

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 402, Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 402

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 5
Date d'entrée en vigueur.....	6
Objectifs	7
Définitions	8
Diligences requises	
Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice.....	9 – 14
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives	15 – 17
Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services	18
Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services.....	19
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice.....	20 – 22
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice.....	A1 – A23
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives	A24 – A39
Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services	A40
Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services.....	A41
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice.....	A42 – A44

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services*, doit être lue conjointement à la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur d'une entité utilisatrice de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque cette entité fait appel à une ou plusieurs sociétés de services. Plus précisément, la présente Norme explicite la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique les Normes ISA 315 (Révisée)¹ et ISA 330² pour acquérir une connaissance suffisante de l'entité utilisatrice, y compris de son contrôle interne pertinent pour l'audit, pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires répondant à ces risques.
2. De nombreuses entités externalisent certains aspects de leurs activités à des sociétés de services qui fournissent des prestations allant de la réalisation d'une tâche spécifique sous la direction de l'entité au remplacement pur et simple de services internes ou de fonctions de l'entité, telle que la fonction de suivi du respect de la législation fiscale. De nombreuses prestations fournies par de telles sociétés font partie intégrante du fonctionnement de l'entité ; toutefois, toutes ces prestations ne sont pas pertinentes pour l'audit.
3. Les prestations fournies par une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice de ces prestations lorsque celles-ci, et les contrôles y afférents, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice, y compris les processus opérationnels concernés, relatif à l'élaboration de l'information financière. Bien qu'il soit probable que la plupart des contrôles au sein de la société de services soient en rapport avec l'élaboration de l'information financière, il peut exister d'autres contrôles qui peuvent également être pertinents pour l'audit, tels que des contrôles sur la sauvegarde des actifs. Les prestations d'une société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice, y compris les processus opérationnels concernés, relatif à l'élaboration de l'information financière, lorsque ces prestations ont une incidence sur l'un ou plusieurs des aspects suivants :
 - (a) Les flux d'opérations de l'entité utilisatrice qui sont significatifs au regard de ses états financiers ;
 - (b) Les procédures suivies, tant dans les systèmes d'information informatisés que dans les systèmes manuels, pour la génération, l'enregistrement, le traitement, la correction si nécessaire, l'inscription au grand livre et la présentation des opérations dans les états financiers ;
 - (c) Les documents comptables, sur support électronique ou papier, justifiant des informations ou des comptes spécifiques contenus dans les états financiers de l'entité

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

utilisatrice, utilisés pour la génération, l'enregistrement, le traitement et la présentation des opérations de l'entité ; ceci comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées dans le grand livre ;

- (d) La façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et les circonstances, autres que les opérations, qui sont significatives au regard des états financiers ;
- (e) Le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité utilisatrice, y compris les estimations comptables et les informations fournies significatives ; et
- (f) Les contrôles afférents aux écritures comptables, y compris aux écritures comptables non courantes relatives aux opérations non récurrentes ou inhabituelles ou aux ajustements.

- 4. La nature et l'étendue des travaux à réaliser par l'auditeur de l'entité utilisatrice sur les prestations fournies par une société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci pour les besoins de l'audit.
- 5. La présente Norme ISA ne s'applique pas aux prestations fournies par des établissements financiers qui se limitent au traitement des opérations enregistrées sur le compte de l'entité ouvert auprès de l'établissement financier, et que l'entité autorise expressément, par exemple le traitement des opérations sur un compte chèque par une banque ou l'exécution d'ordres de bourse par un courtier. Par ailleurs, la présente Norme ISA ne s'applique pas non plus à l'audit d'opérations liées à la détention de participations financières dans d'autres entités, comme des groupements de personnes, des sociétés ou des co-entreprises, lorsqu'un tiers tient la comptabilité de ces participations et communique les informations y afférentes à leurs détenteurs.

Date d'entrée en vigueur

- 6. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

- 7. Les objectifs de l'auditeur de l'entité utilisatrice, lorsque celle-ci fait appel à une société de services, sont les suivants :
 - (a) Acquérir une connaissance de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, qui soit suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et
 - (b) Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant à ces risques.

Définitions

- 8. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

- (a) Contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice – Contrôles dont la société de services suppose, lors de la définition de ses prestations, qu'ils seront mis en œuvre par les entités utilisatrices et qui, s'ils sont nécessaires à la réalisation des objectifs des contrôles, sont identifiés dans la description de son système.
- (b) Rapport sur la description et la conception des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme "Rapport de type 1") – Rapport comprenant :
 - (i) Une description, établie par la direction de la société de services, de son système, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants qui ont été conçus et mis en œuvre à une date déterminée ; et
 - (ii) Un rapport de l'auditeur de la société de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable qui inclut l'opinion de cet auditeur sur la description du système de la société de services, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants, ainsi que sur le caractère adéquat de la conception de ces contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés.
- (c) Rapport sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme « Rapport de type 2 ») – Rapport comprenant :
 - (i) Une description, établie par la direction de la société de services, de son système, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants, de leur conception et leur mise en œuvre à une date déterminée ou tout au long d'une période donnée et, dans certains cas, de l'efficacité de leur fonctionnement au cours d'une période donnée ; et
 - (ii) Un rapport de l'auditeur de la société de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable qui inclut :
 - a. Son opinion portant sur la description du système de la société de services, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants, sur le caractère adéquat de la conception de ces contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés, et sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ; et
 - b. Une description des tests qu'il a effectués sur ces contrôles et le résultat de ces tests.
- (d) Auditeur de la société de services – Un auditeur qui, à la demande de la société de services, établit un rapport d'assurance sur les contrôles au sein de cette société.
- (e) Société de services – Une organisation tierce (ou une division d'une organisation tierce) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière.
- (f) Système de la société de services – Les politiques et procédures conçues, mises en œuvre et maintenues par la société de services pour fournir aux entités utilisatrices les prestations couvertes par le rapport de l'auditeur de la société de services.

