

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 500, ELEMENTS PROBANTS

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 500**ELEMENTS PROBANTS**

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

SOMMAIRE

Paragraphe

IntroductionChamp d'application de cette Norme ISA **1**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**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***Source des éléments probants* **A7***Procédures d'audit pour recueillir des éléments probants* **A10**Inspection **A14**Observation **A17**Confirmation externe **A18**Contrôle arithmétique **A19**Ré-exécution **A20**Procédures analytiques **A21**Demande d'informations **A22**Informations à utiliser comme éléments probants **A26***Pertinence et fiabilité* **A26**Pertinence **A27**Fiabilité **A31**

<i>Fiabilité des informations produites par un expert désigné par la direction</i>	<u>A34</u>
Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par la direction	<u>A37</u>
Prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction.....	<u>A44</u>
Evaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction.....	<u>A48</u>
<i>Informations produites par l'entité et utilisées par l'auditeur pour les besoins de l'audit</i>	<u>A49</u>
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants	<u>A52</u>
<i>Sélection de tous les éléments</i>	<u>A53</u>
<i>Sélection d'éléments spécifiques</i>	<u>A54</u>
<i>Sondages</i>	<u>A56</u>
Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité.....	<u>A57</u>

<p>La Norme Internationale d'Audit (<i>International Standard on Auditing, ISA</i>) 500, « Eléments probants » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».</p>
--

Introduction

Champ d'application de cette 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. Cette 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 315¹), des éléments probants à recueillir en relation avec des sujets particuliers (par exemple, la Norme ISA 570²), 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. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. [\[Plus haut\]](#)

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.

¹ Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

² Norme ISA 570, « Continuité de l'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 ».

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

- (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 livres 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 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 à fournir une justification des 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 les informations contenues dans les documents comptables sous-tendant les états financiers, ainsi que d'autres informations.
- (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 des éléments probants nécessaires est fonction de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis. [Plus haut]

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](#)) [[Plus haut](#)]

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) acquérir la connaissance des travaux de cet expert ; (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](#)) [[Plus haut](#)]

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 d'une source sont incohérents avec ceux recueillis d'une autre source ; ou
- (b) l'auditeur a des doutes sur la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants ;

il doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou quelles sont les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre, nécessaires pour résoudre le problème et doit s'interroger sur l'incidence éventuelle de ce problème sur les autres aspects de l'audit. (Voir Par. A57) [Plus haut]

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 déterminé si des changements pouvant affecter leur pertinence 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 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. [Plus haut]

⁶ Norme ISA 315, paragraphe 9.

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 ré-exécution 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, les demandes d'informations 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. [\[Plus haut\]](#)

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 puisse exprimer une opinion inappropriée alors que 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 des éléments probants nécessaires 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 sera probablement 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 pauvre qualité. [\[Plus haut\]](#)

A5. Le caractère approprié est la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité à fournir une justification des 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.

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 5.

A6. La Norme ISA 330 requiert de l'auditeur de conclure quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis⁸. L'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et par voie de conséquence 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 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. [\[Plus haut\]](#)

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 ré-exécution 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. L'assurance obtenue à partir d'éléments probants cohérents recueillis de différentes sources ou d'une nature différente est généralement plus élevée que celle obtenue d'éléments probants pris isolément. Par exemple, une information d'une source indépendante de l'entité corroborant une information interne peut accroître l'assurance que l'auditeur obtient d'éléments probants qui sont 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 en provenance de sources indépendantes de l'entité que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants peuvent comprendre des confirmations de tiers, des rapports d'analystes, et des données comparatives concernant la concurrence (données de référence). [\[Plus haut\]](#)

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 26.

