

Prise de position définitive
Décembre 2016

ISA™

Norme internationale d'audit

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

Élaborée par :



International Auditing
and Assurance
Standards Board™

Traduite par :



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 a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité de même qu'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 élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de 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 dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 701

COMMUNICATION DES QUESTIONS CLÉS DE L'AUDIT

DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

(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	1-5
Date d'entrée en vigueur	6
Objectifs	7
Définition	8
Exigences	
Détermination des questions clés de l'audit	9-10
Communication des questions clés de l'audit	11-16
Communication avec les responsables de la gouvernance.....	17
Documentation	18
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	A1-A8
Détermination des questions clés de l'audit	A9-A30
Communication des questions clés de l'audit	A31-A59
Communication avec les responsables de la gouvernance	A60-A63
Documentation	A64

La Norme internationale d'audit (ISA) 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, 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 les questions clés de l'audit dans son rapport. Elle porte à la fois sur le jugement de l'auditeur quant aux questions à communiquer dans son rapport et sur la forme et le contenu de cette communication.
2. L'objectif de la communication des questions clés de l'audit est de rehausser la valeur communicationnelle du rapport de l'auditeur en offrant une transparence accrue quant à l'audit réalisé. La communication des questions clés de l'audit fournit de l'information supplémentaire permettant aux utilisateurs visés par les états financiers (les «utilisateurs visés») de comprendre les questions qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. La communication des questions clés de l'audit peut aussi aider les utilisateurs visés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants. (Réf. : par. A1 à A4)
3. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur peut également fournir aux utilisateurs visés un point de départ pour engager plus avant le dialogue avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de certaines questions liées à l'entité, aux états financiers audités ou à l'audit réalisé.
4. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur s'inscrit dans le contexte de l'opinion que l'auditeur s'est formée à l'égard des états financiers pris dans leur ensemble. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur :
 - a) ne remplace pas les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle;
 - b) ne remplace pas l'expression, par l'auditeur, d'une opinion modifiée lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent, conformément à la norme ISA 705 (révisée)¹;
 - c) ne remplace pas l'obligation de faire rapport conformément à la norme ISA 570 (révisée)² lorsqu'une incertitude significative existe relativement à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
 - d) ne constitue pas une opinion distincte sur des questions prises individuellement. (Réf. : par. A5 à A8)
5. La présente norme ISA s'applique à l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées et dans les cas où l'auditeur choisit de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport. La présente norme ISA s'applique également lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport³. Toutefois, la norme ISA 705 (révisée) interdit à l'auditeur de communiquer les questions clés de

¹ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

² Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 22 et 23.

³ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphes 30 et 31.

l'audit lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent⁴.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur consistent à déterminer les questions clés de l'audit et, après s'être formé une opinion sur les états financiers, à communiquer ces questions en les décrivant dans son rapport.

Définition

8. Dans les normes ISA, on entend par :
«questions clés de l'audit», les questions qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Les questions clés de l'audit sont choisies parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance.

Exigences

Détermination des questions clés de l'audit

9. L'auditeur doit déterminer, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, celles ayant nécessité une attention importante de sa part au cours de l'audit. Aux fins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants : (Réf. : par. A9 à A18)
 - a) les aspects qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315 (révisée)⁵; (Réf. : par. A19 à A22)
 - b) les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure; (Réf. : par. A23 et A24)
 - c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée. (Réf. : par. A25 et A26)
10. L'auditeur doit établir, parmi les questions déterminées conformément au paragraphe 9, celles qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée et qui constituent de ce fait les questions clés de l'audit. (Réf. : par. A9 à A11, A27 à A30)

Communication des questions clés de l'audit

11. L'auditeur doit décrire chacune des questions clés de l'audit dans une section distincte de son rapport intitulée «Questions clés de l'audit», en la faisant précéder d'un sous-titre approprié, sauf dans les

⁴ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 29.

⁵ 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.*

circonstances exposées aux paragraphes 14 et 15. Le libellé d'introduction de cette section du rapport de l'auditeur doit contenir les énoncés suivants :

- a) les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers [de la période considérée];
- b) ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. (Réf. : par. A31 à A33)

Interdiction de substituer la communication des questions clés de l'audit à l'expression d'une opinion modifiée

12. L'auditeur ne doit pas communiquer, dans la section «Questions clés de l'audit» de son rapport, une question qui l'obligerait à exprimer une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée). (Réf. : par. A5)

Description de chacune des questions clés de l'audit

13. La description de chacune des questions clés de l'audit présentées dans la section «Questions clés de l'audit» du rapport de l'auditeur doit comprendre un renvoi à l'information fournie ou aux informations y afférentes fournies, le cas échéant, dans les états financiers, et doit faire état : (Réf. : par. A34 à A41)
 - a) des raisons pour lesquelles la question est considérée comme étant l'une des plus importantes de l'audit et constitue de ce fait une question clé de l'audit; (Réf. : par. A42 à A45)
 - b) de la façon dont cette question a été traitée dans le cadre de l'audit. (Réf. : par. A46 à A51)

Circonstances dans lesquelles une question considérée comme une question clé de l'audit n'est pas communiquée dans le rapport de l'auditeur

14. L'auditeur doit décrire chacune des questions clés de l'audit dans son rapport, sauf si : (Réf. : par. A53 à A56)
 - a) des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication; (Réf. : par. A52)
 - b) l'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public. Toutefois, la présente disposition ne s'applique pas si l'entité a déjà communiqué au public des informations sur la question.

Relation entre les descriptions des questions clés de l'audit et les autres éléments devant être inclus dans le rapport de l'auditeur

15. Une question donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), ou une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la norme ISA 570 (révisée), constituent, par leur nature même, des questions clés de l'audit. Cependant, dans de telles circonstances, ces questions ne doivent pas être décrites dans la section «Questions clés de l'audit» du rapport de l'auditeur, et les exigences des paragraphes 13 et 14 ne s'appliquent pas. L'auditeur doit plutôt :

- a) faire rapport sur ce type de question conformément aux normes ISA applicables;
- b) inclure, dans la section «Questions clés de l'audit», un renvoi à la section «Fondement de l'opinion avec réserve» (ou «Fondement de l'opinion défavorable»), à la section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation», ou aux deux. (Réf. : par. A6 et A7)

Forme et contenu de la section «Questions clés de l'audit» dans d'autres circonstances

16. Lorsque l'auditeur détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer ou que les seules questions clés de l'audit sont celles décrites au paragraphe 15, il doit mentionner ce fait dans une section distincte de son rapport intitulée «Questions clés de l'audit». (Réf. : par. A57 à A59)