- (g) Sous-traitant de la société de services – Société de services à laquelle une autre société de services délègue le soin de fournir certaines des prestations fournies aux entités utilisatrices qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière.
- (h) Auditeur de l'entité utilisatrice – Auditeur qui audite et émet un rapport sur les états financiers d'une entité utilisatrice.
- (i) Entité utilisatrice – Entité qui fait appel à une société de services et dont les états financiers font l'objet d'un audit.

Diligences requises

Prise de connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne

9. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité utilisatrice, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)³, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre connaissance de la façon dont cette dernière utilise les prestations d'une société de services dans le cadre de son fonctionnement, en particulier : (Voir par. A1 – A2)
 - (a) La nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur son contrôle interne ; (Voir par. A3 – A5)
 - (b) La nature et le caractère significatif des opérations traitées, des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière concernés par les prestations fournies par la société de services ; (Voir par. A6)
 - (c) Le degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; et (Voir par. A7)
 - (d) La nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles visant les prestations fournies par la société de services. (Voir par. A8 – A11)

10. Dans le cadre de sa prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁴, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice relatifs aux prestations fournies par la société de services, y compris les contrôles effectués sur les opérations traitées par cette dernière. (Voir par. A12 – A14)

11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une connaissance suffisante de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur

³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 11.

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 12.

incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, afin de servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

12. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir de celle-ci une connaissance suffisante, il doit mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes pour obtenir cette connaissance :
- (a) Obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il est disponible ;
 - (b) Contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir des informations spécifiques ;
 - (c) Se rendre dans la société de services et réaliser des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services ;
ou
 - (d) Demander à un autre auditeur de réaliser des procédures qui lui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services.
(Voir par. A15 – A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour asseoir la connaissance de l'auditeur de l'entité utilisatrice des prestations fournies par la société de services

13. En déterminant le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par un rapport de type 1 ou de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit être satisfait par :
- (a) La compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et son indépendance par rapport à cette société ;
 - (b) Le caractère adéquat des normes sur la base desquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été émis. (Voir par. A21)
14. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 comme élément probant pour asseoir sa connaissance de la conception et de la mise en œuvre des contrôles au sein de la société de services, il doit :
- (a) Apprécier si la description et la conception des contrôles au sein de la société de services est à une date, ou couvre une période, appropriée pour les besoins de son audit ;
 - (b) Évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments fournis par le rapport pour sa compréhension du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit ; et
 - (c) Déterminer si des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, comprendre si cette dernière a conçu et mis en place ces contrôles. (Voir par. A22 – A23)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

15. Pour répondre aux risques évalués conformément à la Norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :
- (a) Déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux assertions pertinentes des états financiers sont disponibles à partir des documents détenus par l'entité utilisatrice ; et, dans la négative,
 - (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte ces procédures au sein de la société de services. (Voir par. A24 – A28)

Tests de procédures

16. Lorsque son évaluation des risques repose sur une attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit recueillir des éléments probants à ce sujet en réalisant une ou plusieurs des procédures suivantes :
- (a) Obtenir un rapport de type 2, s'il existe ;
 - (b) Réaliser des tests de procédures au sein de la société de services ; ou
 - (c) Demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte des tests de procédures au sein de la société de services. (Voir par. A29 – A30)

Utilisation d'un rapport de type 2 comme élément probant du fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services

17. Lorsque, en application du paragraphe 16(a), l'auditeur de l'entité utilisatrice utilise un rapport de type 2 comme élément probant du fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services, il doit déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement pour fonder son évaluation des risques :
- (a) En appréciant si la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au sein de la société de services correspondent à une date, ou couvrent une période, appropriée pour les besoins de son audit ;
 - (b) En déterminant si des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, en comprenant si cette dernière a conçu et mis en place ces contrôles, et, si tel est le cas, en testant l'efficacité de leur fonctionnement ;
 - (c) En évaluant le caractère approprié de la période couverte par les tests de procédures et le temps écoulé depuis leur réalisation ; et
 - (d) En évaluant si les tests de procédures réalisés par l'auditeur de la société de services et leur résultat, tels qu'ils sont décrits dans le rapport de ce dernier, sont pertinents pour les assertions concernées retenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour asseoir l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Voir par. A31 – A39)

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

18. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 qui exclut les prestations fournies par un sous-traitant de la société de services et que celles-ci sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il doit appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA en ce qui concerne les prestations fournies par le sous-traitant de la société de services. (Voir par. A40)

Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services

19. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de cette dernière si la société de services l'a informée, ou si, par ailleurs, elle est au courant, d'une quelconque fraude, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées, ayant une incidence sur ses états financiers. Il doit évaluer dans quelle mesure ces questions ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, ainsi que sur ses conclusions et sur son rapport d'audit. (Voir par. A41)

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice

20. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁵ s'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Voir par. A42)
21. L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire référence dans son rapport d'audit exprimant une opinion non modifiée, au travail d'un auditeur de la société de services, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de faire une telle référence au travail de l'auditeur d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit indiquer dans son rapport d'audit que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A43)
22. Lorsque la référence au travail effectué par un auditeur de la société de services est nécessaire pour la compréhension d'une modification apportée à l'opinion de l'auditeur de l'entité utilisatrice, son rapport d'audit doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A44)

Modalités d'application et autres informations explicatives

⁵ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 6.

Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice

Source des informations (Voir par. 9)

A1. Les informations sur la nature des prestations fournies par une société de services peuvent être disponibles à partir d'une large variété de sources, telles que :

- Des manuels d'utilisateurs ;
- Des descriptifs de systèmes ;
- Des manuels techniques ;
- Le contrat ou la convention de services entre l'entité utilisatrice et la société de services ;
- Des rapports de la société de services, de la fonction d'audit interne ou des autorités de contrôle sur les contrôles en place au sein de la société de services ;
- Des rapports émis par l'auditeur de la société de services, y compris des lettres à la direction, si elles existent.

A2. La connaissance acquise par l'expérience de l'auditeur de l'entité utilisatrice avec la société de services, par exemple au travers d'autres missions d'audit, peut aussi être utile pour acquérir une connaissance de la nature des prestations fournies par la société de services. Ceci peut être particulièrement utile si les prestations et les contrôles au sein de la société de services opérés sur ces prestations sont très standardisés.

Nature des prestations fournies par la société de services (Voir par. 9(a))

A3. Une entité utilisatrice peut avoir recours à une société de services, par exemple une société qui enregistre les opérations et conserve la trace de leur enregistrement, ou comptabilise les opérations et traite les données correspondantes. Les sociétés de services qui fournissent de telles prestations incluent, par exemple, les départements d'investissement des banques qui achètent et gèrent des actifs pour le compte des salariés dans le cadre de régimes d'avantages consentis au personnel ou pour d'autres ; les banques de crédits hypothécaires qui gèrent des crédits pour des tiers ; et des sociétés de services informatiques qui fournissent des logiciels d'application et un environnement technologique permettant à des clients de traiter leurs opérations financières et commerciales.

A4. Des exemples de prestations fournies par des sociétés de services qui sont pertinentes pour l'audit comprennent :

- La tenue de la comptabilité de l'entité utilisatrice ;
- La gestion des actifs ;
- La génération, la comptabilisation ou le traitement des opérations en tant qu'agent de l'entité utilisatrice.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A5. Les petites entités peuvent avoir recours à des services externes pour tenir leur comptabilité, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple le paiement des charges sociales) et de la tenue de leur comptabilité, jusqu'à l'établissement de leurs états financiers. Le recours à une société de services pour l'établissement des états financiers ne décharge pas la direction d'une petite entité et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de leur responsabilité sur les états financiers⁶.

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

- A6. Une société de services peut mettre en œuvre des politiques et des procédures qui ont une incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice. Ces politiques et procédures sont au moins en partie dissociées de l'entité utilisatrice, tant sur le plan physique qu'opérationnel. L'importance des contrôles de la société de services par rapport à ceux de l'entité utilisatrice dépend de la nature des prestations fournies par la société de services, y compris de la nature et du caractère significatif des opérations qu'elle traite pour le compte de l'entité utilisatrice. Dans certains cas, les opérations traitées et les comptes mouvementés par la société de services peuvent ne pas apparaître comme significatifs au regard des états financiers de l'entité utilisatrice, mais la nature de ces opérations peut être importante et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut considérer que la connaissance de ces contrôles est nécessaire en la circonstance.

Degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice (Voir par. 9(c))

- A7. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend du degré d'interaction entre les opérations de la société de services et celles de l'entité utilisatrice. Le degré d'interaction fait référence à la mesure dans laquelle une entité utilisatrice est capable et choisit de mettre en œuvre des contrôles effectifs sur les traitements réalisés par la société de services. Par exemple, un degré élevé d'interaction existe entre les opérations de l'entité utilisatrice et celles de la société de services lorsque l'entité utilisatrice autorise des opérations et que la société de services les traite et les comptabilise. Dans ces situations, l'entité utilisatrice peut mettre en œuvre des contrôles efficaces sur ces opérations. A l'inverse, lorsque la société de services génère ou procède à l'enregistrement initial, au traitement et à la comptabilisation des opérations de l'entité utilisatrice, il existe un faible degré d'interaction entre les deux entités. Dans ces situations, l'entité utilisatrice peut ne pas être en mesure de mettre en œuvre en son sein des contrôles efficaces sur ces opérations, ou peut décider de ne pas le faire, et peut s'en remettre aux contrôles de la société de services.

Nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services (Voir par. 9(d))

- A8. Le contrat ou la convention de services entre l'entité utilisatrice et la société de services peut fournir des informations sur les sujets suivants :

⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphes 4 et A4 – A5.

- L'information à fournir à l'entité utilisatrice et les responsabilités de la société de services pour les opérations qu'elle génère pour le compte de l'entité utilisatrice ;
- Le respect des exigences d'organismes régulateurs concernant le format des enregistrements des opérations, ou leur accessibilité ;
- Les indemnités prévues, s'il en existe, à verser à l'entité utilisatrice en cas de défaillance ;
- Si la société de services produira un rapport sur ses contrôles et, dans l'affirmative, si ce rapport sera de type 1 ou de type 2 ;
- Si l'auditeur de l'entité utilisatrice a un droit de regard sur les documents comptables de cette dernière tenus par la société de services et sur les autres informations nécessaires pour la conduite de l'audit ; et
- Si l'accord permet une communication directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et celui de la société de services.