Procédures d'audit pour recueillir des éléments probants

A10. Ainsi qu'il est requis et expliqué plus amplement dans la Norme ISA 315 et la Norme ISA 330, les éléments probants permettant de tirer des conclusions raisonnables que l'auditeur utilise pour fonder 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 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. [Plus haut]

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 peuvent n'être disponibles que sous forme électronique ou seulement à certains moments ou à certaines périodes dans le temps. Par exemple, les documents source, tels que des bons de commande et des factures, peuvent n'exister seulement que sous forme électronique lorsque l'entité utilise le commerce électronique, ou peuvent être détruites après qu'ils ont 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 spécifique, par exemple, si des dossiers sont modifiés et que des dossiers de sauvegarde n'existent pas. En conséquence, l'auditeur peut juger nécessaire, compte tenu des politiques de conservation des données de l'entité, de demander à ce que

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A35.

certaines informations soient conservées en vue de son examen, ou de réaliser des procédures d'audit à un moment où ces informations sont disponibles. [\[Plus haut\]](#)

Inspection

A14. L'inspection implique l'examen d'enregistrements et de documents, de source interne ou externe, sous forme papier ou électronique, ou sous d'autres formes, ou l'examen physique d'un actif. L'inspection d'enregistrements et de documents fournit des éléments probants de divers degrés de fiabilité en fonction de leur nature, de leur provenance et, dans le cas d'enregistrements et de documents de source interne, de l'efficacité des contrôles mis en œuvre 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 sur 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 peut ne pas nécessairement fournir d'élément probant quant à la propriété ou la valeur de cet actif. De même, 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. [\[Plus haut\]](#)

Observation

A17. L'observation consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des stocks effectuée 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 par le fait même d'observer un processus ou une procédure peut affecter 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. [\[Plus haut\]](#)

Confirmation externe

A18. La confirmation externe représente un élément probant recueilli par l'auditeur en tant que 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 confirmations externes 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 de transactions 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 confirmations externes 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. [\[Plus haut\]](#)

Ré-exécution

A20. La ré-exécution 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

¹⁰ Norme ISA 501, «Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques ».

¹¹ Norme ISA 505, « Confirmations externes ».

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.

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. [\[Plus haut\]](#)

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 corroborants. A l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent de manière importante des autres informations que l'auditeur peut avoir obtenues ; par exemple, des informations sur la possibilité pour la direction de passer outre les contrôles. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur un motif pour modifier des procédures d'audit ou pour mettre en œuvre des 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 supporter 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. [\[Plus haut\]](#)

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 plus 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 maintien des clients. La qualité de tous les éléments probants est affectée par la pertinence et la fiabilité des informations sur lesquelles ils sont basés. [Plus haut]

Pertinence

A27. La pertinence reflète le lien logique avec, ou reposant sur, l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, l'assertion dont il s'agit. La pertinence de l'information à utiliser comme élément probant peut être affectée par le sens du test à effectuer. Par exemple, si l'objectif d'une procédure d'audit est de vérifier s'il existe une sur-évaluation liée 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. A l'inverse, si le but est de rechercher une sous-évaluation dans l'existence ou la valorisation des comptes de dettes, la vérification des comptes de dettes comptabilisées ne serait 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. [Plus haut]

A28. Un ensemble 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 la même façon, le fait de recueillir des éléments probants concernant une assertion particulière, par exemple, l'existence d'un stock,

¹² Norme ISA 580, « Déclarations écrites ».

n'est pas un substitut à l'obtention d'autres éléments probants visant une autre assertion, par exemple, celle de la valorisation de ce stock. Par contre, des éléments probants de diverses sources ou de diverses natures peuvent souvent être pertinents pour justifier la même assertion. [\[Plus haut\]](#)

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. La conception des tests de procédures en vue de recueillir des éléments probants pertinents inclut l'identification des conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent l'exécution d'un contrôle et des conditions qui indiquent des déviations dans la correcte exécution de celui-ci. 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. La conception des contrôles de substance inclut l'identification des conditions qui, compte tenu de l'objectif du test, révèlent une anomalie dans l'assertion concernée. [\[Plus haut\]](#)

Fiabilité

A31. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants, et en conséquence les éléments probants eux-mêmes, est influencée par leur source et leur nature, ainsi que par les circonstances dans lesquelles elles ont été recueillies, y compris par les contrôles effectués sur leur préparation et leur suivi le cas échéant. En conséquence, le fait de généraliser sur la fiabilité respective des différents types d'éléments probants est sujet à d'importantes réserves. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, des circonstances affectant 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, ou lorsqu'un expert désigné par la direction manque d'objectivité. Tout en reconnaissant que des réserves puissent exister, 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 de sources externes indépendantes de l'entité.

