

Prise de position définitive
Janvier 2015

ISA™

Norme internationale d'audit

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

Elaborée par :



Traduite par :





International Auditing
and Assurance
Standards Board™

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices applicables par l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board, qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité et en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

Copyright © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques déposées et les permissions, veuillez consulter la [page 28](#).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 260 (RÉVISÉE)

COMMUNICATION AVEC LES RESPONSABLES DE LA GOUVERNANCE

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1–3
Rôle de la communication	4–7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Définitions	10
Exigences	
Responsables de la gouvernance	11–13
Questions à communiquer	14–17
Processus de communication	18–22
Documentation	23
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Responsables de la gouvernance	A1–A8
Questions à communiquer	A9–A36
Processus de communication	A37–A53
Documentation	A54
Annexe 1 : Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQC 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance	
Annexe 2 : Aspects qualitatifs des pratiques comptables	

La Norme internationale d'audit (ISA) 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle s'applique quelle que soit la structure de gouvernance ou la taille de l'entité, mais des considérations particulières entrent en jeu lorsque toutes les personnes responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, ou lorsque l'entité est cotée en Bourse. La présente norme ISA n'établit pas d'exigences concernant la communication de l'auditeur avec les dirigeants ou les propriétaires de l'entité, si ce n'est lorsque ceux-ci sont également investis de fonctions de gouvernance.
2. La présente norme ISA a été élaborée dans l'optique d'un audit d'états financiers, mais adaptée aux circonstances, le cas échéant, elle peut aussi s'appliquer aux audits d'autres informations financières historiques lorsqu'il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller la préparation de ces autres informations financières historiques.
3. Compte tenu de l'importance d'une communication bilatérale efficace dans un audit d'états financiers, la présente norme ISA fournit un cadre global pour la communication de l'auditeur avec les responsables de la gouvernance, et identifie certaines des questions à leur communiquer. D'autres questions à communiquer, en complément des exigences de la présente norme ISA, sont identifiées dans d'autres normes ISA (voir l'Annexe 1). De plus, la norme ISA 265¹ définit des exigences spécifiques concernant la communication, aux responsables de la gouvernance, des déficiences importantes du contrôle interne que l'auditeur a relevées au cours de l'audit. Il se peut que l'auditeur soit tenu, par des textes légaux ou réglementaires, par un accord avec l'entité ou par des exigences additionnelles applicables à la mission, par exemple les normes d'un corps professionnel comptable national, de communiquer des questions additionnelles non visées par la présente norme ISA ou par d'autres normes ISA. Rien dans la présente norme ISA n'interdit à l'auditeur de communiquer des questions additionnelles aux responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A33 à A36)

Rôle de la communication

4. La présente norme ISA porte principalement sur les communications de l'auditeur destinées aux responsables de la gouvernance. Néanmoins, une communication bilatérale efficace est importante, car elle facilite :
 - a) pour l'auditeur et les responsables de la gouvernance, la compréhension en contexte de points ayant rapport à l'audit, et le développement d'une relation de travail constructive dans le respect de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur;
 - b) pour l'auditeur, l'obtention d'informations pertinentes pour l'audit auprès des responsables de la gouvernance. Par exemple, les responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'entité et son environnement, à identifier des sources appropriées d'éléments probants, et à obtenir des informations sur des opérations ou événements particuliers;
 - c) pour les responsables de la gouvernance, l'exercice de leurs responsabilités de surveillance du processus d'information financière, ce qui contribue à réduire les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives.

¹ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.*

5. Si l'auditeur est tenu de communiquer certaines questions selon la présente norme ISA, la direction a aussi l'obligation de communiquer toute question intéressant la gouvernance aux responsables de la gouvernance. Le fait qu'une question ait été communiquée par l'auditeur ne dégage en rien la direction de cette obligation. De même, la communication par la direction aux responsables de la gouvernance de questions que l'auditeur est tenu de leur communiquer ne dégage pas celui-ci de sa responsabilité de les leur communiquer également. La communication de ces questions par la direction peut toutefois avoir une incidence sur la forme ou le moment de leur communication par l'auditeur aux responsables de la gouvernance.
6. Communiquer clairement les questions dont les normes ISA exigent expressément la communication fait partie intégrante de la réalisation de tout audit. Les normes ISA n'obligent toutefois pas l'auditeur à mettre en œuvre des procédures spécialement destinées à identifier d'autres questions à communiquer aux responsables de la gouvernance.
7. Il est possible que des textes légaux ou réglementaires apportent des restrictions à la communication par l'auditeur de certaines questions aux responsables de la gouvernance. Par exemple, certains textes légaux ou réglementaires peuvent expressément interdire une communication, ou une autre action, qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et ses obligations en matière de communication peuvent être complexes. En pareils cas, l'auditeur peut envisager d'obtenir un avis juridique.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) de communiquer clairement aux responsables de la gouvernance les responsabilités qui lui incombent par rapport à l'audit des états financiers, ainsi que les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit;
 - b) d'obtenir des responsables de la gouvernance des informations pertinentes pour l'audit;
 - c) de faire part en temps opportun aux responsables de la gouvernance des observations découlant de l'audit qui sont importantes et pertinentes par rapport à leur responsabilité de surveillance du processus d'information financière;
 - d) de favoriser une communication bilatérale efficace entre lui et les responsables de la gouvernance.

Définitions

10. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «responsables de la gouvernance», la ou les personnes physiques ou morales (p. ex., une personne morale agissant comme fiduciaire) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Cette responsabilité s'étend à la surveillance du processus d'information financière. Dans certaines entités de certains pays, les responsables de la gouvernance peuvent comprendre

des cadres dirigeants, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance d'une entité du secteur privé ou public qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant. Pour des commentaires explicatifs sur différentes structures de gouvernance, voir les paragraphes A1 à A8;

- b) «direction», la ou les personnes à la tête d'une entité et ayant la responsabilité de la gestion de ses activités. Dans certaines entités de certains pays, la direction comprend tout ou partie des responsables de la gouvernance, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant.