Communication avec les responsables de la gouvernance

17. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :
 - a) les questions qu'il considère comme des questions clés de l'audit;
 - b) s'il y a lieu, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport. (Réf. : par. A60 à A63)

Documentation

18. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit⁶ : (Réf. : par. A64)
 - a) les questions ayant nécessité une attention importante de sa part, lesquelles sont déterminées conformément au paragraphe 9, ainsi que le raisonnement suivant lequel l'auditeur a déterminé que chacune de ces questions constituait ou non une question clé de l'audit, conformément au paragraphe 10;
 - b) s'il y a lieu, le raisonnement suivant lequel l'auditeur a déterminé qu'il n'y avait pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport ou que les seules questions clés de l'audit à communiquer étaient celles dont il est question au paragraphe 15;
 - c) s'il y a lieu, le raisonnement suivant lequel l'auditeur a décidé de ne pas communiquer dans son rapport une question considérée comme une question clé de l'audit.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 2)

- A1. L'importance peut être décrite comme le poids relatif d'un élément dans un contexte donné. L'importance d'un élément est établie par l'auditeur dans le contexte dans lequel l'élément est considéré. L'importance peut être appréciée en fonction de facteurs quantitatifs et qualitatifs, tels que la portée relative et la nature de l'élément, son incidence sur l'objet considéré, et les intérêts exprimés par les utilisateurs ou destinataires visés. Cette appréciation comprend une analyse

⁶ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

objective des faits et des circonstances, y compris la nature et l'étendue de la communication avec les responsables de la gouvernance.

- A2. Les utilisateurs des états financiers ont exprimé leur intérêt pour les questions qui ont fait l'objet des échanges les plus soutenus entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance dans le cadre de la communication bilatérale imposée par la norme ISA 260 (révisée)⁷ et ont demandé une plus grande transparence à l'égard de ces communications. Ainsi, les utilisateurs se sont dits particulièrement soucieux de comprendre les jugements importants que porte l'auditeur lorsqu'il forme son opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, du fait que ces jugements sont souvent liés à des aspects à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants dans la préparation des états financiers.
- A3. Le fait d'exiger de l'auditeur qu'il communique les questions clés de l'audit dans son rapport peut aussi contribuer à l'amélioration des communications entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance au sujet de ces questions, et amener la direction et les responsables de la gouvernance à accorder une attention accrue aux informations fournies dans les états financiers dont l'auditeur fait mention dans son rapport.
- A4. La norme ISA 320⁸ précise que l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs des états financiers :
- a) ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi que de la comptabilité, et qu'ils sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable;
 - b) comprennent que la préparation, la présentation et l'audit des états financiers se font en fonction de seuils de signification;
 - c) sont conscients des incertitudes inhérentes à l'évaluation des éléments dont le montant repose sur des estimations, sur le jugement et sur la prise en compte d'événements futurs;
 - d) prennent des décisions économiques raisonnables en se fondant sur les informations contenues dans les états financiers.

Comme le rapport de l'auditeur accompagne les états financiers audités, les utilisateurs de ce rapport sont considérés comme étant les mêmes que les utilisateurs visés par les états financiers.

Relation entre les questions clés de l'audit, l'opinion de l'auditeur et les autres éléments du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 4, 12 et 15)

- A5. La norme ISA 700 (révisée) définit les exigences et fournit des indications sur la formation d'une opinion sur les états financiers⁹. La communication des questions clés de l'audit ne remplace pas les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle. La norme ISA 705 (révisée) traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur conclut

⁷ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

⁸ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 4.

⁹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 10 à 15 et A1 à A15.

à l'existence d'une anomalie significative liée au caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers¹⁰.

- A6. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, conformément à la norme ISA 705 (révisée), l'inclusion d'une description de la question clé de l'audit ayant donné lieu à l'expression d'une opinion modifiée dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» (ou «Fondement de l'opinion défavorable») favorise la compréhension des utilisateurs visés et facilite l'identification des circonstances en cause. Il convient donc de communiquer cette question séparément des autres questions clés de l'audit décrites dans la section «Questions clés de l'audit» afin de lui donner une importance appropriée dans le rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 15). Les exemples fournis en annexe de la norme ISA 705 (révisée) illustrent la manière dont le libellé d'introduction de la section «Questions clés de l'audit» doit être adapté lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable et que d'autres questions clés de l'audit sont communiquées dans le rapport de l'auditeur. Le paragraphe A58 de la présente norme ISA traite de la façon dont le libellé de la section «Questions clés de l'audit» doit être formulé lorsque l'auditeur détermine qu'il n'y a aucune autre question clé de l'audit à communiquer dans son rapport outre les questions traitées dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» (ou «Fondement de l'opinion défavorable») ou la section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» du rapport de l'auditeur.
- A7. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, la communication des autres questions clés de l'audit demeure pertinente pour aider les utilisateurs visés à comprendre l'audit et, en conséquence, les exigences concernant la détermination des questions clés de l'audit s'appliquent. Toutefois, puisque l'auditeur exprime une opinion défavorable lorsqu'il conclut que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers¹¹ :
- selon l'importance de la question ou des questions donnant lieu à l'expression d'une opinion défavorable, il peut déterminer qu'il n'y a aucune autre question qui constitue une question clé de l'audit. Dans ce cas, l'exigence du paragraphe 15 s'applique (voir le paragraphe A58);
 - s'il détermine qu'une ou des questions autres que celles donnant lieu à l'expression d'une opinion défavorable constituent des questions clés de l'audit, il est particulièrement important que les descriptions fournies à l'égard de ces autres questions clés de l'audit ne laissent pas sous-entendre que la crédibilité à accorder aux états financiers pris dans leur ensemble à l'égard de ces questions est plus grande qu'elle ne l'est réellement dans les circonstances, compte tenu de l'opinion défavorable (voir le paragraphe A47).
- A8. La norme ISA 706 (révisée)¹² établit des mécanismes pour permettre aux auditeurs des états financiers de toutes les entités de communiquer des points supplémentaires dans leurs rapports au moyen de l'inclusion d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points lorsqu'ils estiment nécessaire de le faire. Ces paragraphes sont alors présentés séparément de la section «Questions clés de l'audit» dans le rapport de l'auditeur. Lorsqu'il a été déterminé qu'une question constitue une question clé de l'audit, l'inclusion de ces paragraphes ne saurait se substituer

¹⁰ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe A7.

¹¹ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 8.

