

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 505

CONFIRMATIONS EXTERNES

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	1-6
Lien entre la procédure de confirmations externes et l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives	7-11
Assertions visées par la procédure de confirmations externes	12-16
Définition de la procédure de confirmations externes	17-19
Utilisation de la demande de confirmation positive ou négative	20-24
Demande de la direction de ne pas adresser des demandes de confirmations Externes	25-27
Caractéristiques des tiers consultés	28-29
Procédure de confirmations externes	30-35
Evaluation du résultat de la procédure de confirmations externes	36
Confirmations externes demandées à une date antérieure à la date de clôture	37
Date d'entrée en vigueur	38

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 505 « Confirmations externes » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurances et de Services connexes », qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'utilisation par l'auditeur de la procédure de confirmations externes comme moyen d'obtention d'éléments probants.

2. L'auditeur doit déterminer si l'utilisation de la procédure de confirmations externes est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. A ce titre, l'auditeur doit prendre en compte le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et la façon dont les éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre d'autres procédures d'audit planifiées réduiront ce risque à un niveau faible acceptable.

3. La Norme ISA 500 « Eléments probants » précise que la fiabilité d'un élément probant est influencée par son origine et par sa nature et est fonction des circonstances particulières de son obtention. Cette Norme ISA indique qu'en règle générale, et bien que des exceptions puissent exister, les facteurs fondamentaux suivants peuvent être utiles pour apprécier la fiabilité des éléments probants:

- les éléments probants de source externe indépendante de l'entité sont plus fiables que ceux d'origine interne ;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction ;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents ;
- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés.

En conséquence, les éléments probants sous une forme originale écrite reçus directement par l'auditeur de tiers indépendants de l'entité auditée en réponse à des demandes de confirmations, considérés individuellement ou en complément d'éléments probants provenant

d'autres procédures d'audit, peuvent contribuer à réduire le risque d'anomalies significatives relatif aux assertions considérées à un niveau faible acceptable.

4. La confirmation externe est la procédure visant à recueillir et à évaluer des éléments probants en obtenant directement d'un tiers une déclaration portant sur des informations spécifiques ou sur l'existence d'une situation en réponse à une demande d'information relative à une question spécifique concernant des assertions contenues dans les états financiers ou les informations y relatives fournies dans ceux-ci. Afin de déterminer dans quelle mesure la procédure de confirmations externes peut être utilisée, l'auditeur prend en considération les caractéristiques de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités et les pratiques connues des personnes interrogées à l'égard des demandes de confirmation directes.

5. Les confirmations externes sont souvent utilisées en rapport avec les soldes de comptes ou leurs composants, mais ne se limitent pas nécessairement à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes concernant les clauses d'un contrat ou les transactions réalisées par l'entité avec un tiers. Dans ce cas, la demande de confirmation vise à demander si des modifications sont intervenues depuis la signature du contrat et, le cas échéant, les termes de ces modifications. La procédure de confirmations externes peut aussi être utilisée pour recueillir des éléments probants sur l'absence de certaines conditions, telles que l'absence d'un « accord parallèle » qui peut influencer la comptabilisation des produits. D'autres exemples de situations où la procédure de confirmations externes peut être utilisée sont donnés ci-après:

- soldes de comptes bancaires et autres informations communiquées par la banque ;
- soldes de comptes clients et autres débiteurs ;
- stock en dépôt, détenu par des tiers, ou en consignation ;
- titres de propriété détenus par des avocats ou des bailleurs de fonds pour des raisons de sécurité ou en nantissement ;
- valeurs mobilières achetées par des intermédiaires financiers mais non encore livrées à la date de clôture ;

- emprunts auprès des organismes prêteurs ;
- comptes fournisseurs et créditeurs.

6. La fiabilité des éléments probants recueillis par les confirmations externes dépend, entre autres facteurs, de la façon dont l'auditeur applique la procédure lorsqu'il formule la demande de confirmation externe, assure le suivi de la procédure et évalue les réponses obtenues aux demandes de confirmation externe. Les facteurs affectant la validité des confirmations comprennent le contrôle exercé par l'auditeur sur les demandes de confirmation adressées et les réponses, les caractéristiques des personnes interrogées et toutes restrictions formulées dans les réponses ou imposées par la direction de l'entité.

Lien entre la procédure de confirmations externes et l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives

7. La Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » traite de la responsabilité de l'auditeur dans la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives. Cette Norme ISA expose dans les grandes lignes les procédures d'audit à mettre en œuvre pour évaluer le risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, nécessaires pour concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.