A9. Il existe un lien direct entre la société de services et l'entité utilisatrice, et entre la société de services et l'auditeur de cette dernière. Ces liens ne créent pas nécessairement une relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services. Lorsqu'il n'existe pas de relation directe entre ces deux auditeurs, les communications entre eux sont généralement organisées par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice et de la société de services. Une relation directe peut aussi être assurée entre les deux auditeurs en prenant en compte les règles d'éthique et de secret professionnel applicables. Un auditeur d'une entité utilisatrice peut, par exemple, faire appel à un auditeur de la société de services pour réaliser des procédures pour son propre compte, telles que :

- (a) Des tests de procédures au sein de la société de services ; ou
- (b) Des contrôles de substance sur les opérations enregistrées dans les états financiers de l'entité utilisatrice et sur les comptes tenus par une société de services.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A10. Les auditeurs dans le secteur public ont généralement des droits d'accès étendus fixés par la législation. Toutefois, dans certaines situations, ces droits d'accès peuvent ne pas exister, par exemple lorsque la société de services est située dans un autre pays. Dans un tel cas, un auditeur dans le secteur public peut avoir besoin d'acquérir une connaissance de la législation applicable dans ce pays afin de déterminer s'il est possible d'obtenir un droit d'accès approprié. Un auditeur dans le secteur public peut aussi obtenir de l'entité utilisatrice, ou lui demander, d'incorporer un droit d'accès dans tout accord contractuel entre cette dernière et la société de services.

A11. Les auditeurs dans le secteur public peuvent aussi avoir recours à un autre auditeur pour réaliser des tests de procédures ou des contrôles de substance portant sur le respect de dispositions de la loi, de la réglementation ou d'instructions émanant d'une autorité.

Connaissance des contrôles concernant les prestations fournies par la société de services (Voir par. 10)

A12. L'entité utilisatrice peut établir des contrôles sur les prestations de la société de services qui peuvent être testés par l'auditeur de l'entité utilisatrice et qui peuvent permettre à celui-ci de conclure que les contrôles mis en œuvre par cette dernière fonctionnent efficacement pour certaines ou pour l'ensemble des assertions concernées, sans tenir compte des contrôles mis en œuvre par la société de services. Lorsqu'une entité utilisatrice, par exemple, a recours à une société de services pour traiter les salaires, elle peut établir des contrôles sur la soumission et la réception des informations concernant la paie qui peuvent prévenir ou détecter des anomalies significatives. Ces contrôles peuvent inclure :

- La comparaison des données soumises à la société de services avec les rapports d'informations reçus de cette dernière après que les données ont été traitées ;
- Le re-calcul d'un échantillon de montants de salaire dans le but d'en vérifier l'exactitude arithmétique et la revue du montant total de la paie pour en vérifier le caractère raisonnable.

A13. Dans cette situation, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut effectuer des tests portant sur les contrôles mis en œuvre par celle-ci sur le traitement de la paie qui lui fourniront une base pour conclure que les contrôles sur les assertions relatives aux opérations de salaires fonctionnent efficacement.

A14. Ainsi qu'il est explicité dans la Norme ISA 315 (Révisée)⁷, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut juger, concernant certains risques, qu'il n'est pas possible ou faisable de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés seulement à partir de contrôles de substance. De tels risques peuvent provenir de l'inexactitude ou du caractère incomplet des enregistrements de flux d'opérations courantes et significatives et de soldes de comptes significatifs, leurs caractéristiques permettant souvent un degré élevé d'automatisation dans les traitements avec peu ou pas d'intervention manuelle. Ces caractéristiques peuvent être particulièrement présentes lorsque l'entité utilisatrice a recours à des sociétés de services. Dans de telles situations, les contrôles de l'entité utilisatrice sur ces risques sont pertinents pour l'audit et l'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu d'acquérir une connaissance de ces contrôles et de les évaluer conformément aux paragraphes 9 et 10 de la présente Norme ISA.

Procédures complémentaires lorsqu'une connaissance suffisante ne peut pas être acquise à partir de l'entité utilisatrice (Voir par. 12)

A15. La décision de l'auditeur de l'entité utilisatrice quant aux procédures à réaliser selon le paragraphe 12, individuellement ou en association avec d'autres, pour obtenir les informations nécessaires pour fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à l'utilisation par l'entité utilisatrice des prestations de la société de services, peut être influencée par des questions telles que :

⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 30.

- La taille tant de l'entité utilisatrice que de la société de services ;
- La complexité des opérations de l'entité utilisatrice et la complexité des prestations fournies par la société de services ;
- La localisation de la société de services (par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut décider de demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte des procédures au sein de la société de services lorsque cette dernière est située dans un lieu éloigné) ;
- S'il est attendu que la (les) procédure(s) fournira (ont) à l'auditeur de l'entité utilisatrice des éléments probants suffisants et appropriés ; et
- La nature de la relation existant entre l'entité utilisatrice et la société de services.

A16. Une société de services peut demander à un auditeur qu'elle nomme de préparer un rapport sur la description et la conception de ses contrôles (rapport de type 1) ou sur la description et la conception de ses contrôles et l'efficacité de leur fonctionnement (rapport de type 2). Les rapports de type 1 ou de type 2 peuvent être émis selon la Norme Internationale de Missions d'Assurance (*International Standard on Assurance Engagements*, ISAE) 3402⁸ ou selon d'autres normes édictées par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu (ces rapports peuvent être intitulés de différentes manières, tels que rapports de type A ou de type B).

A17. L'existence de rapports de type 1 ou de type 2 dépendra généralement des clauses du contrat entre l'entité utilisatrice et la société de services qui peuvent ou non prévoir la production d'un tel rapport par cette dernière. Une société de services peut aussi choisir, pour des raisons pratiques, d'avoir à disposition des entités utilisatrices un rapport de type 1 ou de type 2. Cependant, dans certains cas, un rapport de type 1 ou de type 2 peut ne pas être disponible.