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

à une description de la question clé de l'audit en cause conformément au paragraphe 13 de la présente norme ISA¹³. La norme ISA 706 (révisée) fournit des indications supplémentaires sur la relation entre les questions clés de l'audit et les paragraphes d'observations présentés conformément à cette norme ISA¹⁴.

Détermination des questions clés de l'audit (Réf. : par. 9 et 10)

- A9. Pour déterminer les questions clés de l'audit, l'auditeur suit un processus décisionnel qui l'amène à choisir, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, un nombre plus restreint de questions, à savoir celles qui, selon son jugement, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée.
- A10. La détermination des questions clés de l'audit par l'auditeur se limite aux questions qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée, même lorsque des états financiers comparatifs sont présentés (c'est-à-dire même si l'opinion de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés)¹⁵.
- A11. Bien que la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit vise uniquement l'audit des états financiers de la période considérée et que la présente norme ISA n'oblige pas l'auditeur à procéder à la mise à jour des questions clés de l'audit incluses dans le rapport de l'auditeur de la période précédente, il peut être utile pour l'auditeur de déterminer si une question qui constituait une question clé de l'audit des états financiers de la période précédente demeure une question clé de l'audit des états financiers dans la période considérée.

Questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Réf. : par. 9)

- A12. La notion d'attention importante de la part de l'auditeur permet de reconnaître que l'audit est un processus axé sur les risques qui se focalise sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, sur la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en réponse à ces risques, et sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour le fondement de l'opinion de l'auditeur. Pour un solde de compte, une catégorie d'opérations ou une information à fournir spécifiques, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus le jugement interviendra souvent dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Lorsqu'il conçoit des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur est tenu d'obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé¹⁶. Lorsque, par suite de son évaluation, l'auditeur considère que le risque est élevé et qu'il cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents et plus fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes¹⁷.
- A13. Par conséquent, les questions pour lesquelles l'auditeur a de la difficulté à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou en raison desquelles il lui est difficile de se former une opinion

¹³ Norme ISA 706 (révisée), alinéas 8 b) et 10 b).

¹⁴ Norme ISA 706 (révisée), paragraphes A1 à A3.

¹⁵ Voir la norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*.

¹⁶ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, alinéa 7 b).

¹⁷ Norme ISA 330, paragraphe A19.

sur les états financiers peuvent être particulièrement pertinentes dans la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit.

- A14. Les aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur correspondent souvent aux aspects complexes à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants dans la préparation des états financiers, et pour lesquels l'auditeur doit porter des jugements délicats ou complexes. Ils ont souvent une incidence sur la stratégie générale d'audit de l'auditeur, l'affectation des ressources et l'étendue de l'effort d'audit par rapport à ces divers aspects. Une telle incidence peut toucher, par exemple, l'étendue de l'intervention de membres du personnel plus expérimentés dans la mission d'audit ou le recours à un expert choisi par l'auditeur ou à des personnes possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, que le cabinet emploie ces personnes ou qu'il retienne leurs services.
- A15. Diverses normes ISA exigent des communications bien précises avec les responsables de la gouvernance et d'autres personnes. Ces communications peuvent concerner des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur. Par exemple :
- Selon la norme ISA 260 (révisée), l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit, s'il y en a¹⁸. Les normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser aux égards suivants, par exemple :
 - les opérations avec des parties liées¹⁹, particulièrement les limites quant à la capacité de l'auditeur d'obtenir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects d'une opération avec une partie liée (sauf le prix) sont équivalents à ceux d'opérations similaires réalisées dans des conditions de concurrence normale;
 - la limitation de l'étendue de l'audit du groupe, par exemple lorsqu'une restriction de l'accès à l'information est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe²⁰.
 - La norme ISA 220 établit les exigences qui s'appliquent à l'associé responsable de la mission lorsqu'il procède aux consultations appropriées sur les questions complexes ou controversées²¹. Par exemple, l'auditeur peut avoir consulté d'autres personnes au sein ou à l'extérieur du cabinet à propos d'une question technique importante, ce qui peut indiquer qu'il s'agit d'une question clé de l'audit. L'associé responsable de la mission est également tenu de s'entretenir avec le responsable du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, entre autres²².

Points à prendre en considération dans la détermination des questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Réf. : par. 9)

- A16. À l'étape de la planification, l'auditeur peut se former un point de vue préliminaire sur les questions susceptibles de nécessiter une attention importante de sa part et de constituer de ce fait les questions clés de l'audit. Il peut communiquer ce point de vue aux responsables de la gouvernance lorsqu'il s'entretient avec eux de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit, conformément

¹⁸ Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 b) et paragraphe A21.

¹⁹ Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe A42.

²⁰ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, alinéa 49 d).

²¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 18.

²² Norme ISA 220, paragraphe 19.

à la norme ISA 260 (révisée). Cela dit, la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit repose sur les résultats de l'audit ou des éléments probants obtenus au cours de l'audit.

- A17. Le paragraphe 9 énumère les points dont l'auditeur doit tenir compte dans la détermination des questions ayant nécessité une attention importante de sa part. Ces points à prendre en considération sont axés sur la nature des questions communiquées aux responsables de la gouvernance, sont généralement liés à des informations fournies dans les états financiers et sont censés correspondre aux aspects de l'audit des états financiers qui intéressent particulièrement les utilisateurs visés. Même si ces points doivent obligatoirement être pris en considération, cela ne signifie pas que les questions s'y rapportant constituent forcément des questions clés de l'audit. En effet, les questions se rapportant à ces points précis constituent des questions clés de l'audit seulement si elles sont considérées comme ayant été les plus importantes de l'audit, conformément au paragraphe 10. Compte tenu des interrelations qui peuvent exister entre les points à prendre en considération (par exemple, l'auditeur peut déterminer que les questions liées aux circonstances décrites aux alinéas 9 b) et c) constituent aussi des risques importants), lorsque plusieurs points s'appliquent à une question en particulier qui a été communiquée aux responsables de la gouvernance, il peut être plus probable que l'auditeur considère cette question comme une question clé de l'audit.
- A18. Outre les questions qui se rapportent aux points précis devant obligatoirement être pris en considération selon le paragraphe 9, il peut y avoir, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, d'autres questions ayant nécessité une attention importante de l'auditeur et qui constituent de ce fait les questions clés de l'audit selon le paragraphe 10. Il peut s'agir, par exemple, de questions qui sont pertinentes pour l'audit réalisé, mais dont la communication dans les états financiers n'est pas exigée. Ainsi, la mise en place d'un nouveau système informatique (ou l'apport de modifications importantes à un système informatique existant) au cours de la période peut constituer un aspect ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, surtout si le changement a eu une incidence importante sur la stratégie générale d'audit de l'auditeur ou s'il est lié à un risque important (par exemple, des modifications apportées à un système qui ont une incidence sur la comptabilisation des produits).