8. La Norme ISA 330 « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques » traite de la responsabilité de l'auditeur dans la définition de réponses globales et dans la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. La Norme ISA 330 indique en particulier que l'auditeur détermine la nature et l'étendue des éléments probants à recueillir par la mise en œuvre de contrôles de substance en réponse à l'évaluation faite du risque d'anomalies significatives mais que, quel que soit le résultat de cette évaluation, il définit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes ou information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. Ces contrôles de

substance peuvent inclure l'utilisation de confirmations externes pour certaines assertions.

9. Le Paragraphe 11 de la Norme ISA 330 indique que plus l'évaluation du risque par l'auditeur est élevée, plus les éléments probants qu'il recherche au moyen de contrôles de substance demandent d'être fiables et pertinents. En conséquence, plus le niveau du risque d'anomalies significatives augmente, plus il est nécessaire pour l'auditeur de recourir à des contrôles de substance pour recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents, ou plus convaincants, au niveau des assertions. Dans ces situations, le recours aux confirmations externes peut être un moyen efficace pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

10. Plus l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est faible, moins il a besoin d'obtenir d'assurance au moyen de contrôles de substance pour fonder une conclusion sur une assertion. Par exemple, une entité peut avoir un emprunt qu'elle rembourse selon un échéancier pré-déterminé qui a fait l'objet d'une demande de confirmation les années précédentes. Si d'autres contrôles effectués (y compris les tests de procédures jugés nécessaires) permettent de valider que les termes du contrat de prêt n'ont pas été modifiés et conduisent donc à évaluer le risque d'anomalies significatives dans le solde de l'emprunt non remboursé à un niveau faible, l'auditeur pourra limiter ses contrôles de substance à un test portant sur les remboursements effectués, plutôt que de demander une nouvelle confirmation du solde de l'emprunt auprès du prêteur.

11. Lorsque l'auditeur a identifié un risque significatif (voir paragraphe 108 de la Norme ISA 315), il peut s'interroger tout particulièrement sur l'opportunité de recourir à la procédure de confirmations pour certains aspects comme un moyen approprié de réduire le risque d'anomalies significatives. Par exemple, des transactions inhabituelles ou complexes peuvent engendrer un risque plus élevé que des transactions simples. Lorsque l'entité a conclu une transaction de cette nature qui conduit à une évaluation du risque d'anomalies significatives à un niveau plus élevé, l'auditeur considère s'il convient de confirmer les termes de cette transaction avec les autres parties intéressées, en complément d'un examen de la documentation existante au sein de l'entité.

Assertions visées par la procédure de confirmations externes

12. La Norme ISA 500 requiert de se baser sur les assertions pour évaluer les risques et pour définir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés. Cette même Norme ISA classe les assertions selon qu'elles concernent : les flux d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans les états financiers. Bien que les confirmations externes puissent apporter des éléments probants quant à ces assertions, leur capacité à recueillir des éléments probants en rapport avec une assertion spécifique varie.

13. La confirmation externe d'un compte client ou autre débiteur apporte un élément probant fiable et pertinent sur l'existence du compte à une certaine date. La confirmation fournit aussi un élément probant concernant le fonctionnement de la procédure de césure. A l'inverse, une telle confirmation n'apporte pas nécessairement tous les éléments probants nécessaires quant à l'assertion de valorisation, dès lors qu'il n'est généralement pas possible de demander au débiteur de confirmer qu'il sera bien en mesure de payer sa dette.

14. De la même façon, dans le cas de marchandises détenues en consignation, la confirmation directe apporte des éléments probants fiables et pertinents sur les assertions d'existence de ce stock et des droits et obligations qui y sont attachés, mais n'apportera pas nécessairement d'éléments probants sur l'assertion relative aux critères retenus pour sa valorisation.

15. La pertinence de la procédure de confirmation externe pour vérifier une assertion particulière est également affectée par les objectifs fixés par l'auditeur lors de la sélection des informations à confirmer. Par exemple, lorsque le contrôle envisagé porte sur l'assertion d'exhaustivité des comptes fournisseurs, l'auditeur a besoin d'obtenir des éléments probants pour s'assurer qu'il n'existe pas de passif significatif non comptabilisé. Il en résulte que pour atteindre cet objectif, il sera plus judicieux d'adresser aux principaux fournisseurs de l'entité des demandes de confirmations leur demandant d'adresser directement à l'auditeur un relevé de compte, même si ces fournisseurs ne présentent aucun solde créditeur dans les comptes de l'entité, que de sélectionner pour confirmation les comptes fournisseurs présentant les soldes créditeurs les plus importants.