A18. Dans certaines circonstances, une entité utilisatrice peut externaliser auprès d'une ou plusieurs sociétés de services un ou plusieurs pans d'activités ou de fonctions importants, tels que l'ensemble de sa fonction fiscale incluant le planning fiscal et les tâches visant à s'assurer du respect des dispositions, ou la fonction finance et comptabilité, ou encore la fonction de contrôle de gestion. Etant donné qu'un rapport sur les contrôles au sein de la société de services peut ne pas être disponible dans ces circonstances, rendre visite à la société de services peut être la manière la plus efficace pour l'auditeur de l'entité utilisatrice d'acquérir une connaissance des contrôles exercés au sein de cette société, dès lors qu'il est probable qu'il existe une interaction directe entre la direction de l'entité utilisatrice et celle de la société de services.

A19. Un autre auditeur peut être désigné pour réaliser des procédures qui fourniront les informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein de la société de services. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 est émis, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir recours à l'auditeur de la société de services pour mettre en œuvre ces procédures dès lors

⁸ Norme ISAE 3402, *Rapport d'assurance sur les contrôles au sein d'une société de services*.

que ce dernier est déjà en relation avec celle-ci. L'auditeur de l'entité utilisatrice utilisant les travaux d'un autre auditeur peut trouver des modalités d'application utiles dans la Norme ISA 600⁹ concernant la connaissance de cet autre auditeur (y compris son indépendance et sa compétence professionnelle), son implication dans les travaux d'un autre auditeur, notamment dans la planification, l'étendue et le calendrier de tels travaux, et dans l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis.

A20. Une entité utilisatrice peut avoir recours à une société de services qui, à son tour, utilise les services d'un sous-traitant pour fournir certaines des prestations qui sont fournies à l'entité utilisatrice et qui font partie intégrante du système d'information touchant à l'élaboration de l'information financière de l'entité utilisatrice. Le sous-traitant peut être une entité séparée de la société de services ou une société liée à celle-ci. Il peut être nécessaire pour l'auditeur d'une entité utilisatrice de prendre en considération les contrôles au sein du sous-traitant. Dans les cas où un ou plusieurs sous-traitants sont utilisés, l'interaction entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services est tripartite. Le degré de cette interaction, de même que la nature et le caractère significatif des opérations traitées par la société de services et les sous-traitants sont les facteurs les plus importants à prendre en compte par l'auditeur de l'entité utilisatrice pour déterminer l'importance des contrôles exercés au sein de la société de services et du sous-traitant au regard de ceux de l'entité utilisatrice.

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour asseoir la connaissance de l'auditeur de l'entité utilisatrice de la société de services (Voir par. 13 – 14)

A21. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'informer sur l'auditeur de la société de services auprès de l'organisation professionnelle de ce dernier, ou auprès d'autres professionnels, et s'enquérir pour savoir si celui-ci est soumis à une supervision réglementée. L'auditeur de la société de services peut exercer dans un pays dans lequel les normes concernant les contrôles exercés au sein d'une société de services sont différentes, et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir des informations sur les normes appliquées par l'auditeur de la société de services auprès de l'organisme normalisateur.

A22. Un rapport de type 1 ou de type 2, accompagné des informations concernant l'entité utilisatrice, peut aider l'auditeur de cette dernière à acquérir une connaissance :

- (a) Des aspects des contrôles au sein de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris sur le recours aux sous-traitants ;

⁹ La Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 2, indique : « Un auditeur peut trouver la présente Norme ISA utile, adaptée selon les circonstances, lorsqu'il fait appel à d'autres auditeurs lors de l'audit d'états financiers qui ne sont pas consolidés... ». Voir également le paragraphe 19 de la Norme ISA 600.

- (b) Des flux d'opérations importants passant par la société de services afin de déterminer les endroits dans le flux d'opérations où des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice pourraient survenir ;
- (c) Des objectifs de contrôle au sein de la société de services qui concernent les assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice ; et
- (d) Du caractère approprié ou non des contrôles conçus et mis en place dans la société de services pour prévenir et détecter des erreurs dans les traitements qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une connaissance suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. Un rapport de type 1, cependant, ne fournit pas d'élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés.

A23. Un rapport de type 1 ou de type 2 qui se rapporte à une date ou couvre une période non comprise dans la période sur laquelle porte l'audit des comptes de l'entité utilisatrice peut aider l'auditeur de cette dernière à acquérir une connaissance préliminaire des contrôles mis en œuvre au sein de la société de services à condition que ce rapport soit complété par des informations supplémentaires à jour venant d'autres sources. Si la description des contrôles de la société de services se rapporte à une date ou couvre une période précédant le début de la période soumise à audit, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut mettre en œuvre des procédures pour mettre à jour l'information contenue dans un rapport de type 1 ou de type 2, telles que :

- Des entretiens portant sur les changements intervenus au sein de la société de services avec le personnel de l'entité utilisatrice qui serait en mesure d'en avoir connaissance ;
- La revue de la documentation à jour et de la correspondance provenant de la société de services ; ou
- Des entretiens avec le personnel de la société de services portant sur les changements intervenus.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Voir par. 15)

A24. L'augmentation ou non du risque d'anomalies significatives dans l'entité utilisatrice provenant de l'utilisation des prestations d'une société de services est fonction de la nature des prestations fournies et des contrôles exercés sur celles-ci ; dans certains cas, le recours à une société de services peut diminuer le risque d'anomalies significatives dans l'entité utilisatrice, notamment lorsque cette dernière ne possède pas l'expertise nécessaire pour entreprendre des tâches particulières, telles que l'initiation, le traitement et l'enregistrement des opérations, ou n'a pas les ressources adéquates (par exemple un système informatique).

