 21) ;
- b) tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (voir les paragraphes 22 à 27) ;
- c) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance de l'auditeur (voir les paragraphes 28 et 29).

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent tenir compte du fait que plus les risques inhérent est évalué comme étant d'anomalies significatives sont considérés comme élevés sur l'échelle de risque inhérent, plus il faut que les éléments probants soient doivent être convaincants⁸⁰. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. (Réf. : par. A81 à A84)

19. Comme l'exige la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁸¹, si l'auditeur prévoit d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles en réponse à son évaluation des

⁷⁸ Norme ISA 330, paragraphes 6 à 15 et 18.

⁷⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 6, 7 et 1024.

⁸⁰ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], alinéa 7 cb).

⁸¹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 148.

risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit concevoir et mettre en œuvre des tests des contrôles.~~l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests à l'égard des contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :~~

- ~~a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ;~~
- ~~b) les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.~~

En ce qui concerne les estimations comptables, les tests mis en œuvre par l'auditeur à l'égard de ces contrôles doivent permettre de répondre~~être adaptés~~ aux raisons qui sous-tendent l'évaluation ~~des risques lié au contrôle d'anomalies significatives~~. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur ces éléments probants pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions~~l'efficacité des contrôles~~⁸². (Réf. : par. A85 à A89)

20. Dans le cas d'un risque important lié à une estimation comptable, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre des tests des contrôles pour la période considérée si l'auditeur prévoit~~l'intention de tester~~~~s'appuyer sur~~ ces contrôles. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail⁸³. (Réf. : par. A90)

[...]

Test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable

[...]

Données

25. Pour l'application des exigences du paragraphe 22 relativement aux données, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer :
- a) si les données sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées ; (Réf. : par. A95 et A106)
 - b) si les jugements portés aux fins du choix des données présentent des indices d'un parti pris possible de la direction ; (Réf. : par. A96)
 - c) si les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances⁸⁴ ; (Réf. : par. A107)
 - d) si les données ont été adéquatement comprises et interprétées par la direction, notamment en ce qui concerne les modalités contractuelles. (Réf. : par. A108)

[...]

⁸² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 159.

⁸³ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 1045 et 1924.

⁸⁴ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes 11 à 13.

Autres considérations liées aux éléments probants

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

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert choisi par la direction, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent l'aider à évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément à l'alinéa 14 d)8-e) de la norme ISA 500 (révisée) [en projet]. Dans le cadre de l'évaluation des travaux de l'expert choisi par la direction, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont influencés par l'évaluation, par l'auditeur, de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, par sa compréhension de la nature des travaux effectués par l'expert, par sa compréhension de la façon dont la direction a utilisé les informations préparées par l'expert dans l'établissement des estimations comptables contenues dans les états financiers, et par le niveau de ses connaissances dans le domaine d'expertise de l'expert. (Réf. : par. A126 à A132)

[...]

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

33. Lorsqu'il applique la norme ISA 330 (révisée) [en projet] aux estimations comptables⁸⁵, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si : (Réf. : par. A137 et A138)
- a) les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables, notamment quand des indices d'un parti pris possible de la direction ont été détectés ;
 - b) les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables, ainsi que la fourniture d'informations y afférentes, dans les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable ;
 - c) les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'audit complémentaires sont suffisants et appropriés pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives~~des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.~~
34. Aux fins de l'évaluation exigée à l'alinéa 33 c), l'auditeur doit considérer~~tenir compte de~~ tous les éléments probants obtenus au moyen de procédures d'audit complémentaires, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions de la direction contenues dans les états financiers~~qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires~~⁸⁶. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément à la norme ISA 705 (révisée)⁸⁷.

[...]

Documentation

⁸⁵ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 30 à 32 et 25 et 26.

⁸⁶ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 31 ~~Norme ISA 500, paragraphe 11.~~

⁸⁷ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

39. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit⁸⁸ : (Réf. : par. A149 à A152)
- a) les éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne par rapport aux estimations comptables ;
 - b) le lien entre les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions⁸⁹, compte tenu des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions~~(qu'elles aient trait au risque inhérent ou au risque lié au contrôle)~~ qui sous-tendent cette évaluation ;
 - c) la ou les mesures qu'il a appliquées dans les cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre ;
 - d) les indices d'un parti pris possible de la direction relativement aux estimations comptables, le cas échéant, et son évaluation des incidences sur l'audit conformément au paragraphe 32 ;
 - e) les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

[...]

Risque lié au contrôle (Réf. : par. 6)

- A10. Lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur tient compte du fait qu'il prévoit ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans le cadre des procédures d'audit complémentaires. Lorsque l'auditeur se demande s'il doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, son évaluation de l'efficacité de la conception et la vérification de la mise en place des contrôles lui permettent de fonder son attente quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles — attente qui lui servira à planifier ses tests des contrôles.

[...]

L'application de compétences ou de connaissances spécialisées par la direction, y compris le recours aux services d'un expert de son choix (Réf. : alinéa 13 f))

- A31. L'auditeur peut se demander si les circonstances suivantes font augmenter la probabilité que la direction doive retenir les services d'un expert⁹⁰ :
- le caractère spécialisé de l'élément devant faire l'objet d'une estimation, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable nécessite l'évaluation de réserves de minerais ou

⁸⁸ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7, et annexe A10.

⁸⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], alinéa 33 b) ~~paragraphe 28~~.

⁹⁰ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphe 148.

d'hydrocarbures, dans l'industrie extractive, ou la détermination du résultat probable de l'application de modalités contractuelles complexes ;

- le caractère complexe des modèles nécessaires à l'application des exigences pertinentes du référentiel d'information financière applicable, comme dans le cas de certains types d'évaluation, notamment les justes valeurs classées au niveau 3 ;
- le caractère inhabituel ou peu fréquent de la situation, de l'opération ou de l'événement nécessitant une estimation comptable.

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 4 et 16)

[...]

A65. Selon le paragraphe A44 de la norme ISA 200, en général, dans les normes ISA, on parle de « risques d'anomalies significatives » ; on ne traite pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle. La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle afin d'établir une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les risques importants, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet].

[...]

A71. L'auditeur peut procéder à l'évaluation du risque lié au contrôle de diverses façons, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit qu'il privilégie. Le résultat de l'évaluation du risque lié au contrôle peut être exprimé à l'aide de catégories qualitatives (par exemple, risque lié au contrôle maximal, modéré ou minimal) ou en fonction des attentes de l'auditeur en ce qui concerne l'efficacité avec laquelle les contrôles répondent au risque identifié, ~~c'est-à-dire, de son intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles~~. Par exemple, si le risque lié au contrôle est établi au maximum, l'auditeur ~~ne prévoit pas de tester~~ envisage pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, mais il ~~prévoit~~ envisage de le faire s'il établit le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum.

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

[...]

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

A82. Les éléments probants comprennent à la fois des éléments probants ~~les informations~~ qui étayent et corroborent les assertions de la direction et des éléments probants ~~les informations~~ qui les contredisent⁹¹. Pour ne faire preuve d'aucun parti pris dans l'obtention des éléments probants, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants.

A83. La norme ISA 330 (révisée) [en projet] exige de l'auditeur qu'il prévoie d'obtenir ~~obtienne~~ des

⁹¹ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes A6 et A7A5.

éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque inhérent est ~~considéré comme~~ élevé sur l'échelle de risque inhérent⁹². Par conséquent, il se peut que la prise en considération de la nature ou de la quantité des éléments probants soit plus importante lorsque l'auditeur évalue que le risque inhérent lié à une estimation comptable se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent.

Adaptabilité

A84. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur dépendent, par exemple :

- de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, qui a une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants qu'il est nécessaire d'obtenir et sur l'approche que choisira l'auditeur pour l'audit d'une estimation comptable donnée. Par exemple, l'auditeur peut évaluer que les risques d'anomalies significatives liés aux assertions sur l'existence ou l'évaluation sont plutôt faibles dans le cas de simples primes à payer qui sont versées aux employés peu après la fin de la période. Dans une telle situation, il pourrait être plus pratique pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport, que d'utiliser d'autres approches de test ;
- des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions, pour chaque catégorie d'opérations importante, solde de compte important et information à fournir importante~~des risques d'anomalies significatives~~.