- la fiabilité des éléments probants produits en interne est accrue lorsque des contrôles y relatifs mis en place par l'entité, y compris ceux exercés lors de leur préparation et de leur suivi, 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, papier, électronique ou autre support 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'une déclaration verbale ultérieure 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, digitalisés ou transposés d'une façon quelconque sous forme électronique, leur fiabilité pouvant dépendre des contrôles exercés sur leur préparation ou leur mise à jour. [Plus haut]

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 peut avoir été modifié sans que cette modification lui ait été révélée¹⁴. [Plus haut]

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

A34. L'établissement des états financiers d'une entité peut demander une expertise dans un domaine autre que celui de la comptabilité ou de l'audit, tel que par exemple, des calculs actuariels, des évaluations ou des données industrielles. L'entité peut avoir recours à des experts dans ces domaines qu'elle emploie ou nomme afin d'obtenir les expertises nécessaires

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 ».

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, à l'inverse, la personne ou l'organisme fournit simplement des données sur les prix concernant des transactions privées qui ne sont pas par ailleurs disponibles pour l'entité et que cette dernière 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. [\[Plus haut\]](#)

A36. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre aux exigences du paragraphe 8 de cette Norme ISA, peuvent être affectés par des 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 point de savoir si l'expert désigné par la direction est employé par l'entité, ou s'il s'agit d'un tiers mandaté par elle pour rendre les services concernés ;
- le point de savoir dans quelle mesure la direction peut exercer un contrôle ou une influence sur les travaux de l'expert désigné par la direction ;
- le point de savoir si l'expert désigné par la direction est soumis à des normes techniques de travail ou autres règles professionnelles ou du secteur d'activité ;

- la nature et l'étendue de tous contrôles au sein de l'entité sur les travaux de l'expert de la direction ;
- la connaissance 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. [\[Plus haut\]](#)

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par la direction (Voir [Par. 8\(a\)](#))

A37. La compétence concerne la nature et le niveau d'expertise de l'expert désigné par la direction. L'aptitude concerne la capacité de l'expert désigné par la direction à exercer sa compétence en la circonstance. Les facteurs qui influent sur cette aptitude peuvent comprendre, par exemple, le lieu géographique et la disponibilité en temps et en ressources. L'objectivité concerne l'impact possible que peuvent avoir des biais, 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 tous 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 sont familières des 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 l'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 à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux informations produites par l'expert désigné par la direction. [\[Plus haut\]](#)

A39. Les éléments à prendre en compte pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par la direction impliquent de comprendre si les travaux de cet expert sont 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. [\[Plus haut\]](#)

A40. D'autres points qui peuvent être pertinents comprennent :

- 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. Par exemple, un actuaire particulier peut 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 cohérents avec le référentiel comptable applicable ;
- l'existence, le cas échéant, d'évènements imprévus, de changement 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 peut porter atteinte à l'objectivité, 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). [\[Plus haut\]](#)

A42. Bien que les mesures de sauvegarde ne puissent pas éliminer toutes les menaces pouvant porter atteinte à l'objectivité de l'expert désigné par la direction, certaines menaces, telle que l'intimidation, peuvent être de moindre importance lorsqu'il s'agit d'un expert désigné par l'entité plutôt que lorsque cet expert est employé par celle-ci, et l'efficacité de mesures de sauvegarde, telles que les politiques et les procédures de contrôle qualité, peuvent revêtir une plus grande importance. Parce que les menaces touchant à l'objectivité, créées de par la position d'employé de l'entité, seront toujours présentes, un expert employé de l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'objectivité que les autres employés de l'entité. [Plus haut]

A43. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert désigné par l'entité, il peut être pertinent de discuter avec la direction et cet expert de tous 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 pouvant porter atteinte à l'objectivité peuvent comprendre :

- des intérêts financiers ;
- des relations d'affaires ou personnelles ;
- d'autres prestations rendues.