Aspects considérés comme présentant des risques d'anomalies significatives élevés ou à l'égard desquels des risques importants ont été identifiés conformément à la norme ISA 315 (révisée) (Réf. : alinéa 9 a))

- A19. La norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance les risques importants qu'il a identifiés²³. Le paragraphe A13 de la norme ISA 260 (révisée) précise que l'auditeur peut également communiquer aux responsables de la gouvernance des questions portant sur la façon dont il prévoit tenir compte des aspects qui, selon son évaluation, comportent les risques d'anomalies significatives les plus élevés.
- A20. Selon la norme ISA 315 (révisée), un risque important s'entend d'un risque d'anomalie significative identifié et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, exige une attention importante dans le cadre de la mission. Les aspects à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants et les opérations inhabituelles importantes peuvent souvent être identifiés comme des risques importants. Il est donc fréquent que les risques importants constituent des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur.

²³ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

- A21. Toutefois, cela pourrait ne pas être le cas pour tous les risques importants. Par exemple, la norme ISA 240 présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits et exige de l'auditeur qu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants²⁴. La norme ISA 240 indique en outre que, compte tenu de la manière imprévisible dont un contournement des contrôles par la direction peut survenir, il s'agit d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc d'un risque important²⁵. Selon leur nature, ces risques peuvent ne pas nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur et, par conséquent, ne pas être pris en considération par celui-ci dans la détermination des questions clés de l'audit, conformément au paragraphe 10.
- A22. Selon la norme ISA 315 (révisée), l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit à mesure qu'il obtient des éléments probants additionnels²⁶. La révision de l'évaluation des risques faite par l'auditeur et la réévaluation des procédures d'audit planifiées pour un aspect particulier des états financiers (par exemple, un changement important dans la stratégie d'audit, lorsque l'auditeur a fondé son évaluation des risques sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnaient efficacement et qu'il obtient par la suite des éléments probants indiquant que ces contrôles ne fonctionnaient pas efficacement tout au long de la période visée par l'audit, surtout si les contrôles concernent un aspect pour lequel le risque d'anomalies significatives est considéré comme élevé) peut amener l'auditeur à établir qu'un aspect nécessite une attention importante de sa part.

Jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure (Réf. : alinéa 9 b))

- A23. La norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance 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 financiers²⁷. Dans bien des cas, ces aspects sont liés aux estimations comptables critiques et aux informations y afférentes, qui sont susceptibles de constituer des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur et qui peuvent aussi être identifiées comme des risques importants.
- A24. Les utilisateurs des états financiers ont dit s'intéresser aux estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure, conformément à la norme ISA 540²⁸, même lorsque ces estimations ne sont pas considérées comme des risques importants. Cela s'explique en partie par le fait que ces estimations font largement intervenir le jugement de la direction et qu'elles représentent souvent l'un des aspects les plus complexes des états financiers, nécessitant même dans certains cas que la direction et l'auditeur aient recours à des experts. Les utilisateurs ont également fait savoir que les méthodes comptables (de même que les changements importants les concernant) qui ont une incidence importante sur les états financiers sont pertinentes

²⁴ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 26 et 27.

²⁵ Norme ISA 240, paragraphe 31.

²⁶ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

²⁷ Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

²⁸ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphes 10 et 11.

pour les aider à comprendre les états financiers, en particulier dans les cas où l'entité n'emploie pas les mêmes méthodes que les autres entités de son secteur.

Incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée (Réf. : alinéa 9 c))

- A25. Les événements ou opérations qui ont eu une incidence importante sur les états financiers ou sur l'audit peuvent constituer des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur et être identifiés comme des risques importants. Par exemple, l'auditeur peut avoir eu des échanges poussés avec la direction et les responsables de la gouvernance à différentes étapes de l'audit au sujet de l'incidence sur les états financiers d'opérations importantes conclues avec des parties liées, ou encore d'opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles²⁹. Il se peut que la direction ait porté des jugements délicats ou complexes à l'égard de la comptabilisation, de l'évaluation ou de la présentation de telles opérations, ou des informations fournies à leur sujet, ce qui peut avoir eu une incidence importante sur la stratégie d'audit générale.
- A26. Des faits nouveaux importants de nature économique, comptable, réglementaire, sectorielle ou autre ayant influé sur les hypothèses ou les jugements de la direction peuvent également avoir influé sur la stratégie générale d'audit adoptée par l'auditeur et peuvent donc constituer des aspects nécessitant une attention importante de la part de celui-ci.

Questions les plus importantes (Réf. : par. 10)

- A27. Les questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur peuvent également avoir donné lieu à des échanges soutenus avec les responsables de la gouvernance. La nature et l'étendue des communications avec les responsables de la gouvernance relativement à ces questions sont souvent utiles pour déterminer les questions qui ont été les plus importantes de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut avoir eu avec les responsables de la gouvernance des échanges plus poussés, fréquents ou soutenus à l'égard de questions particulièrement délicates ou complexes, telles que l'application des principales méthodes comptables à l'égard desquelles l'auditeur ou la direction ont dû porter des jugements importants.
- A28. La notion de «questions les plus importantes» s'applique dans le contexte de l'entité et de l'audit qui a été réalisé. Cela signifie que l'auditeur qui détermine et communique les questions clés de l'audit doit identifier des questions propres à l'audit et juger de leur importance relative par rapport aux autres questions de l'audit.
- A29. Voici d'autres considérations qui peuvent être pertinentes pour déterminer l'importance relative d'une question communiquée aux responsables de la gouvernance et établir si cette question constitue une question clé de l'audit :
- l'importance de la question pour la compréhension, par les utilisateurs visés, des états financiers pris dans leur ensemble, et en particulier son caractère significatif par rapport aux états financiers;
 - la nature des méthodes comptables sous-jacentes liées à la question ou la mesure dans laquelle le choix par la direction d'une méthode comptable appropriée a été complexe ou subjectif en comparaison avec d'autres entités du même secteur;

²⁹ Norme ISA 260 (révisée), alinéas 16 a) et c), paragraphe A22 et Annexe 2.