A25. Lorsque la société de services assure le suivi et conserve des éléments importants faisant partie des documents comptables de l'entité utilisatrice, un accès direct à ces documents peut être nécessaire afin que l'auditeur de l'entité utilisatrice puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les opérations de contrôles sur ces documents ou puisse

établir la véracité des opérations et des soldes enregistrés, ou les deux à la fois. Cet accès peut impliquer soit une inspection physique de ces documents dans les locaux de la société de services, soit une consultation de ceux-ci par voie électronique à partir de l'entité utilisatrice ou d'un autre lieu, ou les deux à la fois. Lorsque l'accès direct est réalisé par voie électronique, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut par voie de conséquence obtenir la démonstration du caractère adéquat des contrôles exercés par la société de services sur l'exhaustivité et l'intégrité des données de l'entité utilisatrice dont la société de services est responsable.

A26. Pour déterminer la nature et l'étendue des éléments probants à recueillir relatifs aux soldes reflétant les actifs détenus ou les opérations menées par une société de services pour le compte de l'entité utilisatrice, les procédures suivantes peuvent être envisagées par l'auditeur de l'entité utilisatrice :

- (a) Inspecter les enregistrements et les documents détenus par l'entité utilisatrice : le caractère probant de cette procédure est fonction de la nature et de l'étendue des documents comptables et des pièces justificatives détenues par l'entité utilisatrice. Dans certains cas, l'entité utilisatrice peut ne pas tenir de manière séparée de comptabilité détaillée ou de documentation des opérations spécifiques menées pour son compte ;
- (b) Inspecter les enregistrements et les documents détenus par la société de services : la possibilité pour l'auditeur de l'entité utilisatrice d'accéder aux documents comptables détenus par la société de services peut être prévue dans les accords contractuels entre l'entité utilisatrice et la société de services. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut aussi, par l'intermédiaire d'un autre auditeur, avoir accès aux documents comptables de l'entité utilisatrice tenus par la société de services ;
- (c) Obtenir de la société de services confirmation des soldes et des opérations : lorsque l'entité utilisatrice tient une comptabilité distincte des balances de comptes et des opérations, la confirmation par la société de services corroborant la comptabilité de l'entité utilisatrice peut constituer un élément probant fiable de l'existence des opérations et des actifs concernés. Par exemple, lorsque plusieurs sociétés de services sont utilisées, comme une société d'investissements et un dépositaire, et que ces sociétés de services tiennent une comptabilité distincte, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir de ces sociétés la confirmation des soldes de comptes afin de comparer ces informations avec les documents comptables tenus par l'entité utilisatrice. Si l'entité utilisatrice ne tient pas de comptabilité séparée, les informations obtenues par les confirmations reçues de la société de services sont simplement le reflet de ce qui apparaît dans les documents comptables tenus par cette dernière. En conséquence, de telles confirmations ne sauraient, en elles-mêmes, constituer un élément probant fiable. Dans ces situations, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'enquérir pour déterminer si une autre source d'éléments probants indépendants pourrait être identifiée ;
- (d) Mettre en œuvre des procédures analytiques sur la comptabilité tenue par l'entité utilisatrice ou sur les rapports reçus de la société de services : l'efficacité des

procédures analytiques sera probablement variable selon les assertions et sera affectée par l'étendue et le détail des informations disponibles.

- A27. Un autre auditeur peut réaliser des procédures qui, par nature, sont des contrôles de substance, pour le compte des auditeurs de l'entité utilisatrice. Une telle mission peut amener à la mise en œuvre, par un autre auditeur, de procédures convenues entre l'entité utilisatrice et son auditeur, et entre la société de services et l'auditeur qu'elle a nommé. Les résultats de ces procédures réalisées par un autre auditeur sont revus par l'auditeur de l'entité utilisatrice afin de déterminer s'ils constituent des éléments probants suffisants et appropriés. De plus, il peut exister des exigences imposées par les autorités gouvernementales ou par des accords contractuels par lesquels un auditeur de la société de services met en œuvre des procédures définies qui, par nature, sont des contrôles de substance. Les résultats de la mise en œuvre de ces procédures requises sur les soldes de comptes et les opérations traitées par la société de services peuvent être utilisés par les auditeurs des entités utilisatrices en tant qu'éléments probants nécessaires pour fonder leur opinion d'audit. Dans ces circonstances, il peut être utile pour l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services de se mettre d'accord, préalablement à la réalisation de ces procédures, sur la documentation d'audit, ou l'accès à celle-ci, dont pourra disposer l'auditeur de l'entité utilisatrice.
- A28. Dans certaines circonstances, notamment lorsqu'une entité utilisatrice externalise une partie ou l'ensemble des tâches de sa fonction financière auprès d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut se trouver confronté à une situation où une partie substantielle des éléments probants se trouvent dans la société de services. Il peut être alors nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice réalise, ou qu'un autre auditeur réalise pour son compte, des contrôles de substance dans la société de services. Un auditeur de la société de services peut émettre un rapport de type 2 et, en plus, réaliser des contrôles de substance pour le compte de l'auditeur de l'entité utilisatrice. La participation d'un autre auditeur n'entache pas l'obligation de l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable pour fonder son opinion d'audit. En conséquence, lorsqu'il s'interroge pour savoir si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis et s'il est utile de réaliser des contrôles de substance complémentaires, l'auditeur de l'entité utilisatrice prend en compte sa propre implication dans la direction, la supervision et la réalisation des contrôles de substance effectués par un autre auditeur ou la preuve de la direction, de la supervision et de la réalisation de ces contrôles.

Tests de procédures (Voir par. 16)

- A29. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu selon la Norme ISA 330¹⁰ de concevoir et de réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents dans certaines circonstances. Dans le contexte d'une société de services, cette exigence s'applique lorsque :

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 8.

