

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 500, Éléments probants

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 500

ELEMENTS PROBANTS

(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 – 2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Diligences requises	
Éléments probants suffisants et appropriés	6
Informations à utiliser comme éléments probants.....	7 – 9
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants	10
Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité.....	11
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Éléments probants suffisants et appropriés	A1 – A25
Informations à utiliser comme éléments probants.....	A26 – A51
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants	A52 – A56
Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité.....	A57

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 500, *Éléments probants*, doit être lue conjointement avec 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*) explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers, et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.
2. La présente Norme ISA est applicable à tous les éléments probants recueillis au cours de l'audit. D'autres Normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple la Norme ISA 315 (Révisée)¹), des éléments probants à recueillir en relation avec des sujets particuliers (par exemple la Norme ISA 570 (Révisée)²), des procédures spécifiques pour recueillir des éléments probants (par exemple la Norme ISA 520³), et de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (Norme ISA 200⁴ et Norme ISA 330⁵).

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
 - (a) Documents comptables – Livres-journaux des écritures comptables de base et pièces justificatives, tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats, le grand livre général et les journaux auxiliaires, les écritures et les autres ajustements des états financiers qui ne sont pas traduits par des écritures de journal, ainsi que les documents tels que les feuilles de travail

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 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation.*

³ Norme ISA 520, *Procédures analytiques.*

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

⁵ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

et les feuilles d'analyse venant à l'appui des répartitions de coûts, de calculs, ou de rapprochements et autres informations fournies.

- (b) Caractère approprié (des éléments probants) – Dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour étayer les conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion d'audit.
- (c) Éléments probants – Informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent des informations contenues dans les documents comptables qui soutiennent les états financiers, ainsi que des informations provenant d'autres sources.
- (d) Expert désigné par la direction – Personne ou organisme possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont le travail dans ce domaine est utilisé par l'entité pour l'assister dans l'établissement des états financiers.
- (e) Caractère suffisant (des éléments probants) – Dimension quantitative des éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est fonction de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Diligences requises

Éléments probants suffisants et appropriés

6. L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A1 – A25)

Informations à utiliser comme éléments probants

7. Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit apprécier la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants. (Voir par. A26 – A33)
8. Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit : (Voir par. A34 – A36)
 - (a) Évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert ; (Voir par. A37 – A43)
 - (b) Prendre connaissance des travaux de cet expert ; et (Voir par. A44 – A47)
 - (c) Apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée. (Voir par. A48)
9. Lorsqu'il utilise des informations émanant de l'entité, l'auditeur doit évaluer si celles-ci sont suffisamment fiables pour les besoins de l'audit et, lorsque les circonstances l'exigent :

- (a) Recueillir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations ; et (Voir par. A49 – A50)
- (b) Apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour les besoins de l'audit. (Voir par. A51)

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

10. Lorsque l'auditeur conçoit des tests de procédures et des vérifications de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit considérée. (Voir par. A52 – A56)

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité

11. Si :
- (a) Les éléments probants recueillis à partir d'une source sont incohérents avec ceux recueillis à partir d'une autre source ; ou
 - (b) L'auditeur doute de la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants ;

l'auditeur doit déterminer quelles modifications il convient d'apporter aux procédures d'audit ou quelles procédures d'audit supplémentaires il convient de mettre en œuvre pour résoudre le problème et il doit s'interroger sur l'incidence éventuelle de ce problème sur les autres aspects de l'audit. (Voir par. A57)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 6)

- A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion de l'auditeur et le rapport d'audit. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis au moyen des procédures d'audit réalisées au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, comme par exemple des audits précédents (sous réserve que l'auditeur ait vérifié si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de celles-ci pour l'audit en cours sont intervenus depuis l'audit précédent)⁶, ou obtenues dans le cadre des procédures de contrôle qualité du cabinet relatives à l'acceptation et au maintien des clients. En plus des informations d'autres sources internes et externes à l'entité, les documents comptables de l'entité sont une source importante d'éléments probants. Les informations qui peuvent être utilisées comme éléments probants peuvent également avoir été préparées à partir des travaux d'un expert désigné par la direction. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction et toutes celles

⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 9.

qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple le refus de la direction de fournir une déclaration demandée) est utilisée par l'auditeur et, en conséquence, constitue un élément probant.