Exigences

Responsables de la gouvernance

- 11. L'auditeur doit déterminer quelles sont, dans la structure de gouvernance de l'entité, les personnes avec lesquelles il convient de communiquer. (Réf. : par. A1 à A4)

Communication avec un sous-groupe des responsables de la gouvernance

- 12. Si l'auditeur communique avec un sous-groupe des responsables de la gouvernance, par exemple un comité d'audit, ou même une seule personne, il doit déterminer s'il lui faut également communiquer avec l'organe de gouvernance. (Réf. : par. A5 à A7)

Cas où tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité

- 13. Dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, par exemple lorsqu'une petite entité est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. En pareils cas, lorsque certaines questions à communiquer selon la présente norme ISA sont portées à la connaissance d'une ou de plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction et que cette ou ces personnes assument également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de communiquer de nouveau les mêmes questions à ces personnes en leur qualité de responsables de la gouvernance. Les questions qu'il n'est pas nécessaire de communiquer de nouveau sont mentionnées à l'alinéa 16 c). L'auditeur doit néanmoins s'assurer que la communication faite à une ou plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction est suffisante pour que soient adéquatement informées toutes les personnes avec lesquelles il communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances. (Réf. : par. A8)

Questions à communiquer

Responsabilités de l'auditeur par rapport à l'audit des états financiers

- 14. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les responsabilités qui lui incombent par rapport à l'audit des états financiers, et notamment indiquer :
 - a) qu'il a la responsabilité de formuler et d'exprimer une opinion sur les états financiers qui ont été préparés par la direction sous la surveillance des responsables de la gouvernance;
 - b) que l'audit des états financiers ne dégage pas la direction ou les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités. (Réf. : par. A9 et A10)

Étendue et calendrier prévus des travaux d'audit

15. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit, en précisant les risques importants qu'il a identifiés. (Réf. : par. A11 à A16)

Constatations importantes découlant de l'audit

16. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance : (Réf. : par. A17 et A18)
- a) son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, en ce qui concerne entre autres les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux responsables de la gouvernance pourquoi il juge qu'une pratique comptable importante, qui est par ailleurs acceptable selon le référentiel d'information financière applicable, n'est pas la plus appropriée par rapport aux circonstances particulières de l'entité; (Réf. : par. A19 et A20)
 - b) les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit, s'il y en a; (Réf. : par. A21)
 - c) à moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité :
 - i) le cas échéant, les questions importantes apparues au cours de l'audit et ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction, (Réf. : par. A22)
 - ii) les déclarations écrites demandées par l'auditeur;
 - d) le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur; (Réf. : par. A23 à A25)
 - e) toute autre question importante apparue au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, est pertinente pour la surveillance du processus d'information financière. (Réf. : par. A26 à A28)

Indépendance de l'auditeur

17. Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :
- a) une déclaration précisant que l'équipe de mission et d'autres personnes du cabinet s'il y a lieu, le cabinet et, le cas échéant, les autres cabinets membres du réseau se sont conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance;
 - i) toutes les relations et les autres liens entre le cabinet, les autres cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur l'indépendance. Doit notamment être communiqué le total des honoraires que le cabinet et les autres cabinets membres du réseau ont facturés au cours de la période couverte par les états financiers pour les services d'audit et les services autres que d'audit fournis à l'entité et aux composantes sous son contrôle. Ces honoraires doivent être ventilés par catégories appropriées de manière à aider les responsables de la gouvernance à évaluer les incidences des services fournis sur l'indépendance de l'auditeur;
 - ii) les sauvegardes pertinentes mises en place afin d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable les menaces à l'indépendance qui ont été identifiées. (Réf. : par. A29 à A32)

Processus de communication

Mise en place du processus de communication

18. L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance de la forme, du calendrier et du contenu général prévu des communications. (Réf. : par. A37 à A45)

Forme des communications

19. L'auditeur doit communiquer par écrit aux responsables de la gouvernance les constatations importantes découlant de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication de vive voix n'était pas adéquate. Il n'est pas nécessaire que les communications écrites contiennent toutes les questions apparues au cours de l'audit. (Réf. : par. A46 à A48)
20. L'auditeur doit communiquer par écrit aux responsables de la gouvernance les informations relatives à l'indépendance lorsque cette communication est exigée par le paragraphe 17.

Calendrier des communications

21. L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec les responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A49 et A50)

Caractère adéquat du processus de communication

22. L'auditeur doit évaluer si la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance a été adéquate aux fins de l'audit. Dans la négative, l'auditeur doit évaluer l'incidence, le cas échéant, que cela pourrait avoir sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et sur sa capacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A51 à A53)

Documentation

23. Lorsque des questions dont la présente norme ISA exige la communication sont transmises de vive voix, l'auditeur doit les consigner dans la documentation de l'audit, en indiquant quand et à qui elles ont été communiquées. Dans le cas des questions communiquées par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de la communication dans la documentation de l'audit². (Réf. : par. A54)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsables de la gouvernance (Réf. : par. 11)

- A1. Les structures de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment déterminées par des contextes culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et le mode de propriété de l'entité. Par exemple :
- dans certains pays, il existe un conseil de surveillance (constitué entièrement ou principalement de personnes qui ne sont pas membres de la direction) qui est juridiquement distinct du conseil de direction ou directoire (structure de «conseil à deux niveaux»). Dans

² Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

d'autres pays, les deux fonctions de surveillance et de direction incombent juridiquement à un seul conseil (structure de «conseil unitaire»);

- dans certaines entités, les responsables de la gouvernance occupent des postes qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, par exemple les administrateurs d'une société. Dans d'autres, par exemple certaines entités du secteur public, la responsabilité de la gouvernance est confiée à un organe externe;
- dans certains cas, une partie ou la totalité des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité. Dans d'autres, les personnes responsables de la gouvernance ne peuvent occuper un poste de direction;
- dans certains cas, les responsables de la gouvernance ont la responsabilité d'approuver³ les états financiers de l'entité (dans d'autres cas, c'est à la direction qu'incombe cette responsabilité).

- A2. Dans la plupart des entités, la gouvernance est une responsabilité collective qui incombe à un organe de gouvernance, par exemple un conseil d'administration, un conseil de surveillance, les associés, les propriétaires, un comité de direction, un conseil de gouverneurs, des administrateurs fiduciaires ou une autre instance équivalente. Dans les petites entités, toutefois, il peut arriver qu'une seule personne soit investie des fonctions de gouvernance, par exemple le propriétaire-dirigeant en l'absence d'autres propriétaires ou un administrateur fiduciaire unique. Lorsque la gouvernance constitue une responsabilité collective, un sous-groupe tel qu'un comité d'audit, ou même une personne seule, peut se voir attribuer des tâches spécifiques afin d'aider l'organe de gouvernance à assumer ses responsabilités. Par ailleurs, un sous-groupe ou une personne peut être investi de responsabilités légalement définies qui diffèrent de celles qui incombent à l'organe de gouvernance.
- A3. Une telle diversité implique qu'il n'est pas possible d'indiquer dans la présente norme ISA, pour tous les audits, la ou les personnes à qui l'auditeur est appelé à communiquer des questions particulières. De plus, dans certains cas, il se peut que les personnes avec qui il convient de communiquer ne soient pas clairement identifiables compte tenu du cadre juridique applicable ou d'autres circonstances de la mission, par exemple lorsque la structure de gouvernance n'est pas formellement définie, notamment dans certaines entités familiales, certains organismes sans but lucratif et certaines entités du secteur public. En pareils cas, il peut être nécessaire que l'auditeur s'entretienne et s'entende avec la partie ayant fait appel à ses services pour identifier les personnes compétentes avec qui il convient de communiquer. Pour déterminer avec qui il convient de communiquer, l'auditeur tient compte de la compréhension qu'il a acquise de la structure et des processus de gouvernance de l'entité conformément à la norme ISA 315 (révisée)⁴. La ou les personnes avec qui il communiquera pourront varier selon la nature des questions à communiquer.
- A4. La norme ISA 600 fait état de certaines des questions devant être communiquées aux responsables de la gouvernance par les auditeurs d'un groupe⁵. Lorsque l'entité est une

³ Comme il est indiqué au paragraphe A63 de la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, l'expression «avoir la responsabilité d'approuver» dans ce contexte signifie «être autorisé à conclure que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés».