- la nature et le caractère significatif, tant sur le plan quantitatif que qualitatif, des anomalies corrigées et du cumul des anomalies non corrigées résultant de fraudes ou d'erreurs qui sont liés à la question, le cas échéant;
- la nature et l'étendue de l'effort d'audit que nécessite la question, notamment :
 - l'étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit relatives à cette question ou à l'évaluation des résultats de ces procédures, le cas échéant,
 - la nature des consultations effectuées auprès de personnes qui ne font pas partie de l'équipe de mission au sujet de la question;
- la nature et l'ampleur des difficultés soulevées par la mise en œuvre des procédures d'audit, par l'évaluation des résultats de ces procédures et par l'obtention d'éléments probants fiables et pertinents pour étayer l'opinion de l'auditeur, en particulier dans les cas où les jugements portés par l'auditeur comportent une plus grande part de subjectivité;
- la gravité des déficiences du contrôle qui ont été relevées et qui sont pertinentes pour la question, le cas échéant;
- le fait que la question soulève ou non un certain nombre de considérations distinctes, mais interreliées, en matière d'audit. Par exemple, des contrats à long terme peuvent amener l'auditeur à porter une attention importante à la comptabilisation des produits, aux litiges ou à d'autres éventualités, et peuvent avoir une incidence sur d'autres estimations comptables.

A30. La détermination des questions qui, parmi celles ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée relève du jugement professionnel, tout comme la détermination du nombre de questions que cela représente. Le nombre de questions clés de l'audit à inclure dans le rapport de l'auditeur peut dépendre de la taille et de la complexité de l'entité, de la nature de ses activités et de son environnement ainsi que des faits et circonstances de la mission d'audit. En général, plus le nombre de questions initialement considérées comme des questions clés de l'audit est élevé, plus il est probable que l'auditeur ait à se demander si chacune de ces questions répond à la définition d'une question clé de l'audit. Lorsque la liste des questions clés de l'audit est longue, cela peut indiquer que la notion de «questions les plus importantes» n'a pas été respectée.

Communication des questions clés de l'audit

Section distincte portant sur les questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 11)

- A31. L'emplacement de la section distincte intitulée «Questions clés de l'audit» à proximité de l'opinion de l'auditeur peut aider à bien mettre en évidence l'information que renferme cette section et à reconnaître la valeur que les utilisateurs visés peuvent prêter aux informations propres à la mission.
- A32. L'ordre de présentation de chaque question dans la section «Questions clés de l'audit» relève du jugement professionnel. Par exemple, l'auditeur peut présenter les questions par ordre d'importance, selon son jugement, ou suivre l'ordre dans lequel les questions sont traitées dans les états financiers. L'exigence énoncée au paragraphe 11 en ce qui concerne l'inclusion de sous-titres a pour but de distinguer plus avant les questions présentées.
- A33. Lorsque des informations financières comparatives sont présentées, le libellé d'introduction de la section «Questions clés de l'audit» est adapté de manière à attirer l'attention sur le fait que les

questions clés de l'audit décrites se rapportent uniquement à l'audit des états financiers de la période considérée, et peut inclure une mention de la période expressément couverte par ces états financiers (par exemple, «pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1»).

Description de chacune des questions clés de l'audit (Réf. : par. 13)

- A34. Le caractère adéquat de la description d'une question clé de l'audit relève du jugement professionnel. La description d'une question clé de l'audit vise à fournir une explication succincte et objective qui permettra aux utilisateurs visés de comprendre les raisons pour lesquelles une question a été considérée comme l'une des plus importantes dans le cadre l'audit et la façon dont l'auditeur en a tenu compte au cours de l'audit. Il est souhaitable de limiter l'emploi de termes d'audit hautement techniques pour aider les utilisateurs visés qui ne possèdent pas une connaissance suffisante de l'audit à comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur s'est intéressé à certaines questions en particulier au cours de son audit. La nature et l'étendue de l'information que fournit l'auditeur doivent être mises en balance au regard des responsabilités respectives qui incombent à chacune des parties (c'est-à-dire que l'auditeur doit communiquer de l'information utile, concise et facile à comprendre, en veillant toutefois à ne pas communiquer de façon inopportune des informations inédites au sujet de l'entité).
- A35. Des informations sont considérées comme inédites lorsqu'elles n'ont pas déjà été rendues publiques par l'entité (il peut s'agir, par exemple, d'informations qui ne sont pas contenues dans les états financiers ou d'autres informations disponibles à la date du rapport de l'auditeur ou mentionnées par la direction ou les responsables de la gouvernance dans le cadre d'autres communications verbales ou écrites, comme des annonces d'informations financières préliminaires ou des communications à l'intention des investisseurs). La responsabilité à l'égard de ces informations incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité.
- A36. L'auditeur doit veiller à ce que la description des questions clés de l'audit ne fournisse pas de façon inopportune des informations inédites sur l'entité. En général, la description d'une question clé de l'audit ne constitue pas une information inédite de l'entité, puisque la question est décrite dans le contexte de l'audit. Cependant, l'auditeur pourrait juger nécessaire d'ajouter des informations supplémentaires afin de faire état des raisons pour lesquelles il a considéré la question comme ayant été l'une des plus importantes de l'audit, c'est-à-dire comme une question clé de l'audit, et de la façon dont cette question a été traitée dans le cadre de l'audit, lorsque la communication de ces informations n'est pas interdite par des textes légaux ou réglementaires. Lorsque l'auditeur détermine que ces informations sont nécessaires, il peut alors encourager la direction ou les responsables de la gouvernance à publier les informations supplémentaires au lieu de fournir lui-même des informations inédites dans son rapport.
- A37. La direction ou les responsables de la gouvernance peuvent décider d'inclure des informations nouvelles ou améliorées dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport annuel au sujet d'une question clé de l'audit compte tenu du fait que cette question sera communiquée dans le rapport de l'auditeur. Il peut s'agir, par exemple, de fournir des informations plus étoffées sur la sensibilité des hypothèses clés sous-jacentes aux estimations comptables ou sur le raisonnement qui sous-tend l'adoption d'une pratique ou d'une méthode comptable particulière par l'entité lorsqu'il existe d'autres options acceptables selon le référentiel d'information financière applicable.
- A38. La norme ISA 720 (révisée) définit le terme «rapport annuel» et explique qu'il est constitué de documents comme le rapport de gestion, les commentaires de la direction ou un autre rapport semblable produit par les responsables de la gouvernance (par exemple, un rapport des

administrateurs), une déclaration du président, une déclaration sur la gouvernance de l'entité ou des rapports sur le contrôle interne et l'évaluation des risques³⁰. La norme ISA 720 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations contenues dans le rapport annuel. Même si son opinion sur les états financiers ne couvre pas les autres informations, l'auditeur peut se servir de ces informations, et d'autres communications publiées par l'entité ou d'autres sources fiables, pour rédiger la description d'une question clé de l'audit.