Cas où l'auditeur a l'intention de ~~testers'appuyer~~ sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 19)

A85. Il peut être approprié d'obtenir des éléments probants quant à~~de tester~~ l'efficacité du fonctionnement des contrôles, notamment en ce qui concerne les risques importants, lorsque l'évaluation du risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable est touchée par un degré élevé de complexité. Lorsque l'estimation comptable comporte un degré élevé de subjectivité, et donc qu'elle fait largement appel au jugement de la direction, les limites inhérentes à l'efficacité de la conception des contrôles peuvent mener l'auditeur à mettre davantage l'accent sur les procédures de corroboration que sur les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

[...]

A88. Il peut exister des risques, au niveau des assertions, pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés lorsque, par exemple :

- des contrôles sont nécessaires pour atténuer les risques liés à la production, à l'enregistrement, au traitement ou à la communication d'informations ne provenant pas du grand livre général ni des livres auxiliaires ;
- des informations servant à étayer une ou plusieurs assertions sont produites, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme numérique~~électroniquement~~. C'est souvent le cas lorsqu'il y a un grand volume d'opérations ou de données, ou qu'un modèle complexe est utilisé, et qu'il faut recourir à l'informatique dans une large mesure pour assurer l'exactitude et l'exhaustivité

⁹² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], alinéa 7 ~~cb~~) et paragraphes A22 à A25~~A49~~.

des informations. Il se peut qu'une institution financière ou une entité de services publics doive établir une provision complexe pour les pertes de crédit attendues. Par exemple, dans le cas d'une entité de services publics, les données utilisées pour l'établissement de la provision pour pertes de crédit attendues peuvent comprendre de nombreux soldes peu élevés découlant de nombreuses opérations. Dans ces circonstances, l'auditeur peut conclure qu'il est impossible de réunir des éléments probants suffisants et appropriés sans tester les contrôles liés au modèle qui a servi à établir la provision pour pertes de crédit attendues.

Dans de tels cas, le caractère suffisant et approprié des éléments probants peut dépendre de l'efficacité des contrôles liés à l'exactitude et à l'exhaustivité des informations.

[...]

Risques importants (Réf. : par. 20)

A90. Selon la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁹³, lorsque les procédures d'audit complémentaires que l'auditeur met en œuvre pour répondre à un risque important se limitent à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. L'une ou l'autre des approches décrites au paragraphe 18 de la présente norme ISA peuvent comprendre la conception et la mise en œuvre de tels tests de détail, selon ce que décide l'auditeur en exerçant son jugement professionnel dans les circonstances. Voici des exemples de tests de détail visant à répondre à des risques importants liés aux estimations comptables :

- l'examen, par exemple l'examen de contrats pour confirmer leurs modalités ou corroborer des hypothèses ;
- le contrôle arithmétique, par exemple la vérification de l'exactitude arithmétique d'un modèle ;
- la vérification de la concordance entre les hypothèses utilisées et les documents justificatifs, par exemple des informations publiées par des tiers.

[...]

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

A107. ~~L'auditeur~~ Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il est tenu, selon la norme ISA 500 (révisée) [en projet], d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, en prenant en considération leur source 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. Lorsque des informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont produites par l'entité, l'auditeur est tenu d'évaluer, dans la mesure nécessaire, l'exactitude et l'exhaustivité des informations⁹⁴~~si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent, d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations et d'apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins.~~

[...]

Sources d'informations externes

⁹³ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 1024.

⁹⁴ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes 11 et 129.

A127. Comme il est expliqué dans la norme ISA 500 (révisée) [en projet]⁹⁵, la source des informations destinées à être utilisées comme éléments probants peut avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne la pertinence des 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, et sur la nature et l'étendue de l'évaluation par l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité des informations~~la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Par conséquent, la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer la fiabilité des informations utilisées aux fins de l'établissement d'une estimation comptable peuvent varier en fonction de la nature de ces facteurs.~~ Par exemple :

- lorsque des données de marché ou des données sectorielles, ou encore des données sur les prix ou sur des aspects liés aux prix, sont obtenues auprès d'une seule source d'informations externe qui se spécialise dans ce type d'informations, l'auditeur peut obtenir un prix d'une autre source indépendante à des fins de comparaison ;
- lorsque des données de marché ou des données sectorielles, ou encore des données sur les prix ou sur des aspects liés aux prix, sont obtenues auprès de plusieurs sources d'informations externes indépendantes et que ces données semblent cohérentes d'une source à l'autre, il se peut que l'auditeur ait moins d'éléments probants à obtenir sur la fiabilité des données d'une source en particulier ;
- lorsque des informations provenant de plusieurs sources d'informations reflètent des points de vue différents sur les marchés, l'auditeur peut s'interroger sur les raisons de ces différences. Celles-ci peuvent notamment découler de l'utilisation de différentes méthodes, hypothèses ou données. Par exemple, il se peut qu'une des sources utilise des prix courants, et une autre, des prix futurs. Lorsque les différences sont liées à l'incertitude d'estimation, l'auditeur est tenu, selon l'alinéa 26 b), d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable, les informations fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude d'estimation sont raisonnables. Dans de tels cas, l'exercice du jugement professionnel est aussi important pour évaluer les informations relatives aux méthodes, aux hypothèses et aux données utilisées ;
- lorsque des informations provenant d'une source d'informations externe ont été produites par cette source et que celle-ci a utilisé son ou ses propres modèles, l'auditeur peut considérer que la crédibilité de la source d'informations externe est une caractéristique importante dans les circonstances lorsqu'il évalue la fiabilité des informations. Les paragraphes A53 et A54 de la norme ISA 500 (révisée) [en projet] fournissent des indications pertinentes à ce sujet~~se reporter au paragraphe A43 de la norme ISA 500, qui fournit des indications pertinentes à ce sujet.~~

[...]

A129. Lorsque des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ~~proviennent~~⁹⁵ de sources d'informations externes ~~servent d'éléments probants~~, il peut être pertinent pour l'auditeur de se demander si ces informations sont suffisamment détaillées ou s'il est possible d'obtenir d'autres informations pour bien comprendre les méthodes, les hypothèses et les autres données utilisées par la source d'informations externe. Certaines contraintes à cet égard pourraient avoir une incidence

⁹⁵ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], paragraphes A32, A43 et A55A35.

sur la prise en considération par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre. Par exemple, les services de fixation des prix fournissent souvent des informations sur leurs méthodes et leurs hypothèses par catégorie d'actifs plutôt que par titre individuel. Bien souvent, les courtiers donnent peu d'informations sur leurs données d'entrée et leurs hypothèses lorsqu'ils fournissent des cours indicatifs relatifs à des titres individuels. Le paragraphe ~~A38A44~~ de la norme ISA 500 (révisée) [en projet] fournit des indications concernant les circonstances dans lesquelles il se peut que l'auditeur ne dispose pas d'une base suffisante pour évaluer la pertinence et la fiabilité d'informations provenant d'~~unesituations où certaines contraintes limitent la possibilité d'obtenir des informations justificatives auprès de la source d'informations externe.~~

[...]

Expert choisi par la direction

[...]

A131. Si les travaux d'un expert choisi par la direction impliquent le recours à des méthodes ou à des sources de données liées à des estimations comptables, ou la formulation de constats ou de conclusions relatifs à une estimation ponctuelle ou à des informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent aider l'auditeur à appliquer l'alinéa ~~14 d)8-e)~~ de la norme ISA 500 (révisée) [en projet].

[...]

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre (Réf. : par. 33)

A137. À mesure que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues⁹⁶. Ainsi, lorsqu'il met en œuvre des procédures pour obtenir des éléments probants, il se peut que l'auditeur prenne connaissance d'informations sur les estimations comptables qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'était fondé pour établir son évaluation des risques. Par exemple, l'auditeur pourrait avoir déterminé que la seule raison qui sous-tend l'évaluation des risques d'anomalies significatives est la subjectivité liée à l'établissement de l'estimation comptable, mais découvrir plus tard, lors de la mise en œuvre de procédures pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, que l'estimation comptable est plus complexe qu'il ne le pensait. Cela pourrait l'amener à remettre en question son évaluation des risques d'anomalies significatives (par exemple, le risque inhérent pourrait devoir être réévalué et situé dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de l'incidence de la complexité) et à devoir mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

[...]