⁴ Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁵ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, paragraphe 49.

composante d'un groupe, ce sont les circonstances de la mission et la nature de la question qui déterminent avec qui l'auditeur de la composante communique. Il peut arriver qu'un certain nombre de composantes exercent les mêmes activités en partageant le même système de contrôle interne et en ayant recours aux mêmes pratiques comptables. Lorsque les mêmes personnes sont responsables de la gouvernance de ces composantes (p. ex., dans le cas d'un conseil d'administration commun), il est possible d'éviter les répétitions des communications en traitant simultanément de l'ensemble de ces composantes dans une même communication.

Communication avec un sous-groupe des personnes responsables de la gouvernance (Réf. : par. 12)

- A5. Lorsque l'auditeur envisage de communiquer avec un sous-groupe des personnes responsables de la gouvernance, il peut tenir compte de points tels que les suivants :
- les responsabilités respectives du sous-groupe et de l'organe de gouvernance;
 - la nature des questions à communiquer;
 - les exigences légales ou réglementaires pertinentes;
 - le fait que le sous-groupe soit autorisé ou non à prendre des mesures en réponse à l'information communiquée, et soit à même ou non de fournir à l'auditeur les informations et les explications supplémentaires dont il pourrait avoir besoin.
- A6. Lorsque l'auditeur détermine s'il est nécessaire ou non de communiquer également l'information, dans son intégralité ou sous forme de résumé, à l'organe de gouvernance, il peut être influencé par la mesure dans laquelle il juge que le sous-groupe communique l'information pertinente de façon efficace et appropriée à l'organe de gouvernance. L'auditeur peut indiquer explicitement lors de l'accord sur les termes et conditions de la mission qu'il se réserve le droit de communiquer directement avec l'organe de gouvernance, sauf si cela lui est interdit par les textes légaux ou réglementaires.
- A7. Des comités d'audit (ou des sous-groupes similaires portant d'autres noms) existent dans de nombreux pays. Bien que l'autorité et les fonctions spécifiques du comité d'audit puissent varier, la communication avec ce comité, lorsqu'il en existe un, est devenue un élément clé dans la communication de l'auditeur avec les responsables de la gouvernance. L'application de bons principes de gouvernance permet de penser :
- que l'auditeur sera invité à assister régulièrement aux réunions du comité d'audit;
 - que le président du comité d'audit et, le cas échéant, les autres membres du comité d'audit auront des contacts périodiques avec l'auditeur;
 - que le comité d'audit se réunira au moins une fois l'an avec l'auditeur sans la présence des membres de la direction.

Cas où tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité (Réf. : par. 13)

- A8. Dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité et il convient d'adapter l'application des exigences en matière de communication en fonction de cette situation. Il se peut alors que la communication avec une ou plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction ne permette pas d'informer adéquatement toutes les personnes avec lesquelles l'auditeur communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances. Ainsi, dans une société dont tous les administrateurs participent à la gestion de l'entité, il se peut que certains d'entre eux (p. ex., le responsable du marketing) ne

soient pas au courant de questions importantes ayant fait l'objet d'échanges avec un autre administrateur (p. ex., le responsable de la préparation des états financiers).

Questions à communiquer

Responsabilités de l'auditeur par rapport à l'audit des états financiers (Réf. : par. 14)

A9. Les responsabilités qui incombent à l'auditeur par rapport à l'audit des états financiers sont souvent définies dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, où sont consignés les termes et conditions convenus de la mission⁶. Des textes légaux ou réglementaires, ou la structure de gouvernance de l'entité, peuvent exiger que les responsables de la gouvernance conviennent des termes et conditions de la mission avec l'auditeur. Sinon, la transmission d'une copie de la lettre de mission ou d'un autre type d'accord écrit aux responsables de la gouvernance peut constituer une façon appropriée de leur communiquer des questions telles que les suivantes :

- la responsabilité qui incombe à l'auditeur de réaliser l'audit conformément aux normes ISA en vue d'exprimer une opinion sur les états financiers. Les questions à communiquer en application des normes ISA comprennent donc les questions importantes apparues au cours de l'audit des états financiers qui sont pertinentes pour la surveillance du processus d'information financière par les responsables de la gouvernance;
- le fait que les normes ISA n'exigent pas que l'auditeur conçoive des procédures afin d'identifier des questions supplémentaires à communiquer aux responsables de la gouvernance;
- lorsque la norme ISA 701⁷ s'applique, la responsabilité qui incombe à l'auditeur de déterminer et de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport;
- le cas échéant, le fait que l'auditeur soit tenu par des textes légaux ou réglementaires, par un accord avec l'entité ou par des exigences additionnelles applicables à la mission, par exemple les normes d'un corps professionnel comptable national, de communiquer des questions particulières.

A10. Les textes légaux ou réglementaires, un accord avec l'entité ou des exigences additionnelles applicables à la mission peuvent prévoir que d'autres questions sont à communiquer aux responsables de la gouvernance. Par exemple, a) un accord avec l'entité peut stipuler que des questions particulières sont à communiquer lorsqu'elles apparaissent dans le cadre de la prestation, par le cabinet ou un autre cabinet membre du réseau, de services autres que l'audit des états financiers, ou b) le mandat d'un auditeur du secteur public peut prévoir la communication de questions dont l'auditeur prend connaissance par suite d'autres travaux, par exemple des audits de performance.

Étendue et calendrier prévus des travaux d'audit (Réf.: par. 15)

A11. La communication d'informations sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit peut :

- a) aider les responsables de la gouvernance à mieux comprendre les conséquences des travaux de l'auditeur, à échanger avec lui sur des questions concernant les risques et le

⁶ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe 10.

⁷ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

concept de caractère significatif, et à identifier les secteurs où ils pourraient lui demander de mettre en œuvre des procédures supplémentaires;

b) aider l'auditeur à mieux comprendre l'entité et son environnement.