A39. La documentation constituée au cours de l'audit peut également s'avérer utile à l'auditeur au moment de la rédaction de la description d'une question clé de l'audit. Ainsi, les communications écrites avec les responsables de la gouvernance, ou la documentation constituée par l'auditeur sur les communications faites de vive voix avec ceux-ci, ainsi que les autres pièces de documentation relatives à l'audit fournissent une base utile pour la communication de l'auditeur dans son rapport. En effet, la documentation de l'audit constituée conformément à la norme ISA 230 vise à couvrir les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions, et sert de compte rendu de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, des résultats de ces procédures et des éléments probants obtenus. Cette documentation peut aider l'auditeur à concevoir une description des questions clés de l'audit qui explique l'importance de chaque question et à appliquer l'exigence énoncée au paragraphe 18.

Renvoi à l'information fournie sur la question dans les états financiers (Réf. : par. 13)

A40. Aux termes des alinéas 13 a) et b), la description de chacune des questions clés de l'audit doit faire état des raisons pour lesquelles l'auditeur a considéré la question comme ayant été l'une des plus importantes de l'audit et de la façon dont cette question a été traitée dans le cadre de l'audit. En conséquence, la description des questions clés de l'audit ne répète pas simplement ce qui est déjà communiqué dans les états financiers. En revanche, un renvoi aux informations y afférentes fournies permet aux utilisateurs visés de mieux comprendre la façon dont la direction a traité ces questions dans la préparation des états financiers.

A41. En plus de faire renvoi aux informations y afférentes fournies, l'auditeur peut attirer l'attention sur des aspects importants de ces informations. L'étendue des informations fournies par la direction sur des aspects ou des facteurs précis en ce qui a trait à la façon dont une question en particulier influe sur les états financiers de la période considérée peut aider l'auditeur à attirer l'attention des utilisateurs visés sur certains aspects du traitement de cette question dans le cadre de l'audit afin de les aider à comprendre les raisons pour lesquelles la question a été considérée comme une question clé de l'audit. Par exemple :

- lorsqu'une entité fournit des informations étoffées sur les estimations comptables, l'auditeur peut attirer l'attention sur les informations fournies relativement aux hypothèses clés et à la fourchette des résultats possibles ainsi que sur d'autres informations qualitatives et quantitatives se rapportant aux principales sources d'incertitude de mesure ou aux estimations comptables critiques lorsqu'il fait état des raisons pour lesquelles il a considéré la question comme ayant été l'une des plus importantes de l'audit et de la façon dont cette question a été traitée dans le cadre de l'audit;
- lorsqu'il conclut, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur

³⁰ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, alinéa 12 a) et paragraphes A1 à A3.

la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut néanmoins déterminer qu'une ou que plusieurs questions se rattachant à la conclusion qu'il a tirée au terme de ses travaux d'audit conformément à la norme ISA 570 (révisée) constituent des questions clés de l'audit. L'auditeur peut alors inclure dans la description de ces questions clés de l'audit fournies dans son rapport divers aspects des événements ou situations en question qui sont communiqués dans les états financiers, tels que de lourdes pertes d'exploitation, l'accès à des facilités de crédit et la possibilité de refinancement de la dette, ou les manquements aux conventions de prêt, ainsi que les facteurs atténuants³¹.

Raisons pour lesquelles l'auditeur a considéré une question comme étant l'une des plus importantes de l'audit (Réf. : alinéa 13 a))

- A42. La description d'une question clé de l'audit dans le rapport de l'auditeur vise à fournir des éclaircissements sur les raisons pour lesquelles la question a été considérée comme une question clé de l'audit. Il peut donc être utile pour l'auditeur de consulter les exigences des paragraphes 9 et 10 et les modalités d'application énoncées aux paragraphes A12 à A29 à l'égard de la détermination des questions clés de l'audit, afin d'établir la façon de communiquer ces questions dans son rapport. Par exemple, une explication des facteurs ayant amené l'auditeur à conclure qu'une question a nécessité une attention importante de sa part et qu'elle constitue l'une des questions ayant été les plus importantes de l'audit intéressera fort probablement les utilisateurs visés.
- A43. Lorsqu'il détermine ce qu'il faut inclure dans la description d'une question clé de l'audit, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence de l'information pour les utilisateurs visés. Il peut notamment se demander si la description facilite la compréhension de l'audit et des jugements portés par l'auditeur.
- A44. Le fait de rattacher une question directement aux circonstances propres à l'entité peut également contribuer à réduire le risque que les descriptions deviennent trop standardisées et perdent de leur utilité au fil du temps. Par exemple, il est possible que certaines questions soient considérées comme des questions clés de l'audit pour un certain nombre d'entités d'un secteur donné en raison des circonstances propres à ce secteur ou de la complexité inhérente de l'information financière. Lorsqu'il décrit les raisons pour lesquelles il a considéré la question comme ayant été l'une des plus importantes, l'auditeur peut juger utile de souligner certaines particularités de l'entité (par exemple, les circonstances ayant influé sur les jugements qui sous-tendent les états financiers de la période considérée) afin d'accroître la pertinence de la description pour les utilisateurs visés. Cela peut également avoir de l'importance dans le cas d'une question clé de l'audit qui revient d'une période à l'autre.
- A45. La description peut également faire mention des principaux facteurs qui ont amené l'auditeur à considérer une question comme ayant été l'une des plus importantes dans le contexte de l'audit. Par exemple :
- des conditions économiques qui ont eu une incidence sur la capacité de l'auditeur à obtenir des éléments probants, par exemple des marchés qui ne sont pas liquides pour certains instruments financiers;
 - des méthodes comptables nouvelles, par exemple en ce qui concerne des questions propres à l'entité ou au secteur d'activité à l'égard desquelles l'équipe de mission a procédé à des consultations au sein du cabinet,

³¹ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe A3.

- des changements dans la stratégie ou le modèle économique de l'entité qui ont eu une incidence significative sur les états financiers.

Façon dont la question a été traitée dans le cadre de l'audit (Réf. : alinéa 13 b))

A46. Le niveau de détail à fournir dans le rapport de l'auditeur en ce qui concerne la description de la façon dont une question clé de l'audit a été traitée dans le cadre de l'audit relève du jugement professionnel. Conformément à l'alinéa 13 b), l'auditeur peut inclure dans sa description un ou plusieurs des éléments suivants :

- les aspects des mesures qu'il a prises ou de la stratégie qu'il a adoptée qui ont été les plus pertinents dans le traitement d'une question clé de l'audit ou qui visaient expressément le risque d'anomalies significatives évalué;
- un bref survol des procédures qu'il a mises en œuvre;
- une indication des résultats des procédures d'audit qu'il a mises en œuvre;
- ses principales observations à l'égard de la question clé de l'audit.