- A2. La plupart des travaux que l'auditeur effectue en vue de se forger une opinion sur les états financiers consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Outre les demandes d'informations, les procédures d'audit à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants peuvent comprendre l'inspection, l'observation, la confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, certaines de ces démarches étant souvent combinées. Bien que les demandes d'informations puissent fournir des éléments probants importants, et même contribuer à mettre en évidence une anomalie, elles ne fournissent généralement pas à elles seules des éléments probants suffisants pour démontrer l'absence d'une anomalie significative au niveau de l'assertion ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
- A3. Comme il est expliqué dans la Norme ISA 200⁷, l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.
- A4. Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont liés. Le caractère suffisant est la dimension quantitative des éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est fonction des risques d'anomalies significatives évalués par l'auditeur (plus les risques évalués sont élevés, plus la quantité d'éléments probants à recueillir est susceptible d'être élevée) mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité sera élevée, moins le volume d'éléments probants à recueillir sera important). Toutefois, la quantité d'éléments probants recueillis ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
- A5. Le caractère approprié est la dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour étayer les conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur origine et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont recueillis.
- A6. La Norme ISA 330 requiert une conclusion de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis⁸. Déterminer si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et par voie de conséquence pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit, relève du jugement professionnel. La Norme ISA 200 fournit des développements sur des questions telles que la nature des procédures d'audit, l'élaboration de l'information

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 5.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 26.

financière en temps voulu et l'équilibre entre avantages et coûts, qui sont des facteurs pertinents à prendre en compte lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.

Source des éléments probants

- A7. Certains éléments probants sont recueillis par la mise en œuvre de procédures d'audit réalisées en vue de tester les documents comptables, par exemple au travers d'analyses et de revues, de la réexécution de procédures mises en œuvre dans le processus d'élaboration de l'information financière, et de rapprochements d'informations de même nature faisant l'objet de différentes applications. La mise en œuvre de ces procédures d'audit peut conduire l'auditeur à considérer que les documents comptables sont cohérents entre eux et concordent avec les états financiers.
- A8. Des éléments probants cohérents recueillis de différentes sources ou dont la nature diffère permettent généralement d'obtenir une assurance plus élevée que des éléments probants pris isolément. Par exemple, une information provenant d'une source indépendante de l'entité qui corrobore une information interne peut accroître l'assurance obtenue par l'auditeur à partir d'éléments probants générés de façon interne, tels que des éléments présents dans les documents comptables, les procès-verbaux de réunions, ou une déclaration de la direction.
- A9. Les informations issues de sources indépendantes de l'entité qui peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants comprennent les confirmations de tiers, les rapports d'analystes, et les données comparatives concernant la concurrence (données de référence).

Procédures d'audit pour recueillir des éléments probants

- A10. Ainsi qu'il est requis et expliqué plus amplement dans la Norme ISA 315 (Révisée) et la Norme ISA 330, les éléments probants permettant de tirer les conclusions raisonnables sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion d'audit sont recueillis en mettant en œuvre :
- (a) Des procédures d'évaluation des risques ; et
 - (b) Des procédures d'audit complémentaires, qui comprennent :
 - (i) Des tests de procédures, lorsque cela est requis par les Normes ISA ou lorsque l'auditeur a choisi de le faire ; et
 - (ii) Des contrôles de substance, y compris des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance.
- A11. Les procédures d'audit décrites aux paragraphes A14–A25 ci-après peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation des risques, tests de procédures ou contrôles de substance, en fonction du contexte dans lequel elles sont utilisées par l'auditeur. Ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 330, les éléments probants recueillis lors des audits précédents peuvent, dans certaines circonstances, fournir des éléments probants

appropriés lorsque l'auditeur a réalisé des procédures d'audit pour vérifier qu'ils sont toujours pertinents⁹.