- (a) Son évaluation des risques d'anomalies significatives se fonde sur l'attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement (c'est-à-dire qu'il entend s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou
- (b) Les contrôles de substance par eux-mêmes, ou une combinaison de ceux-ci avec des tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans l'entité utilisatrice, ne peuvent pas fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau de l'assertion concernée.

A30. Lorsqu'un rapport de type 2 n'est pas disponible, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut entrer en contact avec la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, pour demander à cette société qu'elle nomme un auditeur pour faire un rapport de type 2 comprenant des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, ou il peut avoir recours à un autre auditeur pour mettre en œuvre des procédures au sein de la société de services visant à vérifier l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut aussi rendre visite à la société de services et réaliser lui-même des tests portant sur les contrôles pertinents dans la mesure où la société de services donne son accord. L'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice est fondée sur les résultats combinés fournis tant par les travaux d'un autre auditeur que par ses propres travaux.

Utilisation d'un rapport de type 2 comme élément probant du fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services (Voir par. 17)

A31. On peut s'attendre à ce qu'un rapport de type 2 satisfasse les besoins de différents auditeurs d'entités utilisatrices ; en conséquence, les tests de procédures et les résultats, décrits dans le rapport de l'auditeur de la société de services, peuvent ne pas être pertinents pour répondre aux assertions significatives contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice. Les tests de procédures concernés et les résultats sont évalués en vue de déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour asseoir l'évaluation des risques faite par l'auditeur de l'entité utilisatrice. Pour y procéder, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut prendre en compte les facteurs suivants :

- (a) La période de temps couverte par les tests de procédures et le temps écoulé depuis la réalisation de ceux-ci ;
- (b) L'étendue des travaux de l'auditeur de la société de services et les prestations et traitements concernés, les contrôles testés et les tests effectués, ainsi que la façon dont les contrôles testés ont un rapport avec ceux de l'entité utilisatrice ; et
- (c) Les résultats de ces tests de procédures et l'opinion de l'auditeur de la société de services sur l'efficacité du fonctionnement de ceux-ci.

A32. Pour certaines assertions, plus la période couverte par un test spécifique est courte et plus long est le temps écoulé depuis la réalisation du test, moins le test apporte d'éléments

probants. En comparant la période couverte par un rapport de type 2 à celle couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière peut conclure que ce rapport apporte moins d'éléments probants lorsqu'il existe un court chevauchement entre la période couverte par le rapport de type 2 et la période sur laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice entend s'appuyer sur ce rapport. Lorsque ceci est le cas, un rapport de type 2 couvrant la période précédente ou la période suivante peut fournir des éléments probants complémentaires. Dans d'autres situations, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut considérer nécessaire de réaliser, ou d'avoir recours à un autre auditeur pour réaliser, des tests de procédures au sein de la société de services afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

A33. Il peut aussi être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice recueille des éléments probants supplémentaires concernant les modifications importantes intervenues dans les contrôles concernés au sein de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2, ou définisse des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Les facteurs pertinents pour déterminer quels sont les éléments probants supplémentaires à recueillir concernant les contrôles au sein de la société de services qui étaient effectifs en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de celle-ci sont notamment :

- L'importance des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- Les contrôles spécifiques qui ont été testés au cours de la période intermédiaire, et les changements importants qui leur ont été apportés depuis qu'ils ont été testés, y compris les changements dans le système d'information, les processus et le personnel ;
- L'importance des éléments probants qui ont pu être recueillis touchant 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 entend limiter des contrôles de substance complémentaires en se basant sur la fiabilité des contrôles ; et
- L'efficacité de l'environnement de contrôle et le suivi des contrôles au sein de l'entité utilisatrice.

A34. Des éléments probants supplémentaires peuvent être recueillis, par exemple, en étendant les tests de procédures sur la période restante ou en testant le suivi des contrôles au sein de l'entité utilisatrice.

A35. Lorsque la période couverte par les tests effectués par l'auditeur de la société de services est complètement en dehors de celle couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière ne sera pas en mesure de s'appuyer sur de tels tests pour conclure que les contrôles au sein de l'entité utilisatrice fonctionnent efficacement, en raison du fait qu'ils ne fourniront pas d'éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement pour l'audit en cours, à moins que d'autres procédures ne soient réalisées.

A36. Dans certaines circonstances, une prestation rendue par une société de services peut avoir été définie en prenant pour hypothèse que certains contrôles seront mis en œuvre au sein de

l'entité utilisatrice. Par exemple, la prestation peut être conçue en prenant comme hypothèse que l'entité utilisatrice aura mis en œuvre des contrôles pour autoriser les opérations avant qu'elles ne soient transmises à la société de services pour leur traitement. Dans un tel cas, la description des contrôles de la société de services peut inclure une description des contrôles complémentaires exercés au sein de l'entité utilisatrice. L'auditeur de cette dernière détermine si ces contrôles complémentaires exercés au sein de l'entité utilisatrice sont pertinents au regard des prestations qui lui sont fournies.

A37. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice considère que le rapport émis par l'auditeur de la société de services peut ne pas fournir d'éléments probants suffisants et appropriés, par exemple lorsqu'un tel rapport ne contient pas de description des tests de procédures et du résultat de ceux-ci, il peut compléter sa connaissance des procédures mises en œuvre par l'auditeur de la société de services et de ses conclusions en contactant la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir un entretien avec l'auditeur de la société de services pour discuter avec lui de l'étendue et des résultats de ses travaux. De même, s'il considère que cela est nécessaire, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, pour demander que l'auditeur de la société de services mette en œuvre des procédures au sein de cette dernière. De manière alternative, l'auditeur de l'entité utilisatrice ou, à sa demande, un autre auditeur, peut réaliser de telles procédures.