Il se peut que les textes légaux ou réglementaires, ou les normes nationales d'audit, précisent la forme ou le contenu de la description d'une question clé de l'audit ou exigent l'inclusion d'un ou de plusieurs des éléments susmentionnés.

A47. Pour permettre aux utilisateurs visés de comprendre, d'une part, l'importance relative d'une question clé de l'audit dans le contexte de l'audit des états financiers pris dans leur ensemble et, d'autre part, la relation entre les questions clés de l'audit et les autres éléments du rapport de l'auditeur, notamment l'opinion exprimée par l'auditeur, il peut être nécessaire de porter une attention particulière au libellé de la description de la question clé de l'audit afin que celui-ci :

- ne laisse pas sous-entendre que l'auditeur n'a pas pris les mesures appropriées à l'égard de la question pour se former une opinion sur les états financiers;
- permette de rattacher directement la question aux circonstances propres à l'entité et ne contienne pas de formulations générales ou standardisées;
- tienne compte de la façon dont la question est traitée dans les informations fournies dans les états financiers à son sujet, le cas échéant;
- ne contienne pas d'opinions distinctes sur des éléments individuels des états financiers, ni ne porte à croire que de telles opinions sont exprimées.

A48. L'inclusion d'une description des mesures prises par l'auditeur ou de la stratégie d'audit qu'il a adoptée à l'égard d'une question, surtout lorsque la stratégie d'audit a dû être adaptée dans une large mesure en fonction des faits et circonstances propres à l'entité, peut aider les utilisateurs visés à comprendre les circonstances inhabituelles et les jugements importants que l'auditeur a dû porter en réponse à un risque d'anomalies significatives. En outre, il se peut que des circonstances propres à l'entité, la conjoncture économique ou des faits nouveaux dans le secteur d'activité aient influé sur la stratégie d'audit d'une période donnée. Il peut également être utile pour l'auditeur de mentionner la nature et l'étendue des communications qui ont eu lieu avec les responsables de la gouvernance au sujet de la question.

A49. Ainsi, lorsqu'il décrit la stratégie qu'il a adoptée à l'égard d'une estimation comptable qu'il a identifiée comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure, par exemple l'évaluation d'instruments financiers complexes, l'auditeur peut juger utile de souligner qu'il a recouru aux services d'un expert

salarié ou d'un expert-conseil de son choix. Une telle mention du recours à un expert n'atténue pas la responsabilité qui incombe à l'auditeur à l'égard de son opinion sur les états financiers et n'est donc pas incompatible avec les dispositions des paragraphes 14 et 15 de la norme ISA 620³².

- A50. Il peut être difficile de décrire les procédures mises en œuvre par l'auditeur, surtout en ce qui concerne les aspects complexes de l'audit qui font appel au jugement. Plus particulièrement, il peut être difficile de fournir une description concise des procédures mises en œuvre qui communique adéquatement la nature et l'étendue des mesures prises par l'auditeur à l'égard des risques d'anomalies significatives et les jugements importants en cause qu'il a dû porter. Néanmoins, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de décrire certaines procédures mises en œuvre pour communiquer la façon dont la question a été traitée dans le cadre de l'audit. Cette description fournit habituellement des indications générales plutôt qu'un exposé détaillé des procédures.
- A51. Comme il est indiqué au paragraphe A46, l'auditeur peut aussi fournir une indication des résultats des mesures qu'il a prises dans la description de la question clé de l'audit fournie dans son rapport. Il doit alors veiller à ce que la description ne laisse pas sous-entendre qu'une opinion distincte est exprimée à l'égard d'une question clé de l'audit en particulier et ne remette pas en question l'opinion exprimée par l'auditeur sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Circonstances dans lesquelles une question considérée comme une question clé de l'audit n'est pas communiquée dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 14)

- A52. Les textes légaux ou réglementaires peuvent empêcher la direction ou l'auditeur de rendre publique une question considérée comme une question clé de l'audit. Ainsi, certains textes légaux ou réglementaires peuvent expressément interdire une communication publique qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté (par exemple, des questions qui concernent ou qui semblent concerner le blanchiment d'argent).
- A53. Comme il est indiqué à l'alinéa 14 b), il est extrêmement rare qu'une question considérée comme une question clé de l'audit ne soit pas communiquée dans le rapport de l'auditeur. Cela tient au fait qu'une telle communication est présumée être avantageuse sur le plan de l'intérêt public, car elle offre aux utilisateurs visés davantage de transparence à l'égard de l'audit. Par conséquent, la décision de ne pas communiquer une question clé de l'audit n'est appropriée que dans les cas où les conséquences néfastes de la communication de cette question pour l'entité ou le public sont considérées comme si importantes que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles dépassent les avantages pour l'intérêt public.
- A54. La décision de ne pas communiquer une question clé de l'audit repose sur les faits et circonstances s'y rattachant. Il est utile pour l'auditeur de communiquer avec la direction et les responsables de la gouvernance pour bien comprendre le point de vue de la direction sur l'importance des conséquences néfastes que pourrait avoir la communication d'une question. Plus précisément, la communication avec la direction et les responsables de la gouvernance aide l'auditeur à prendre une décision éclairée quant à la communication ou la non-communication d'une question donnée, car elle permet à l'auditeur :
- de mieux comprendre les raisons pour lesquelles la question n'a pas été rendue publique par l'entité (par exemple, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou certains référentiels d'information financière permettent de ne pas la communiquer, ou d'en retarder la

³² Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

communication) ainsi que le point de vue de la direction sur les conséquences néfastes, s'il en est, de la communication de la question. La direction peut attirer l'attention sur certaines dispositions des textes légaux ou réglementaires, ou d'autres sources faisant autorité, qui peuvent être pertinentes dans la prise en considération des conséquences néfastes (par exemple, des dispositions relatives aux questions susceptibles de nuire aux négociations commerciales de l'entité ou à sa situation concurrentielle). Cependant, le point de vue de la direction sur les conséquences néfastes n'est pas suffisant à lui seul et l'auditeur doit tout de même déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication dépassent les avantages pour l'intérêt public, conformément à l'alinéa 14 b).