Documentation (Réf. : par. 39)

A149. ~~Les~~ normes ISA 315 (révisée en 2019)⁹⁷ et la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁹⁸ définissent des exigences et contiennent des indications concernant la documentation que l'auditeur doit constituer

⁹⁶ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe ~~A85A62~~.

⁹⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 38 et A237 à A241.

⁹⁸ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes ~~3328~~ et ~~A88A65~~.

quant à sa compréhension de l'entité, à ses évaluations des risques et à ses réponses à ces évaluations. Ces indications sont fondées sur les exigences et les indications de la norme ISA 230. En ce qui concerne l'audit des estimations comptables, l'auditeur est tenu de préparer une documentation de l'audit à propos des éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement par rapport aux estimations comptables. Quant aux jugements portés par l'auditeur dans le cadre de l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables et des réponses à celle-ci, ils seront probablement également étayés par la documentation relative aux communications avec les responsables de la gouvernance et avec la direction.

A150. Lorsqu'il prépare la documentation concernant le lien entre les procédures d'audit complémentaires qu'il a mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]⁹⁹, l'auditeur est tenu, selon la présente norme ISA, de tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent et l'évaluation du risque lié au contrôle. ~~Ces raisons peuvent se rapporter à un ou à plusieurs des facteurs de risque inhérent ou à l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle.~~ Cependant, l'auditeur n'est pas tenu de consigner en dossier comment il a tenu compte de chaque facteur de risque inhérent lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour chacune des estimations comptables.

[...]

A152. Selon le paragraphe A7 de la norme ISA 230, il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique. Par exemple, en ce qui concerne les estimations comptables, lorsque certains des éléments probants obtenus corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Ainsi, l'auditeur peut consigner en dossier les jugements professionnels qu'il a portés pour formuler une conclusion sur la question de savoir si les ~~quant au caractère suffisant et approprié des~~ éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés ~~obtenus~~. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- l'alinéa 13 d), qui concerne la manière dont l'auditeur a fait appel à sa compréhension pour établir ses propres attentes à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers de l'entité, et la comparaison de ces attentes avec ce qui se trouve dans les états financiers préparés par la direction ;
- le paragraphe 18, qui exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants pouvant corroborer les assertions de la direction ~~corroborants~~ ou l'exclusion d'éléments probants pouvant les contredire ~~contradictaires~~ ;
- les alinéas 23 b), 24 b), 25 b) et le paragraphe 32, qui concernent les indices d'un parti pris possible de la direction ;
- le paragraphe 34, qui concerne la prise en considération, par l'auditeur, de tous les éléments probants obtenus au moyen de procédures d'audit complémentaires, qu'ils soient cohérents ou

⁹⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 7.

non avec les autres éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions de la direction contenues dans les états financiers~~qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires.~~

[...]

Annexe 1

(Réf. : alinéa 12 c) et par. 2, 4, A8 et A66)

Facteurs de risque inhérent

[...]

Complexité

[...]

11. La complexité liée aux données peut se manifester, par exemple, dans les cas où :

- a) les données sont difficiles à obtenir ou concernent des opérations qui ne sont généralement pas accessibles. Même quand ces données sont accessibles, par exemple auprès d'une source d'informations externe, il peut être difficile d'en évaluer la pertinence et la fiabilité, à moins que cette source publie des informations adéquates sur l'origine des données sous-jacentes qu'elle a utilisées et sur la façon dont celles-ci ont été traitées ;
- b) les données qui reflètent le point de vue d'une source d'informations externe quant à des situations ou à des événements futurs, qui peuvent être pertinents pour étayer une hypothèse, sont difficiles à comprendre parce que la justification de ce point de vue et les informations prises en compte pour le formuler ne sont pas indiquées de façon transparente ;
- c) certains types de données sont intrinsèquement difficiles à comprendre parce qu'ils nécessitent la compréhension de certaines notions commerciales ou juridiques complexes sur le plan technique. Ce peut être le cas, par exemple, des données qui se trouvent dans les modalités d'accords juridiques relatifs à des opérations impliquant des instruments financiers ou des produits d'assurance complexes.

[...]

NORME ISA 550, PARTIES LIÉES

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne les relations et opérations avec les parties liées. Elle fournit des précisions sur la manière d'appliquer la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁰⁰, la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹⁰¹ et la norme ISA 240 (révisée)¹⁰² par rapport aux

¹⁰⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

¹⁰¹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

¹⁰² Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées.

[...]

Exigences

[...]

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées

20. Pour se conformer à l'exigence de la norme ISA 330 (révisée) [en projet] qui impose à l'auditeur de prendre des mesures en réponse à son évaluation des risques¹⁰³, celui-ci procède entre autres à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques identifiés d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent comprendre celles qu'exigent les paragraphes 21 à 24. (Réf. : par. A31 à A34)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

- A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées dépend de la nature de ces risques et du contexte de l'entité¹⁰⁴.

[...]

- A34. Selon les résultats de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut considérer comme approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées. Dans certaines circonstances, toutefois, il se peut que les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. Par exemple, lorsque les opérations intragroupe entre l'entité et les autres composantes sont nombreuses et que des quantités importantes d'informations concernant ces opérations sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme numérique électronique dans un système intégré, il se peut que l'auditeur détermine qu'il n'est pas possible de concevoir des procédures de corroboration qui, en elles-mêmes, réduiraient les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 330 (révisée) [en projet] qui lui impose de concevoir et de mettre en œuvre des tests des contrôles en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives~~d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles~~¹⁰⁵, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à assurer

¹⁰³ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 5 à 7 ~~et 6~~.

¹⁰⁴ La norme ISA 330 (révisée) [en projet] fournit des indications supplémentaires sur la façon de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La norme ISA 240 (révisée) définit des exigences et fournit des indications concernant les réponses appropriées à apporter à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

¹⁰⁵ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 14 ~~8~~.

l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées.

[...]

Procédures de corroboration portant sur des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées nouvellement identifiées (Réf. : alinéa 22 c))

[...]

A36. Les procédures suivantes constituent des exemples de procédures de corroboration que l'auditeur peut mettre en œuvre en ce qui concerne des parties liées nouvellement identifiées ou des opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées :

- demandes d'informations concernant la nature des relations de l'entité avec les parties liées nouvellement identifiées, y compris (lorsque c'est approprié et que ce n'est pas interdit par des textes légaux ou réglementaires ou par les règles de déontologie) des demandes auprès de tiers à l'entité qui sont présumés avoir une connaissance importante de l'entité et de ses activités, tels qu'un conseiller juridique, des mandataires principaux, des représentants importants, des consultants, des cautions ou d'autres proches partenaires en relation d'affaires avec l'entité ;
- analyse des documents comptables à la recherche d'opérations avec les parties liées nouvellement identifiées. Le recours aux outils technologiques~~techniques d'audit assistées par ordinateur~~ peut faciliter une telle analyse ;
- vérification des termes et conditions des opérations avec des parties liées nouvellement identifiées et évaluation du caractère approprié de la comptabilisation et de la communication des opérations au regard du référentiel d'information financière applicable.

[...]

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

Évaluation de la justification économique des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : par. 23)

A38. Pour évaluer la justification économique d'une opération importante avec une partie liée qui sort du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur peut déterminer :

- si l'opération :
 - o est excessivement complexe (par exemple, elle peut impliquer de multiples parties liées au sein d'un groupe),
 - o a été conclue à des conditions inhabituelles d'un point de vue commercial, par exemple à des prix, à des taux d'intérêt, avec des garanties ou avec des modalités de remboursement inhabituels,
 - o manque de raison d'être économique évidente,
 - o implique des parties liées non identifiées antérieurement,
 - o est traitée d'une manière inhabituelle ;
- si la direction s'est entretenue de la nature et du traitement comptable d'une telle opération avec les responsables de la gouvernance ;

- si la direction insiste pour un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Si les explications de la direction sont significativement incohérentes par rapport aux termes et conditions de l'opération avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 500 (révisée) [en projet]¹⁰⁶, d'évaluer et d'interroger sur la fiabilité des explications et des déclarations de la direction concernant d'autres sujets importants.