A38. Le rapport de type 2 émis par l'auditeur de la société de services fait état des résultats des tests, y compris des exceptions et des autres informations pouvant avoir une incidence sur les conclusions de l'auditeur de l'entité utilisatrice : les exceptions relevées ou une opinion modifiée dans un rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services ne signifient pas automatiquement que ce rapport ne sera pas utile dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Plus précisément, les exceptions et le point donnant lieu à une opinion modifiée sont pris en compte dans l'appréciation par l'auditeur de l'entité utilisatrice des tests réalisés sur les contrôles par l'auditeur de la société de services. Pour examiner ces exceptions et les points donnant lieu à une opinion modifiée, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut en discuter avec l'auditeur de la société de services. Une telle communication est sujette à un contact préalable entre l'entité utilisatrice et la société de services et à l'accord de cette dernière pour qu'elle puisse avoir lieu.

Communication des faiblesses dans le contrôle interne relevées au cours de l'audit.

A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit, en temps voulu, les faiblesses significatives relevées au cours de l'audit à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise¹¹. Il est également tenu de communiquer à la direction à un niveau hiérarchique approprié et en temps voulu, les autres faiblesses dans le contrôle interne relevées au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont

¹¹ Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*, paragraphes 9-10.

d'importance suffisante pour mériter l'attention de la direction¹². Les questions qui peuvent ainsi avoir été identifiées au cours de l'audit et qui peuvent être communiquées à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent :

- Tout suivi des contrôles qui pourrait être mis en œuvre par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés dans un rapport de type 1 ou de type 2 obtenu ;
- Des cas où des contrôles complémentaires au sein de l'entité utilisatrice, dont un rapport de type 1 ou de type 2 fait état, ne sont pas mis en œuvre au sein de l'entité utilisatrice ; et
- Des contrôles qui peuvent apparaître comme nécessaires au sein de la société de services et qui ne semblent pas avoir été mis en œuvre ou qui ne sont pas spécifiquement couverts dans un rapport de type 2.

Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services (Voir Par. 18)

A40. Si une société de services a recours à un sous-traitant, l'auditeur de la société de services peut, dans son rapport, inclure les objectifs de contrôle pertinents et les contrôles correspondants du sous-traitant de la société de services dans la description du système de la société de services et dans l'étendue de sa mission, ou les en exclure. Ces deux approches de communication sont connues respectivement sous le nom de méthode d'inclusion et méthode d'exclusion. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 exclut les contrôles au sein du sous-traitant, et que les prestations fournies par ce dernier sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière est tenu d'appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA relatives aux prestations d'un sous-traitant. La nature et l'étendue des travaux à réaliser par l'auditeur de l'entité utilisatrice concernant les prestations fournies par un sous-traitant dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci dans le cadre de l'audit. Le suivi de la diligence décrite au paragraphe 9 aide l'auditeur de l'entité utilisatrice à déterminer l'incidence de l'intervention du sous-traitant et à définir la nature et l'étendue des travaux à effectuer.

Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services (Voir par. 19)

A41. Une société de services peut être tenue selon les termes du contrat avec les entités utilisatrices, de les informer dès lors qu'elles sont victimes d'une fraude, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées dont la responsabilité incombe à la direction de la société de services ou à ses membres du personnel. Conformément aux dispositions du paragraphe 19, l'auditeur de l'entité utilisatrice s'enquiert auprès de la direction de celle-ci pour connaître les éventuelles questions de cette nature qui

¹² Norme ISA 265, paragraphe 10.

lui auraient été signalées par la société de services et évalue si l'une de ces questions a une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Dans certaines circonstances, il peut demander des informations supplémentaires pour mener cette évaluation, et demander à l'entité utilisatrice de contacter la société de services pour obtenir l'information nécessaire.

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

A42. Lorsqu'un auditeur d'une entité utilisatrice n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les prestations fournies par la société de services qui ont une incidence sur l'audit des états financiers de cette entité, il en résulte une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit. Ceci peut être le cas lorsque :

- Il n'est pas en mesure d'acquérir une connaissance suffisante des prestations fournies par la société de services et n'a pas de base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- Son évaluation du risque d'anomalies significatives repose sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement et qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ; ou
- Des éléments probants suffisants et appropriés ne sont disponibles qu'à partir des documents comptables détenus par la société de services, et qu'il n'est pas en mesure d'avoir un accès direct à ces documents.

La formulation par l'auditeur de l'entité utilisatrice d'une opinion avec réserve ou d'une impossibilité d'exprimer une opinion est fonction de sa conclusion quant aux incidences éventuelles sur les états financiers qui sont soit significatives ou diffuses.

Référence aux travaux de l'auditeur de la société de services (Voir par. 21 – 22)

A43. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut exiger de faire référence dans le rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice aux travaux de l'auditeur de la société de services, par exemple pour les besoins de transparence dans le secteur public. Dans de telles circonstances, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir besoin de l'accord de l'auditeur de la société de services pour y procéder.

A44. Le fait qu'une entité utilisatrice fasse appel à une société de services ne modifie pas l'obligation de l'auditeur de l'entité utilisatrice, en application des Normes ISA, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés fournissant une base raisonnable pour fonder son opinion d'audit. En conséquence, l'auditeur de l'entité utilisatrice ne fait pas référence au rapport de l'auditeur de la société de services en tant que fondement, même partiel, de l'opinion d'audit qu'il exprime sur les états financiers de l'entité utilisatrice. Toutefois, lorsqu'il exprime une opinion modifiée en raison d'une opinion modifiée exprimée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, il ne lui est pas interdit de faire référence à ce rapport si une telle mention aide à expliquer les raisons de son opinion modifiée. Dans ces

situations, il peut avoir besoin de l'accord de l'auditeur de la société de services pour y procéder.