- de savoir si la question a fait l'objet de communications avec les autorités de réglementation, de contrôle ou de surveillances compétentes, et en particulier si ces communications semblent appuyer les assertions de la direction quant aux raisons pour lesquelles il ne serait pas approprié de rendre publique la question;
- d'encourager la direction et les responsables de la gouvernance à rendre publiques certaines informations pertinentes à l'égard de la question, s'il y a lieu. Il se peut, par exemple, que la direction et les responsables de la gouvernance soient réticents à communiquer certains aspects bien précis de la question, mais acceptent de communiquer d'autres informations moins sensibles.

L'auditeur peut également considérer comme nécessaire d'obtenir une déclaration écrite de la direction au sujet des raisons pour lesquelles il ne serait pas approprié de rendre publique la question. Cette déclaration contiendrait notamment le point de vue de la direction sur l'importance des conséquences néfastes pouvant découler d'une telle communication.

- A55. Il peut également être nécessaire que l'auditeur examine l'incidence de la communication d'une question considérée comme une question clé de l'audit en tenant compte des règles de déontologie pertinentes. En outre, il est possible que les textes légaux ou réglementaires exigent de l'auditeur qu'il communique avec les autorités de réglementation, de contrôle ou de surveillance compétentes au sujet de la question, que celle-ci soit communiquée ou non dans le rapport de l'auditeur. Une telle communication peut également être utile à l'auditeur dans la prise en considération des conséquences néfastes pouvant découler de la communication de la question.
- A56. Les points que l'auditeur doit prendre en considération dans la décision de ne pas communiquer une question sont complexes et font largement appel à son jugement. Par conséquent, l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique.

Forme et contenu de la section « Questions clés de l'audit » dans les autres cas (Réf. : par. 16)

A57. L'exigence du paragraphe 16 s'applique dans les trois cas suivants :

- a) l'auditeur détermine, conformément au paragraphe 10, qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit (voir le paragraphe A59);
- b) l'auditeur détermine, conformément au paragraphe 14, qu'une question clé de l'audit ne sera pas communiquée dans son rapport, et aucune autre question n'est considérée comme une question clé de l'audit;
- c) les seules questions considérées comme des questions clés de l'audit sont celles que l'auditeur doit communiquer conformément au paragraphe 15.

A58. L'exemple de libellé qui suit peut être utilisé dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur a déterminé qu'il n'existe aucune question clé de l'audit à communiquer :

Questions clés de l'audit

[Exception faite de la question décrite dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» (ou «Fondement de l'opinion défavorable») ou de la section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation»,] Nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune [autre] question clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

A59. Pour déterminer les questions clés de l'audit, l'auditeur doit porter un jugement sur l'importance relative des questions ayant nécessité une attention importante de sa part. Il est donc rare que l'auditeur d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée ne retienne pas, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, au moins une question clé à communiquer dans son rapport. Il se peut néanmoins que, dans un nombre limité de cas (par exemple, une entité cotée dont les activités sont très limitées), l'auditeur détermine qu'il n'y a aucune question clé de l'audit, conformément au paragraphe 10, du fait qu'aucune question n'a nécessité une attention importante de sa part.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 17)

A60. La norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique en temps opportun avec les responsables de la gouvernance³³. Le calendrier approprié de la communication des questions clés de l'audit varie selon les circonstances de la mission. Cela dit, l'auditeur peut communiquer son point de vue préliminaire sur les questions clés de l'audit lors des entretiens au sujet de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit, et revenir sur ces questions lorsqu'il fait état de ses constatations. De cette manière, il peut éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent lorsque l'on tente d'établir une communication bilatérale soutenue au sujet des questions clés de l'audit une fois que les états financiers sont sur le point d'être délivrés.

A61. La communication avec les responsables de la gouvernance permet à ceux-ci d'être informés des questions clés de l'audit que l'auditeur a l'intention de communiquer dans son rapport et leur donne la possibilité d'obtenir, au besoin, des éclaircissements supplémentaires de sa part. L'auditeur peut juger utile de fournir aux responsables de la gouvernance un projet de rapport afin de favoriser la discussion. La communication avec les responsables de la gouvernance permet de reconnaître le rôle important de ceux-ci dans la surveillance du processus d'information financière et leur donne l'occasion de comprendre le fondement des décisions prises par l'auditeur à l'égard des questions

³³ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 21.

clés de l'audit et de la façon dont ces questions seront décrites dans son rapport. Elle permet aussi aux responsables de la gouvernance de se demander s'il serait utile de fournir des informations nouvelles ou améliorées, compte tenu du fait que ces questions seront communiquées dans le rapport de l'auditeur.

- A62. La communication avec les responsables de la gouvernance exigée par l'alinéa 17 a) s'applique aussi dans les circonstances extrêmement rares où une question considérée comme une question clé de l'audit n'est pas communiquée dans le rapport de l'auditeur (voir les paragraphes 14 et A54).
- A63. L'exigence de l'alinéa 17 b) selon laquelle l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport peut permettre à l'auditeur de discuter plus à fond avec d'autres personnes qui sont bien au fait de l'audit et des questions importantes qui en sont ressorties (telles que le responsable du contrôle qualité de la mission, dans les cas où un tel responsable a été affecté à la mission). Ces entretiens peuvent amener l'auditeur à remettre en question le fait qu'il ait déterminé qu'il n'existe pas de questions clés de l'audit.

Documentation (Réf. : par. 18)

- A64. Le paragraphe 8 de la norme ISA 230, exige de l'auditeur qu'il prépare une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre, entre autres, les jugements professionnels importants. En ce qui concerne les questions clés de l'audit, ces jugements professionnels comprennent la détermination, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, des questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur et la question de savoir si chacune de ces questions constitue ou non une question clé de l'audit. Les jugements de l'auditeur portés à cet égard seront probablement étayés par la documentation relative aux communications entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance et la documentation de l'audit se rapportant à chaque question prise individuellement (voir le paragraphe A39), ainsi que par d'autres pièces de la documentation de l'audit portant sur les questions importantes relevées au cours de l'audit (par exemple, un mémorandum final). Toutefois, la présente norme ISA n'exige pas de l'auditeur qu'il consigne en dossier les raisons pour lesquelles les autres questions ayant fait l'objet de communications avec les responsables de la gouvernance ne constituent pas des questions ayant nécessité une attention importante de sa part.

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®).

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.

Copyright © 2016 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.

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 «IAASB», «ISA», «ISAE», «ISRE», «ISRS», «ISQC», «IAPN», ainsi que le logo de l'IAASB 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.

ISBN: 978-1-60815-365-7

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

La présente prise de position définitive «Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2016, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en 2018, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive «Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*» 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 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*» est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de «Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*» © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de «Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*» © 2018 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report

ISBN : 978-1-60815-318-3

Publié par :





**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