- A12. La nature et le calendrier des procédures d'audit à utiliser peuvent être affectés par le fait que certaines données comptables et autres informations ne sont parfois disponibles que sous forme électronique ou seulement à certaines dates ou à certaines périodes. Il est possible par exemple, que les documents source, tels que des bons de commande et des factures, n'existent que sous forme électronique lorsque l'entité utilise le commerce électronique, ou aient été détruits après avoir été "scannés" lorsque l'entité utilise des systèmes de traitement de l'image pour faciliter leur archivage et leur référencement.
- A13. Certaines informations sous forme électronique peuvent ne pas être récupérables après une période de temps donnée, par exemple lorsque des dossiers sont modifiés et qu'il n'existe pas de dossiers de sauvegarde. En conséquence, l'auditeur peut juger nécessaire, compte tenu des politiques de conservation des données de l'entité, de demander à ce que certaines informations soient conservées en vue de son examen, ou de réaliser des procédures d'audit à un moment où ces informations sont disponibles.

Inspection

- A14. L'inspection consiste en l'examen d'enregistrements et de documents, de source interne ou externe, sur support papier, électronique ou autre, ou l'examen physique d'un actif. L'inspection d'enregistrements et de documents fournit des éléments probants dont le degré de fiabilité dépend de la nature et de la provenance de ces enregistrements et documents, et dans le cas où ces derniers sont de source interne, de l'efficacité des contrôles sur leur élaboration. Un exemple d'inspection utilisée comme test de procédures est l'inspection d'enregistrements montrant la trace de leur autorisation.
- A15. Certains documents fournissent directement un élément probant quant à l'existence d'un actif, par exemple un document constitutif d'un instrument financier comme une action ou une obligation. L'inspection de tels documents ne fournit pas nécessairement d'élément probant quant à la propriété ou la valeur de cet actif. En outre, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir un élément probant concernant l'application par l'entité des méthodes comptables, comme la reconnaissance des produits.
- A16. L'inspection d'actifs tangibles peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations de l'entité relatifs à ces actifs, ou quant à leur valorisation. L'inspection d'articles individuels en stock peut accompagner l'observation de la prise d'inventaire physique.

Observation

- A17. L'observation consiste à examiner la façon dont un processus ou une procédure est exécuté par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A35.

stocks effectués par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution d'opérations de contrôle en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais est limitée au moment où elle a lieu, et le fait même d'observer un processus ou une procédure peut influencer la manière dont celui-ci est exécuté. Voir la Norme ISA 501 pour de plus amples modalités d'application sur l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks¹⁰.

Confirmation externe

A18. La confirmation externe correspond à un élément probant recueilli par l'auditeur sous la forme d'une réponse écrite directe obtenue d'un tiers (tiers à qui la confirmation est demandée), sur support papier ou sous forme électronique, ou par d'autres moyens. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à certains soldes de comptes et aux éléments les composant. Toutefois, les confirmations externes n'ont pas à être limitées aux seuls soldes de comptes. Par exemple, l'auditeur peut demander la confirmation des termes d'accords ou d'opérations conclues par l'entité avec des tiers ; la demande de confirmation peut viser à demander si des modifications des termes de l'accord sont intervenues et, dans l'affirmative, quel est le détail des modifications concernées. Les procédures de confirmation externe sont aussi utilisées pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'un « accord parallèle » qui pourrait influencer sur la reconnaissance des produits. Voir Norme ISA 505 pour de plus amples modalités d'application¹¹.

Contrôle arithmétique

A19. Le contrôle arithmétique consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de calculs contenus dans des documents ou des enregistrements. Le contrôle arithmétique peut être exécuté manuellement ou électroniquement.

Réexécution

A20. La réexécution est l'exécution indépendante par l'auditeur lui-même de procédures ou de contrôles qui ont été effectués à l'origine dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

Procédures analytiques

A21. Les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière à partir de l'étude de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart important par rapport aux montants attendus. Voir Norme ISA 520 pour de plus amples modalités d'application.

¹⁰ Norme ISA 501, *Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques*.

¹¹ Norme ISA 505, *Confirmations externes*.