[...]

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

[...]

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

- examiner le caractère approprié du processus suivi par la direction pour étayer son assertion ;
- vérifier la source des données internes ou externes étayant l'assertion et évaluer la pertinence et la fiabilité des données, y compris mettre en œuvre des procédures d'audit relatives à tester ces données pour en déterminer l'exactitude et à, l'exhaustivité et la pertinence ;
- évaluer le caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles repose l'assertion.

[...]

NORME ISA 570 (RÉVISÉE EN 2024), CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Introduction

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

A13. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques conformément au paragraphe 11, l'auditeur peut aussi avoir recours à des outils technologiques ~~et à des techniques automatisés~~.

Exemples :

L'auditeur peut avoir recours à des outils technologiques ~~et à des techniques automatisés~~ lorsqu'il :

- met en œuvre des procédures analytiques pour comprendre les tendances des principaux ratios financiers (par exemple, les principales sources de bénéfices de l'entité et leur lien avec la génération de trésorerie) ou pour identifier les incohérences

¹⁰⁶ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, paragraphes 15 à 1744.

ou les événements inhabituels ;

- applique des modèles de prévision pour évaluer la situation financière de l'entité ou pour comprendre l'incidence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (par exemple, des modèles de prévision de faillite ou d'insolvabilité).

[...]

Hypothèses importantes (Réf. : alinéa 19 b))

A42. Lorsqu'il apprécie les hypothèses importantes sur lesquelles s'appuie l'évaluation de la direction, l'auditeur peut notamment tenir compte des éléments suivants :

- [...]

Exemple :

Le recours à des outils ~~technologiques~~ et à des techniques automatisées peut aider l'auditeur à effectuer une analyse de sensibilité à l'égard de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation afin de comprendre l'incidence des changements dans les variables utilisées, comme les taux d'actualisation ou de croissance, sur les résultats.

[...]

A44. ~~L'auditeur~~ Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il est tenu, selon la norme ISA 500 (révisée) [en projet]⁴⁰⁷, d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, en prenant en considération leur source 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. Lorsque des informations destinées à être utilisées comme éléments probants sont produites par l'entité, l'auditeur est tenu d'évaluer, dans la mesure nécessaire, l'exactitude et l'exhaustivité des informations¹⁰⁸, si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent, d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations et d'apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins.

[...]

Adaptabilité (Réf. : par. 19)

A46. La nature et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur peuvent varier selon la méthode, les hypothèses importantes et les données utilisées par la direction pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que la nature des événements ou situations et les circonstances s'y rattachant qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Exemples :

Méthode :

⁴⁰⁷ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 9.

¹⁰⁸ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, paragraphes 11 et 12.

- [...]

- [...]

Hypothèses importantes :

- [...]

- [...]

Données :

- Lorsque l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation tient compte d'un volume important de données provenant de multiples sources, il peut y avoir une complexité inhérente à l'appréciation de la fiabilité des données utilisées. Pour faire cette appréciation, l'auditeur peut alors mettre en œuvre des procédures en ayant recours à des outils technologiques et à des techniques automatisées.

[...]

A61. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut envisager de demander une confirmation externe¹⁰⁹ de l'existence et des conditions des facilités de crédit conclues entre l'entité et des bailleurs de fonds externes.

Exemples :

Voici des cas où il peut être approprié de demander une confirmation externe :

- le renouvellement des facilités de crédit a lieu pendant la période d'évaluation ;
- l'entité dispose de ressources financières limitées au-delà de celles dont elle a besoin pour poursuivre ses activités ;
- l'entité dépend de facilités de crédit dont la date de renouvellement est proche, par exemple dans les 12 mois suivant la date d'approbation des états financiers ;
- des éléments indiquent que le prêteur a été réticent à renouveler les facilités de crédit la dernière fois ou qu'il a imposé des conditions supplémentaires à satisfaire pour le maintien du financement ;
- il y a une détérioration importante des flux de trésorerie projetés ;
- la valeur des actifs utilisés en tant que garantie d'un emprunt diminue ;
- l'entité n'a pas respecté les clauses restrictives des contrats d'emprunt, ou des éléments indiquent qu'il pourrait y avoir des manquements potentiels.

[...]

Soutien financier fourni par des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité

Intention (Réf. : par. 28)

A63. Lorsque les plans d'action établis par la direction comprennent un soutien financier fourni par des

¹⁰⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 1149.

tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, que ce soit par le consentement à une cession de rang pour des prêts, par des engagements de maintien d'un financement ou d'octroi de fonds additionnels, ou par la mise en place de garanties, et que ce soutien financier est essentiel à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'envisager de demander à ces parties une confirmation écrite afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur intention de fournir le soutien financier requis. Ces confirmations externes peuvent être fournies sur support papier, numérique~~électronique~~ ou autre¹¹⁰ et porter notamment sur :

- les modalités de l'engagement de ces parties ;
- s'il y a lieu, la légalité et la force exécutoire des engagements ;
- la période durant laquelle ou la date précise à laquelle les parties ont l'intention de fournir le soutien financier.

[...]

Incidences sur le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 34 à 38)

[...]

A79. Les paragraphes 34 à 36 énoncent les informations qu'est censé comporter, au minimum, le rapport de l'auditeur dans chacune des situations décrites. L'auditeur peut fournir de l'information supplémentaire pour compléter les déclarations exigées, comme des renvois aux endroits où sont décrites les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la continuité de l'exploitation. L'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée) contient des exemples de libellés à employer afin de décrire ces responsabilités dans le rapport de l'auditeur.

[...]

Annexe

(Réf. : par. A78, A81, A89, A91 et A92)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une section sur la continuité de l'exploitation

[...]

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

¹¹⁰ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, alinéa 6 a).

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers au sujet des jugements importants portés par la direction pour conclure à l'absence d'incertitude significative sont adéquates

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 3 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 4 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 5 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion avec réserve lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 6 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion défavorable lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations à fournir sur cette incertitude ont été omises dans les états financiers

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

NORME ISA 580, DÉCLARATIONS ÉCRITES

Introduction

[...]

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants

3. Les éléments probants s'entendent des 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 rapport¹¹¹. Les déclarations écrites représentent des informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. Par conséquent, tout comme les réponses aux demandes d'informations, les déclarations écrites constituent des éléments probants. (Réf. : par. A1)

[...]

NORME ISA 600 (RÉVISÉE), AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS DE GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTES) — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les audits d'états financiers de groupe (c'est-à-dire les audits de groupe) entrent dans le champ d'application des Normes internationales d'audit (ISA). La présente norme ISA traite des considérations particulières qui s'appliquent aux audits de groupe, notamment lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes. Elle comporte des exigences et des indications sur l'application d'autres normes ISA pertinentes, en particulier ~~laes~~ la norme ISA 220 (révisée)¹¹², la norme ISA 230¹¹³, la norme ISA 300¹¹⁴, la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹¹⁵ et la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹¹⁶, dans un audit de groupe. (Réf. : par. A1 et A2)

[...]

Participation d'auditeurs des composantes

6. Selon la norme ISA 220 (révisée)¹¹⁷, l'associé responsable de la mission doit 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 en temps opportun. Dans un audit de groupe, il est possible que ces ressources incluent des auditeurs des composantes. C'est pourquoi la présente norme ISA exige de l'auditeur du groupe qu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes.

¹¹¹ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, alinéa 8 b)5-c).

¹¹² Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

¹¹³ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*.

¹¹⁴ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

¹¹⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

¹¹⁶ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

¹¹⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

[...]

Exigences

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

37. Pour l'application de la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹¹⁸, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, ce qui implique de déterminer les composantes à l'égard desquelles des procédures d'audit complémentaires seront mises en œuvre et la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer au niveau de ces composantes. (Réf. : par. A124 à A139)

[...]