A12. Le fait de communiquer les risques importants identifiés par l'auditeur aide les responsables de la gouvernance à comprendre ces questions et les raisons pour lesquelles elles exigent une attention spéciale sur le plan de l'audit. La communication des risques importants peut aussi aider les responsables de la gouvernance à s'acquitter de leur responsabilité de surveillance du processus d'information financière.

A13. Les questions communiquées peuvent notamment porter sur :

- la façon dont l'auditeur prévoit répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
- la façon dont l'auditeur prévoit tenir compte des aspects qui, selon son évaluation, comportent les risques d'anomalies significatives les plus élevés;
- la démarche de l'auditeur concernant les aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit;
- l'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit⁸;
- la nature et l'étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit prévues ou l'évaluation des résultats des procédures d'audit, y compris l'utilisation des travaux d'un expert choisi par l'auditeur⁹;
- lorsque la norme ISA 701 s'applique, le point de vue préliminaire de l'auditeur en ce qui concerne les questions qui pourraient nécessiter une attention importante de sa part au cours de l'audit et qui peuvent donc constituer des questions clés de l'audit.

A14. Parmi les autres questions dont il peut être approprié de s'entretenir avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de la planification de l'audit, il y a les suivantes :

- lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, comment l'auditeur externe et les auditeurs internes peuvent collaborer de manière constructive et complémentaire, notamment à l'égard de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne, et de la nature et de l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle l'auditeur externe a l'intention d'avoir recours¹⁰;
- le point de vue des responsables de la gouvernance sur :
 - la ou les personnes dans la structure de gouvernance de l'entité avec lesquelles il convient de communiquer,
 - la répartition des responsabilités entre les responsables de la gouvernance et les membres de la direction,
 - les objectifs et les stratégies de l'entité, ainsi que les risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives,

⁸ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*.

⁹ Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

¹⁰ Norme ISA 610 (révisée), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 18 et norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 31.

- les questions qui, de l'avis des responsables de la gouvernance, nécessitent une attention importante au cours de l'audit, et les secteurs pour lesquels ils demandent la mise en œuvre de procédures supplémentaires,
 - les communications importantes avec les autorités de réglementation,
 - les autres questions qui, de l'avis des responsables de la gouvernance, pourraient avoir une incidence sur l'audit des états financiers;
- l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance concernant a) le contrôle interne et son importance dans l'entité, y compris la façon dont ils surveillent l'efficacité du contrôle interne, et b) la détection ou la possibilité de fraudes;
 - les actions des responsables de la gouvernance en réponse à l'évolution des normes comptables, des pratiques de gouvernance, des règles d'admission à la cote et de questions connexes;
 - les suites données par les responsables de la gouvernance aux communications antérieures avec l'auditeur.
- A15. Bien que la communication avec les responsables de la gouvernance puisse aider l'auditeur à planifier l'étendue et le calendrier des travaux d'audit, lui seul a la responsabilité d'établir la stratégie générale d'audit et le plan d'audit, y compris la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- A16. Lorsque l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance des informations portant sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit, il lui faut avoir soin de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit, surtout lorsque tout ou partie des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité. Par exemple, il se peut qu'une communication détaillée sur la nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre diminue leur efficacité en les rendant trop prévisibles.

Constatations importantes découlant de l'audit (Réf. : par. 16)

- A17. La communication de constatations faites au cours de l'audit peut s'accompagner d'une demande d'informations complémentaires auprès des responsables de la gouvernance afin de compléter les éléments probants obtenus. Par exemple, l'auditeur peut demander confirmation que les responsables de la gouvernance ont la même compréhension que lui des faits et circonstances liés à des opérations ou à des événements particuliers.
- A18. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, les communications avec les responsables de la gouvernance qui sont exigées au paragraphe 16 et les communications relatives aux risques importants identifiés par l'auditeur qui sont exigées au paragraphe 15 sont particulièrement pertinentes dans la détermination que fait l'auditeur des questions qui nécessitent une attention importante de sa part et qui peuvent donc constituer des questions clés de l'audit¹¹.

Aspects qualitatifs importants des pratiques comptables (Réf. : alinéa 16 a))

- A19. Les référentiels d'information financière permettent habituellement à l'entité de faire des estimations comptables, et de porter des jugements sur les méthodes comptables à adopter et les informations à fournir dans les états financiers, notamment en ce qui concerne les hypothèses clés

¹¹ Norme ISA 701, paragraphes 9 et 10.

qui sous-tendent les estimations comptables comportant une incertitude de mesure importante. Il est aussi possible que des textes légaux ou réglementaires ou des référentiels d'information financière exigent la présentation d'un résumé des principales méthodes comptables ou fassent référence aux «estimations comptables critiques» ou aux «méthodes et pratiques comptables critiques» aux fins de l'identification et de la communication, aux utilisateurs, d'informations supplémentaires concernant les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes portés par la direction dans la préparation des états financiers.

A20. Par conséquent, le point de vue de l'auditeur sur les aspects subjectifs des états financiers peut être particulièrement pertinent pour les responsables de la gouvernance dans le cadre de leur responsabilité de surveillance du processus d'information financière. Par exemple, en ce qui concerne les questions décrites au paragraphe A19, l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des informations fournies au sujet de l'incertitude relative aux estimations comptables qui présentent des risques importants peut intéresser les responsables de la gouvernance. Une communication ouverte et constructive sur les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut également comprendre des commentaires sur le caractère acceptable ou non des principales pratiques comptables. L'Annexe 2 donne un aperçu des questions pouvant être abordées dans le cadre de cette communication.

Difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit (Réf. : alinéa 16 b))

A21. Voici des exemples de difficultés importantes pouvant être rencontrées au cours de l'audit :

- retards importants attribuables à la direction, manque de disponibilité du personnel de l'entité ou réticence de la direction à fournir les informations dont l'auditeur a besoin pour la mise en œuvre de ses procédures;
- calendrier trop serré pour mener à bien l'audit;
- nécessité d'efforts considérables et imprévus pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- non-disponibilité d'informations attendues;
- restrictions imposées à l'auditeur par la direction;
- réticence de la direction à faire ou à pousser plus loin, à la demande de l'auditeur, son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation de l'étendue des travaux et conduire l'auditeur à exprimer une opinion modifiée¹².

Questions importantes ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction (Réf. : sous-alinéa 16 c))

A22. Les questions importantes ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction peuvent notamment concerner :

- les opérations ou événements importants qui sont survenus au cours de l'exercice;
- les éléments de la conjoncture économique ayant une incidence sur l'entité, et les plans et stratégies de l'entité pouvant influencer sur les risques d'anomalies significatives;

¹² Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

- les préoccupations suscitées par des consultations de la direction auprès d'autres comptables sur des questions de comptabilité ou d'audit;
- les questions liées aux pratiques comptables, à l'application des normes d'audit ou aux honoraires d'audit ou d'autres services, soulevées à l'occasion de la nomination initiale de l'auditeur ou de la reconduction de sa mission;
- les questions importantes ayant fait l'objet de désaccords avec la direction, sauf dans les cas où des divergences d'opinions portant sur des faits incomplets ou de l'information préliminaire ont été résolues lorsque l'auditeur a pris connaissance de faits ou informations pertinents supplémentaires.

Circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 16 d)

A23. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il convienne des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas¹³. Les termes et conditions convenus pour la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doivent notamment préciser la forme et le contenu prévus du rapport de l'auditeur¹⁴. Comme il est expliqué au paragraphe A9, si les termes et conditions de la mission n'ont pas été convenus avec les responsables de la gouvernance, l'auditeur peut leur transmettre une copie de la lettre de mission afin de leur communiquer des questions pertinentes pour l'audit. La communication exigée à l'alinéa 16 d) vise à informer les responsables de la gouvernance des circonstances dans lesquelles le rapport de l'auditeur pourrait avoir une forme ou un contenu différents de ce qui était prévu ou inclure des informations supplémentaires au sujet de l'audit réalisé.

A24. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles l'auditeur est tenu, ou peut juger nécessaire, d'inclure des informations supplémentaires dans son rapport délivré conformément aux normes ISA, et qui doivent être communiquées aux responsables de la gouvernance :

- l'auditeur prévoit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée)¹⁵;
- le rapport de l'auditeur fait mention d'une incertitude significative quant à la continuité de l'exploitation, conformément à la norme ISA 570 (révisée)¹⁶;
- des questions clés de l'audit sont communiquées, conformément à la norme ISA 701¹⁷;
- l'auditeur juge nécessaire d'inclure dans son rapport un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)¹⁸, ou y est obligé par d'autres normes ISA.

¹³ Norme ISA 210, paragraphe 9.

¹⁴ Norme ISA 210, paragraphe 10.

¹⁵ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 30.

¹⁶ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, alinéa 25 d).

¹⁷ Norme ISA 701, paragraphe 17.

¹⁸ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12.

Dans de telles circonstances, l'auditeur peut juger utile de fournir aux responsables de la gouvernance un projet de rapport afin de faciliter la discussion sur la façon dont ces questions seront traitées dans le rapport de l'auditeur.

- A25. Dans les rares circonstances où il n'a pas l'intention d'inclure dans son rapport le nom de l'associé responsable de la mission, conformément à la norme ISA 700 (révisée), l'auditeur doit s'entretenir de son intention avec les responsables de la gouvernance de manière à étayer son appréciation de la probabilité qu'il y ait un risque important pour la sécurité d'une personne, et de la gravité de ce risque¹⁹. En outre, lorsqu'il choisit de ne pas inclure dans le corps de son rapport une description de ses responsabilités, comme le permet la norme ISA 700 (révisée)²⁰, l'auditeur peut en informer les responsables de la gouvernance.

Autres questions importantes pertinentes pour le processus d'information financière (Réf. : alinéa 16 e))

- A26. Selon la norme ISA 300²¹, des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit peuvent amener l'auditeur à modifier, en fonction de son évaluation révisée des risques, la stratégie générale d'audit et le plan de mission et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. L'auditeur peut communiquer aux responsables de la gouvernance des questions telles que des changements par rapport à l'étendue et au calendrier de l'audit qui étaient prévus lors des entretiens initiaux.
- A27. Les autres questions importantes apparues au cours de l'audit qui sont directement pertinentes pour les responsables de la gouvernance aux fins de la surveillance du processus d'information financière peuvent notamment comprendre les anomalies significatives concernant des faits ou les incohérences significatives relevées dans les informations accompagnant les états financiers audités, qui ont été corrigées.
- A28. Dans la mesure où les alinéas 16 a) à 16 d) ou les modalités d'application connexes ne l'exigent pas déjà, l'auditeur peut envisager de communiquer d'autres questions dont il s'est entretenu avec le responsable du contrôle qualité de la mission désigné, le cas échéant, ou dont ce dernier a tenu compte, conformément à la norme ISA 220²².

Indépendance de l'auditeur (Réf. : par. 17)

- A29. L'auditeur est tenu de se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles portant sur l'indépendance, qui s'appliquent aux missions d'audit d'états financiers²³.
- A30. Les relations et les autres liens ainsi que les sauvegardes à communiquer varient selon les circonstances de la mission, mais concernent généralement :
- a) les menaces à l'indépendance, qui peuvent être subdivisées comme suit : menaces liées à l'intérêt personnel, menaces liées à l'autocontrôle, menaces liées à la représentation, menaces liées à la familiarité, menaces liées à l'intimidation;

¹⁹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 45 et A58.

²⁰ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 40.

²¹ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe A13.

²² Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 19 à 22 et A23 à A32.

²³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 14.

- b) les sauvegardes établies par la profession ou par les textes légaux ou réglementaires, les sauvegardes mises en place dans l'entité, et les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet.
- A31. Des règles de déontologie ou des textes légaux ou réglementaires pertinents peuvent préciser les questions particulières à communiquer aux responsables de la gouvernance lorsqu'une violation des règles d'indépendance est découverte. Ainsi, le *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur communique par écrit, aux responsables de la gouvernance, les violations et les mesures que le cabinet a mises en œuvre ou qu'il propose de mettre en œuvre²⁴.
- A32. Les exigences concernant la communication des informations relatives à l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas des entités cotées peuvent aussi être appropriées dans le cas de certaines autres entités, notamment celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple parce que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Il peut s'agir, par exemple, d'institutions financières (comme des banques, des compagnies d'assurance et des caisses de retraite) ou d'autres entités comme des organismes de bienfaisance. Il peut arriver par contre que la communication des informations relatives à l'indépendance ne soit pas pertinente, par exemple lorsque tous les responsables de la gouvernance ont été informés des faits dignes d'intérêt dans le cadre de leurs activités de gestion. Cela est particulièrement probable lorsque l'entité est dirigée par son propriétaire, et que l'intervention du cabinet de l'auditeur et des autres cabinets membres du réseau auprès de l'entité se limite pour ainsi dire à l'audit des états financiers.