Demande d'informations

- A22. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure utilisée de façon extensive au cours de l'audit et est complémentaire à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations peuvent englober des demandes écrites formelles et des demandes orales informelles. L'évaluation des réponses obtenues aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.
- A23. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations dont il n'avait pas connaissance jusque-là, ou des éléments probants corroborant. A l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent de manière importante des autres informations obtenues par l'auditeur; par exemple, des informations concernant la possibilité d'un contournement des contrôles par la direction. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations fournissent à l'auditeur un motif de modification des procédures d'audit ou de mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires.
- A24. Bien qu'il soit particulièrement important de corroborer les éléments probants recueillis à travers des demandes d'informations, lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles pour confirmer celles-ci peuvent être limitées. Dans ces cas, la connaissance de la mise en œuvre effective dans le passé des intentions affichées par la direction, des raisons données par celle-ci pour choisir un plan d'actions donné et de sa capacité à mener à bien ces plans d'actions peuvent fournir des informations pertinentes pour corroborer les éléments probants recueillis par des demandes d'informations.
- A25. En ce qui concerne certaines questions, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour confirmer les réponses à des demandes orales. Voir Norme ISA 580 pour de plus amples modalités d'application¹².

Informations à utiliser comme éléments probants

Pertinence et fiabilité (Voir par. 7)

- A26. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A1, bien que les éléments probants soient essentiellement recueillis à partir des procédures d'audit réalisées, ils peuvent aussi comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que, par exemple, celles recueillies lors des audits précédents, dans certaines circonstances, et celles recueillies à partir des procédures de contrôle qualité du cabinet portant sur l'acceptation et le

¹² Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

maintien des clients. La qualité de tous les éléments probants dépend de la pertinence et de la fiabilité des informations sur lesquelles ils sont basés.

Pertinence

- A27. La pertinence a trait au lien logique avec, ou à l'incidence sur, l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, l'assertion considérée. La pertinence de l'information à utiliser comme élément probant peut dépendre du sens du test à effectuer. Par exemple, si l'objectif d'une procédure d'audit est de vérifier s'il existe une surévaluation quant à l'existence ou à la valorisation des comptes de dettes, la vérification des comptes de dettes comptabilisées peut être une procédure d'audit pertinente. En revanche, si le but est de rechercher une sous-évaluation quant à l'existence ou à la valorisation des comptes de dettes, la vérification des comptes de dettes comptabilisées n'est pas pertinente, alors qu'un test des règlements subséquents, des factures impayées, des relevés de comptes fournisseurs et des bons de réception non rapprochés des factures correspondantes peut l'être.
- A28. Un ensemble donné de procédures d'audit peut fournir des éléments probants qui sont pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'inspection de documents relatifs à l'encaissement de comptes de créances postérieurement à la clôture de la période peut fournir des éléments probants quant à leur existence et à leur évaluation, mais pas nécessairement quant à la césure des exercices. De même, le fait de recueillir des éléments probants concernant une assertion particulière, par exemple l'existence d'un stock, ne peut se substituer à l'obtention d'autres éléments probants visant une autre assertion, par exemple la valorisation de ce stock. En revanche, il arrive souvent que des éléments probants de diverses sources ou de diverses natures soient pertinents pour justifier une même assertion.
- A29. Les tests de procédures sont destinés à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles ayant pour but de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions. Concevoir des tests de procédures en vue de recueillir des éléments probants pertinents suppose notamment de déterminer les conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent l'exécution d'un contrôle et celles qui signalent des déviations par rapport à la bonne exécution du contrôle. La présence ou l'absence de telles conditions peuvent alors être testées par l'auditeur.
- A30. Les contrôles de substance sont destinés à détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Ils comprennent des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance. Concevoir des contrôles de substance suppose de déterminer les conditions qui, compte tenu de l'objectif du test, révèlent une anomalie dans l'assertion concernée.

Fiabilité

- A31. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants, et en conséquence des éléments probants eux-mêmes, dépend de leur source et de leur nature, ainsi que des

circonstances dans lesquelles elles ont été recueillies, notamment des contrôles effectués sur leur préparation et leur suivi, le cas échéant. En conséquence, les généralisations concernant la fiabilité respective des différents types d'éléments probants sont sujettes à d'importantes réserves. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, des circonstances susceptibles d'affecter leur fiabilité peuvent exister. Par exemple, des informations obtenues d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si cette source n'est pas bien informée, et un expert désigné par la direction peut manquer d'objectivité. Tout en reconnaissant ces réserves, il peut être utile de rappeler les généralités suivantes concernant la fiabilité des éléments probants :