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

51. Pour l'application de la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹¹⁹, l'auditeur du groupe doit déterminer si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris les travaux effectués par les auditeurs des composantes, ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A151 à A155)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

- A41. Lorsque le groupe a une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, l'auditeur du groupe peut être en mesure d'obtenir des informations utilisables en tant qu'éléments probants à l'égard des informations financières de l'entité, même si son accès aux informations ou aux personnes au sein de l'entité est limité. Par exemple, il peut obtenir :

- des informations financières auprès de la direction du groupe, qui doit elle aussi obtenir les informations financières de cette entité — que le groupe ne contrôle pas — pour préparer les états financiers du groupe ;
- des informations qui sont accessibles au public, telles que les états financiers audités, les documents d'information continue ou les cours des instruments de capitaux propres de l'entité que le groupe ne contrôle pas.

La question de savoir s'il est possible pour l'auditeur du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés¹²⁰ relève du jugement professionnel et repose notamment sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe et sur la prise en compte d'autres sources d'informations pouvant corroborer ou étoffer les éléments probants obtenus.

[...]

Outils technologiques ~~et techniques automatisées~~

¹¹⁸ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 6 et 7.

¹¹⁹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe ~~31~~²⁶.

¹²⁰ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], alinéa 7 ~~cb~~.

A68. Lorsqu'il détermine si l'équipe de mission a la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de l'audit du groupe peut prendre en considération, entre autres, l'expertise des auditeurs des composantes eu égard à l'utilisation d'outils technologiques et de techniques automatisés. Par exemple, si l'auditeur du groupe exige des auditeurs des composantes qu'ils utilisent certains outils technologiques et techniques automatisés particuliers pour mettre en œuvre les procédures d'audit, il peut, comme le prévoit la norme ISA 220 (révisée), leur mentionner que cette utilisation doit être conforme à ses instructions.

[...]

A81. La forme des communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes peut varier en fonction de facteurs tels que la nature des travaux d'audit demandés aux auditeurs des composantes et le degré d'intégration des capacités de communication dans les outils technologiques et d'audit utilisés pour l'audit du groupe.

[...]

Cas où les composantes sont nombreuses et où les informations financières des composantes sont individuellement non significatives, mais collectivement significatives par rapport aux états financiers du groupe

[...]

A129. Dans certains cas, il peut être possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires de façon centralisée à l'égard de ces catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes (s'il y a homogénéité, s'il existe des contrôles communs et si les informations appropriées sont accessibles, par exemple). Parmi les procédures d'audit complémentaires, il pourrait y avoir des procédures analytiques de corroboration mises en œuvre conformément à la norme ISA 520 (révisée) [en projet]¹²¹. Selon les circonstances de la mission, il peut alors être possible d'agréger les informations financières des composantes aux niveaux appropriés afin d'établir les attentes et de déterminer le montant de tout écart entre les attentes définies par l'auditeur de groupe et les montants comptabilisés (ou les montants provenant de ceux-ci) et les valeurs attendues. Le recours à des outils technologiques et techniques automatisés peut alors s'avérer utile.

[...]

Efficacité du fonctionnement des contrôles

A137. L'auditeur du groupe peut ~~testers'appuyer sur~~ l'efficacité du fonctionnement des contrôles applicables à tout le groupe pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre au niveau du groupe ou des composantes. Selon la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹²², l'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des tests sur les contrôles s'il prévoit d'obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent à elles seules fournir des éléments probants suffisants et appropriés~~de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur~~

¹²¹ Norme ISA 520 (révisée) [en projet], *Procédures analytiques*, alinéa 6 b) et paragraphe 8.

¹²² Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphe 148.

~~fonctionnement~~. Des auditeurs des composantes peuvent participer à la conception et à la mise en œuvre de ces tests sur les contrôles.

A138. ~~S'il relève des écarts dans le fonctionnement attendu des contrôles, l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont détectés~~, la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹²³ exige de l'auditeur qu'il procède à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles. L'auditeur du groupe peut avoir à modifier le plan de mission d'audit du groupe si les écarts détectés au moyen des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus importants que ce qui était attendu. Il peut notamment :

- demander la mise en œuvre de procédures de corroboration supplémentaires pour certaines composantes ;
- identifier d'autres contrôles pertinents adéquatement conçus et mis en place, et tester l'efficacité de leur fonctionnement ;
- augmenter le nombre de composantes choisies pour les procédures d'audit complémentaires.

[...]

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Réf. : par. 51)

[...]

A152. L'évaluation exigée au paragraphe 51 aide l'auditeur du groupe à déterminer si la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe établis en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe demeurent appropriés. ~~Les travaux exigés par la norme ISA 330¹²⁴ qui impose à l'auditeur, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information à fournir significative peuvent également s'avérer utiles pour cette évaluation dans le contexte des états financiers du groupe.~~

A153. Pour évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, l'auditeur du groupe peut tenir compte de l'esprit critique exercé par l'équipe de mission. Par exemple, il peut se demander si des facteurs tels que ceux mentionnés au paragraphe A17 ont malencontreusement amené l'équipe de mission à :

- réunir des éléments probants qui étaient plus facilement accessibles, sans évaluer de façon appropriée leur pertinence et leur fiabilité ~~se demander s'ils étaient pertinents et fiables~~ ;
- obtenir des éléments probants moins convaincants qu'en appellent les circonstances ;
- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit favorisant l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.

[...]

A178. Pour préparer la documentation concernant la direction et la supervision des auditeurs des composantes et la revue de leurs travaux, l'auditeur du groupe peut s'appuyer sur les politiques ou

¹²³ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes 25 et 26-27.

¹²⁴ Norme ISA 330, paragraphe 18.

procédures établies par le cabinet conformément à son système de gestion de la qualité, ou se servir de ressources fournies par le cabinet ou un réseau. Par exemple, ~~une application informatique ou un outil électronique d'audit~~ peut être utilisée pour faciliter les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes. L'~~application~~ peut également servir à préparer la documentation de l'audit, notamment à consigner des informations sur le ou les responsables de la revue ainsi que la ou les dates et l'étendue de leur revue.

[...]

Annexe 1

(Réf. : par. A45)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant dans le cas où l'auditeur du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe

[...]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) — voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée). Les deux derniers paragraphes, qui s'appliquent uniquement aux audits des entités cotées, ne seraient pas inclus.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Introduction

[...]

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

[...]

10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des contrôles internes, et l'obtention d'éléments probants concernant l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹²⁵.

[...]

Exigences

[...]

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

[...]

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

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

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de « fonction d'audit interne » (Réf. : par. 2 et alinéa 14 a))

[...]

- A3. De plus, en raison des menaces pour l'objectivité auxquelles font face les personnes assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne aux fins de la présente norme ISA, même si elles sont susceptibles de mettre

¹²⁵ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.

en œuvre des contrôles pouvant faire l'objet de tests conformément à la norme ISA 330 (révisée) [en projet]. C'est pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.

[...]

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

2. La présente norme ISA ne traite pas :

- a) des situations où l'équipe de mission comprend un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation, possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, ce dont traite la norme ISA 220 (révisée)¹²⁶ ;
- b) de l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers (un expert choisi par la direction), ce dont traite la norme ISA 500 (révisée) [en projet]¹²⁷.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

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

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

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

¹²⁶ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe A19.

¹²⁷ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*, paragraphes 14 et A62 à A74A45 à A59.

facteurs suivants :

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

La norme ISA 500 (révisée) [en projet]¹²⁸ contient des exigences et des indications concernant l'~~évaluation~~~~incidence~~ de la compétence, des capacités et de l'objectivité des experts choisis par la direction dans le cadre de l'évaluation de l'auditeur de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

[...]

NORME ISA 700 (RÉVISÉE), *OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS*

[...]

Exigences

[...]

Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers

10. L'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable^{129,130}.
11. Pour se former cette opinion, l'auditeur doit déterminer s'il a acquis 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. À cette fin, il doit prendre en considération~~tenir compte~~ :
 - a) ~~de sa conclusion, conformément au paragraphe 11A à la norme ISA 330,~~ sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis¹³⁴ ;
 - b) ~~de sa conclusion, conformément à la norme ISA 450,~~ sur le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou collectivement¹³² ;

¹²⁸ Norme ISA 500 (révisée) [en projet], alinéa 14 a) ~~paragraphe 8.~~

¹²⁹ Norme ISA 200, paragraphe 11.