Questions additionnelles (Réf. : par. 3)

- A33. Il incombe notamment aux responsables de la gouvernance de s'assurer, par leur surveillance de la gestion de la direction, que l'entité conçoit, met en place et maintient un contrôle interne approprié en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables.
- A34. L'auditeur peut avoir connaissance de questions additionnelles qui, sans être nécessairement liées à la surveillance du processus d'information financière, sont néanmoins susceptibles de revêtir de l'importance pour les responsables de la gouvernance dans leur surveillance de l'orientation stratégique de l'entité ou de l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Il peut s'agir, par exemple, de problèmes importants concernant les structures ou les processus de gouvernance, et de décisions ou d'actions importantes prises par la haute direction sans autorisation appropriée.
- A35. Pour déterminer s'il y a lieu de communiquer de telles questions additionnelles dont il a pris connaissance aux responsables de la gouvernance, l'auditeur peut s'en entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, à moins que cela soit inopportun dans les circonstances.
- A36. Si une question additionnelle est communiquée aux responsables de la gouvernance, il peut être approprié que l'auditeur leur signale :
- a) que l'identification et la communication de telles questions sont accessoires par rapport à l'objectif de l'audit, qui est de formuler une opinion sur les états financiers;

²⁴ Paragraphes 290.39 à .49 du Code de l'IESBA, qui traitent de la violation des règles d'indépendance.

- b) qu'aucune procédure n'a été mise en œuvre à l'égard de la question en sus de celles qui étaient nécessaires pour formuler une opinion sur les états financiers;
- c) qu'aucune procédure n'a été mise en œuvre pour déterminer l'existence éventuelle d'autres questions semblables.

Processus de communication

Mise en place du processus de communication (Réf. : par. 18)

- A37. Le fait de communiquer clairement les responsabilités de l'auditeur, l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit ainsi que le contenu général prévu des communications aide à jeter les bases d'une communication bilatérale efficace.
- A38. Peuvent également contribuer à une communication bilatérale efficace les échanges portant entre autres sur :
- l'objectif des communications. Lorsque cet objectif est clair, l'auditeur et les responsables de la gouvernance sont à même de mieux s'entendre sur les questions pertinentes et sur les actions attendues par suite du processus de communication;
 - la forme que prendront les communications;
 - la ou les personnes au sein de l'équipe de mission et parmi les responsables de la gouvernance qui communiqueront sur des questions particulières;
 - le fait que l'auditeur s'attend à ce que la communication soit bilatérale, et à ce que les responsables de la gouvernance lui communiquent les questions qu'ils considèrent comme pertinentes pour l'audit, par exemple les décisions stratégiques pouvant avoir une incidence importante sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, les fraudes suspectées ou détectées, et leurs préoccupations sur l'intégrité ou la compétence de la haute direction;
 - la façon dont il sera donné suite aux questions communiquées par l'auditeur et dont il sera rendu compte des mesures prises;
 - la façon dont il sera donné suite aux questions communiquées par les responsables de la gouvernance et dont il sera rendu compte des mesures prises.
- A39. Le processus de communication varie en fonction des circonstances, notamment selon la taille et la structure de gouvernance de l'entité, la façon dont les responsables de la gouvernance exercent leurs fonctions, et le point de vue de l'auditeur sur l'importance des questions à communiquer. La difficulté à établir une communication bilatérale efficace peut indiquer que la communication entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance n'est pas adéquate aux fins de l'audit (voir le paragraphe A52).

Considérations propres aux petites entités

- A40. Lorsqu'il réalise des audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les responsables de la gouvernance de manière moins structurée que dans le cas des entités cotées ou de plus grande taille.

Communication avec la direction

- A41. De nombreuses questions peuvent faire l'objet d'entretiens avec la direction dans le cours normal d'un audit, y compris celles dont la présente norme ISA exige la communication aux responsables de la gouvernance. Ces entretiens se font en partant de la prémisse que la direction a la responsabilité de la gestion des activités de l'entité et, en particulier, de la préparation des états financiers.
- A42. Avant de communiquer des questions aux responsables de la gouvernance, l'auditeur peut s'en entretenir avec la direction, à moins que cela soit inopportun. Par exemple, il peut être inopportun de s'entretenir avec la direction de questions concernant sa compétence et son intégrité. En plus de constituer une occasion de reconnaître la responsabilité de gestion de la direction, ces premiers entretiens peuvent permettre de clarifier certains faits et problèmes et constituer pour la direction une occasion de fournir un complément d'informations et d'explications. De même, lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, l'auditeur peut s'entretenir avec l'auditeur interne avant de communiquer avec les responsables de la gouvernance.

Communication avec des tiers

- A43. Les responsables de la gouvernance peuvent souhaiter fournir des copies d'une communication écrite de l'auditeur à des tiers, par exemple des banquiers ou des autorités de réglementation, notamment lorsque des textes légaux ou réglementaires l'exigent. Dans certains cas, le fait de porter la communication à la connaissance de tiers peut être illégal ou autrement inapproprié. Lorsqu'une communication écrite préparée à l'intention des responsables de la gouvernance est fournie à des tiers, il peut être important dans les circonstances de leur signaler que la communication n'a pas été préparée à leur intention, par exemple au moyen d'une mention figurant dans la communication écrite adressée aux responsables de la gouvernance et précisant :
- a) que la communication a été préparée uniquement à l'usage des responsables de la gouvernance et, le cas échéant, de la direction du groupe et de l'auditeur du groupe, et que les tiers ne devraient pas s'appuyer sur son contenu;
 - b) que l'auditeur n'assume aucune responsabilité envers les tiers;
 - c) les restrictions concernant sa divulgation ou sa diffusion à des tiers.
- A44. Par exemple, dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires peuvent obliger l'auditeur :
- à signaler à un organisme de réglementation ou de contrôle certaines questions communiquées aux responsables de la gouvernance. Ainsi, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de communiquer les anomalies à des autorités compétentes lorsque la direction et les responsables de la gouvernance ne prennent pas les mesures correctives qui s'imposent;
 - à déposer auprès d'organismes de réglementation, de financement ou autres, par exemple une autorité centrale dans le cas de certaines entités du secteur public, des copies de certains rapports préparés à l'intention des responsables de la gouvernance;
 - à rendre accessibles au public des rapports préparés à l'intention des responsables de la gouvernance.
- A45. Sauf dans le cas où les textes légaux ou réglementaires l'obligent à fournir à un tiers une copie d'une communication écrite qu'il adresse aux responsables de la gouvernance, il peut être

nécessaire que l'auditeur obtienne le consentement de ces derniers avant de la transmettre à un tiers.

Forme des communications (Réf. : par. 19)

A46. Une communication efficace peut comporter des présentations structurées et des rapports écrits, ainsi que des communications moins structurées, notamment des échanges de vive voix. L'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit les questions autres que celles identifiées aux paragraphes 19 et 20. Les communications écrites peuvent comprendre une lettre de mission fournie aux responsables de la gouvernance.