- La fiabilité des éléments probants est accrue lorsqu'ils sont recueillis à partir de sources externes indépendantes de l'entité ;
- La fiabilité des éléments probants produits en interne est accrue lorsque les contrôles y relatifs mis en place par l'entité, y compris ceux effectués lors de leur préparation et de leur mise à jour, sont efficaces ;
- Les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants recueillis indirectement ou par déduction (par exemple une demande d'explication relative à l'application d'un contrôle) ;
- Les éléments probants sous forme de documents, que ce soit sur support papier, électronique ou autre, sont plus fiables que ceux recueillis sous forme verbale (par exemple, un résumé écrit préparé en temps réel pendant une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées) ;
- Les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés, ou de documents qui ont été filmés, numérisés ou transposés d'une façon quelconque sous forme électronique, dont la fiabilité dépend des contrôles sur leur préparation ou leur mise à jour.

A32. La Norme ISA 520 fournit de plus amples modalités d'application concernant la fiabilité des données utilisées pour les besoins de la définition de procédures analytiques en tant que contrôles de substance¹³.

A33. La Norme ISA 240 traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur a des raisons de penser qu'un document peut ne pas être authentique, ou a pu être modifié sans que cette modification lui ait été révélée¹⁴.

¹³ Norme ISA 520, paragraphe 5(a).

¹⁴ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 13.

Fiabilité des informations produites par un expert désigné par la direction (Voir par. 8)

- A34. L'établissement des états financiers d'une entité peut requérir une expertise dans un domaine autre que celui de la comptabilité ou de l'audit, par exemple des calculs actuariels, des évaluations ou des données industrielles. L'entité peut employer ou missionner des experts dans ces domaines afin d'obtenir les expertises nécessaires pour l'établissement des états financiers. Le fait de ne pas avoir recours à des experts lorsque de telles expertises s'avèrent nécessaires accroît les risques d'anomalies significatives.
- A35. Lorsque les informations à utiliser en tant qu'éléments probants ont été préparées sur la base des travaux d'un expert désigné par la direction, les exigences du paragraphe 8 de la présente Norme ISA s'appliquent. Par exemple, une personne ou un organisme peut avoir une expertise dans l'application de modèles destinés à estimer la juste valeur de titres pour lesquels il n'existe pas de données observables sur le marché. Si la personne ou l'organisme s'appuie sur cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans l'établissement de ses états financiers, cette personne ou cet organisme est considéré comme un expert désigné par la direction et le paragraphe 8 s'applique alors. Si, en revanche, la personne ou l'organisme fournit simplement à l'entité des données sur les prix concernant des opérations privées que cette dernière ne peut se procurer par ailleurs et qu'elle utilise pour ses propres méthodes d'estimation, ces informations, si elles sont utilisées comme éléments probants, sont soumises aux exigences du paragraphe 7 de la présente Norme ISA, mais ne sont pas à considérer comme l'utilisation par l'entité des travaux d'un expert désigné par la direction.
- A36. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre aux exigences du paragraphe 8 de la présente Norme ISA, peuvent dépendre de facteurs tels que :
- La nature et la complexité du sujet auquel se rapportent les travaux de l'expert désigné par la direction ;
 - Les risques d'anomalies significatives attachés au sujet ;
 - La disponibilité d'autres sources d'éléments probants ;
 - La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction ;
 - Le fait que l'expert désigné par la direction soit employé par l'entité, ou qu'il s'agisse d'un tiers missionné par elle pour rendre les services en question ;
 - La mesure dans laquelle la direction peut exercer un contrôle ou une influence sur les travaux de l'expert désigné par la direction ;
 - Le fait que l'expert désigné par la direction soit ou non soumis à des normes techniques de travail ou autres règles professionnelles ou du secteur d'activité ;
 - La nature et l'étendue des éventuels contrôles au sein de l'entité sur les travaux de l'expert désigné par la direction ;

- Les connaissances et l'expérience de l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert désigné par la direction ;
- L'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(a))

A37. La compétence a trait à la nature et au niveau d'expertise de l'expert désigné par la direction. L'aptitude a trait à la capacité de l'expert désigné par la direction à exercer sa compétence en la circonstance. Cette aptitude varie en fonction de facteurs tels que le lieu géographique, le temps et les ressources disponibles. L'objectivité concerne l'impact possible de biais, d'un conflit d'intérêts ou l'influence d'autres personnes sur le jugement professionnel ou technique de l'expert désigné par la direction. La compétence, l'aptitude et l'objectivité d'un expert désigné par la direction, et les éventuels contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de cet expert, sont des facteurs importants au regard de la fiabilité de toute information produite par un expert désigné par la direction.