¹³⁰ Les paragraphes 25 et 26 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

¹³⁴ ~~Norme ISA 330, Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques, paragraphe 26.~~

¹³² Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 11.

c) ~~les~~des évaluations exigées aux paragraphes 12 à 15.

11A. L'auditeur doit conclure au caractère suffisant et approprié ou non des éléments probants obtenus. Ce faisant, il doit considérer tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A0 à A0B)

12. L'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans son évaluation, il doit prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. (Réf. : par. A1 à A3)

[...]

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

17. Si l'auditeur :

- a) ou bien conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives,
- b) ou bien n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives,

il doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée).

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Conclusion sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants (Réf. : par. 11A)

A0. Comme l'explique 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'erreurs¹³³. Une assurance raisonnable est obtenue lorsque l'auditeur a recueilli 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 opinion¹³⁴.

A0A. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour savoir s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion¹³⁵. Le jugement professionnel de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants peut être influencé notamment par les facteurs suivants :

¹³³ Norme ISA 200, paragraphe 5.

¹³⁴ Norme ISA 200, paragraphe 17.

¹³⁵ Norme ISA 200, paragraphe A34.

- l'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion et la probabilité que, seule ou cumulée avec d'autres, elle ait une incidence significative sur les états financiers ;
- l'efficacité des dispositions prises et des contrôles mis en place par la direction pour répondre aux risques ;
- l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, selon notamment qu'elles ont mis en lumière ou non des cas précis de fraude ou d'erreur ;
- la pertinence et la fiabilité des informations, y compris la résolution ou non de tout doute à cet égard et la réponse apportée à toute incohérence entre éléments probants ;
- le caractère convaincant des éléments probants ;
- la compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité.

A0B. Dans la planification et la réalisation de son audit, l'auditeur est tenu de se reporter aux objectifs particuliers des normes ISA pertinentes, en tenant compte des interrelations entre les différentes normes ISA, pour évaluer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés¹³⁶. En outre, d'autres normes ISA pertinentes prévoient des évaluations distinctes des éléments probants obtenus au cours de l'audit afin d'étayer la conclusion de l'auditeur sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus. L'Annexe 1 énumère ces autres normes ISA qui prévoient des évaluations distinctes des éléments probants obtenus.

Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité (Réf. : par. 12)

A1. La direction porte un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers.

[...]

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

A18. Un rapport écrit peut être délivré sur support papier ou sur support numériqueélectronique.

A19. ~~L'Annexe 2 de la présente norme ISA~~ fournit des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers, dans lesquels sont intégrés les éléments énoncés aux paragraphes 21 à 49. La présente norme ISA ne contient pas d'exigences concernant l'ordre de présentation des éléments du rapport de l'auditeur, sauf pour les sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion ». Elle exige toutefois l'utilisation d'intitulés précis qui visent à rendre les rapports de l'auditeur délivrés dans le cadre d'audits réalisés conformément aux normes ISA plus faciles à reconnaître, surtout dans les cas où l'ordre des éléments du rapport de l'auditeur n'est pas le même que celui proposé dans l'exemple de rapport de l'auditeur fourni ~~à l'Annexe 2 de la présente norme ISA~~.

[...]

Responsabilités à l'égard des états financiers (Réf. : par. 33 et 34)

[...]

¹³⁶ Norme ISA 200, alinéa 21 b).

A49. L'~~Annexe 2 de la présente norme ISA~~ fournit des exemples de l'application des exigences énoncées à l'alinéa 34 b) dans les cas où les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un autre référentiel est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les déclarations fournies en exemple à l'~~Annexe 2 de la présente norme ISA~~ afin de refléter l'application de l'autre référentiel d'information financière applicable dans les circonstances.

[...]

A51. La description des responsabilités de l'auditeur qui est exigée par les paragraphes 37 à 40 ~~de la présente norme ISA~~ peut être adaptée pour mieux refléter la nature précise de l'entité, par exemple, lorsque le rapport de l'auditeur porte sur des états financiers consolidés. L'exemple 2 ~~fourni en~~ l'Annexe 2 de la présente norme ISA illustre la façon dont cette description peut être adaptée.

[...]

A53. L'~~Annexe 2 de la présente norme ISA~~ donne des exemples de l'application de l'exigence énoncée à l'alinéa 38 c), qui consiste à fournir une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative), dans les cas où les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un autre référentiel applicable est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les déclarations fournies en exemple à l'~~Annexe 2 de la présente norme ISA~~ afin de refléter l'application de l'autre référentiel d'information financière applicable dans les circonstances.

[...]

Annexe 1

(Réf. : par. A0B)

Évaluations distinctes des éléments probants obtenus en application d'autres normes ISA

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui énoncent des exigences visant l'évaluation des éléments probants obtenus. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences et des modalités d'application et autres commentaires explicatifs des normes ISA.

- Norme ISA 240 (révisée), Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers, paragraphe 54
- Norme ISA 315 (révisée en 2019), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives, paragraphe 35
- Norme ISA 330 (révisée) [en projet], Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques, paragraphe 31
- Norme ISA 505, Confirmations externes, paragraphe 16
- Norme ISA 540 (révisée), Audit des estimations comptables et des informations y afférentes, alinéa 33 c)
- Norme ISA 570 (révisée en 2024), Continuité de l'exploitation, paragraphe 30
- Norme ISA 600 (révisée), Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières, paragraphe 51

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. A19)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers

[...]

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Réf. : par. 9)

A12. La notion d'attention importante de la part de l'auditeur permet de reconnaître que l'audit est un processus axé sur les risques qui se focalise sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, sur la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en réponse à ces risques, et sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour le fondement de l'opinion de l'auditeur. Pour un solde de compte, une catégorie d'opérations ou une information à fournir spécifiques, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus le jugement interviendra souvent dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Lorsqu'il conçoit des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur est tenu de prévoir d'obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque inhérent est considéré comme élevé sur l'échelle de risque inhérent¹³⁷. Cela peut notamment se faire par l'augmentation de la quantité d'éléments probants obtenus ou par l'obtention d'éléments probants de qualité supérieure. ~~Lorsque, par suite de son évaluation, l'auditeur considère que le risque est élevé et qu'il cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents et plus fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes~~¹³⁸.

[...]

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

A16. À l'étape de la planification, l'auditeur peut se former un point de vue préliminaire sur les questions susceptibles de nécessiter une attention importante de sa part et de constituer de ce fait les questions clés de l'audit. Il peut communiquer ce point de vue aux responsables de la gouvernance lorsqu'il s'entretient avec eux de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit, conformément à la

¹³⁷ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques, alinéa 7 c).

¹³⁸ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], paragraphes A22 à A25A49.

norme ISA 260 (révisée). Cela dit, la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit repose sur les résultats de l'audit ~~et~~ des éléments probants obtenus au cours de l'audit.

[...]

NORME ISA 705 (RÉVISÉE), *EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT*

Introduction

[...]

Annexe

(Réf. : par. A17, A18 et A25)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une opinion modifiée

[...]

Exemple 1 — Opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 2 — Opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 3 — Opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 4 — Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers consolidés

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[...]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 5 — Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[...]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

**NORME ISA 706 (RÉVISÉE), PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET PARAGRAPHES SUR
D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

[...]

Annexe 3

(Réf. : par. A17)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une section sur les questions clés de l'audit, un paragraphe d'observations et un paragraphe sur d'autres points

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Annexe 4

(Réf. : par. A8)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison d'une dérogation au référentiel d'information financière applicable et un paragraphe d'observations

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme

ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

NORME ISA 710, INFORMATIONS COMPARATIVES — CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS COMPARATIFS

[...]

Annexe

(Réf. : par. A5, A7 et A10)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant

Exemple 1 : chiffres correspondants

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 2 : chiffres correspondants

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 3 : chiffres correspondants

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 4 : états financiers comparatifs

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

NORME ISA 720 (RÉVISÉE), RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES AUTRES INFORMATIONS

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions

Rapport annuel (Réf. : alinéa 12 a))

[...]

- A4. Le rapport annuel peut être mis à la disposition des utilisateurs sous forme imprimée ou numérique électronique, y compris sur le site Web de l'entité. Un document (ou une combinaison de documents) peut répondre à la définition d'un rapport annuel sans égard à la façon dont il est mis à

la disposition des utilisateurs.