16. Afin d'obtenir des éléments probants pour des assertions qui ne peuvent être vérifiées de façon appropriée par des confirmations externes, l'auditeur envisage de mettre en œuvre

d'autres procédures d'audit en complément, ou en substitution, à la procédure de confirmations.

Définition de la procédure de confirmations externes

17. L'auditeur doit adapter la procédure de confirmations externes pour satisfaire l'objectif spécifique d'audit fixé. Pour formuler la demande de confirmation, l'auditeur prend en compte les assertions visées par la confirmation et les facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des réponses. Par exemple, la forme de la demande de confirmation, l'expérience passée de la mission ou de missions similaires, la nature de l'information dont on demande confirmation, et la personne interrogée concernée, sont des facteurs qui affectent la forme de la demande de confirmation car ils ont un impact direct sur la fiabilité des éléments probants recueillis au travers des procédures de confirmations externes.

18. De même, pour la formulation de la demande de confirmation, l'auditeur prend en compte le type d'informations que les personnes interrogées peuvent confirmer sans recherches importantes car ceci peut affecter le taux de réponses et la nature des éléments probants obtenus en réponse. Par exemple, certains systèmes comptables peuvent plus facilement permettre à la personne interrogée de confirmer une transaction individuelle que le solde de toutes les transactions enregistrées dans un compte. De même, certaines personnes interrogées ne sont pas toujours en mesure de confirmer certains types d'informations, tel que le solde d'un compte client, mais peuvent être en mesure de confirmer les montants de factures individuelles compris dans ce solde.

19. Les demandes de confirmation incluent en général l'autorisation donnée à la personne interrogée par la direction de l'entité de fournir l'information demandée directement à l'auditeur. En effet, les personnes interrogées sont plus enclines à répondre à de telles demandes lorsqu'elles contiennent une autorisation expresse de la direction ou, dans certains cas, peuvent ne pas être à même de répondre en l'absence de cette autorisation.

Utilisation de la demande de confirmation positive ou négative

20. L'auditeur peut utiliser la demande de confirmation dite positive ou négative, ou un mixte des deux.

21. La demande de confirmation positive invite la personne interrogée à répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en indiquant son accord sur l'information fournie, soit en fournissant l'information demandée. Une demande de confirmation positive permet en général de recueillir des éléments probants fiables. Il existe un risque cependant que la personne interrogée concernée réponde à la demande de confirmation sans vérifier que l'information fournie est correcte. En général, l'auditeur ne peut pas détecter si ce type de situation existe. Il peut cependant réduire ce risque en adressant des demandes de confirmations qui ne fournissent pas de montant (ou d'autre information) et en demandant à la personne interrogée de fournir elle-même le montant ou l'information. L'inconvénient de cette procédure, dite de confirmation « en blanc » est qu'elle peut conduire à un taux de réponses plus faible dès lors que l'on demande aux personnes interrogées un travail supplémentaire.

22. La demande de confirmation négative invite la personne interrogée à ne répondre que si elle n'est pas d'accord avec l'information fournie dans la demande de confirmation. Cependant, lorsque aucune réponse n'est obtenue à une demande de confirmation négative, l'auditeur garde à l'esprit qu'il n'existe pas d'éléments probants explicites établissant que les tiers ont reçu la demande de confirmation ou qu'ils ont vérifié que l'information fournie dans cette demande était correcte. En conséquence, l'utilisation des demandes de confirmation négative apporte généralement des éléments probants moins fiables que les demandes de confirmation positive; l'auditeur envisage donc de mettre en œuvre d'autres contrôles de substance en complément de l'utilisation des confirmations négatives.

23. Les demandes de confirmation négative peuvent être utilisées pour réduire le risque d'anomalies significatives à un niveau acceptable lorsque:

- (a) le risque d'anomalies significatives est évalué à un niveau faible ;
- (b) on est en présence d'un nombre important de soldes de faible valeur ;
- (c) un nombre important d'erreurs n'est pas attendu ; et
- (d) l'auditeur n'a pas de raison de penser que les personnes interrogées ignoreront ces demandes.

24. Un mixte de demandes de confirmations positives et négatives peut être envisagé. Par exemple, dans les situations où le total de la balance clients comprend un petit nombre de comptes avec des soldes importants et un grand nombre de comptes avec des soldes de faible valeur, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de confirmer de manière positive tous les comptes, ou un échantillon des comptes présentant des soldes importants, et de confirmer de manière négative un échantillon des comptes avec des soldes de faible valeur.