A38. Les informations concernant la compétence, l'aptitude et l'objectivité d'un expert désigné par la direction peuvent provenir de différentes sources, telles que :

- L'expérience personnelle passée concernant les travaux de cet expert ;
- Des entretiens avec cet expert ;
- Des entretiens avec d'autres personnes qui connaissent les travaux de cet expert ;
- La connaissance des qualifications de l'expert, de son affiliation à un corps professionnel ou un organisme relevant du secteur d'activité, de son autorisation à exercer, ou de toute autre forme de reconnaissance extérieure ;
- La documentation ou les ouvrages publiés par cet expert ;
- Un expert de l'auditeur, le cas échéant, qui assiste ce dernier pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux informations produites par l'expert désigné par la direction.

A39. Pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par la direction, il convient notamment de prendre en compte le fait que les travaux de cet expert sont ou non soumis à des normes de travail techniques ou autres règles professionnelles ou du secteur d'activité, par exemple des normes éthiques et autres exigences d'un corps professionnel ou d'une association relevant du secteur d'activité, des normes d'accréditation d'un organisme accordant des autorisations d'exercer, ou autres exigences imposées par la loi ou la réglementation.

A40. Les autres points susceptibles d'être pertinents sont par exemple :

- La compétence de l'expert désigné par la direction au regard du sujet pour lequel les travaux de cet expert seront utilisés, y compris les secteurs de spécialisation de l'expert dans son domaine d'activité. Un actuaire peut par exemple être spécialisé

dans l'assurance des biens et des victimes, mais n'avoir qu'une expertise limitée dans le calcul des pensions ;

- La compétence de l'expert désigné par la direction en matière de règles comptables, par exemple sa connaissance des hypothèses et des méthodes, y compris des modèles le cas échéant, qui sont compatibles avec le référentiel comptable applicable ;
- L'existence, le cas échéant, d'évènements imprévus, de changements dans les conditions, ou d'éléments probants recueillis à partir des résultats des procédures d'audit, indiquant qu'il peut être nécessaire de reconsidérer au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, l'évaluation faite initialement de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert désigné par la direction.

A41. Un large éventail de circonstances peuvent porter atteinte à l'objectivité de l'expert désigné par la direction, par exemple des conflits d'intérêts personnels, des menaces liées à la représentation, la familiarité, l'auto-révision et l'intimidation. Des mesures de sauvegarde peuvent réduire de telles menaces, et peuvent venir soit de structures externes (par exemple la profession à laquelle appartient l'expert désigné par la direction, la législation ou la réglementation), soit de l'environnement dans lequel l'expert désigné par la direction exerce son activité (par exemple des politiques et des procédures de contrôle qualité).

A42. Bien que les mesures de sauvegarde ne puissent pas éliminer toutes les menaces pesant sur l'objectivité de l'expert désigné par la direction, certaines de ces menaces, telles que l'intimidation, peuvent être moins importantes pour un expert missionné par l'entité que pour un expert employé par celle-ci, et l'efficacité de mesures de sauvegarde, telles que les politiques et les procédures de contrôle qualité, peuvent être plus grandes. Le fait d'être un employé de l'entité étant toujours une menace pour l'objectivité, un expert employé par l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'être objectif que les autres employés de l'entité.

A43. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert missionné par l'entité, il peut être pertinent de discuter avec la direction et cet expert de tous les intérêts ou relations qui pourraient porter atteinte à son objectivité, et de toutes les mesures de sauvegarde applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles l'expert est soumis, et d'apprécier si ces mesures de sauvegarde sont adéquates. Les intérêts et les relations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité sont par exemple :

- Des intérêts financiers ;
- Des relations d'affaires ou personnelles ;
- La prestation d'autres services.

Prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(b))

A44. La prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction passe par la connaissance des domaines d'expertise concernés. La connaissance de ces domaines d'expertise peut être acquise en liaison avec l'évaluation que fait l'auditeur de sa propre capacité à évaluer les travaux de l'expert désigné par la direction ou de la nécessité de désigner son propre expert à cette fin¹⁵.

A45. A cet effet, l'auditeur peut par exemple se demander :

- Si le domaine d'activité de l'expert inclut des spécialités qui sont pertinentes pour l'audit ;
- S'il existe des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences réglementaires ou légales ;
- Quelles sont les hypothèses et les méthodes utilisées par l'expert désigné par la direction, et si celles-ci sont généralement reconnues dans le domaine d'activité de l'expert et appropriées pour les besoins de l'élaboration de l'information financière ;
- Quelle est la nature des données ou des informations internes et externes que l'expert désigné par la direction utilise.

A46. Lorsque l'entité missionne un expert, il existe généralement une lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert. L'examen de cet accord, lors de la prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction, peut aider l'auditeur à apprécier le caractère approprié des aspects suivants pour les besoins de l'audit :

- La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ;
- Les rôles et responsabilités respectifs de la direction et de cet expert ; et
- La nature, le calendrier et le champ de la communication entre la direction et cet expert, y compris la forme et le contenu des rapports à fournir par l'expert.

A47. Dans le cas d'un expert employé par l'entité, l'existence d'un accord écrit de ce type est moins probable. Se renseigner auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peut être, pour l'auditeur, le moyen le plus approprié d'acquérir la connaissance nécessaire.

Evaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(c))

A48. Lors de l'évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction en tant qu'éléments probants pour une assertion donnée, les éléments à prendre en compte peuvent être :

¹⁵ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*, paragraphe 7.

- La pertinence et le caractère raisonnable des résultats et des conclusions de cet expert, leur cohérence avec d'autres éléments probants, et de déterminer s'ils ont été correctement reflétés dans les états financiers ;
- Dans le cas où les travaux de l'expert l'ont conduit à utiliser des hypothèses et des méthodes, la pertinence et le caractère approprié de ces dernières; et
- Dans le cas où les travaux de l'expert ont impliqué un recours important à des données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Informations produites par l'entité et utilisées par l'auditeur pour les besoins de l'audit (Voir par. 9(a) – (b))

A49. Les informations produites par l'entité qui sont utilisées par l'auditeur dans le cadre de la réalisation des procédures d'audit nécessitent d'être suffisamment complètes et exactes pour lui permettre de considérer que les éléments probants recueillis sont fiables. Par exemple, l'efficacité de l'audit des produits, réalisé en appliquant des prix standards au volume des ventes enregistré, dépend de l'exactitude des informations relatives aux prix, de l'exhaustivité et de l'exactitude de celles relatives au volume des ventes. De même, si l'auditeur a l'intention de tester une population (par exemple des règlements) pour un attribut donné (par exemple l'autorisation), les résultats du test seront moins fiables si la population à partir de laquelle les éléments sont sélectionnés en vue du test est incomplète.

A50. La collecte des éléments probants quant à l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations peut coïncider avec la réalisation de la procédure d'audit appliquée à ces informations dès lors que l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir recueilli des éléments probants quant à l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations en effectuant des tests sur les contrôles relatifs à l'établissement et au suivi de ces informations. Toutefois, dans certaines situations, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A51. Dans certains cas, l'auditeur peut souhaiter utiliser les informations produites par l'entité pour d'autres besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut vouloir utiliser les mesures de performance de l'entité pour les besoins des procédures analytiques, ou utiliser les informations produites par l'entité dans le cadre de ses mesures de suivi, telles que les rapports de la fonction d'audit interne. Dans ces cas-là, le caractère approprié des éléments probants recueillis dépend de si les informations sont suffisamment précises ou détaillées pour les besoins de l'auditeur. Par exemple, les mesures de performance utilisées par la direction peuvent ne pas être assez précises pour permettre à l'auditeur de détecter des anomalies significatives.