[...]

Obtention des autres informations (Réf. : par. 13)

[...]

A19. Lorsque les autres informations ne sont mises à la disposition des utilisateurs que par la voie du site Web de l'entité, la version des autres informations obtenue auprès de l'entité, plutôt que directement auprès du site Web, constitue le document pertinent à l'égard duquel l'auditeur mettra en œuvre des procédures selon la présente norme ISA. L'auditeur n'est pas tenu, selon la présente norme ISA, de rechercher les autres informations, notamment sur le site Web de l'entité, ni de mettre en œuvre des procédures pour s'assurer que les autres informations sont adéquatement affichées sur le site Web ou qu'elles sont adéquatement transmises ou affichées sous forme numérique~~par un autre moyen électronique~~.

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. 21, 22 et A53)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant en ce qui concerne les autres informations

[...]

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 4 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur n'a obtenu aucune des autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à obtenir les autres informations après la date de son rapport.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 5 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 6 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion avec réserve, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers consolidés qui a également une incidence sur les autres informations.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Exemple 7 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion défavorable, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et que le problème à l'origine de son opinion défavorable sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) — voir l'exemple 2 de l'Annexe 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

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

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

A6. Il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de se conformer aux exigences des normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier lorsque l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En pareil cas, il arrive souvent que l'auditeur ne possède pas la même compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que l'auditeur qui audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. En outre, l'auditeur ne dispose pas des éléments probants concernant la qualité générale des documents comptables et des autres informations comptables qu'il obtiendrait dans un audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait besoin d'obtenir des éléments probants supplémentaires pour compléter les informations~~corroborer les éléments probants~~ tirées des documents comptables. Dans le cas de l'audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines normes ISA exigent des travaux d'audit qui peuvent être démesurés au regard de l'élément faisant l'objet de l'audit. Par exemple, même si les exigences de la norme ISA 570 (révisée en 2024) seront vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'audit d'un tableau des créances de l'entité, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de s'y conformer en raison de l'ampleur des travaux d'audit requis. Si l'auditeur conclut qu'il n'est peut-être pas faisable en pratique de réaliser un audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux normes ISA, il peut alors s'en entretenir avec les membres de la direction pour déterminer si un autre type de mission serait plus faisable en pratique.

[...]

**NOTE DE PRATIQUE INTERNATIONALE RELATIVE À L'AUDIT 1000, AUDIT D'INSTRUMENTS
FINANCIERS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES**

Introduction

[...]

2. Les Normes internationales d'audit (normes ISA) suivantes sont particulièrement pertinentes pour les audits d'instruments financiers :
 - a) la norme ISA 540¹³⁹ traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur relativement à l'audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables relatives aux instruments financiers évalués à la juste valeur ;

¹³⁹ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*.

- b) la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴⁰ et la norme ISA 330 (révisée) [en projet]¹⁴¹ traitent de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de la réponse à l'évaluation de ces risques ;
- c) la norme ISA 500 (révisée) [en projet]¹⁴² précise ce que sont les « éléments probants » et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances dans le but~~lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant~~pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion, en plus d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

[...]

Questions de planification

[...]

Recours à des personnes possédant des compétences et connaissances spécialisées pour la réalisation de l'audit

[...]

79. En conséquence, l'audit des instruments financiers peut exiger la participation d'un ou de plusieurs experts ou spécialistes, par exemple pour les aspects suivants :

- [...]
- évaluer les contrôles exercés sur la technologie de l'information, en particulier au sein des entités qui effectuent un volume élevé d'opérations sur instruments financiers. Dans ces entités, il se peut que les technologies de l'information soient très complexes, par exemple lorsque des renseignements importants au sujet de ces instruments financiers sont transmis, traités, tenus à jour ou consultés sous forme numérique~~électroniquement~~. En outre, ces technologies peuvent comprendre des services fournis par une société de services.

[...]

Évaluation des risques d'anomalies significatives et réponses à cette évaluation

[...]

Évaluation du risque d'anomalies significatives

89. L'évaluation que fait l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions, en conformité avec la norme ISA 315 (révisée en 2019), y compris l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du contrôle interne, lui fournit une base pour définir la stratégie appropriée à adopter pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, en conformité avec la norme ISA 330 (révisée) [en projet], y compris à la fois des procédures de corroboration et des tests des contrôles. La stratégie adoptée est influencée par la compréhension que l'auditeur a des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit, y compris la robustesse de l'environnement de contrôle et la fonction

¹⁴⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

¹⁴¹ Norme ISA 330 (révisée) [en projet], *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

¹⁴² Norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*.

de gestion des risques, l'importance et la complexité des activités de l'entité, et la question de savoir si l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives comprend une attente quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

[...]

Facteurs à prendre en considération pour déterminer s'il y a lieu de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et dans quelle mesure

91. Une attente quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles peut être plus courante dans le cas d'un établissement financier dont les contrôles internes sont bien établis, de sorte que les tests des contrôles peuvent alors représenter un moyen efficace d'obtenir des éléments probants. Lorsqu'il existe une fonction responsable des opérations de négociation au sein de l'entité, les seuls tests de corroboration risquent de ne pas fournir des éléments probants suffisants et appropriés en raison du volume des contrats et des différents systèmes utilisés. ~~Les tests des contrôles ne sont toutefois pas suffisants à eux seuls puisque la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs¹⁴³.~~

[...]

95. Pour prendre une décision quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des tests des contrôles, l'auditeur peut notamment tenir compte de facteurs tels que :

- la nature, la fréquence et le volume des opérations sur instruments financiers ;
- [...]
- les questions visées par les contrôles, par exemple les contrôles liés à l'exercice du jugement par rapport aux contrôles exercés sur les données sous-jacentes. Il sera vraisemblablement plus efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration que de tester l'efficacité du fonctionnement ~~dess'appuyer sur les~~ contrôles liés à l'exercice du jugement ;
- [...]

[...]

Procédures de corroboration

96. Pour concevoir des procédures de corroboration, il faut prendre en considération :

- le recours à des procédures analytiques¹⁴⁴ — Bien que les procédures analytiques mises en œuvre par l'auditeur puissent être efficaces comme procédures d'évaluation des risques, en lui permettant d'obtenir des renseignements sur les activités d'une entité, il se peut qu'elles ne soient passent en général moins efficaces comme procédures de corroboration lorsqu'elles sont appliquées seules, parce que l'interrelation complexe qui existe entre les facteurs qui influent sur

¹⁴³ Norme ISA 330, paragraphe 18.

¹⁴⁴ L'alinéa 14 b) de la norme ISA 315 (révisée en 2019) précise que l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques à titre de procédures d'évaluation des risques pour évaluer les risques d'anomalies significatives et avoir une base pour la conception et la mise en œuvre des réponses à l'évaluation des risques. Le paragraphe 96 de la norme ISA 520 (révisée) [en projet], *Procédures analytiques*, précise que l'auditeur doit avoir recours aux procédures analytiques pour parvenir à une conclusion générale sur les états financiers. Les procédures analytiques peuvent aussi être mises en œuvre à d'autres étapes de l'audit.

les valeurs des instruments financiers occulte souvent les tendances inhabituelles qui pourraient se dégager ;

- les opérations non courantes — De nombreuses opérations financières sont le fait de contrats négociés entre une entité et sa contrepartie (c'est-à-dire des opérations hors bourse). Dans la mesure où les opérations sur instruments financiers ne sont pas courantes et ne sont pas conclues dans le cadre normal des activités de l'entité, l'adoption d'une stratégie de corroboration peut être le moyen le plus efficace d'atteindre les objectifs fixés au moment de la planification de l'audit. Lorsque les opérations sur instruments financiers ne sont pas courantes, les réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques, y compris la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit, tiennent compte de l'absence possible d'expérience de l'entité en la matière ;
- la disponibilité des éléments probants — Par exemple, il se peut que l'entité qui a recours à une source de prix tiers ne puisse offrir d'éléments probants sur les assertions pertinentes des états financiers ;
- les procédures mises en œuvre pour d'autres aspects de l'audit — Les procédures mises en œuvre à l'égard d'autres aspects des états financiers peuvent fournir des éléments probants quant à l'exhaustivité des opérations sur instruments financiers. Ces procédures peuvent comprendre des tests sur les encaissements et les décaissements postérieurs à la clôture, ainsi que la recherche de passifs non comptabilisés ;
- le choix des éléments à tester — Le portefeuille d'instruments financiers peut comprendre des instruments dont la complexité et le risque varient. En pareil cas, les sondages non statistiques pourront s'avérer utiles.