Demande de la direction de ne pas adresser des demandes de confirmations externes

25. Lorsque l'auditeur envisage de confirmer certains soldes de comptes ou d'autres informations et que la direction demande à l'auditeur à ne pas y procéder, l'auditeur doit examiner s'il existe des raisons valables pour fonder une telle demande et recueillir des éléments probants la justifiant. Si après examen, l'auditeur considère que la demande de la direction à ne pas procéder à une demande de confirmation concernant une information particulière est fondée, il doit mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant cette information.

26. Dans le cas où l'auditeur considère que la demande de la direction n'est pas fondée et qu'il lui a été refusé de mettre en oeuvre la procédure de confirmations externes, ceci constitue une limitation de l'étendue de ses travaux et il doit alors en tirer les conséquences éventuelles dans son rapport.

27. Lors de l'examen des raisons qui motivent le refus de la direction, l'auditeur fait preuve d'esprit critique et s'interroge sur l'impact que peut avoir une telle décision sur l'intégrité de la direction. L'auditeur s'interroge notamment sur le fait de savoir si cette décision peut cacher l'existence éventuelle de fraudes ou d'erreurs. Si l'auditeur pense qu'une fraude ou une erreur existe, il fait application de la Norme ISA 240 « Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers ». L'auditeur apprécie également si les procédures d'audit alternatives fournissent, dans cette situation, des éléments probants suffisants et appropriés.

Caractéristiques des personnes interrogées

28. La fiabilité des éléments probants obtenus par la confirmation est affectée par la compétence de la personne interrogée, son indépendance, son autorité à engager sa responsabilité, sa connaissance de l'information objet de la confirmation, et son objectivité. Pour ces raisons, l'auditeur tente de s'assurer, lorsque cela est possible, que la demande de confirmation est adressée à une personne compétente pour la traiter. Par exemple, lorsqu'il s'agit de confirmer qu'une clause contractuelle à un contrat de prêt a été abandonnée, il adresse la demande de confirmation à une personne de l'établissement prêteur qui a connaissance de l'abandon de cette clause et a l'autorité pour la confirmer.

29. L'auditeur évalue également si certains tiers peuvent être enclins à répondre de façon non objective ou de façon biaisée à une demande de confirmation. Des informations sur la compétence de la personne interrogée, sa connaissance de la matière, sa motivation, sa capacité ou son désir de répondre peuvent avoir été portées à la connaissance de l'auditeur. Il considère alors l'impact de telles informations sur la formulation de la demande de confirmation et sur l'évaluation des réponses obtenues, et s'interroge sur la nécessité de mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires. L'auditeur s'interroge également pour savoir si dans de telles circonstances, il peut raisonnablement conclure que la réponse à la demande de confirmation, adressée au tiers concerné, fournira des éléments probants suffisants et appropriés. Par exemple, l'auditeur peut relever des transactions importantes inhabituelles de fin d'exercice ayant un impact significatif sur les états financiers, conclues avec un tiers dépendant de l'entité auditée sur le plan économique. Dans une telle situation, l'auditeur s'interroge pour savoir si ce tiers peut avoir une motivation quelconque pour répondre de façon erronée à la demande de confirmation.

Procédure de confirmations externes

30. Lors de la mise en œuvre de la procédure de confirmations externes, l'auditeur doit conserver la maîtrise du processus de sélection de tiers à qui seront adressées les demandes, de la préparation de celles-ci et de leur envoi, ainsi que des réponses obtenues. Un contrôle est exercé sur la communication entre les destinataires des demandes de confirmation et l'auditeur afin de minimiser la possibilité que les réponses obtenues ne soient biaisées par suite de l'interception et de l'altération des demandes adressées ou des

réponses reçues. L'auditeur prend soin d'envoyer lui-même les demandes de confirmation, en s'assurant qu'elles comportent une adresse correcte et qu'elles contiennent une indication expresse précisant que les réponses doivent lui être retournées directement. Lors de la réception des réponses, l'auditeur vérifie que celles-ci proviennent bien des personnes à qui elles avaient été adressées.

Absence de réponse à une demande de confirmation

31. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives en l'absence de réponse à une demande de confirmation positive externe. Ces procédures alternatives doivent être définies de telle manière à obtenir les mêmes éléments probants concernant les assertions visées par la confirmation externe que ceux attendus de celle-ci.