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants (Voir par. 10)

A52. Un test efficace fournit des éléments probants appropriés qui, pris avec d'autres éléments probants recueillis ou à recueillir, seront suffisants pour les besoins de l'auditeur. Lors de la sélection d'éléments à des fins de tests, l'auditeur est tenu, selon le paragraphe 7, de déterminer la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser en tant qu'éléments probants ; l'efficacité (suffisance) est un autre aspect important à prendre en considération lors de la sélection des éléments en vue de tests. Les moyens dont dispose l'auditeur pour sélectionner les éléments sont :

- (a) La sélection de tous les éléments (examen à 100%) ;
- (b) La sélection d'éléments spécifiques ; et
- (c) Les sondages.

La mise en œuvre de l'un ou d'une combinaison de ces moyens pour sélectionner les éléments peut être plus ou moins appropriée selon les circonstances, par exemple les risques d'anomalies significatives en relation avec l'assertion testée, la faisabilité et l'efficacité de ces différents moyens.

Sélection de tous les éléments

A53. L'auditeur peut décider que le plus approprié sera d'examiner l'ensemble de la population des éléments composant un flux d'opérations ou un solde de compte (ou une strate à l'intérieur de cette population). Un examen à 100% est peu probable dans le cas des tests de procédures mais il est en revanche plus courant pour les vérifications de détail. Un examen à 100% peut être approprié lorsque, par exemple :

- La population est constituée d'un petit nombre d'éléments mais de valeur élevée ;
- Il existe un risque important et les autres moyens ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés ; ou
- La nature répétitive d'un calcul ou d'autres processus de traitement automatique par un système d'information fait qu'un examen à 100% est efficace par rapport à son coût.

Sélection d'éléments spécifiques

A54. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques dans une population. Cette décision de l'auditeur peut reposer notamment sur des facteurs tels que sa connaissance de l'entité, les risques évalués d'anomalies significatives, et les attributs de la population testée. La sélection d'éléments spécifiques sur la base du jugement est sujette au risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :

- *Des éléments de forte valeur ou éléments-clés.* L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques à l'intérieur d'une population en raison de leur valeur élevée, ou parce qu'ils présentent certains autres attributs, par exemple

des éléments de nature suspecte, inhabituelle, particulièrement sujets à des risques, ou ayant un historique d'erreur ;

- *Tous les éléments dépassant un certain montant.* L'auditeur peut décider d'examiner des éléments dont la valeur enregistrée dépasse un certain montant afin de vérifier une proportion importante du total des montants d'un flux d'opérations ou du solde d'un compte ;
- *Des éléments en vue d'obtenir des informations.* L'auditeur peut examiner des éléments pour obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou celle des opérations.

A55. Bien qu'un examen sélectif d'éléments spécifiques à partir d'un flux d'opérations ou d'un solde de compte soit souvent un moyen efficace pour recueillir des éléments probants, il ne constitue pas un sondage. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments sélectionnés de cette manière ne peuvent pas être extrapolés à l'ensemble de la population ; en conséquence, l'examen sélectif d'éléments spécifiques ne fournit pas d'éléments probants sur le restant de la population.

Sondages en audit

A56. Les sondages en audit sont conçus pour permettre de tirer des conclusions pour l'ensemble d'une population en se basant sur des tests effectués sur un échantillon de cette population. Les sondages sont explicités dans la Norme ISA 530¹⁶.

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité (Voir par. 11)

A57. Le fait de recueillir des éléments probants provenant de sources différentes ou dont la nature diffère peut permettre de mettre en évidence qu'un élément probant n'est pas fiable, par exemple lorsque des éléments probants recueillis à partir d'une source donnée sont incohérents avec ceux recueillis à partir d'une autre source. Cela peut être le cas lorsque les réponses de la direction, des auditeurs internes et d'autres personnes à des demandes d'information sont incohérentes entre elles, ou lorsque les réponses des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à des demandes d'informations soumises en vue de corroborer les réponses de la direction sont incohérentes avec ces dernières. La Norme ISA 230 inclut une diligence requise spécifique en matière de documentation lorsque l'auditeur relève une information incohérente avec sa conclusion finale sur un point important¹⁷.

¹⁶ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

¹⁷ Norme ISA 230, *Documentation d'Audit*, paragraphe 11.