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 du besoin de désigner son propre expert à cette fin¹⁵. [Plus haut]

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.

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

- s'il existe des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences réglementaires ou légales qui s'appliquent.
- 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 l'auditeur utilise. [Plus haut]

A46. Lorsque l'entité nomme un expert désigné par la direction, il existe généralement une lettre de mission ou autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert. L'examen de cet accord à l'occasion de sa 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, il est moins probable qu'il existe un accord écrit de ce type. Des demandes auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peuvent être le moyen le plus approprié pour l'auditeur pour acquérir la connaissance nécessaire. [Plus haut]

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

A48. Les éléments à prendre en compte, lors de l'évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction en vue de recueillir des éléments probants pour une assertion déterminée, peuvent inclure :

- de revoir 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 ;
- de déterminer, si les travaux de l'expert ont conduit à utiliser des hypothèses et des méthodes, leur pertinence et leur caractère approprié ; et

- de déterminer, si les travaux de l'expert ont utilisé de manière importante 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 standard au volume des ventes enregistré, est affectée par l'exactitude des informations relatives aux prix et par l'exhaustivité et l'exactitude de celles relatives au volume des ventes. De la même façon, 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. [Plus haut]

A50. La collecte des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations peut être concomitante à la réalisation des procédures d'audit réalisées portant sur 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 sur 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 nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires. [Plus haut]

A51. Dans certains cas, l'auditeur peut souhaiter utiliser les informations produites par l'entité pour les besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut avoir l'intention d'utiliser les mesures de performance de l'entité pour les besoins des procédures analytiques, ou d'utiliser les informations produites par l'entité dans le cadre de ses mesures de suivi, telles que les rapports des auditeurs internes. Dans ces cas-là, le caractère approprié des éléments probants recueillis est affecté par le fait de savoir si les informations sont suffisamment précises ou détaillées pour les besoins de son audit. Par exemple, les mesures de performance utilisées par la direction peuvent ne pas être assez précises pour 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 dans la mesure où ceux-ci, 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 ; les autres aspects de l'efficacité (suffisance) sont une considération importante lors de la sélection des éléments en vue de tests. Les moyens dont disposent 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. [Plus haut]

Sélection de tous les éléments

A53. L'auditeur peut décider qu'il sera plus approprié 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). Il est peu probable que l'examen à 100% soit le cas dans des tests de procédures ; en revanche, un examen à 100% est plus commun pour des vérifications de détail. Il peut être approprié lorsque, par exemple :

- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments mais de valeur importante ;
- 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 rend un examen à 100% plus efficace d'un point de vue coût.

Sélection d'éléments spécifiques

A54. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques dans une population. Pour prendre une telle décision, l'auditeur peut notamment prendre en compte 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 forte valeur, 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 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 s'apparente pas à 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 des éléments probants sur le restant de la population. [Plus haut]

Sondages

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

¹⁶ Norme ISA 530, « Sondages ».

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité (Voir [Par. 11](#))

A57. Le fait de recueillir des éléments probants de sources ou de nature différentes peut mettre en évidence qu'un élément probant individuel n'est pas fiable, à l'instar des éléments probants recueillis d'une source donnée qui sont incohérents avec ceux recueillis d'une autre source. Ceci peut être le cas lorsque les réponses à des demandes d'informations auprès de la direction, de l'audit interne et d'autres personnes sont incohérentes entre elles, ou lorsque les réponses aux demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise formulées en vue de corroborer les réponses aux demandes d'informations auprès de la direction sont incohérentes avec les réponses de cette dernière. La Norme ISA 230 inclut une diligence requise spécifique en matière de documentation lorsque l'auditeur relève une information qui est incohérente avec sa conclusion finale portant sur une question importante¹⁷. [\[Plus haut\]](#)

¹⁷ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 11.