32. En l'absence de réponse, l'auditeur contacte généralement le destinataire de la demande de confirmation pour tenter d'obtenir une réponse. Si aucune réponse n'est obtenue malgré cette démarche, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit alternatives. La nature de ces procédures varie selon le compte et l'assertion concernés. Dans le cadre de l'examen de comptes clients, les procédures alternatives peuvent comporter la vérification des encaissements postérieurs à la date de clôture, l'examen des bordereaux d'expédition ou autre document du client permettant de recueillir des éléments probants sur l'assertion d'existence, et la vérification des ventes proches de la date de clôture pour obtenir des éléments probants sur l'assertion de césure des exercices. Pour l'examen des comptes fournisseurs, les procédures alternatives peuvent inclure la revue des règlements postérieurs à la clôture et des relevés de compte en provenance des tiers permettant de recueillir des éléments probants sur l'assertion d'existence ainsi que l'examen d'autres documents, tels que les bons de réception, pour obtenir des éléments probants sur l'assertion d'exhaustivité.

Fiabilité des réponses reçues

33. L'auditeur prend en considération tous faits de nature à remettre en cause la fiabilité des réponses obtenues aux demandes de confirmations externes. L'auditeur s'interroge sur l'authenticité des réponses et procède aux investigations qu'il juge utiles en vue de dissiper ces doutes. Il peut à cet effet décider de vérifier par téléphone avec l'expéditeur la source et la teneur de la réponse. De plus, il s'assure auprès de la personne interrogée que la confirmation

originale lui a été directement adressée. Du fait du développement de nouvelles technologies, l'auditeur considère la possibilité de valider la source des réponses reçues sous forme électronique (par exemple par télécopies ou par courriel). Les confirmations orales sont, quant à elles, consignées dans les dossiers de travail. Si l'information confirmée oralement est importante, l'auditeur demande aux parties concernées de la lui confirmer par écrit en lui adressant directement la réponse.

Causes et fréquence des divergences relevées

34. Dans les cas où l'auditeur arrive à la conclusion que la procédure de confirmations externes et les procédures d'audit alternatives n'ont pas apporté d'éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion, il doit mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Pour fonder sa conclusion, l'auditeur est amené à considérer:

- (a) la fiabilité des réponses reçues aux demandes de confirmations externes et le résultat des procédures d'audit alternatives ;
- (b) la nature des divergences relevées, ainsi que leur incidence en termes qualitatifs et quantitatifs ; et
- (c) les éléments probants recueillis au moyen d'autres procédures d'audit.

Sur la base de cette évaluation, l'auditeur détermine si des procédures d'audit supplémentaires sont nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

35. L'auditeur s'intéresse également aux causes et à la fréquence des divergences relevées dans les réponses obtenues des tiers interrogés. Une divergence peut indiquer une anomalie dans la comptabilité de l'entité; dans ce cas, l'auditeur recherche les raisons de cette anomalie et évalue si elle peut avoir un impact significatif sur les états financiers. Si une divergence dénote une anomalie, l'auditeur est amené à reconsidérer la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit afin de lui permettre d'obtenir les éléments probants recherchés.

Evaluation du résultat des confirmations externes

36. L'auditeur doit évaluer si les résultats de la procédure de confirmations externes conjointement avec les résultats d'autres procédures d'audit mises en œuvre fournissent des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'assertion faisant l'objet du contrôle. Pour procéder à cette évaluation, l'auditeur applique les modalités décrites dans la Norme ISA 330 et la Norme ISA 530 « Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests ».

Confirmations externes demandées à une date antérieure à la date de clôture

37. Lorsqu'il est procédé à des confirmations externes à une date antérieure à la date de clôture pour obtenir des éléments probants concernant une assertion, l'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés concernant les transactions relatives à cette assertion intervenues durant la période intercalaire, en vue de s'assurer que celles-ci ne comportent pas d'anomalies significatives. En fonction de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur peut décider de confirmer des soldes à une date autre que la date de clôture; ceci est notamment le cas lorsque l'audit doit être achevé dans un délai de temps très court après la clôture de l'exercice. Comme dans tous les autres cas où il est procédé à des contrôles intercalaires en cours d'exercice, l'auditeur s'interroge sur la nécessité d'obtenir des éléments probants complémentaires pour la période restant à courir jusqu'à la date de clôture. La Norme ISA 330 fournit de plus amples détails dans les situations où des procédures d'audit complémentaires ont été réalisées à une date intercalaire.

Date d'entrée en vigueur

38. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2004.