[...]

Procédure d'audit visant plus d'un objectif ~~Tests à double objectif~~

98. Bien que les tests des contrôles et les tests de détail ne visent pas les mêmes objectifs, il peut être efficient d'appliquer les deux types de tests en même temps, par exemple :

- soit effectuer un test des contrôles et un test de détail à l'égard de la même opération (par exemple en vérifiant si un contrat conclu est maintenu et si les détails de l'instrument financier ont été reflétés de façon appropriée dans une feuille de synthèse) ;
- soit tester les contrôles lors de la vérification du processus adopté par la direction pour faire des estimations de la valeur.

*Calendrier des procédures d'audit*¹⁴⁵

[...]

Procédures relatives à l'exhaustivité, l'exactitude, l'existence, la réalité et les droits et obligations

[...]

104. Les procédures pouvant fournir des éléments probants à l'appui de l'exhaustivité, de l'exactitude et de l'existence consistent notamment à :

¹⁴⁵ Les paragraphes 12, 13 et 2141, 12, 22 et 23 de la norme ISA 330 (révisée) [en projet] définissent les exigences applicables lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures au cours d'une période intermédiaire et précisent comment les éléments probants obtenus peuvent être utilisés.

- obtenir des confirmations externes¹⁴⁶ des comptes bancaires, des opérations et des relevés des dépositaires, par exemple au moyen d'une demande de confirmation directe auprès de la contrepartie (y compris l'utilisation de demandes de confirmations bancaires), avec envoi direct de la réponse à l'auditeur. L'information peut par ailleurs être obtenue des systèmes de la contrepartie par transmission de flux de données. Dans ce cas, l'auditeur peut tenir compte des contrôles mis en place afin de prévenir l'altération des systèmes informatiques servant à transmettre l'information lorsqu'il évalue la fiabilité des éléments probants provenant des confirmations. S'il ne reçoit pas de confirmations, l'auditeur peut obtenir des éléments probants en examinant les contrats et en testant les contrôles pertinents. Toutefois, les confirmations externes ne fournissent souvent pas d'éléments probants adéquats quant à l'assertion relative à l'évaluation, bien qu'elles puissent aider à identifier l'existence d'accords accessoires ;

[...]

Risques importants

[...]

111. Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, en plus des autres procédures de corroboration qu'il met en œuvre afin de se conformer aux exigences de la norme ISA 330 (révisée) [en projet], l'auditeur est tenu, selon la norme ISA 540, d'évaluer :
- a) dans quelle mesure la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou comment elle a résolu autrement le problème de l'incertitude d'évaluation en procédant à son estimation comptable ;
 - b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables ;
 - c) si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour apprécier le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction ou la conformité au référentiel d'information financière applicable.

[...]

Élaboration d'une stratégie d'audit

114. Pour vérifier comment la direction évalue les instruments financiers et pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives en conformité avec la norme ISA 540, l'auditeur met en œuvre l'une ou plusieurs des procédures suivantes, compte tenu de la nature de l'estimation comptable :
- a) vérifier comment la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquelles celle-ci est fondée (y compris les techniques d'évaluation utilisées par l'entité dans ses évaluations) ;
 - b) obtenir des éléments probants quant à tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur le processus d'estimation comptable de la direction, et mettre en œuvre les procédures de corroboration appropriées ;
 - c) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation

¹⁴⁶ La norme ISA 505, *Confirmations externes*, traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants conformément aux exigences de la norme ISA 330 (révisée) [en projet] et de la norme ISA 500 (révisée) [en projet], *Éléments probants*. Voir également le Staff Audit Practice Alert *Emerging Practice Issues Regarding the Use of External Confirmations in an Audit of Financial Statements*, publié en novembre 2009.

ponctuelle de la direction ;

- d) déterminer si les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable.

De nombreux auditeurs considèrent qu'une combinaison de tests qui consistent à vérifier comment la direction a évalué l'instrument financier et les données sur lesquelles il est fondé, et à obtenir des éléments probants quant à tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, constitue une stratégie d'audit efficace et efficiente. Il est possible que les événements postérieurs fournissent certains éléments probants au sujet de l'évaluation des instruments financiers, mais d'autres facteurs peuvent devoir être pris en compte en ce qui a trait aux changements des conditions du marché qui surviennent après la date de clôture. Si l'auditeur n'est pas en mesure de vérifier comment la direction a procédé à l'estimation, il peut décider d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance.

[...]

Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité a recours à un expert choisi par la direction

[...]

134. Le paragraphe ~~148~~ de la norme ISA 500 (révisée) [en projet] énonce les exigences auxquelles doit se conformer l'auditeur qui évalue les éléments probants qui proviennent d'un expert engagé par la direction. L'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur et se rapportant à l'expert choisi par la direction et à ses travaux dépend de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur. L'évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction aide l'auditeur à déterminer si les prix ou les évaluations soumis par un tel expert fournissent des éléments probants suffisants et appropriés à l'appui des évaluations. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre à cet égard :

- évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction, par exemple : sa relation avec l'entité, sa réputation et sa position sur le marché, son expérience avec les types d'instruments en cause, et sa compréhension du référentiel d'information financière applicable aux évaluations ;
- acquérir une compréhension des travaux effectués par l'expert choisi par la direction, par exemple en évaluant le caractère approprié de la technique d'évaluation utilisée et des données de marché et hypothèses clés utilisées dans la technique d'évaluation ;
- acquérir une compréhension de la façon dont la direction a utilisé, dans la préparation des états financiers, les informations préparées par l'expert, par exemple en considérant le caractère approprié ou non des informations préparées par cet expert, ainsi qu'en acquérant une compréhension des modifications apportées par la direction aux informations préparées par cet expert et des raisons de ces modifications ;
- évaluer le caractère approprié des travaux de cet expert à titre d'éléments probants. À cette étape, l'auditeur met l'accent sur le caractère approprié des travaux de l'expert portant sur l'instrument financier pris isolément. Pour un échantillon d'instruments pertinents, il peut être approprié d'effectuer une estimation indépendante (voir les paragraphes 136 et 137 sur l'établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance), à l'aide de différentes données et hypothèses, puis de comparer cette estimation à celle de l'expert choisi par la direction ;

- ou encore :
 - modéliser différentes hypothèses pour dégager des hypothèses à utiliser dans un autre modèle, puis examiner le caractère raisonnable de ces dernières hypothèses₁;
 - comparer les estimations ponctuelles de la direction avec celles de l'auditeur pour déterminer si elles sont toujours plus élevées ou plus basses.

[...]

Annexe

(Réf. : par. A14)

Exemples de contrôles relatifs aux instruments financiers

[...]

Recours à des sociétés de services

10. Les entités peuvent aussi confier à des sociétés de services (par exemple des gestionnaires d'actifs) l'achat ou la vente d'instruments financiers, la tenue des comptes relatifs à ces opérations et l'évaluation des instruments financiers. Certaines entités peuvent dépendre de ces sociétés de services pour l'obtention des informations de base nécessaires à la présentation des instruments financiers détenus. Cependant, si la direction n'a pas une compréhension des contrôles en place au sein de la société de services, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des ~~pour s'appuyer sur les~~ contrôles de cette société de services. La norme ISA 402 définit des exigences concernant l'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés lorsqu'une entité a recours à une ou plusieurs sociétés de services.

[...]

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'IFEATM, 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 document, « Exposé-sondage du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble », 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 du document « Exposé-sondage du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble » © 2026 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français du document « Exposé-sondage du projet concernant les éléments probants et la réponse aux risques dans son ensemble » © 2026 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Exposure Draft for the Audit Evidence and Risk Response Project Overall

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®