A47. La forme de la communication (p. ex., communication de vive voix ou par écrit, degré de détail ou de synthèse, nécessité ou non d'une communication structurée) peut dépendre non seulement de l'importance de la question à communiquer, mais aussi de facteurs tels que les suivants :

- le fait que la question soit traitée ou non dans le rapport de l'auditeur; par exemple, lorsque les questions clés de l'audit sont communiquées dans le rapport de l'auditeur, l'auditeur peut juger nécessaire de communiquer par écrit les questions déterminées comme étant des questions clés de l'audit;
- le fait que la question ait été ou non résolue de manière satisfaisante;
- le fait que la direction ait communiqué ou non la question antérieurement;
- la taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité;
- dans le cas d'un audit d'états financiers à usage particulier, le fait que l'auditeur soit également l'auditeur des états financiers à usage général de l'entité;
- les exigences légales. Dans certains pays, la forme des communications écrites destinées aux responsables de la gouvernance est prescrite par la loi;
- les attentes des responsables de la gouvernance, y compris les dispositions prises en vue de réunions ou de communications périodiques avec l'auditeur;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a des contacts et un dialogue suivis avec les responsables de la gouvernance;
- des changements importants survenus dans la composition d'un organe de gouvernance.

A48. Lorsque l'auditeur s'entretient d'une question importante avec un des responsables de la gouvernance, par exemple le président du comité d'audit, il peut être approprié qu'il résume l'entretien dans ses communications ultérieures afin que tous les responsables de la gouvernance disposent d'une information complète et objective.

Calendrier des communications (Réf. : par. 21)

A49. Le fait de communiquer en temps opportun tout au long de l'audit favorise une communication bilatérale efficace entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance. Cela dit, le calendrier approprié des communications varie selon les circonstances de la mission. Les points à prendre en considération comprennent l'importance et la nature de la question, ainsi que les mesures que devraient prendre les responsables de la gouvernance. Par exemple :

- la communication des questions relatives à la planification peut souvent se faire très tôt au cours de la mission d'audit et même, dans le cas d'une mission initiale, au moment où l'on s'entend sur les termes et conditions de la mission;
- il peut être approprié de communiquer le plus tôt possible une difficulté importante rencontrée au cours de l'audit si les responsables de la gouvernance sont en mesure d'aider l'auditeur à résoudre la difficulté, ou s'il est probable que celle-ci donnera lieu à une opinion modifiée. De même, l'auditeur peut communiquer verbalement le plus tôt possible aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne qu'il a relevées, avant de les communiquer par écrit comme l'exige la norme ISA 265²⁵;
- lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur peut communiquer son point de vue préliminaire en ce qui concerne les questions clés de l'audit lors des entretiens au sujet de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit (voir le paragraphe A13), et accroître la fréquence des communications pour discuter plus à fond de ces questions lorsqu'il communique les constatations importantes faites au cours de l'audit;
- la communication d'informations relatives à l'indépendance de l'auditeur peut être opportune chaque fois que sont formulés des jugements importants sur les menaces pour l'indépendance et les sauvegardes y afférentes, par exemple lorsque l'auditeur accepte une mission visant la prestation de services autres que d'audit, et lors de l'entretien de fin de mission.
- la communication des constatations découlant de l'audit, y compris le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, peut aussi avoir lieu lors de l'entretien de fin de mission;
- il peut être approprié de coordonner le calendrier des communications lorsque l'auditeur a pour mission d'auditer à la fois les états financiers à usage général et des états financiers à usage particulier.

A50. Parmi les autres facteurs qui peuvent être pertinents pour le calendrier des communications, il y a les suivants :

- la taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité faisant l'objet de l'audit;
- les obligations légales de communiquer certaines questions dans un délai prescrit;
- les attentes des responsables de la gouvernance, y compris les dispositions prises en vue de réunions ou de communications périodiques avec l'auditeur;
- le moment auquel l'auditeur prend connaissance de certaines questions. Ainsi, il se peut que l'auditeur ne puisse constater un problème particulier (p. ex., un cas de non-conformité à un texte légal) assez rapidement pour que des mesures préventives soient prises, mais que la communication du problème permette la prise de mesures correctives.

Caractère adéquat du processus de communication (Réf. : par. 22)

A51. L'auditeur n'a pas à concevoir des procédures spécifiquement destinées à étayer son évaluation de la communication bilatérale entre lui et les responsables de la gouvernance; cette évaluation peut

²⁵ Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

plutôt se fonder sur des observations découlant de procédures d'audit mises en œuvre à d'autres fins. Ces observations peuvent notamment porter sur :

- le caractère approprié et la rapidité des mesures prises par les responsables de la gouvernance en réponse aux questions soulevées par l'auditeur. Lorsque des questions importantes soulevées dans des communications antérieures n'ont pas été résolues efficacement, il peut être opportun que l'auditeur demande pourquoi des mesures appropriées n'ont pas été prises, et qu'il envisage de soulever à nouveau ces questions. L'auditeur écarte ainsi le risque de donner l'impression qu'il estime que les questions ont été résolues adéquatement ou qu'elles ne sont plus importantes;
- l'ouverture apparente des responsables de la gouvernance dans leurs communications avec l'auditeur;
- la volonté et la capacité des responsables de la gouvernance de se réunir avec l'auditeur sans la présence des membres de la direction;
- la capacité apparente des responsables de la gouvernance de comprendre pleinement les questions soulevées par l'auditeur, par exemple la mesure dans laquelle ils examinent de façon approfondie les problèmes, ou remettent en question les recommandations qui leur sont faites;
- la difficulté à s'entendre avec les responsables de la gouvernance sur la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications;
- lorsque tout ou partie des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, le fait qu'ils soient apparemment conscients de la façon dont les questions abordées avec l'auditeur peuvent se répercuter sur leurs responsabilités générales en matière de gouvernance, ainsi que sur leurs responsabilités à titre de dirigeants;
- la mesure dans laquelle la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance satisfait aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

A52. Comme il est indiqué au paragraphe 4, une communication bilatérale efficace est utile à la fois pour l'auditeur et pour les responsables de la gouvernance. Par ailleurs, la norme ISA 315 (révisée) précise que la participation des responsables de la gouvernance, y compris leur interaction avec la fonction d'audit interne, le cas échéant, et avec les auditeurs externes, constitue un des éléments de l'environnement de contrôle de l'entité²⁶. Une communication bilatérale inadéquate peut indiquer que l'environnement de contrôle n'est pas satisfaisant et influencer sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur, sans compter le risque que l'auditeur ne puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une opinion sur les états financiers.

A53. Si la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance n'est pas adéquate et que la situation ne peut être résolue, l'auditeur peut notamment :

- modifier son opinion en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit;
- obtenir un avis juridique sur les conséquences de diverses lignes de conduite possibles;
- communiquer avec des tiers (p. ex., une autorité de réglementation) ou avec un niveau d'autorité plus élevé dans la structure de gouvernance à l'extérieur de l'entité, par exemple

²⁶ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A77.

les propriétaires de l'entreprise (les actionnaires réunis en assemblée générale) ou, dans le cas d'une entité du secteur public, le ministre responsable ou le parlement;

- démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Documentation (Réf. : par. 23)

A54. Pour documenter les communications faites de vive voix, il est possible d'inclure dans la documentation de l'audit une copie des procès-verbaux préparés par l'entité lorsque ces procès-verbaux constituent un compte rendu approprié des communications.

Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQC 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance

La présente annexe indique les dispositions de la norme ISQC 1²⁷ et des autres normes ISA qui exigent la communication de questions particulières aux responsables de la gouvernance. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, alinéa 30 a)
- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 21, sous-alinéa 38 c)i) et paragraphes 40 à 42
- Norme ISA 250, *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 14, 19 et 22 à 24
- Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 9
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphes 12 et 13
- Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe 9
- Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe 7
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 27
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéas 7 b) et c), 10 a), 13 b) et 14 a), et paragraphe 17
- Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 25
- Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe 49
- Norme ISA 610 (révisée), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 18; norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 20 et 31
- Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 45
- Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 17
- Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 12, 14, 23 et 30
- Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12
- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 18
- Projet de norme ISA 720, *Responsabilités de l'auditeur relativement aux autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités*, paragraphes 10, 13 et 16

²⁷ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

Annexe 2

(Réf. : alinéa 16 a) et par. A19 et A20)

Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La communication requise par l'alinéa 16 a), et commentée aux paragraphes A19 et A20, peut porter notamment sur les questions qui suivent :

Méthodes comptables

- Le caractère approprié des méthodes comptables par rapport à la situation particulière de l'entité, compte tenu du besoin d'équilibre entre les coûts de l'information financière et les avantages qu'elle est censée procurer aux utilisateurs des états financiers de l'entité. Lorsque la communication porte sur des cas où il est possible de choisir entre plusieurs méthodes comptables acceptables, elle peut identifier les éléments des états financiers qui sont concernés par le choix des méthodes comptables importantes et fournir des informations sur les méthodes comptables suivies par des entités similaires.
- Les choix initiaux et les changements de méthodes comptables importantes, y compris l'application de nouvelles positions officielles en comptabilité. La communication peut notamment faire état de l'incidence du moment de l'adoption et du mode d'adoption d'un changement de méthode comptable sur le résultat de l'entité pour l'exercice considéré et pour les exercices futurs, et du moment opportun d'un changement de méthodes comptables par suite de nouvelles positions officielles attendues.
- L'incidence des méthodes comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux (ou dans des domaines propres au secteur d'activité, notamment en l'absence de règles faisant autorité ou de consensus).
- La relation entre le moment des opérations et la période au cours de laquelle elles sont comptabilisées.

Estimations comptables

- Pour les éléments donnant lieu à des estimations importantes, les questions traitées dans la norme ISA 540²⁸, y compris, par exemple :
 - o la manière dont la direction identifie les opérations, événements et conditions pouvant nécessiter la comptabilisation ou la présentation d'estimations comptables dans les états financiers;
 - o les changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou de nécessiter la révision d'estimations comptables existantes;
 - o le fait que la décision de la direction de comptabiliser ou de ne pas comptabiliser les estimations comptables dans ses états financiers est conforme ou non au référentiel d'information financière applicable;

²⁸ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir.*

- o s'il y a eu ou s'il aurait dû y avoir un changement dans les méthodes d'estimation comptable par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, pourquoi, de même que le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers de la période précédente;
- o le processus suivi par la direction pour l'établissement des estimations comptables (p. ex., lorsque la direction a utilisé un modèle), ainsi que la conformité de la base d'évaluation retenue au référentiel d'information financière applicable;
- o le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction pour la préparation des estimations comptables;
- o si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour apprécier le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction ou la conformité au référentiel d'information financière applicable;
- o les risques d'anomalies significatives;
- o les indices d'un parti pris possible de la part de la direction;
- o la mesure dans laquelle la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou comment elle a résolu autrement le problème de l'incertitude de mesure en procédant à son estimation comptable;
- o le caractère adéquat des informations sur l'incertitude de mesure fournies dans les états financiers.

Informations fournies dans les états financiers

- Les problèmes soulevés et les jugements portés lors de la préparation des informations à fournir dans les états financiers qui sont particulièrement sensibles (p. ex., les informations relatives à la comptabilisation des produits, aux rémunérations, à la continuité de l'exploitation, aux événements postérieurs à la date de clôture et aux éventualités).
- La neutralité, la cohérence et la clarté de l'ensemble des informations fournies dans les états financiers.

Questions connexes

- L'incidence possible sur les états financiers d'expositions, d'incertitudes et de risques importants, notamment les procès en cours, qui sont mentionnés dans les états financiers.
- La mesure dans laquelle des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles ont une incidence sur les états financiers. À ce sujet, la communication peut notamment souligner :
 - o les montants non récurrents comptabilisés au cours de la période;
 - o la mesure dans laquelle ces opérations sont présentées séparément dans les états financiers;
 - o le fait que ces opérations semblent avoir été conçues de manière à entraîner un traitement comptable ou fiscal particulier ou à remplir un objectif légal ou réglementaire particulier;

- o le fait que la forme des opérations semble exagérément complexe ou que la façon de les structurer a fait l'objet de consultations importantes;
- o le fait que la direction insiste davantage sur la nécessité d'un traitement comptable particulier que sur la substance économique de l'opération.
- Les facteurs ayant une incidence sur les valeurs comptables des actifs et des passifs, y compris les règles suivies par l'entité pour déterminer les durées d'utilité attribuées aux immobilisations corporelles et incorporelles. La communication peut expliquer comment ont été choisis les facteurs affectant les valeurs comptables et l'effet que le choix d'autres facteurs aurait eu sur les états financiers.
- La correction sélective d'anomalies, par exemple correction des anomalies dans les cas où cela a pour effet d'augmenter le résultat présenté, et non-corrrection dans les cas contraires.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les appellations «International Auditing and Assurance Standards Board», «International Standards on Auditing», «International Standards on Assurance Engagements», «International Standards on Review Engagements», «International Standards on Related Services», «International Standards on Quality Control», «International Auditing Practice Notes», les sigles «ISA», «ISAE», «ISRE», «ISRS», «ISQC», «IAPN», «IFAC», ainsi que les logos de l'IASB et de l'IFAC sont des marques de commerce ou des marques déposées et des marques de service de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Copyright © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC® pour la reproduction, le stockage ou la transmission de ces documents, ou leur utilisation à d'autres fins similaires. Veuillez écrire à permissions@ifac.org.

ISBN : 978-1-60815-295-7

La présente prise de position définitive «Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2015, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en 2016, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive «Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*» 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. La version approuvée de la prise de position définitive «Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*» est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2015 IFAC

Texte anglais de «Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*» © 2015 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de «Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*» © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance

Numéro ISBN : 978-1-60815-202-5.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org